



**ΕΘΝΙΚΗ ΣΧΟΛΗ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΚΑΙ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**

ΚΑ΄ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΗ ΣΕΙΡΑ

ΤΕΛΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΤΙΤΛΟΣ

**ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΩΣ ΜΟΧΛΟΣ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ: Η
ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΗΣ ΑΛΛΑΓΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ
ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ ΣΕ ΒΟΥΛΓΑΡΙΑ ΚΑΙ ΚΥΠΡΟ**

**ΤΜ. ΕΞΕΙΔΙΚΕΥΣΗΣ: ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ – ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ**

Επιβλέπουσα: Βασιλική Αναστοπούλου

Σπουδάστρια: Σοφία Αναργύρου

ΑΘΗΝΑ - 2017

ΦΥΛΛΟ ΤΙΤΛΟΥ

**ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΩΣ ΜΟΧΛΟΣ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ: Η
ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΗΣ ΑΛΛΑΓΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ
ΣΕ ΒΟΥΛΓΑΡΙΑ ΚΑΙ ΚΥΠΡΟ**

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στη χώρα μας, τα τελευταία χρόνια, πραγματοποιήθηκαν αρκετές μεταρρυθμίσεις στη Δημόσια Διοίκηση. Πολλές μεταβολές έλαβαν χώρα και στον τομέα της οικονομικής πολιτικής και ειδικότερα στη φορολογική πολιτική. Το φορολογικό σύστημα σχετίζεται με την οικονομική ανάπτυξη, η οποία είναι το ζητούμενο σε όλα τα σύγχρονα κράτη, γιατί επηρεάζει το διαθέσιμο εισόδημα των πολιτών και τις επιχειρηματικές αποφάσεις.

Η παρούσα εργασία έχει σαν σκοπό να παρουσιάσει το ελληνικό φορολογικό σύστημα, κυρίως ως προς τους συντελεστές της άμεσης και έμμεσης φορολογίας, που επηρεάζουν την οικονομική δραστηριότητα και να εξετάσει αν αυτό επηρεάζει επιχειρηματικές αποφάσεις που σχετίζονται με την οικονομική ανάπτυξη. Στη συνέχεια παρουσιάζονται οι αντίστοιχοι φορολογικοί συντελεστές της Βουλγαρίας και της Κύπρου, χωρών, με τις οποίες η Ελλάδα έχει και είχε πάντοτε στενούς και φιλικούς δεσμούς. Το γεγονός όμως ότι οι εν λόγω γειτονικές χώρες εφαρμόζουν φορολογικά συστήματα με σημαντικά χαμηλότερους φορολογικούς συντελεστές, οδηγεί πολλές επιχειρήσεις στην απόφαση να αλλάξουν τη φορολογική τους κατοικία και να παραβλέψουν τυχόν δυσκολίες, που μπορεί να συναντήσουν στο εγχείρημα αυτό, όπως για παράδειγμα τις γλωσσικές δυσκολίες, στην περίπτωση της Βουλγαρίας.

Το θέμα αυτό παρουσιάζει ιδιαίτερο ενδιαφέρον για τη χώρα μας, γιατί το φορολογικό σύστημα μπορεί να λειτουργεί ως τροχοπέδη ανάπτυξης, αντί ως μοχλός. Φαίνεται να μην ενθαρρύνει τις επιχειρήσεις να έχουν περισσότερα κέρδη και να προβαίνουν σε περισσότερες επενδύσεις, κάτι το οποίο έχει δυσμενείς επιπτώσεις στην οικονομική δραστηριότητα, καθώς οι επενδύσεις αποτελούν ένα απολύτως απαραίτητο στοιχείο στην τρέχουσα οικονομική συγκυρία, κατά την οποία η χώρα επιθυμεί να επιστρέψει σε θετικούς ρυθμούς οικονομικής ανάπτυξης.

Προκειμένου να εξεταστεί το συγκεκριμένο ζήτημα, έγινε βιβλιογραφική και αρθρογραφική ανασκόπηση, ενώ επιπλέον αναζητήθηκαν στοιχεία από αρμόδιες υπηρεσίες και φορείς σχετικά με την ίδρυση εταιρειών ελληνικών συμφερόντων στη Βουλγαρία και την Κύπρο. Τα στοιχεία έδειξαν ότι πολλές επιχειρήσεις με ελληνική συμμετοχή ιδρύθηκαν και στις δύο προαναφερθείσες χώρες, προβαίνοντας ουσιαστικά σε αποεπένδυση στη χώρα μας. Αναδείχθηκε ακόμη το γεγονός ότι ο ανταγωνισμός δεν είναι ένα φαινόμενο που παρατηρείται μόνο μεταξύ των επιχειρήσεων, αλλά στην

πραγματικότητα η ανθρωπότητα στην εποχή μας μιλάει και για ένα διευρυμένο ανταγωνισμό που υπάρχει και μεταξύ κρατών.

Για τους παραπάνω λόγους, η φορολογική διοίκηση οφείλει όχι μόνο να θεσπίσει αντικίνητρα αναφορικά με τη φυγή των επιχειρήσεων στο εξωτερικό, αλλά και να διαμορφώσει κατόπιν προσεκτικής μελέτης και στρατηγικού σχεδιασμού, ένα φορολογικό σύστημα απλό, με χαμηλότερους συντελεστές και το οποίο δεν θα υπόκειται σε συχνές αλλαγές, ώστε οι επιχειρήσεις να λειτουργούν σε συνθήκες σταθερότητας και λιγότερης οικονομικής αβεβαιότητας.

ΛΕΞΕΙΣ ΚΛΕΙΔΙΑ

Βουλγαρία

Κύπρος

Οικονομική ανάπτυξη

Φορολογική κατοικία

Φορολογικό σύστημα

Φορολογικοί συντελεστές

SUMMARY

In recent years, Greece has implemented several reforms in Public Administration. Many changes were also carried out in the field of economic policy and in particular tax policy. The tax system is related to economic development, which is crucial in all modern states, since it affects citizens' disposable income and business decisions.

This project aims to present the Greek tax system, mainly with regard to the rates of direct and indirect taxation, which affect economic activity, and to examine whether it influences business decisions related to economic development. Then, the corresponding tax rates of Bulgaria and Cyprus, countries with which Greece maintains and has always maintained close and friendly ties, are presented below. However, the fact that these neighboring countries apply tax systems with significantly lower tax rates, leads many enterprises to the decision to change their tax residence and to overlook any difficulties in that process, such as language difficulties, in the case of Bulgaria.

This issue is of special interest to our country, because the tax system may function as a brake, rather than as a lever of growth. It appears not to encourage enterprises to make more profits or investments, which has adverse effects on economic activity, since investments are crucial in the current economic conjuncture, in which Greece wishes to return to positive economic growth rates.

In order to examine this specific issue, a review of the literature and articles was carried out and data on the establishment of Greek-owned companies in Bulgaria and in Cyprus were sought from competent services and bodies. The data showed that many undertakings with Greek participation were established in both of the above-mentioned countries, which led to divestment in our country. It has also been highlighted that competition is not a phenomenon which is observed only between undertakings but, in fact, mankind is talking nowadays about an extended competition that also exists between states.

For the above reasons, the tax administration must not only establish disincentives to the flight of undertakings abroad, but also create, after careful study and strategic planning, a simple tax system with lower rates, which will not be subject to

frequent changes, so that enterprises operate under conditions of stability and of less economic uncertainty.

KEY WORDS

Bulgaria

Cyprus

Economic development

Tax residence

Tax system

Tax rates

ΑΦΙΕΡΩΣΗ

Η παρούσα εργασία αφιερώνεται στο σημαντικότερο άνθρωπο στη ζωή μου, που βρίσκεται πάντοτε δίπλα μου, στη μητέρα μου.

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα ήθελα κατ' αρχάς να ευχαριστήσω την επιβλέπουσα κ. Βασιλική Αναστοπούλου για την ανεκτίμητη αρωγή της στην ολοκλήρωση της παρούσας εργασίας και για την εξαιρετική συνεργασία μας σε όλη τη διάρκεια της εκπόνησής της. Ευχαριστώ επίσης τα μέλη της Τριμελούς Επιτροπής για τη συμμετοχή τους στην αξιολόγηση αυτής της τελικής εργασίας. Βεβαίως, ευχαριστώ και όλους τους διδάσκοντες και τις διδάσκουσες σε όλη τη διάρκεια του προγράμματος σπουδών της ΚΔ' εκπαιδευτικής σειράς της Εθνικής Σχολής Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης «ΚΟΣΜΑΣ ΨΥΧΟΠΑΙΔΗΣ», για όσα με επαγγελματισμό και υπομονή μας δίδαξαν. Ένα μεγάλο «ευχαριστώ» ανήκει και στη μητέρα μου για την υπομονή της και όλη τη στήριξη που μου προσέφερε, ώστε να μπορώ να ανταποκριθώ στις υποχρεώσεις των σπουδών μου. Τέλος, θα αποτελούσε παράλειψη η μη έκφραση ευχαριστιών σε όλους όσους χορήγησαν στοιχεία, κατόπιν αιτήσεών μου, για την ολοκλήρωση αυτής της εργασίας.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

| | |
|--|---------|
| ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΜΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ | σελ. 12 |
| ΕΙΣΑΓΩΓΗ | σελ. 13 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ | σελ. 15 |
| ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΑΝΑΠΤΥΞΗ ... | σελ. 15 |
| 1.1. Το φορολογικό σύστημα ως δημόσια πολιτική | σελ. 15 |
| 1.2. Ο ρόλος της φορολογίας και οι διακρίσεις των φόρων | σελ. 17 |
| 1.3. Έννοια και θεωρίες της οικονομικής ανάπτυξης | σελ. 20 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ | σελ. 26 |
| ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ | σελ. 26 |
| 2.1. Η ίδρυση της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων | σελ. 26 |
| 2.2. Η έννοια της φορολογικής κατοικίας | σελ. 30 |
| 2.3. Οι φορολογικοί συντελεστές για επιχειρήσεις και φυσικά πρόσωπα | σελ. 32 |
| 2.4. Οι φορολογικοί συντελεστές παρελθόντων ετών για επιχειρήσεις και φυσικά πρόσωπα | σελ. 37 |
| 2.5. Οι φορολογικοί συντελεστές του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) | σελ. 44 |
| 2.6. Το πρόβλημα της φοροδιαφυγής και της παραοικονομίας στην Ελλάδα | σελ. 47 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ | σελ. 50 |
| ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΣΕ ΒΟΥΛΓΑΡΙΑ ΚΑΙ ΚΥΠΡΟ ... | σελ. 50 |
| 3.1. Κράτη μη συνεργάσιμα στο φορολογικό τομέα και κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς | σελ. 50 |
| 3.2. Οι οικονομικές εξελίξεις και οι φορολογικοί συντελεστές στη Βουλγαρία | σελ. 52 |
| 3.3. Οι οικονομικές εξελίξεις και οι φορολογικοί συντελεστές στην Κύπρο | σελ. 58 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ | σελ. 65 |
| ΤΑ ΕΥΡΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ, ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ | σελ. 65 |
| 4.1. Τα ευρήματα της έρευνας σχετικά με την αλλαγή φορολογικής κατοικίας σε Βουλγαρία και Κύπρο | σελ. 65 |

| | |
|-------------------------|---------|
| 4.2. Συμπεράσματα | σελ. 71 |
| 4.3. Προτάσεις | σελ. 74 |
| ΕΠΙΛΟΓΟΣ | σελ. 78 |
| ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ | σελ. 80 |

ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΠΙΝΑΚΩΝ

| | |
|---|---------|
| Πίνακας 1: Φορολογικοί συντελεστές εισοδημάτων από επιχειρηματική δραστηριότητα Ν. 4172/2013 | σελ. 33 |
| Πίνακας 2: Φορολογικοί συντελεστές εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις Ν. 4172/2013 | σελ. 33 |
| Πίνακας 3: Φορολογικοί συντελεστές εισοδημάτων από μισθούς, συντάξεις και επιχειρηματική δραστηριότητα Ν. 4387/2016 | σελ. 34 |
| Πίνακας 4: Κλίμακα ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν. 4387/2016 (Ν. 4172/2013) | σελ. 35 |
| Πίνακας 5: Κλίμακα ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν. 4472/2017 (Ν. 4172/2013) | σελ. 36 |
| Πίνακας 6: Φορολογικοί συντελεστές παρελθόντων ετών (2000-2013) για Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε., συνεταιρισμούς και αλλοδαπές εταιρείες (άρθρο 109, παρ. 1 Κ.Φ.Ε.) | σελ. 38 |
| Πίνακας 7: Φορολογικοί συντελεστές παρελθόντων ετών (2000-2013) για ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου, κοινοπραξίες άρθρου 2, παρ. 2 Κ.Β.Σ., αστικές εταιρείες, συμμετοχικές εταιρείες και αφανείς εταιρείες | σελ. 39 |
| Πίνακας 8: Φορολογικοί συντελεστές παρελθόντων ετών (2003-2013) για ημεδαπά και αλλοδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα | σελ. 40 |
| Πίνακας 9: Φορολογικοί συντελεστές και κλίμακες για το φόρο εισοδήματος από μισθούς - συντάξεις χρήσης 2013 (οικονομικό έτος 2014) | σελ. 41 |
| Πίνακας 10: Φορολογικοί συντελεστές και κλίμακες για το φόρο εισοδήματος από ατομική επιχείρηση (εκτός της ατομικής γεωργικής επιχείρησης) και ελευθέριο επάγγελμα χρήσης 2013 (οικονομικό έτος 2014) | σελ. 41 |

| | |
|--|---------|
| Πίνακας 11: Φορολογικοί συντελεστές και κλίμακες για το φόρο εισοδήματος από μισθούς, συντάξεις και ελευθέρια επαγγέλματα χρήσης 2012 (οικονομικό έτος 2013) | σελ. 42 |
| Πίνακας 12: Φορολογικοί συντελεστές και κλίμακες για το φόρο εισοδήματος από μισθούς, συντάξεις και ελευθέρια επαγγέλματα χρήσης 2011 (οικονομικό έτος 2012) | σελ. 42 |
| Πίνακας 13: Φορολογικοί συντελεστές και κλίμακες για το φόρο εισοδήματος από μισθούς, συντάξεις και ελευθέρια επαγγέλματα χρήσης 2010 (οικονομικό έτος 2011) | σελ. 43 |
| Πίνακας 14: Φορολογικοί συντελεστές και κλίμακες για το φόρο εισοδήματος από μισθούς, συντάξεις χρήσης 2009 (οικονομικό έτος 2010) | σελ. 43 |
| Πίνακας 15: Φορολογικοί συντελεστές και κλίμακες για το φόρο εισοδήματος μη μισθωτών – επαγγελματιών χωρίς τέκνα χρήσης 2009 (οικονομικό έτος 2010) | σελ. 44 |
| Πίνακας 16: Συνοπτικός πίνακας με τους συντελεστές Φ.Π.Α. που ισχύουν και τις μεταβολές των τελευταίων διατάξεων | σελ. 45 |
| Πίνακας 17 : Συντελεστές Φ.Π.Α. στα κράτη-μέλη της Ε.Ε. | σελ. 46 |
| Πίνακας 18: Εξέλιξη βασικών μακροοικονομικών δεικτών της Βουλγαρίας | σελ. 54 |
| Πίνακας 19: Εξέλιξη βασικών μακροοικονομικών δεικτών της Κύπρου | σελ. 60 |
| Πίνακας 20: Φορολογικοί συντελεστές για φυσικά πρόσωπα στην Κύπρο | σελ. 62 |
| Πίνακας 21: Φορολογικοί συντελεστές έκτακτης εισφοράς στην Κύπρο | σελ. 62 |

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΙΚΟΝΟΓΡΑΦΗΣΗΣ

| | |
|--|---------|
| Σχήμα 1: Ο κύκλος της οικονομικής μεγέθυνσης – οικονομικής ανάπτυξης | σελ. 23 |
| Σχήμα 2: Εξέλιξη του Α.Ε.Π. της Βουλγαρίας σε δις δολάρια Η.Π.Α. | σελ. 55 |
| Σχήμα 3: Εξέλιξη του Α.Ε.Π. της Κύπρου σε δις δολάρια Η.Π.Α. | σελ. 59 |
| Σχήμα 4: Τρίγωνο διαχείρισης έργου | σελ. 75 |

ΕΣΔΔΑ

ΣΟΦΙΑ ΑΝΑΡΓΥΡΟΥ

©

2017

Με την επιφύλαξη παντός δικαιώματος.

Δήλωση

«Δηλώνω ρητά ότι, η παρούσα εργασία αποτελεί αποκλειστικά προϊόν προσωπικής εργασίας, δεν παραβιάζει καθ' οιονδήποτε τρόπο πνευματικά δικαιώματα τρίτων και δεν είναι προϊόν μερικής ή ολικής αντιγραφής».

Αθήνα, 27/10/2017

Υπογραφή

Σοφία Αναργύρου

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΜΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ

| | |
|-----------------|--|
| A.A.Δ.Ε. | Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων |
| A.E. | Ανώνυμη Εταιρεία |
| A.E.Π. | Ακαθάριστο Εγχώριο Προϊόν |
| A.Φ.Μ. | Αριθμός Φορολογικού Μητρώου |
| Γ.Γ.Δ.Ε. | Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων |
| Δ.Ν.Τ. | Διεθνές Νομισματικό Ταμείο |
| Δ.Ο.Υ. | Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία |
| E.E. | Ευρωπαϊκή Ένωση |
| E.K.Τ. | Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα |
| E.Π.Ε. | Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης |
| E.Σ.Ε.Ε. | Ελληνική Συνομοσπονδία Εμπορίου και Επιχειρηματικότητας |
| E.Σ.Ο.Α.Β. | Ελληνικό Σχέδιο Οικονομικής Ανασυγκρότησης των Βαλκανίων |
| H.Π.Α. | Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής |
| I.K.E. | Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία |
| IN.EM.Y. – ΕΣΣΕ | Ινστιτούτο Εμπορίου και Υπηρεσιών της E.Σ.Ε.Ε. |
| K.Β.Σ. | Κώδικας Βιβλίων Στοιχείων |
| K.Φ.Ε. | Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος |
| M.Π.Δ.Σ. | Μεσοπρόθεσμο Πλαίσιο Δημοσιονομικής Στρατηγικής |
| O.E. | Ομόρρυθμη Εταιρεία |
| O.O.Σ.Α. | Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης |
| Π.Γ.Δ.Μ. | Πρώην Γιουγκοσλαβική Δημοκρατία της Μακεδονίας |
| Σ.Λ.Ε.Ε. | Συνθήκη για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης |
| Φ.Π.Α. | Φόρος Προστιθέμενης Αξίας |
| U.N.D.P. | United Nations Development Program |

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η οικονομική πορεία της χώρας μας βρίσκεται στο επίκεντρο της πολιτικής ζωής και του γενικού ενδιαφέροντος, με δεδομένο το γεγονός της χρηματοπιστωτικής κρίσης των τελευταίων ετών, όπως επίσης και της κρίσης χρέους της ελληνικής οικονομίας. Η Δημόσια Διοίκηση λαμβάνει μέρος στη διενέργεια των δημόσιων πολιτικών, μία από τις οποίες αποτελεί με βεβαιότητα η οικονομική πολιτική. Με αυτήν τίθενται οικονομικοί στόχοι, οι οποίοι περιλαμβάνουν και στόχους για τα δημόσια έσοδα, ένα μέρος των οποίων προέρχεται από τη φορολογία.

Το φορολογικό σύστημα που διαμορφώνεται παίζει σημαντικό ρόλο στη δυνατότητα του κράτους να επιτύχει τους οικονομικούς του στόχους και μπορεί να αποτελέσει μοχλό ανάπτυξης σε μία οικονομία ή και το αντίθετο, να λειτουργήσει δηλαδή ανασταλτικά ως προς την οικονομική ανάπτυξη.

Στην Ελλάδα, τα τελευταία χρόνια γίνεται λόγος για τη μετεγκατάσταση επιχειρήσεων σε γειτονικές χώρες, κυρίως στη Βουλγαρία και στην Κύπρο. Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να καταδείξει τη σημασία του φορολογικού συστήματος γενικότερα και των φορολογικών συντελεστών ειδικότερα στη διαδικασία αυτή, καθώς το θέμα κρίνεται ιδιαίτερα ενδιαφέρον και επίκαιρο.

Στο πρώτο κεφάλαιο της παρούσας εργασίας επιχειρείται να δοθεί η θεωρητική βάση για το φορολογικό σύστημα και την οικονομική ανάπτυξη. Παρατίθεται η έννοια της δημόσιας πολιτικής και το γεγονός ότι το φορολογικό σύστημα αποτελεί τελικά την άσκηση μίας δημόσιας πολιτικής. Επίσης, περιγράφεται ο ρόλος της φορολογίας, οι διακρίσεις των φόρων και τα χαρακτηριστικά που πρέπει να έχει ένα φορολογικό σύστημα, για να θεωρείται αποτελεσματικό. Επιπλέον, παρουσιάζεται η έννοια και κάποιες θεωρίες για την οικονομική ανάπτυξη.

Στο δεύτερο κεφάλαιο επιχειρείται μία παρουσίαση του ελληνικού φορολογικού συστήματος, υπό το πρίσμα των στοιχείων που άπτονται της παρούσας εργασίας. Γίνεται αναφορά στην ίδρυση της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, στην έννοια της φορολογικής κατοικίας, παρατίθενται οι φορολογικοί συντελεστές για επιχειρήσεις και φυσικά πρόσωπα, τόσο οι τρέχοντες όσο και η διαχρονική τους πορεία και τέλος, παρουσιάζεται το πρόβλημα της φοροδιαφυγής και της παραοικονομίας στη χώρα μας.

Στο τρίτο κεφάλαιο, διαπιστώνεται και αναλύεται η ύπαρξη κρατών μη συνεργάσιμων στο φορολογικό τομέα ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς. Επίσης, γίνεται παρουσίαση των φορολογικών συντελεστών στη Βουλγαρία και στην Κύπρο και επιπλέον γίνεται αναφορά σε γενικά οικονομικά στοιχεία των χωρών αυτών.

Στο τέταρτο κεφάλαιο καταγράφονται τα αποτελέσματα της έρευνας σχετικά με την αλλαγή φορολογικής κατοικίας προς τις χώρες της Βουλγαρίας και της Κύπρου και αναγράφονται συμπεράσματα και προτάσεις, με σκοπό να αναστραφεί η τάση φυγής των επιχειρήσεων σε χώρες με σημαντικά χαμηλότερους φορολογικούς συντελεστές.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΑΝΑΠΤΥΞΗ.

1.1. Το φορολογικό σύστημα ως δημόσια πολιτική.

Σύμφωνα με το άρθρο 26 του Συντάγματος της Ελλάδας, η Πολιτεία λειτουργεί με βάση την αρχή της διάκρισης των εξουσιών σε νομοθετική, εκτελεστική και δικαστική, με την εκτελεστική λειτουργία να ασκείται από τον Πρόεδρο της Δημοκρατίας και την Κυβέρνηση (Το Σύνταγμα της Ελλάδος, 2008, σ. 27). Η αρχή αυτή χρονολογείται από την εποχή του Αριστοτέλη και αργότερα του Γάλλου στοχαστή Montesquieu και έχει σαν στόχο την ύπαρξη πραγματικής πολιτικής ελευθερίας, λόγω της αποφυγής της συγκέντρωσης πολλών εξουσιών σε ένα άτομο ή όργανο, ώστε να γίνεται λόγος για ένα κράτος δικαίου. Από οργανική άποψη, η εκτελεστική λειτουργία ασκείται από τη δημόσια διοίκηση, στην οποία εντάσσονται όλα τα όργανα του Κράτους, στα οποία έχει ανατεθεί το έργο της διοικητικής λειτουργίας (Σ. Κτιστάκη, 2014, σσ. 22-23).

Στην έννοια της πολιτικής εμπεριέχεται η έννοια της αμιγώς πολιτικής ενασχόλησης (politics), καθώς επίσης και της διαδικασίας ως σειράς ενεργειών, με βάση τις οποίες καταρτίζονται και εφαρμόζονται διάφορα προγράμματα διοικητικής δράσης (policy). Επομένως, η δημόσια διοίκηση ενεργεί με την έννοια του policy, καθορίζοντας πολιτικές που εξυπηρετούν τους στόχους που έχουν τεθεί και που πρέπει να πραγματοποιηθούν με τη διοικητική δράση. Οι δημόσιες πολιτικές κατά κανόνα λαμβάνουν υπόψη ένα σύνολο ατόμων ή ομάδων, που επηρεάζονται από αυτές και στη συνέχεια καθορίζουν τα όρια δράσης. Μπορεί βέβαια η χάραξη των δημόσιων πολιτικών να ασκείται από τους πολιτικούς, εντούτοις η πράξη δείχνει ότι πολλά διοικητικά στελέχη συμμετέχουν στη διαδικασία λήψης των αποφάσεων, έτσι λοιπόν η δημόσια διοίκηση μετέχει και αυτή ενεργά στη διαμόρφωση των δημόσιων πολιτικών (Σ. Κτιστάκη, 2014, σσ. 34-35).

Ως εκ τούτου, η φορολογική πολιτική μιας χώρας αποτελεί άσκηση μιας δημόσιας πολιτικής, καθώς αφορά όλους τους πολίτες και τις επιχειρήσεις. Είναι βέβαιο ότι αποτελεί και μία από τις σημαντικότερες δημόσιες πολιτικές, καθώς επηρεάζει την οικονομική πορεία της χώρας, δεδομένου ότι από αυτήν καθορίζονται τα αναμενόμενα έσοδα του προϋπολογισμού και η οικονομική της ανάπτυξη και πορεία εν γένει.

Το θεσμικό πλαίσιο, με βάση το οποίο λειτουργεί η σύγχρονη δημόσια διοίκηση περιλαμβάνει αφενός τους συνταγματικούς κανόνες και αφετέρου τις κανονιστικές αποφάσεις. Στο κανονιστικό πλαίσιο εμπεριέχονται οι κανόνες δικαίου που θεσμοθετούνται από τη νομοθετική εξουσία, όπως επίσης και οι κανόνες του ενωσιακού και διεθνούς δικαίου που έχουν μεταφερθεί στην ελληνική έννομη τάξη (Σ. Κτιστάκη, 2014, σ. 40).

Η χώρα μας έγινε πλήρες μέλος στην Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα την 1^η Ιανουαρίου 1981, καθώς είχε ήδη προηγηθεί η συμφωνία προσχώρησης, που υπογράφηκε στις 28.05.1979 και η κύρωση αυτής από το ελληνικό Κοινοβούλιο με το νόμο 945/1979. Για τα κράτη εκείνα, τα οποία αποφάσισαν να συμμετέχουν στις διαδικασίες της ευρωπαϊκής ενοποίησης με την ένταξή τους στις Ευρωπαϊκές Κοινότητες, θεωρείται ότι η απόφαση αυτή αποτέλεσε «τη σοβαρότερη επιλογή της μεταπολεμικής ιστορίας τους». Τα επακόλουθα της συμμετοχής αυτής είναι σημαντικά, λόγω των αναγκαίων και ενίοτε δραστικών αλλαγών στο εσωτερικό τους δίκαιο (Ε. Σαχπεκίδου, 2013, σ. 24).

Η Συνθήκη της Λισσαβόνας φέρει ως επίσημη ονομασία «Συνθήκη της Λισσαβόνας για την τροποποίηση της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση και Συνθήκη για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας» και αποτελεί τη διεθνή Συνθήκη, με βάση την οποία τροποποιήθηκαν οι προγενέστερες ιδρυτικές Συνθήκες της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.). Υπογράφηκε το 2007 και τέθηκε σε ισχύ την 1^η Δεκεμβρίου 2009, ενώ θέσπισε τρεις τομείς αρμοδιοτήτων για τις πολιτικές της Ευρωπαϊκής Ένωσης, τις αποκλειστικές, τις συντρέχουσες και τις υποστηρικτικές αρμοδιότητες (Χ. Λαδιάς, 2013, σ. 29). Στις αποκλειστικές αρμοδιότητες (άρθρο 3 Σ.Λ.Ε.Ε.), η Ε.Ε. νομοθετεί η ίδια και τα κράτη-μέλη καλούνται να εφαρμόσουν τις δεσμευτικές πράξεις. Οι αρμοδιότητες αυτές αφορούν τη νομισματική πολιτική, την τελωνειακή ένωση, την εμπορική πολιτική, καθώς επίσης και την πολιτική ανταγωνισμού. Στις συντρέχουσες αρμοδιότητες (άρθρο 4 Σ.Λ.Ε.Ε.), η Ε.Ε. μαζί με τα κράτη-μέλη εντέλλονται να εκδίδουν δεσμευτικούς κανόνες στους τομείς του περιβάλλοντος, των μεταφορών, της κοινωνικής πολιτικής, της ενέργειας και της δικαιοσύνης, μεταξύ άλλων. Στις υποστηρικτικές αρμοδιότητες (άρθρο 6 Σ.Λ.Ε.Ε.), η Ε.Ε. δεν έχει νομοθετική εξουσία και δύναται να παρεμβαίνει μόνο υποστηρικτικά στα κράτη-μέλη, προκειμένου να συμπληρώνει και να βελτιώνει τη δράση τους. Τέτοιες

αρμοδιότητες ασκούνται στους τομείς της βιομηχανίας, της παιδείας, του πολιτισμού, της δημόσιας υγείας και της διοικητικής συνεργασίας, μεταξύ άλλων (Λ. Μπαμπαλιούτας / Κ. Μητσόπουλος, 2014, σ. 46).

Αναφορικά με τη φορολογική πολιτική, κάθε κράτος-μέλος διαμορφώνει τους φορολογικούς συντελεστές ανάλογα με τους δημοσιονομικούς στόχους που θέτει στην άσκηση της οικονομικής πολιτικής. Με τον τρόπο αυτό, παρατηρείται ότι οι φορολογικοί συντελεστές διαφέρουν από κράτος σε κράτος και μάλιστα ενδέχεται να υπάρχουν και σημαντικές αποκλίσεις.

1.2. Ο ρόλος της φορολογίας και οι διακρίσεις των φόρων.

Η φορολογία συνιστά μία υποχρεωτική παροχή των ιδιωτικών φορέων προς το Δημόσιο, χωρίς το τελευταίο να προβαίνει σε άμεση αντιπαροχή προς τους φορείς αυτούς. Αποτελεί τον πλέον συνηθισμένο τρόπο συγκέντρωσης εσόδων, προκειμένου να είναι σε θέση το κράτος να χρηματοδοτεί τα δημόσια αγαθά, αλλά και τις δαπάνες του (Γ. Σφακιανάκης, 2014, σ. 139).

Ως μέσο δημοσιονομικής πολιτικής, παλαιότερα, η φορολογία εξεταζόταν υπό το πρίσμα της επάρκειας των εσόδων που συλλέγονταν για την κάλυψη των αναγκών του Δημοσίου, με σκοπό την αγορά αγαθών και υπηρεσιών και την πραγματοποίηση μεταβιβαστικών πληρωμών. Η δημοσιονομική διαχείριση θεωρείτο σωστή όταν ο προϋπολογισμός ήταν ισοσκελισμένος. Η Κεϋνσιανή οικονομική σκέψη άρχισε να εξετάζει το φορολογικό σύστημα και τα φορολογικά έσοδα υπό το πρίσμα των επιδράσεων που είχαν στο σύνολο της οικονομίας. Με τη γνώση αυτή καθιερώθηκαν κριτήρια, με βάση τα οποία αξιολογείται η ποιότητα ενός φορολογικού συστήματος. Τα κριτήρια αυτά είναι:

α) Το φορολογικό βάρος πρέπει να κατανέμεται δίκαια.

β) Η φορολογική διάρθρωση πρέπει να βελτιώνει ή τουλάχιστον να μην επηρεάζει την αποτελεσματικότητα της κατανομής των οικονομικών πόρων.

γ) Η φορολογική διάρθρωση πρέπει να διευκολύνει την πολιτική οικονομικής μεγέθυνσης.

δ) Το φορολογικό σύστημα πρέπει να είναι αρκετά απλό και κατανοητό από τους φορολογούμενους (Π. Παυλόπουλος, 1985, σσ. 138-139).

Οι παραπάνω αρχές θεωρείται ότι δίνουν τις κατευθυντήριες γραμμές για τη διαμόρφωση ενός σωστού φορολογικού συστήματος, δεν πρέπει όμως να θεωρούνται ως οι μοναδικές, ως κριτήρια αξιολόγησης. Αρκετά φορολογικά συστήματα και μεταξύ αυτών και το ελληνικό, δεν σχεδιάστηκαν για να χρησιμεύσουν και ως μέσο οικονομικής πολιτικής. Αποτελούν «προϊόν ιστορικής εξέλιξης», που δέχθηκαν επιρροές πολιτικές, κοινωνικές και πάντως εξωοικονομικές, ενώ τη διαμόρφωσή τους επηρέασαν επίσης οι πιέσεις διαφόρων ομάδων, διάφορα ταξικά συμφέροντα, αλλά και επιτακτικές βραχυχρόνιες ανάγκες (Π. Παυλόπουλος, 1985, σσ. 139-140).

Είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι η δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών, εκτός από κριτήριο αξιολόγησης της ποιότητας ενός φορολογικού συστήματος, όπως αναφέρθηκε παραπάνω, αποτελεί και συνταγματική επιταγή. Στο άρθρο 4 του Συντάγματος, ορίζεται ότι «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους» (Το Σύνταγμα της Ελλάδος, 2008, σ. 3).

Τα φορολογικά έσοδα αποτυπώνονται στον κρατικό προϋπολογισμό, ο θεσμός του οποίου εισήχθη στη χώρα μας με τη θέσπιση του πρώτου Προσωρινού Πολιτεύματος στην Εθνική Συνέλευση της Επιδαύρου την 1^η Ιανουαρίου 1822. Ο πρώτος ελληνικός προϋπολογισμός υποβλήθηκε στη Β' Εθνική Συνέλευση του Άστρους στις 12.04.1823. Στη χώρα μας καταρτίζονται δύο προϋπολογισμοί του κράτους, ο τακτικός προϋπολογισμός και ο προϋπολογισμός δημοσίων επενδύσεων, ενώ τα έσοδα από τη φορολογία αποτυπώνονται στον τακτικό προϋπολογισμό (Γ. Προβόπουλος, 1982, σσ. 329-330).

Στις σύγχρονες οικονομίες, η φορολογία αποτελεί ένα πολύ σημαντικό μέσο πολιτικής για τα κράτη, εκπληρώνοντας τρεις κύριες λειτουργίες:

α) Την «ταμιευτική», που αποτελεί ουσιαστικά τη μεταφορά πόρων, προκειμένου να χρηματοδοτηθούν οι δημόσιες δαπάνες.

β) Την «οικονομική», κατά την οποία η φορολογία χρησιμοποιείται ως μέσο άσκησης οικονομικής πολιτικής.

γ) Την «κοινωνική», σύμφωνα με την οποία η φορολογία μπορεί να χρησιμοποιηθεί και στην άσκηση κοινωνικής πολιτικής.

Οι φόροι είναι μέσο μεταφοράς πόρων και παραγωγικών συντελεστών προς το Δημόσιο, μπορούν ακόμη να αποτελέσουν μέσο άσκησης για τη μείωση των κοινωνικών και οικονομικών ανισοτήτων, όπως επίσης και μέσο για την επίσπευση της οικονομικής ανάπτυξης και για την παροχή επενδυτικών κινήτρων (Γ. Σφακιανάκης, 2014, σσ. 139-140).

Οι κυριότερες διακρίσεις των φόρων πραγματοποιούνται ως εξής:

α) Ανάλογα με τη φορολογική τους βάση, διαχωρίζονται σε «φόρους σταθερού ποσού» ή «κατ' αποκοπήν φόρους», οι οποίοι επιβαρύνουν τα άτομα με το ίδιο ποσό. Επίσης αναφέρονται οι φόροι εισοδήματος, που έχουν ως κριτήριο το εισόδημα που αποκτήθηκε σε μία συγκεκριμένη χρονική περίοδο, οι φόροι περιουσίας με κριτήριο το ύψος της περιουσίας των φορολογούμενων, καθώς επίσης και οι φόροι κατανάλωσης, που τίθενται σε μία καταναλωτική δαπάνη όταν πραγματοποιείται. Στην κατηγορία αυτή εμπίπτουν ειδικοί φόροι κατανάλωσης και ο φόρος προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.).

β) Μία ακόμη διάκριση γίνεται μεταξύ άμεσων και έμμεσων φόρων. Οι άμεσοι φόροι λαμβάνουν υπόψη τη φοροδοτική ικανότητα των ατόμων, όπως ο φόρος εισοδήματος και οι έμμεσοι επιβάλλονται στην κατανάλωση, χωρίς να λαμβάνουν υπόψη τη φοροδοτική ικανότητα των φορολογούμενων.

γ) Με βάση το φορολογικό συντελεστή, η φορολογία διακρίνεται σε προοδευτική όταν αυξάνεται όσο αυξάνεται η φορολογική βάση, αντίστροφα προοδευτική όταν μειώνεται όσο αυξάνεται η φορολογική βάση και αναλογική όταν δεν προκύπτει μεταβολή της κατά την αύξηση ή μείωση του εισοδήματος.

δ) Τέλος, μία ακόμη διάκριση γίνεται με βάση τη θεσμική προέλευση των φόρων, ποια είναι δηλαδή η Αρχή, η οποία τους επιβάλλει. Η Αρχή αυτή μπορεί να είναι και ένας Οργανισμός Κοινωνικής Ασφάλισης ή ένας Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης, εκτός βέβαια από την Κεντρική Διοίκηση (Γ. Σφακιανάκης, 2014, σσ. 140-142).

Η οικονομική βιβλιογραφία καταλήγει σε πέντε κύρια χαρακτηριστικά, που πρέπει να έχει κάθε φορολογικό σύστημα. Αυτά τα επιθυμητά χαρακτηριστικά είναι:

α) Η «οικονομική αποτελεσματικότητα». Το φορολογικό σύστημα δεν πρέπει να αλλοιώνει την αποτελεσματική κατανομή των πόρων, με την έννοια ότι δεν πρέπει να μεταβάλλει τις αποφάσεις των φορολογούμενων και τις επιλογές τους στο επίπεδο της απασχόλησης ή της κατανάλωσης. Μία τυχόν ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση είναι σε θέση να επηρεάσει τις προτιμήσεις των καταναλωτών και την οικονομική πορεία ενός κλάδου για παράδειγμα.

β) Το «διαχειριστικό ή διοικητικό κόστος» πρέπει να μην είναι υψηλό. Αυτό περιλαμβάνει το κόστος της υποβολής δηλώσεων, της τήρησης αρχείων, της πρόσληψης ειδικού προσωπικού ή της παρακολούθησης σε περίπτωση που το φορολογικό σύστημα μεταβάλλεται συχνά. Η ύπαρξη πολλών φορολογικών συντελεστών μπορεί να θεωρείται ότι αυξάνει το διοικητικό κόστος, αλλά από την άλλη πλευρά εξασφαλίζει στο σύστημα την απαραίτητη προοδευτικότητα.

γ) Η «πολιτική υπευθυνότητα» πρέπει να χαρακτηρίζει ένα φορολογικό σύστημα, ώστε να υπάρχει διαφάνεια ως προς τους στόχους και ως προς το πραγματικό φορολογικό βάρος των μονάδων, σε συνάρτηση πάντα με την οικονομική συγκυρία.

δ) Η «ευκαμψία» ενός φορολογικού συστήματος σημαίνει ότι έχει τη δυνατότητα να προσαρμόζεται στις εκάστοτε οικονομικές εξελίξεις και διεργασίες, χωρίς αυτό να σημαίνει ότι πρέπει να γίνονται συχνές μεταβολές, οι οποίες μπορεί να οδηγήσουν σε αύξηση του διαχειριστικού βάρους, που αναφέρθηκε παραπάνω.

ε) Η «δικαιοσύνη» είναι το χαρακτηριστικό εκείνο, για το οποίο εκφέρουν άποψη τα μέλη μιας κοινωνίας και παρατηρείται συχνά το φαινόμενο, κατά το οποίο δύσκολα υπάρχει σύμπτωση απόψεων στα μέλη της. Η αίσθηση ή μη της ύπαρξης φορολογικής δικαιοσύνης, ανάλογα με τη φοροδοτική ικανότητα των φορολογούμενων, είναι αυτή που μπορεί να οδηγήσει σε φαινόμενα αντίδρασης, όπως είναι αυτό της φοροδιαφυγής, που θα αναλυθεί παρακάτω (Γ. Σφακιανάκης, 2014, σσ. 145-147).

1.3. Έννοια και θεωρίες της οικονομικής ανάπτυξης.

Μία από τις σημαντικότερες λειτουργίες που έχει να επιτελέσει το σύγχρονο κράτος, είναι αυτή της διαφύλαξης και της προαγωγής του δημοσίου συμφέροντος. Η Δημόσια Διοίκηση συνιστά μία ιδιαίτερα δυναμική συνιστώσα της πολιτείας, περιλαμβάνει τον τρόπο με τον οποίο γίνεται η διακυβέρνηση της χώρας και αποσκοπεί

στη ρύθμιση των υποθέσεων των πολιτών. Η προαγωγή του δημοσίου συμφέροντος εξαρτάται από την αποτελεσματικότητα των δημόσιων φορέων, το πραγματικό περιεχόμενο της οποίας σημαίνει ουσιαστικά μία σταδιακή, αλλά και διαρκή βελτίωση στο επίπεδο ευημερίας, καθώς επίσης και στην οικονομική και κοινωνική ανάπτυξη της χώρας (Λ. Μπαμπαλιούτας, 2007, σσ. 9-12).

Ένας από τους μακροχρόνιους στόχους της οικονομικής πολιτικής είναι αυτός της οικονομικής μεγέθυνσης. Η οικονομική μεγέθυνση αποτέλεσε τον σημαντικότερο στόχο της οικονομικής πολιτικής από τη μεταπολεμική περίοδο στις διάφορες χώρες, ανεξάρτητα από το βαθμό που αυτές ήταν αναπτυγμένες. Θεωρήθηκε ότι μέσω της βελτίωσης της ικανότητας για παραγωγή αγαθών και υπηρεσιών, γίνεται εφικτή μία μόνιμη βελτίωση στο επίπεδο ευημερίας των πολιτών και επίσης διατηρείται ή βελτιώνεται η θέση μιας χώρας στην παγκόσμια οικονομία. Μάλιστα οι οικονομικά αναπτυσσόμενες χώρες με υψηλό ρυθμό αύξησης του πληθυσμού μπορούν να καταπολεμήσουν το φαινόμενο της φτώχειας μέσω της οικονομικής τους ανάπτυξης. Η αύξηση του γενικού επιπέδου ευημερίας μειώνει και την κοινωνική πίεση για την αναδιανομή των εισοδημάτων (Π. Παυλόπουλος, 1985, σ. 66).

Σαν στόχος οικονομικής πολιτικής, η οικονομική μεγέθυνση εμφανίζεται με συγκεκριμένη ποσοτική μορφή για πρώτη φορά στο «πρώτο πενταετές πρόγραμμα αναπτύξεως της Σοβιετικής Ενώσεως το έτος 1928». Μολονότι έχουν υπάρξει και υπερβολές σε βαθμούς οικονομικής μεγέθυνσης διεθνώς, η ύπαρξη οικονομικής μεγέθυνσης σε κάποιο βαθμό είναι σίγουρα επιθυμητή, γιατί καθιστά εφικτή την πραγματοποίηση των επιδιώξεων των κυβερνήσεων, σε σχέση με την οικονομική και την κοινωνική τους πολιτική. Αφενός συντελεί στη διατήρηση σταθερότητας στο επίπεδο παραγωγής και απασχόλησης και αφετέρου αυξάνει το επίπεδο υλικής ευημερίας των πολιτών, ενώ παράλληλα επιτρέπει τη διάθεση πόρων για την πραγματοποίηση και άλλων στόχων σε άλλους τομείς, όπως αυτός της παιδείας ή του πολιτισμού, για παράδειγμα (Π. Παυλόπουλος, 1985, σ. 67).

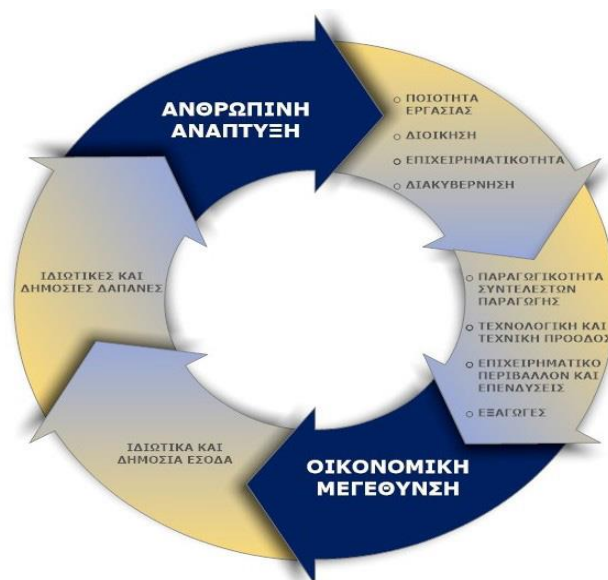
Ως προς τον ορισμό της οικονομικής μεγέθυνσης, αυτή αποτελεί την «ποσοστιαία αύξηση του κατά κεφαλή πραγματικού εθνικού προϊόντος διαχρονικά ή εις ορισμένη χρονική περίοδο». Στη συνέχεια υιοθετήθηκε ως μέγεθος αναφοράς το ακαθάριστο εγχώριο προϊόν (Α.Ε.Π.), γιατί είναι στατιστικά ευκολότερη και ακριβέστερη η μέτρησή του, χωρίς αυτό να σημαίνει ότι και με τη χρήση του σαν

μέγεθος αναφοράς της οικονομικής μεγέθυνσης δεν προκύπτουν άλλα ζητήματα, όπως το γεγονός ότι η αύξηση της παραγωγής μπορεί να οφείλεται, για παράδειγμα, σε καλύτερη χρησιμοποίηση των παραγωγικών συντελεστών και όχι στην αύξηση της ποσότητάς τους ή στη βελτίωση της ποιότητάς τους. Η πολιτική οικονομικής μεγέθυνσης μιας χώρας πρέπει να στοχεύει στην αύξηση της ποσότητας και τη βελτίωση της ποιότητας των φυσικών πόρων, στην αύξηση του υλικού κεφαλαίου στην οικονομία, στην αύξηση του εργατικού δυναμικού και στη βελτίωση των τεχνικών συνθηκών κατά την παραγωγική διαδικασία. Επιπλέον, η ανωτέρω πολιτική μπορεί να διορθώσει τυχόν ασυμμετρίες που εμφανίζονται στις σχετικές ποσότητες των παραπάνω παραγωγικών συντελεστών (Π. Παυλόπουλος, 1985, σσ. 68-69, 72).

Η έννοια της οικονομικής μεγέθυνσης (growth) χρησιμοποιείται πολλές φορές εναλλακτικά της οικονομικής ανάπτυξης (development), όμως οι δύο αυτές έννοιες δεν είναι ταυτόσημες. Η ανάπτυξη εμπεριέχει μία δυναμική και ταυτόχρονα προδιαγράφει μία θετική διαφοροποίηση. Μπορεί να ορισθεί ως «η (ποσοτική) μεγέθυνση του συσσωρευμένου πλούτου, η αύξηση των ρυθμών παραγωγής και κατανάλωσης αγαθών και η (ποιοτική) εξέλιξη των κοινωνικών και τεχνικών δομών». Αποτελεί τόσο μία διαδικασία, κατά την οποία μία οικονομία μεταβάλλεται αυξάνοντας το παραγόμενο προϊόν της, όσο και μία κατάσταση, η οποία αποδίδει το καθεστώς ευημερίας της κοινωνίας. Έχει επικρατήσει η χρήση του όρου της οικονομικής μεγέθυνσης στην ανάλυση των ανεπτυγμένων οικονομιών, ενώ αυτός της οικονομικής ανάπτυξης στην ανάλυση των λιγότερο προηγμένων οικονομικά χωρών. Έτσι λοιπόν, καταλήγουμε στο ότι η οικονομική μεγέθυνση έχει λιγότερο ευρεία έννοια και αφορά την επέκταση των οικονομικών μεγεθών με τη βοήθεια του μηχανισμού των αγορών, δηλαδή αποτυπώνει μία ετήσια ποσοστιαία μεταβολή του παραγόμενου προϊόντος ή του εισοδήματος. Ως εκ τούτου, αποτελεί έναν ποσοτικό δείκτη. Αντίθετα, ο όρος της οικονομικής ανάπτυξης αποτελεί έναν κυρίως ποιοτικό δείκτη που εμπεριέχει οικονομικούς και μη παράγοντες, οι οποίοι οδηγούν στην καλύτερευση των όρων διαβίωσης και του βαθμού ευημερίας. Σύμφωνα λοιπόν και με τον προβληματισμό που εκτέθηκε παραπάνω, η αύξηση του Α.Ε.Π. δεν μπορεί να λογιστεί πάντα ως οικονομική ανάπτυξη, διότι μπορεί να είναι αποτέλεσμα καλύτερης αξιοποίησης των παραγωγικών πόρων. Η οικονομική ανάπτυξη νοείται όταν η αύξηση του Α.Ε.Π. έρχεται σαν επακόλουθο της «αύξησης της παραγωγικής δυναμικότητας της οικονομίας». Επιπλέον, τον τελευταίο καιρό γίνεται λόγος και για την αειφόρο ανάπτυξη, η οποία συνιστά την ανάπτυξη εκείνη που θα

διασφαλίζει την κάλυψη των αναγκών της τρέχουσας γενιάς, χωρίς να διακινδυνεύει την αντίστοιχη ικανότητα των επόμενων γενεών (Π. Μανώλη / Γ. Μαρής, 2015, σσ. 91-92).

ΣΧΗΜΑ 1: Ο ΚΥΚΛΟΣ ΤΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΜΕΓΕΘΥΝΣΗΣ – ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ



Πηγή: Π. Μανώλη / Γ. Μαρής, 2015, σ. 92.

Πολλοί αναλυτές συμφωνούν με το γεγονός ότι μία χώρα με ένα μικρό ποσοστό πολύ πλούσιων κατοίκων και ένα μεγάλο ποσοστό φτωχών έχει λιγότερη ευημερία από μία άλλη χώρα με το ίδιο Α.Ε.Π. κατά κεφαλήν, αλλά με μικρότερες εισοδηματικές ανισορροπίες. Έτσι λοιπόν, το Αναπτυξιακό Πρόγραμμα των Ηνωμένων Εθνών (United Nations Development Program – U.N.D.P.) εισήγαγε το 1990 στην έκθεσή του τη χρήση του Δείκτη Ανθρώπινης Ανάπτυξης, στον οποίο έχει εισαχθεί και η κοινωνική, εκτός από την οικονομική διάσταση. Ο δείκτης ανθρώπινης ανάπτυξης επικεντρώνει στη «μακροβιότητα», που μετριέται με το όριο προσδοκώμενης ζωής, στη «γνώση», που μετριέται με το ποσοστό αλφαριθμητισμού στα ενήλικα άτομα και με τις εγγραφές στα σχολεία και στο «αξιοπρεπές βιοτικό επίπεδο», για το οποίο παίζει ρόλο το κατά κεφαλήν Α.Ε.Π., εναρμονισμένο με την ισοτιμία της αγοραστικής δύναμης (Th. Cohn, 2009, σσ. 75-77).

Το Α.Ε.Π. εξακολουθεί όμως να αποτελεί έναν πολύ σημαντικό δείκτη αναφοράς, ο οποίος έχει επικρατήσει, προκειμένου να γίνονται και συγκρίσεις στις επιδόσεις των διαφόρων κρατών. Μαθηματικά εκφράζεται με την εξίσωση:

$$\mathbf{GDP = C + I + G + NX}$$

όπου: (C) είναι η κατανάλωση, (I) είναι η επένδυση, (G) είναι οι δημόσιες δαπάνες που γίνονται για την αγορά αγαθών και υπηρεσιών και (NX) είναι οι καθαρές εξαγωγές, δηλαδή οι εξαγωγές με την αφαίρεση των εισαγωγών (Π. Μανώλη / Γ. Μαρής, 2015, σ. 93). Είναι επομένως φανερό ότι τυχόν μείωση των επενδύσεων, όπως επίσης και της κατανάλωσης ή των δημόσιων δαπανών ή των καθαρών εξαγωγών έχει αρνητική επίδραση στην πορεία του Α.Ε.Π.

Τα κράτη αναπτύσσουν το καθένα μία αναπτυξιακή στρατηγική, δίνοντας έμφαση στους κλάδους ή τους δείκτες που τα ίδια επιλέγουν. Η αναπτυξιακή στρατηγική που ενδείκνυται για ένα κράτος, δεν ενδείκνυται για κάποιο άλλο, ενώ και η στρατηγική που προτείνουν οι διάφορες οικονομικές θεωρίες έχουν και πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα. Η φιλελεύθερη αντίληψη της οικονομικής ανάπτυξης δίνει έμφαση στον εκσυγχρονισμό και τις εγχώριες μεταρρυθμίσεις, ενώ οι ιστορικοί δομιστές προτάσσουν την ανάγκη αλλαγής των διεθνών σχέσεων, με σημαντικότερη τη μείωση των σχέσεων οικονομικής εξάρτησης. Πάντως, θεωρείται δύσκολη η κατάρτιση της τέλει στρατηγικής, καθώς η οικονομική ανάπτυξη είναι μία αρκετά σύνθετη διαδικασία (Th. Cohn, 2009, σ. 570).

Στην εποχή μας, η οικονομία παίζει πολύ σημαντικό ρόλο και στις διεθνείς σχέσεις. Η οικονομική ανάπτυξη δεν παύει να αποτελεί ένα ζήτημα που απασχολεί όλες τις κυβερνήσεις, καθώς αυτές κρίνονται από τους πολίτες, με βάση την επίδοσή τους κυρίως στα θέματα της οικονομικής προόδου, της ανάπτυξης και της ανεργίας, μεταξύ άλλων. Έτσι λοιπόν, η μελλοντική επιτυχία των κυβερνήσεων εξαρτάται από τα παραπάνω θέματα, στα οποία δίνουν σημασία ακόμη και λιγότερο δημοκρατικές κυβερνήσεις (S. Economides / P. Wilson, 2007, σ. 25).

Πολλοί διεθνείς οργανισμοί συντάσσουν εκθέσεις με τις απόψεις τους αναφορικά με το ζήτημα της οικονομικής ανάπτυξης. Η έκθεση του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.) «Με στόχο την ανάπτυξη», αποσκοπεί σε μεσοπρόθεσμη αύξηση του βιοτικού επιπέδου, αφού διαπιστώνει ότι οι

συνέπειες της χρηματοπιστωτικής και της οικονομικής κρίσης δεν έχουν ακόμη ξεπεραστεί, με αποτέλεσμα ένα μικρότερο δυναμικό ανάπτυξης για τις οικονομίες των κρατών. Τονίζονται επίσης και άλλοι στόχοι ευημερίας, όπως η μείωση της ανισότητας στα εισοδήματα και η μείωση των επιβλαβών επιδράσεων στο περιβάλλον. Επιπλέον, αναλύεται ο ρόλος των διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και των περιβαλλοντικών πολιτικών, όπως επίσης και η επίπτωση που έχουν στην αύξηση της παραγωγικότητας, σε συσχέτιση με την έννοια της βιώσιμης ανάπτυξης (Εκθεση ΟΟΣΑ για την Ελλάδα, OECD 360 - Ελλάδα 2015, σ. 13, <http://www.oecd.org/greece/> , τελευταία πρόσβαση 11.09.2017).

Συσχετίζοντας την ανάπτυξη με τη φορολογική πολιτική, η οποία βέβαια αποτελεί μέρος της οικονομικής πολιτικής μιας χώρας, είναι σημαντικό να αναφερθεί, ότι τα φορολογικά συστήματα έχουν τη δυνατότητα να λειτουργούν ως «αυτόματοι σταθεροποιητές» σε μια οικονομία και δίνουν τη δυνατότητα στις κυβερνήσεις να ασκήσουν τη λεγόμενη αντικυκλική πολιτική, ως μέσο άμβλυνσης των συνεπειών του οικονομικού κύκλου. Με το σκεπτικό αυτό, το κράτος μπορεί να μειώνει τους φόρους σε περιόδους ύφεσης, ώστε να διευκολύνει την οικονομική ανάκαμψη (Γ. Σφακιανάκης σσ. 139, 146).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ.

2.1. Η ίδρυση της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Στο Ν. 4093/2012 (ΦΕΚ 222/Α'/12.11.2012, «Έγκριση Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016 – Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής του ν. 4046/2012 και του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016», υποπαράγραφος Ε.2, παρ. 1) προβλέφθηκε η ίδρυση της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) στο Υπουργείο Οικονομικών, με ταυτόχρονη κατάργηση της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων. Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του εν λόγω νόμου, ο τομέας των δημοσίων εσόδων θεωρείται κρίσιμος και παράλληλα η συνέχεια και η αποτελεσματικότητα της δημόσιας διοίκησης, η ύπαρξη μηχανισμών λογοδοσίας και διαφάνειας στον τομέα αυτόν έχει καθοριστική σημασία, με σκοπό να εξασφαλιστεί η εφαρμογή των αρχών της φορολογικής δικαιοσύνης και της φορολογικής ισότητας (αιτιολογική έκθεση Ν. 4093/2012, σ. 16).

Η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) ιδρύθηκε με βάση το Ν. 4389/2016 (ΦΕΚ 94/Α'/27.05.2016, «Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις», Πρώτο μέρος, Κεφ. Α', άρθρο 1, παρ. 1). Αποτελεί Ανεξάρτητη Διοικητική Αρχή χωρίς νομική προσωπικότητα και έχει έδρα την Αθήνα, ενώ διαθέτει και περιφερειακές υπηρεσίες. Διαθέτει λειτουργική ανεξαρτησία, διοικητική και οικονομική αυτοτέλεια και δεν υπόκειται σε εποπτεία ή έλεγχο από κυβερνητικά όργανα, δημόσιους φορείς ή από άλλες διοικητικές αρχές, παρά μόνο σε κοινοβουλευτικό έλεγχο. Σκοπός της Αρχής είναι ο προσδιορισμός, η βεβαίωση και η είσπραξη των φορολογικών, τελωνειακών και λοιπών δημοσίων εσόδων, τα οποία εμπίπτουν στο πεδίο των αρμοδιοτήτων της (άρθρο 1 του Ν. 4389/2016). Ο Οργανισμός για τη λειτουργία της Α.Α.Δ.Ε. είναι η απόφαση του Διοικητή της Αρχής με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1036960/10.03.2017 (ΦΕΚ 968/Β'/22.03.2017).

Στην Α.Α.Δ.Ε. ανατέθηκαν πλέον όλες οι αρμοδιότητες της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, οι οποίες προβλέπονταν κατά την ημερομηνία της έναρξης της λειτουργίας της Αρχής, οι αρμοδιότητες που της ανατέθηκαν με τον ανωτέρω νόμο

και με οποιαδήποτε άλλη ειδική ή γενική διάταξη. Η Γ.Γ.Δ.Ε. καταργήθηκε με την έναρξη λειτουργίας της Α.Α.Δ.Ε. (Ν. 4389/2016, άρθρο 1, παρ. 4, άρθρο 2, παρ. 1).

Λόγω της πρόσφατης σύστασης και λειτουργίας της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων εντός του τρέχοντος έτους, κρίνεται απαραίτητη η λεπτομερής αναφορά στις αρμοδιότητές της, οι οποίες είναι οι παρακάτω:

α) ο προσδιορισμός, η βεβαίωση και η είσπραξη των φορολογικών, των τελωνειακών και των λοιπών δημοσίων εσόδων,

β) η παρακολούθηση και ο έλεγχος της πορείας της βεβαίωσης και της είσπραξης των δημοσίων εσόδων, καθώς επίσης και η εφαρμογή της κείμενης νομοθεσίας για την είσπραξή τους,

γ) η λήψη και η εφαρμογή των απαραίτητων μέτρων για την αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία των φορολογικών, τελωνειακών και λοιπών υπηρεσιών της, στους τομείς της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής, του λαθρεμπορίου, της φορολογικής απάτης και της παραοικονομίας, της εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας, της βεβαίωσης και είσπραξης, όπως επίσης και της βελτίωσης της εισπραξιμότητας των δημοσίων εσόδων,

δ) η έκδοση κανονιστικών αποφάσεων, εγκυκλίων, οδηγιών και άλλων διοικητικών εγγράφων που αφορούν γενικά στην ερμηνεία και στην εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής, τελωνειακής και λοιπής νομοθεσίας σχετικά με τους τομείς αρμοδιότητάς της,

ε) η έκδοση ατομικών διοικητικών πράξεων, εγκυκλίων, οδηγιών, κανονιστικών αποφάσεων και άλλων διοικητικών εγγράφων, τα οποία αφορούν σε θέματα οργάνωσης υπηρεσιών και διαχείρισης των πάσης φύσεως πόρων της (<http://www.aade.gr/menoy/aade/apostole-armodiotetes> , τελευταία πρόσβαση 11.09.2017, βλ. και Ν. 4389/2016, άρθρο 2, παρ. 2),

στ) η λήψη και εφαρμογή των απαραίτητων μέτρων για την προστασία της δημόσιας υγείας, του περιβάλλοντος και των συμφερόντων των καταναλωτών, όπως επίσης και για τη συμβολή στην υγιή λειτουργία της αγοράς, στην ενίσχυση της ανταγωνιστικότητας και καινοτομίας, της χημικής βιομηχανίας και η παροχή σχετικής επιστημονικής υποστήριξης σε δικαστικές, αστυνομικές και άλλες κρατικές αρχές και

υπηρεσίες. Η συγκεκριμένη αρμοδιότητα απορρέει από το γεγονός ότι στην Α.Α.Δ.Ε. υπάγεται και η Γενική Διεύθυνση του Γενικού Χημείου του Κράτους, σύμφωνα με τον Οργανισμό της (Απόφαση αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α 1036960/10.03.2017, ΦΕΚ 968/Β'/22.03.2017, άρθρο 50),

ζ) ο στρατηγικός και επιχειρησιακός σχεδιασμός των δράσεων όλων των υπηρεσιών της, καθώς επίσης και η κατάρτιση στοχοθεσίας και δεικτών απόδοσης,

η) η κατάρτιση των επιμέρους επιχειρησιακών σχεδίων φορολογικών, τελωνειακών και λοιπών ελέγχων αρμοδιότητας της Αρχής και ο προγραμματισμός ελέγχων με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής της φορολογικής, τελωνειακής και λοιπής νομοθεσίας αρμοδιότητας της Αρχής. Επίσης, η αξιολόγηση και η ιεράρχηση των αιτημάτων ελέγχου, τα οποία υποβάλλουν άλλοι φορείς,

θ) ο εντοπισμός φαινομένων φορολογικής απάτης, φοροδιαφυγής, λαθρεμπορίου, παραεμπορίου και παραοικονομίας και ο καταλογισμός της φορολογητέας ύλης που διαφεύγει,

ι) ο εντοπισμός φαινομένων διαφθοράς, αδιαφανών διαδικασιών, αναποτελεσματικότητας, χαμηλής παραγωγικότητας και ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών και μη τήρησης της νομιμότητας που τυχόν παρατηρούνται στη λειτουργία και στη δράση των φορολογικών, τελωνειακών και λοιπών υπηρεσιών της Αρχής,

ια) η εποπτεία και ο συντονισμός των ελεγκτικών φορολογικών, τελωνειακών και λοιπών υπηρεσιών που υπάγονται στην Αρχή, καθώς και η αξιολόγηση και ο έλεγχος των αποτελεσμάτων της δράσης τους σε σχέση με την επίτευξη των στόχων που έχουν τεθεί με βάση τον επιχειρησιακό σχεδιασμό ελέγχων και τα προγράμματα επιχειρησιακής δράσης, τα οποία έχει καταρτίσει η Αρχή,

ιβ) η εισήγηση νομοθετικών διατάξεων και μέτρων για την ενίσχυση της φορολογικής και τελωνειακής συμμόρφωσης και η υποβολή προτάσεων με σκοπό τη βελτίωση και την επιτάχυνση της εισπραξιμότητας των δημοσίων εσόδων,

ιγ) η διατύπωση απλής γνώμης για τα σχέδια νόμων, οι οποίοι ρυθμίζουν ζητήματα που εμπίπτουν στο πεδίο των αρμοδιοτήτων της Αρχής (<http://www.aade.gr/menoy/aade/apostole-armodiotetes> , τελευταία πρόσβαση 11.09.2017, βλ. και Ν. 4389/2016, άρθρο 2, παρ. 2),

ιδ) ο συντονισμός και η συνεργασία με άλλες αρχές και άλλους φορείς, στα πλαίσια της άσκησης των παραπάνω αρμοδιοτήτων,

ιε) η κατάρτιση και εκτέλεση του προϋπολογισμού των δαπανών της Αρχής,

ιστ) η κατάρτιση και εκτέλεση προγράμματος προμηθειών για την ομαλή λειτουργία των υπηρεσιών της, με την εξαίρεση της προμήθειας κεντρικού εξοπλισμού πληροφορικής και του συστημικού λογισμικού πληροφορικής που απαιτείται για τη χρήση του, η οποία εκτελείται από την αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών, σύμφωνα με τις διαδικασίες που περιγράφονται στην εκάστοτε ισχύουσα Συμφωνία Επιπέδου Εξυπηρέτησης,

ιζ) η κατάρτιση συμβάσεων για τα έργα της Αρχής,

ιη) η εποπτεία των φορέων που λειτουργούν στην Αρχή και η διαχείριση, παρακολούθηση και αξιοποίηση των ειδικών λογαριασμών, οι οποίοι αφορούν την Αρχή ή λειτουργίες της,

ιθ) η ανάπτυξη, επικαιροποίηση, συντήρηση, λειτουργία και χρήση του λογισμικού εφαρμογών των πληροφοριακών συστημάτων ή η προμήθειά του, η οποία είναι απαραίτητη για την απρόσκοπτη και αποτελεσματική άσκηση των αρμοδιοτήτων της Αρχής και για την ασφάλεια και διαχείριση των δεδομένων που προέρχονται από τις δραστηριότητές της, όπως ιδιαίτερα λογισμικού εφαρμογών που υποστηρίζουν τις κύριες αρμοδιότητες των φορολογικών και τελωνειακών υπηρεσιών και του Γενικού Χημείου του Κράτους,

κ) η παροχή και υποστήριξη ηλεκτρονικών υπηρεσιών προς τους πολίτες, τις επιχειρήσεις, τους φορείς του δημόσιου τομέα, με σκοπό τη διευκόλυνση των συναλλαγών, τη μείωση της γραφειοκρατίας, την απλούστευση των διαδικασιών και την επίτευξη φορολογικής δικαιοσύνης και διαφάνειας,

κα) ο καθορισμός της τεχνολογικής στρατηγικής της, αναφορικά με το σχεδιασμό και την ανάπτυξη εφαρμογών και των υπηρεσιών Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (<http://www.aade.gr/menoy/aade/apostole-armodiotetes> , τελευταία πρόσβαση 11.09.2017, βλ. και Ν. 4389/2016, άρθρο 2, παρ. 2),

κβ) κάθε άλλη ενέργεια, η οποία κρίνεται απαραίτητη στο πλαίσιο άσκησης των αρμοδιοτήτων της (<http://www.aade.gr/menoy/aade/apostole-armodiotetes> , τελευταία πρόσβαση 11.09.2017, βλ. και Ν. 4389/2016, άρθρο 2, παρ. 2).

Στο σημείο αυτό τονίζεται ότι οι αρμοδιότητες της Αρχής και των οργάνων της δεν μπορούν να μεταβιβασθούν εκ νέου στον Υπουργό Οικονομικών ή στον Αναπληρωτή Υπουργό ή στον Υφυπουργό Οικονομικών ή σε άλλα κυβερνητικά όργανα με μεταγενέστερη κανονιστική διοικητική πράξη, κάτι το οποίο τονίζει τον χαρακτήρα της Α.Α.Δ.Ε. ως Ανεξάρτητης Διοικητικής Αρχής (Ν. 4389/2016, άρθρο 2, παρ. 4).

2.2. Η έννοια της φορολογικής κατοικίας.

Στο Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167/Α'/23.07.2013, «Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις») αποδίδεται η έννοια της φορολογικής κατοικίας. Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του εν λόγω νόμου, ουσιαστικά διευκρινίζεται η έννοια και τα κριτήρια της φορολογικής κατοικίας, τα οποία ακολουθούν Οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς επίσης και διεθνή πρότυπα όπως κατευθυντήριες οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α. Σκοπός είναι η επίτευξη της εφαρμογής ενός όσο το δυνατόν ενιαίου πλαισίου και ο εκσυγχρονισμός του υπάρχοντος καθεστώτος, με την υιοθέτηση γενικών αρχών για την επιβολή του φόρου, με βάση την αρχή «του τόπου άσκησης της πραγματικής φορολογικής διοίκησης», κριτήριο που εφαρμόζεται σε ευρωπαϊκό και διεθνές επίπεδο (αιτιολογική έκθεση Ν. 4172/2013, σ. 3).

Ο ανωτέρω νόμος καθορίζει στο άρθρο 4 τη φορολογική κατοικία διαχωρίζοντας τα φυσικά από τα νομικά πρόσωπα. Αναφορικά με τα φυσικά πρόσωπα, αυτά θεωρούνται φορολογικοί κάτοικοι στην Ελλάδα, με την προϋπόθεση:

α) να έχουν στην Ελλάδα τη μόνιμη ή την κύρια κατοικία τους ή τη συνήθη διαμονή τους ή «το κέντρο των ζωτικών τους συμφερόντων», δηλαδή τους κοινωνικούς ή προσωπικούς ή οικονομικούς δεσμούς τους, ή

β) να είναι διπλωματικοί ή προξενικοί ή άλλοι δημόσιοι λειτουργοί παρόμοιου καθεστώτος ή να είναι δημόσιοι υπάλληλοι που κατέχουν την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετούν στο εξωτερικό (Ν. 4172/2013, άρθρο 4, παρ. 1).

Επιπλέον ορίζεται ότι ένα φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει φυσική παρουσία στη χώρα μας για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις 183 ημέρες μέσα σε οποιαδήποτε δωδεκάμηνη χρονική περίοδο, είτε χωρίς διακοπή είτε με διαλείμματα, θεωρείται φορολογικός κάτοικος της Ελλάδας «για το φορολογικό έτος, στη διάρκεια του οποίου συμπληρώνεται η δωδεκάμηνη περίοδος» (Ν. 4172/2013, άρθρο 4, παρ. 2).

Τα νομικά πρόσωπα ή οι νομικές οντότητες από την άλλη μεριά, θεωρούνται φορολογικοί κάτοικοι στην Ελλάδα για οποιοδήποτε φορολογικό έτος με τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) η σύσταση ή η ίδρυσή τους να έγινε με βάση το ελληνικό δίκαιο,

β) να έχουν την καταστατική τους έδρα στην Ελλάδα, ή

γ) ο «τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης» να είναι στην Ελλάδα οποιοδήποτε χρονικό διάστημα στη διάρκεια του φορολογικού έτους (Ν. 4172/2013, άρθρο 4, παρ. 3). Θα πρέπει να σημειωθεί εδώ ότι ο τόπος άσκησης της πραγματικής διοίκησης αποκτά διεθνώς ολοένα και μεγαλύτερη σημασία για τη θεμελίωση της φορολογικής κατοικίας στα νομικά πρόσωπα. Ως εκ τούτου, πολλά κράτη έχουν εντάξει αυτό το κριτήριο στη νομοθεσία τους (αιτιολογική έκθεση Ν. 4172/2013, σ. 3).

Αναφορικά με τον «τόπο άσκησης πραγματικής διοίκησης», αυτός θεωρείται ότι βρίσκεται στην Ελλάδα, με δεδομένα τα πραγματικά περιστατικά και τις συνθήκες και λαμβάνοντας υπόψη τα παρακάτω:

α) τον τόπο, όπου ασκείται η καθημερινή διοίκηση,

β) τον τόπο, όπου λαμβάνονται οι στρατηγικές αποφάσεις,

γ) τον τόπο, όπου λαμβάνει χώρα η ετήσια γενική συνέλευση των μετόχων ή των εταίρων,

δ) τον τόπο, όπου τηρούνται τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης,

ε) τον τόπο, όπου συνεδριάζει το διοικητικό συμβούλιο ή οποιοδήποτε άλλο εκτελεστικό όργανο της διοίκησης της εταιρείας,

στ) τον τόπο κατοικίας των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή οποιουδήποτε άλλου εκτελεστικού οργάνου διοίκησης της εταιρείας. Σε συνδυασμό με τη συνδρομή των παραπάνω συνθηκών και περιστατικών, μπορεί να συνεκτιμάται και ο τόπος κατοικίας της πλειοψηφίας των εταίρων ή των μετόχων (Ν. 4172/2013, άρθρο 4, παρ. 4).

Γίνεται αντιληπτό ότι ο τόπος, όπου ασκείται η πραγματική διοίκηση, αποτελεί μία έννοια, η οποία βασίζεται στα πραγματικά περιστατικά και στις συνθήκες της κάθε περίπτωσης και έχει διαμορφωθεί νομολογιακά (αιτιολογική έκθεση Ν. 4172/2013, σ. 3).

Ο καθορισμός της φορολογικής κατοικίας έχει σημασία για τον τρόπο, με τον οποίο θα φορολογηθούν τα υποκείμενα του φόρου. Έτσι λοιπόν, οι φορολογούμενοι που έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα, είναι υποκείμενοι σε φόρο για το εισόδημα που λαμβάνουν στην ημεδαπή και στην αλλοδαπή, δηλαδή για το λεγόμενο «παγκόσμιο εισόδημα», το οποίο αποκτούν μέσα σε ένα ορισμένο φορολογικό έτος. Οι φορολογούμενοι που δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα, είναι υποκείμενοι σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά τους, το οποίο αποκτούν στην Ελλάδα μέσα σε ένα ορισμένο φορολογικό έτος (Ν. 4172/2013, άρθρο 3, παρ. 1 και 2). Έτσι λοιπόν, εισάγεται ο όρος της φορολογικής κατοικίας στο ελληνικό δίκαιο, ώστε να αποσαφηνιστούν τα υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα, με βάση τα πρότυπα της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του Ο.Ο.Σ.Α. Επίσης διευκρινίζεται ο τρόπος φορολόγησης όταν η φορολογική κατοικία είναι εκτός Ελλάδας, ώστε οι φορολογούμενοι να φορολογούνται μόνο για το εισόδημα που αποκτάται στην Ελλάδα εντός συγκεκριμένου φορολογικού έτους. Η εν λόγω διάταξη εισάγει στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) την ακολουθούμενη πρακτική, η οποία προκύπτει με την εφαρμογή των διεθνών συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει υπογράψει η χώρα μας (αιτιολογική έκθεση Ν. 4172/2013, σσ. 2-3).

2.3. Οι φορολογικοί συντελεστές για επιχειρήσεις και φυσικά πρόσωπα.

Ο Ν. 4172/2013 ορίζει ότι ως κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρούνται τα συνολικά έσοδα που προέρχονται από τις επιχειρηματικές συναλλαγές, μετά από την αφαίρεση των δαπανών των επιχειρήσεων, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για τις επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα περιλαμβάνονται και τα έσοδα

που προέρχονται από την πώληση στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, όπως επίσης και το προϊόν από την εκκαθάρισή της, όπως αυτά διαμορφώνονται στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Το κέρδος προσδιορίζεται με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης για κάθε φορολογικό έτος. Ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης πρέπει να συντάσσεται με τους κανόνες του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, όπως ισχύει. Εφόσον μία επιχείρηση εφαρμόζει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά με βάση τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης (Ν. 4172/2013, άρθρο 21, παρ. 1 και 2).

Στον ανωτέρω νόμο 4172/2013, υπήρχε διαφορετική κλίμακα φορολογικών συντελεστών για εισοδήματα προερχόμενα από μισθωτή εργασία και συντάξεις και για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα. Συγκεκριμένα, τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα προβλέφθηκε να φορολογούνται με την παρακάτω κλίμακα:

ΠΙΝΑΚΑΣ 1: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΑΠΟ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ Ν. 4172/2013.

| Φορολογητέο εισόδημα σε ευρώ | Φορολογικός συντελεστής (%) |
|------------------------------|-----------------------------|
| ≤ 50.000 | 26% |
| ≥ 50.000 | 33% |

Πηγή: Ν. 4172/2013, άρθρο 29, παρ. 1, σ. 2467.

Οι φορολογικοί συντελεστές για τα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις ακολούθησαν την παρακάτω κλίμακα:

ΠΙΝΑΚΑΣ 2: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΗ
ΕΡΓΑΣΙΑ ΚΑΙ ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ Ν. 4172/2013.

| Φορολογητέο εισόδημα σε ευρώ | Φορολογικός συντελεστής (%) |
|------------------------------|-----------------------------|
| Έως 25.000 | 22% |
| 25.000,01 έως και 42.000 | 32% |
| Άνω των 42.000 | 42% |

Πηγή: Ν. 4172/2013, άρθρο 15, παρ. 1, σ. 2462.

Στη συνέχεια, ο Ν. 4387/2016 (ΦΕΚ 85/Α'/12.05.2016, «Ενιαίο Σύστημα Κοινωνικής Ασφάλειας – Μεταρρύθμιση ασφαλιστικού – συνταξιοδοτικού συστήματος – Ρυθμίσεις φορολογίας εισοδήματος και τυχερών παιγνίων και άλλες διατάξεις») τροποποίησε τις παραπάνω κλίμακες φορολογικών συντελεστών σε μία ενιαία κλίμακα εισοδημάτων, είτε αυτά προέρχονται από μισθούς ή συντάξεις, είτε προέρχονται από επιχειρηματική δραστηριότητα (Ν. 4387/2016, άρθρο 112, παρ. 1 και 5). Έτσι προκύπτει ο νέος πίνακας για την φορολογία των εισοδημάτων, ως εξής:

ΠΙΝΑΚΑΣ 3: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΑΠΟ ΜΙΣΘΟΥΣ, ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ Ν. 4387/2016.

| Φορολογητέο εισόδημα σε ευρώ | Φορολογικός συντελεστής (%) |
|-------------------------------------|------------------------------------|
| 0 – 20.000 | 22% |
| 20.001 – 30.000 | 29% |
| 30.001 – 40.000 | 37% |
| 40.001 και άνω | 45% |

Πηγή: Ν. 4387/2016, άρθρο 112, παρ. 1 και 5, σ. 2254.

Σε μία σύγκριση των φορολογικών συντελεστών που ίσχυσαν με το Ν. 4172/2013, μπορεί να αναφερθεί, για παράδειγμα, ότι ενώ τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα άνω των 50.000 ευρώ φορολογούνταν με συντελεστή 33%, μισθωτοί ή συνταξιούχοι με αντίστοιχο εισόδημα φορολογούνταν με συντελεστή 42%. Φαίνεται ότι η νέα κλίμακα φορολογίας έρχεται να εφαρμόσει το φορολογικό σύστημα με περισσότερους όρους ισονομίας έναντι των πολιτών, εισάγοντας και περισσότερους φορολογικούς συντελεστές. Η ύπαρξη περισσότερων φορολογικών συντελεστών εξασφαλίζει στο σύστημα προοδευτικότητα, η οποία κρίνεται από πολλούς ως κοινωνικά επιθυμητή (Γ. Σφακιανάκης, 2014, σ. 146). Ωστόσο, θα πρέπει να αναφερθεί ότι για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, δεν εφαρμόζονται οι μειώσεις του άρθρου 16 του Ν. 4172/2013, οι οποίες προβλέπουν μειώσεις από το φόρο εισοδήματος για μισθωτούς και συνταξιούχους και τροποποιήθηκαν και αυτές με το Ν. 4387/2016 (άρθρο 112, παρ. 2 και 5), κάτι το οποίο εν μέρει αναιρεί τους όρους ισονομίας που αναφέρθηκαν παραπάνω.

Οι νέοι φορολογικοί συντελεστές του Ν. 4387/2016 αναμένεται να μειώσουν τις φορολογικές επιβαρύνσεις για τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις και τους ελεύθερους

επαγγελματίες με ετήσιο εισόδημα μέχρι 32.000 ευρώ, κατά 200 μέχρι και 764 ευρώ. Αυτές οι φοροελαφρύνσεις πρόκειται όμως να περιοριστούν λόγω της αύξησης του συντελεστή προκαταβολής φόρου εισοδήματος από το 75% στο 100%. Στα εισοδήματα άνω των 32.000 ευρώ, οι επιβαρύνσεις θα είναι αυξημένες σε σημαντικό βαθμό, λόγω της αύξησης των φορολογικών συντελεστών υπολογισμού του φόρου εισοδήματος, του συντελεστή υπολογισμού της προκαταβολής φόρου, αλλά επίσης και λόγω της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης (<http://www.naftemporiki.gr/finance/story/1204758/ti-tha-phirosoun-to-2017-oi-eleutheroi-epaggelmaties> , άρθρο του Γιώργου Παλαιτσάκη, «Τι θα πληρώσουν το 2017 οι ελεύθεροι επαγγελματίες», 14.02.2017, τελευταία πρόσβαση 14.09.2017).

Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης προστέθηκε στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) με το άρθρο 43Α, σύμφωνα με το Ν. 4387/2016 και επιβάλλεται στα εισοδήματα πάνω από 12.000 ευρώ για τα φυσικά πρόσωπα ή σχολάζουσες κληρονομίες. Το εισόδημα επί του οποίου υπολογίζεται, αποτελεί την άθροιση των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία, συντάξεις, επιχειρηματική δραστηριότητα, κεφάλαιο, υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, πραγματικό ή τεκμαρτό (Ν. 4387/2016, άρθρο 112, παρ. 9). Προβλέπονται πάντως κάποιες εξαιρέσεις, ενώ η κλίμακα, με βάση την οποία υπολογίζεται η ειδική εισφορά αλληλεγγύης έχει ως εξής:

ΠΙΝΑΚΑΣ 4: ΚΛΙΜΑΚΑ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ Ν. 4387/2016 (Ν.4172/2013).

| Εισόδημα σε ευρώ | Εισφορά Αλληλεγγύης |
|------------------|---------------------|
| 0 – 12.000 | 0% |
| 12.001 – 20.000 | 2,2% |
| 20.001 – 30.000 | 5,00% |
| 30.001 – 40.000 | 6,50% |
| 40.001 – 65.000 | 7,50% |
| 65.001 – 220.000 | 9,00% |
| > 220.000 | 10,00% |

Πηγή: Ν. 4387/2016, άρθρο 112, παρ. 9, σ. 2255.

Πάντως, είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι στο Ν. 4472/2017 (ΦΕΚ 74/Α'/19.05.2017, «Συνταξιοδοτικές διατάξεις Δημοσίου και τροποποίηση διατάξεων

του ν. 4387/2016, μέτρα εφαρμογής των δημοσιονομικών στόχων και μεταρρυθμίσεων, μέτρα κοινωνικής στήριξης και εργασιακές ρυθμίσεις, Μεσοπρόθεσμο Πλαίσιο Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2018-2021 και λοιπές διατάξεις») έχει ήδη προβλεφθεί τροποποίηση της παραπάνω κλίμακας, η οποία όμως θα ισχύσει από 01.01.2020 (Ν. 4472/2017, άρθρο 15). Η νέα κλίμακα θα έχει ως εξής:

ΠΙΝΑΚΑΣ 5: ΚΛΙΜΑΚΑ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ Ν. 4472/2017
(Ν.4172/2013).

| Εισόδημα σε ευρώ | Εισφορά Αλληλεγγύης |
|---------------------|---------------------|
| 0 – 30.000 | 0% |
| 30.000,01 – 40.000 | 2,00% |
| 40.000,01 – 65.000 | 5,00% |
| 65.000,01 – 220.000 | 9,00% |
| > 220.000 | 10,00% |

Πηγή: Ν. 4472/2017, άρθρο 13, σ. 996.

Με τη νέα κλίμακα μηδενίζεται η εισφορά για εισοδήματα μέχρι 30.000 ευρώ και μειώνεται για τα εισοδήματα μέχρι 65.000 ευρώ, κάτι το οποίο αποτελεί μία θετική εξέλιξη προς την κατεύθυνση του εξορθολογισμού του φορολογικού συστήματος.

Μία επιπλέον επιβάρυνση αποτελεί το τέλος επιτηδεύματος, το οποίο ανέρχεται σε 800 ευρώ ετησίως για νομικά πρόσωπα που ασκούν εμπορική επιχείρηση με έδρα σε τουριστικά μέρη και πόλεις ή χωριά με πληθυσμό μέχρι 200.000 κατοίκους, 1.000 ευρώ ετησίως για νομικά πρόσωπα που ασκούν εμπορική επιχείρηση με έδρα σε πόλεις με πληθυσμό πάνω από 200.000 κατοίκους, 650 ευρώ το χρόνο για ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες και 600 ευρώ το χρόνο για κάθε υποκατάστημα. Για αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες και για εργαζόμενους με τα λεγόμενα «μπλοκάκια», δηλαδή φυσικά πρόσωπα με εισόδημα από ατομική επιχείρηση παροχής υπηρεσιών ή ελεύθερο επάγγελμα, όταν έχουν γραπτή σύμβαση με μέχρι τρία νομικά ή και φυσικά πρόσωπα ή το 75% των ακαθάριστων εσόδων προέρχεται από ένα νομικό ή φυσικό πρόσωπο, τότε το τέλος επιτηδεύματος τροποποιείται σε 400 ευρώ το χρόνο, όταν η έδρα βρίσκεται σε τουριστικό μέρος ή σε πόλη ή χωριό με πληθυσμό μέχρι 200.000 κατοίκους και σε 500 ευρώ το χρόνο, όταν η έδρα είναι εγκατεστημένη σε πόλη με πληθυσμό πάνω από 200.000 κατοίκους

(<http://www.naftemporiki.gr/finance/story/1206247/ypoxreotiki-i-kataboli-telous-epitideumatos-epaggelmaties> , άρθρο του Γιώργου Παλαιτσάκη, «Υποχρεωτική η καταβολή τέλους επιτηδεύματος από επαγγελματίες», 18.02.2017, τελευταία πρόσβαση 25.09.2017).

2.4. Οι φορολογικοί συντελεστές παρελθόντων ετών για επιχειρήσεις και φυσικά πρόσωπα.

Προκειμένου να γίνει κατανοητή η πορεία των φορολογικών συντελεστών στη διάρκεια των τελευταίων ετών, παρατίθενται παρακάτω οι φορολογικοί συντελεστές των προηγούμενων ετών, με τον ακόλουθο διαχωρισμό:

Για Ανώνυμες Εταιρείες (Α.Ε.), Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.), Ιδιωτικές Κεφαλαιουχικές Εταιρείες (Ι.Κ.Ε.), συνεταιρισμούς και αλλοδαπές εταιρείες (άρθρο 109, παρ. 1 Κ.Φ.Ε.):

ΠΙΝΑΚΑΣ 6: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΠΑΡΕΛΘΟΝΤΩΝ ΕΤΩΝ (2000-2013) ΓΙΑ Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε., ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΟΥΣ ΚΑΙ ΑΛΛΟΔΑΠΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ (ΑΡΘΡΟ 109, ΠΑΡ. 1 Κ.Φ.Ε.).

| Χρήση | Συντελεστής | | | | | |
|-------|-------------|----------------------|-----------------------------------|---------------------------------------|-----|-------------------------|
| | ΑΕ | ΑΕ Εισηγμένες στο ΧΑ | Συντελεστής παρ/σης μερισμάτων ** | Συντελεστής παρακράτησης αμοιβών Δ.Σ. | ΕΠΕ | ΛΟΙΠΕΣ - άρθρου 109 ΚΦΕ |
| 2013 | 26% | 26% | 10% | 40% | 26% | 26% |
| 2012 | 20% | 20% | 25% | 35% | 20% | 20% |
| 2011 | 20% | 20% | 25% | 35% | 20% | 20% |
| 2010 | 24% | 24% | 21% | 35% | 24% | 24% |
| 2009 | 25% | 25% | 10% | 35% | 25% | 25% |
| 2008 | 25% | 25% | 10% | 25% | 25% | 25% |
| 2007 | 25% | 25% | - | 25% | 25% | 25% |
| 2006 | 29% | 29% | - | 29% | 29% | 29% |
| 2005 | 32% | 32% | - | 32% | 32% | 32% |
| 2004 | 35% | 35% | - | 35% | 35% | 35% |
| 2003 | 35% | 35% | - | 35% | 35% | 35% |
| 2002 | 35% | 35% | - | | 35% | 35% |
| 2001 | 37,5% | 35% | - | | 35% | 35% - 40% * |
| 2000 | 40% | 35% | - | | 35% | 35% |

Πηγή: taxheaven.gr (<https://www.taxheaven.gr/pages/klimakes>, τελευταία πρόσβαση 18.09.2017).

* Ειδικά για τα υποκαταστήματα αλλοδαπών ανωνύμων εταιρειών με έδρα σε κράτος-μέλος της Ε.Ε. και μετοχές εισηγμένες σε οποιοδήποτε χρηματιστήριο της Ε.Ε. κατά το χρόνο λήξης της διαχειριστικής περιόδου του υποκαταστήματος, ο συντελεστής ορίζεται σε 35%, με την εξαίρεση των υποκαταστημάτων τραπεζικών επιχειρήσεων, για τα οποία ο συντελεστής είναι 40% (taxheaven.gr, <https://www.taxheaven.gr/pages/klimakes>, τελευταία πρόσβαση 18.09.2017).

Παρατηρείται ότι διαχρονικά οι φορολογικοί συντελεστές μειώνονται, από την άλλη μεριά όμως εντάσσονται νέες επιβαρύνσεις, όπως για παράδειγμα ο συντελεστής παρακράτησης μερισμάτων. Πρόκειται για παρακράτηση στα μερίσματα ή τα κέρδη που διανέμουν ή κεφαλαιοποιούν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, σε νομικά ή φυσικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας (taxheaven.gr, <https://www.taxheaven.gr/pages/klimakes>, τελευταία πρόσβαση 18.09.2017).

Για Ομόρρυθμες εταιρείες (Ο.Ε.), Ετερόρρυθμες εταιρείες, Κοινωνίες αστικού δικαίου, Κοινοπραξίες άρθρου 2, παρ. 2 Κ.Β.Σ., Αστικές εταιρείες, Συμμετοχικές εταιρείες και Αφανείς εταιρείες:

ΠΙΝΑΚΑΣ 7: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΠΑΡΕΛΘΟΝΤΩΝ ΕΤΩΝ (2000-2013) ΓΙΑ ΟΜΟΡΡΥΘΜΕΣ ΚΑΙ ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ, ΚΟΙΝΩΝΙΕΣ ΑΣΤΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ, ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ ΑΡΘΡΟΥ 2, ΠΑΡ. 2 Κ.Β.Σ., ΑΣΤΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ, ΣΥΜΜΕΤΟΧΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΚΑΙ ΑΦΑΝΕΙΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ.

| Χρήση - Οικονομικό έτος | Συντελεστής | | | | |
|-------------------------|---|---------------------------|---|--|--------------|
| | Ομόρρυθμες εταιρείες -Ετερόρρυθμες εταιρείες | Κοινωνίες αστικού δικαίου | - Κοινοπραξίες άρθ. 2§2 ΚΒΣ - Αστικές εταιρείες - Συμμετοχικές εταιρείες - Αφανείς εταιρείες | Εταιρίες των προεδρικών διαταγμάτων 518/1989 (ΦΕΚ220Α') και 284/1993 (ΦΕΚ123 Α') | |
| 2013 | Κλιμάκιο εισοδήματος (ευρώ) | Φορολογικός συντελεστής % | Φόρος κλιμακίου (ευρώ) | Σύνολο | |
| | 50.000 | 26% | 13.000 | Εισοδήματος (ευρώ) | Φόρου (ευρώ) |
| | Υπερβάλλον | 33% | | 50.000 | 13.000 |
| 2012 | 20% | 20% | | 25% | 20% |
| 2011 | 20% | 20% | | 25% | 20% |
| 2010 | 20% | 20% | | 25% | 25% |
| 2009 | 20% | 20% | | 25% | 25% |
| 2008 | 20% | 20% | | 25% | 25% |
| 2007 | 20% | 20% | | 25% | 25% |
| 2006 | 22%* | 22%* | | 29%* | 25%* |
| 2005 | 24%* | 24%* | | 32%* | 25%* |
| 2004 | 25% | 25% | | 35% | 25% |
| 2003 | 25% | 25% | | 35% | 25% |
| 2002 | 25% | 25% | | 35% | 25% |
| 2001 | 25% | 25% | | 35% | 25% |
| 2000 | 25% | 25% | | 35% | 25% |

Πηγή: taxheaven.gr (<https://www.taxheaven.gr/pages/klimakes>, τελευταία πρόσβαση 18.09.2017).

* «Ειδικά για τις εταιρείες των προεδρικών διαταγμάτων 518/1989 (ΦΕΚ 220Α') και 284/1993 (ΦΕΚ 123 Α'), ο συντελεστής φορολογίας της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται σε είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) για τα εισοδήματα

διαχειριστικών χρήσεων 2005 και 2006 (Σύμφωνα με τις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 3 του ν. 3296/2004)» (taxheaven.gr , <https://www.taxheaven.gr/pages/klimakes>, τελευταία πρόσβαση 18.09.2017).

Για ημεδαπά και αλλοδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα:

ΠΙΝΑΚΑΣ 8: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΠΑΡΕΛΘΟΝΤΩΝ ΕΤΩΝ (2003-2013) ΓΙΑ ΗΜΕΔΑΠΑ ΚΑΙ ΑΛΛΟΔΑΠΑ ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ.

| Χρήση - Οικονομικό έτος | Συντελεστής |
|--------------------------------|--------------------|
| 2013 | 26% |
| 2012 | 22% |
| 2011 | 23% |
| 2010 | 24% |
| 2009 | 25% |
| 2008 | 25% |
| 2007 | 25% |
| 2006 | 29% |
| 2005 | 32% |
| 2004 | 35% |
| 2003 | 35% |

Πηγή: taxheaven.gr (<https://www.taxheaven.gr/pages/klimakes>, τελευταία πρόσβαση 18.09.2017).

Από τα παραπάνω καταδεικνύεται ότι το ελληνικό φορολογικό σύστημα διαθέτει πληθώρα φορολογικών συντελεστών, οι οποίοι ακολουθούν φθίνουσα πορεία και μειώνονται, όμως ποικίλουν ανάλογα με τη νομική μορφή μιας επιχείρησης, αλλά και διαχρονικά. Αυτό σημαίνει ότι το εν λόγω σύστημα έχει αρκετά υψηλό διοικητικό κόστος, γιατί οι επιχειρήσεις χρειάζονται εξειδικευμένα στελέχη και συμβούλους στο φορολογικό τομέα.

Ενδεικτικά, θα παρατεθούν και οι φορολογικοί συντελεστές φυσικών προσώπων για παρελθόντα έτη.

Για τη χρήση 2013 (οικονομικό έτος 2014):

ΠΙΝΑΚΑΣ 9: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΚΑΙ ΚΛΙΜΑΚΕΣ ΓΙΑ ΤΟ ΦΟΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΜΙΣΘΟΥΣ – ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ ΧΡΗΣΗΣ 2013 (ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014).

| Κλιμάκιο εισοδήματος (ευρώ) | Φορολογικός συντελεστής % | Φόρος κλιμακίου (ευρώ) | Σύνολο | |
|--------------------------------|---------------------------------|------------------------------|-----------------------|-----------------|
| | | | Εισοδήματος (ευρώ) | Φόρου (ευρώ) |
| 25.000 | 22% | 5.500 | 25.000 | 5.500 |
| 17.000 | 32% | 5.440 | 42.000 | 10.940 |
| Υπερβάλλον | 42% | | | |

Πηγή: taxheaven.gr (<https://www.taxheaven.gr/pages/klimakes>, τελευταία πρόσβαση 18.09.2017).

ΠΙΝΑΚΑΣ 10: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΚΑΙ ΚΛΙΜΑΚΕΣ ΓΙΑ ΤΟ ΦΟΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΑΤΟΜΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ (ΕΚΤΟΣ ΤΗΣ ΑΤΟΜΙΚΗΣ ΓΕΩΡΓΙΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ) ΚΑΙ ΕΛΕΥΘΕΡΙΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ ΧΡΗΣΗΣ 2013 (ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014).

| Κλιμάκιο εισοδήματος (ευρώ) | Φορολογικός συντελεστής % | Φόρος κλιμακίου (ευρώ) | Σύνολο | |
|-----------------------------------|------------------------------|---------------------------|-----------------------|-----------------|
| | | | Εισοδήματος (ευρώ) | Φόρου (ευρώ) |
| 50.000 | 26% | 13.000 | 50.000 | 13.000 |
| Υπερβάλλον | 33% | | | |

Πηγή: taxheaven.gr (<https://www.taxheaven.gr/pages/klimakes>, τελευταία πρόσβαση 18.09.2017).

Για τη χρήση 2012 (οικονομικό έτος 2013):

ΠΙΝΑΚΑΣ 11: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΚΑΙ ΚΛΙΜΑΚΕΣ ΓΙΑ ΤΟ ΦΟΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΜΙΣΘΟΥΣ, ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ ΚΑΙ ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ 2012 (ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2013).

| Κλιμάκιο Εισοδήματος | Φορολ. συντελεστής % | Φόρος κλιμακίου | Σύνολο | |
|-------------------------|----------------------------|--------------------|-----------------------|-----------------|
| | | | Εισοδήματος (ευρώ) | Φόρου (ευρώ) |
| 5.000 | 0 | 0 | 5.000 | 0 |
| 7000 | 10 | 700 | 12.000 | 700 |
| 4.000 | 18 | 720 | 16.000 | 1.420 |
| 10.000 | 25 | 2.500 | 26.000 | 3.920 |
| 14.000 | 35 | 4.900 | 40.000 | 8.820 |
| 20.000 | 38 | 7.600 | 60.000 | 16.420 |
| 40.000 | 40 | 16.000 | 100.000 | 32.420 |
| Άνω των 100.000 | 45 | | | |

Πηγή: taxheaven.gr, <https://www.taxheaven.gr/pages/klimakes>, τελευταία πρόσβαση 18.09.2017.

Για τη χρήση 2011 (οικονομικό έτος 2012):

ΠΙΝΑΚΑΣ 12: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΚΑΙ ΚΛΙΜΑΚΕΣ ΓΙΑ ΤΟ ΦΟΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΜΙΣΘΟΥΣ, ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ ΚΑΙ ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ 2011 (ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2012).

| Κλιμάκιο Εισοδήματος | Φορολ. συντελεστής % | Φόρος κλιμακίου | Σύνολο | |
|-------------------------|----------------------------|--------------------|-----------------------|-----------------|
| | | | Εισοδήματος (ευρώ) | Φόρου (ευρώ) |
| 5.000 | 0 | 0 | 5.000 | 0 |
| 7000 | 10 | 700 | 12.000 | 700 |
| 4.000 | 18 | 720 | 16.000 | 1.420 |
| 10.000 | 25 | 2.500 | 26.000 | 3.920 |
| 14.000 | 35 | 4.900 | 40.000 | 8.820 |
| 20.000 | 38 | 7.600 | 60.000 | 16.420 |
| 40.000 | 40 | 16.000 | 100.000 | 32.420 |
| Άνω των 100.000 | 45 | | | |

Πηγή: taxheaven.gr, <https://www.taxheaven.gr/pages/klimakes>, τελευταία πρόσβαση 18.09.2017.

Για τη χρήση 2010 (οικονομικό έτος 2011):

ΠΙΝΑΚΑΣ 13: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΚΑΙ ΚΛΙΜΑΚΕΣ ΓΙΑ ΤΟ ΦΟΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΜΙΣΘΟΥΣ, ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ ΚΑΙ ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ 2010 (ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2011).

| (α) ΚΛΙΜΑΚΑ ΜΙΣΘΩΤΩΝ - ΣΥΝΤΑΞΙΟΥΧΩΝ - ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ | | | | |
|--|----------------------------|--------------------|-----------------------|-----------------|
| Κλιμάκιο Εισοδήματος | Φορολ. συντελεστής % | Φόρος κλιμακίου | Σύνολο | |
| | | | Εισοδήματος (ευρώ) | Φόρου (ευρώ) |
| 12.000 | 0 | 0 | 12.000 | 0 |
| 4.000 | 18 | 720 | 16.000 | 720 |
| 6.000 | 24 | 1.440 | 22.000 | 2.160 |
| 4.000 | 26 | 1.040 | 26.000 | 3.200 |
| 6.000 | 32 | 1.920 | 32.000 | 5.120 |
| 8.000 | 36 | 2.880 | 40.000 | 8.000 |
| 20.000 | 38 | 7.600 | 60.000 | 15.600 |
| 40.000 | 40 | 16.000 | 100.000 | 31.600 |
| Υπερβάλλον | 45 | | | |

Πηγή: taxheaven.gr, <https://www.taxheaven.gr/pages/klimakes>, τελευταία πρόσβαση 18.09.2017.

Για τη χρήση 2009 (οικονομικό έτος 2010):

ΠΙΝΑΚΑΣ 14: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΚΑΙ ΚΛΙΜΑΚΕΣ ΓΙΑ ΤΟ ΦΟΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΜΙΣΘΟΥΣ, ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ ΧΡΗΣΗΣ 2009 (ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2010).

| (α) ΚΛΙΜΑΚΑ ΜΙΣΘΩΤΩΝ - ΣΥΝΤΑΞΙΟΥΧΩΝ | | | | |
|--|----------------------------|--------------------|-----------------------|-----------------|
| Κλιμάκιο Εισοδήματος | Φορολ. συντελεστής % | Φόρος κλιμακίου | Σύνολο | |
| | | | Εισοδήματος (ευρώ) | Φόρου (ευρώ) |
| 12.000 | 0 | 0 | 12.000 | 0 |
| 18.000 | 25 | 4.500 | 30.000 | 4.500 |
| 45.000 | 35 | 15.750 | 75.000 | 21.250 |
| Άνω των 75.000 | 40 | | | |

Πηγή: taxheaven.gr, <https://www.taxheaven.gr/pages/klimakes>, τελευταία πρόσβαση 18.09.2017.

ΠΙΝΑΚΑΣ 15: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΚΑΙ ΚΛΙΜΑΚΕΣ ΓΙΑ ΤΟ ΦΟΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΗ ΜΙΣΘΩΤΩΝ – ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ ΧΩΡΙΣ ΤΕΚΝΑ ΧΡΗΣΗΣ 2009 (ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2010).

| (β) ΚΛΙΜΑΚΑ ΜΗ ΜΙΣΘΩΤΩΝ - ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ ΧΩΡΙΣ ΤΕΚΝΑ | | | | |
|--|----------------------|-----------------|--------------------|--------------|
| Κλιμάκιο Εισοδήματος | Φορολ. συντελεστής % | Φόρος κλιμακίου | Σύνολο | |
| (ευρώ) | | (ευρώ) | Εισοδήματος (ευρώ) | Φόρου (ευρώ) |
| 10.500 | 0 | 0 | 10.500 | 0 |
| 1.500 | 15 | 225 | 12.000 | 225 |
| 18.000 | 25 | 4.500 | 30.000 | 4.725 |
| 45.000 | 35 | 15.750 | 75.000 | 20.475 |
| Άνω των 75.000 | 40 | | | |

Πηγή: taxheaven.gr, <https://www.taxheaven.gr/pages/klimakes>, τελευταία πρόσβαση 18.09.2017.

Θα πρέπει εδώ να σημειωθεί ότι για κάθε ένα από τα παραπάνω έτη μπορούν να αναφερθούν πολλές υποπεριπτώσεις και διαφορετικές διατάξεις αναφορικά με την υποχρέωση των μισθωτών, συνταξιούχων και ελευθέρων επαγγελματιών για προσκόμιση αποδείξεων δαπανών για αγορά αγαθών και υπηρεσιών. Ουσιαστικά, αυτό σημαίνει διαφοροποίηση του φορολογικού συστήματος κυριολεκτικά κατ' έτος.

2.5. Οι φορολογικοί συντελεστές του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)

Και ενώ οι παραπάνω συντελεστές αφορούν άμεσους φόρους, κρίνεται σκόπιμη και η παράθεση συντελεστών έμμεσων φόρων. Ένας από τους κυριότερους έμμεσους φόρος είναι ο Φ.Π.Α., ο οποίος αποτελεί έναν φόρο που επιβάλλεται στην κατανάλωση και επιβαρύνει το ίδιο τους εισοδηματικά εύρωστους, αλλά και τους λιγότερο οικονομικά ισχυρούς, καθώς δεν λαμβάνει υπόψη τη φοροδοτική ικανότητα των φορολογούμενων. Πρόσφατα μάλιστα, ο Ν. 4446/2016 (ΦΕΚ 240/Α'/22.12.2016, «Πτωχευτικός Κώδικας, Διοικητική Δικαιοσύνη, Τέλη – Παράβολα, Οικειοθελής αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών, Ηλεκτρονικές συναλλαγές, Τροποποιήσεις του ν. 4270/2014 και λοιπές διατάξεις») όρισε να έχουν μέχρι το τέλος του 2017 μειωμένο καθεστώς Φ.Π.Α. μόνο τα νησιά των νομών Έβρου, Λέσβου, Χίου, Σάμου, Δωδεκανήσου εκτός της Ρόδου και της Καρπάθου (Ν. 4446/2016, άρθρο 118, παρ. 1). Διαχρονικά, η πορεία των συντελεστών Φ.Π.Α. απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα:

ΠΙΝΑΚΑΣ 16: ΣΥΝΟΠΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕ ΤΟΥΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ Φ.Π.Α. ΠΟΥ ΙΣΧΥΟΥΝ ΚΑΙ ΤΙΣ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΤΕΛΕΥΤΑΙΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ.

| | | Νησιά για τα οποία παραμένει η μείωση 30% μέχρι 31.12.2017 | | | | | |
|---|--|--|-----------------------------|--------------------------------------|----------------------------|-----------------------------|---------------------|
| Περιοχές | | Νομών Έβρου, Λέσβου, Χίου, Σάμου, Δωδεκανήσου πλην της Ρόδου και της Καρπάθου | | | Υπόλοιπη επικράτεια | | |
| Περίοδος | | Μέχρι 30.9.2015 | από 1.10.2015 έως 31.5.2016 | από 1.6.2016 μέχρι 31.12.2017 | Μέχρι 30.9.2015 | από 1.10.2015 έως 31.5.2016 | από 1.6.2016 |
| Υπηρεσίες Παραρτήματος III με μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ | -Εισιτήρια θεατρικών παραστάσεων | 4% | 4% | 4% | 6% | 6% | 6% |
| | -Η παροχή υπηρεσιών κατ' οίκον φροντίδας, παιδιών, ηλικιωμένων, ασθενών και ατόμων με ειδικές ανάγκες γενικά. | 9% | 9% | 9% | 13% | 13% | 13% |
| | -Η διαμονή σε ξενοδοχεία και παρόμοιους χώρους, συμπεριλαμβανομένης και της παροχής καταλύματος διακοπών και της μίσθωσης χώρου σε κατασκήνωση ή κάμπινγκ για τροχόσπιτα. | 4% | 9%** | 9%** | 6% | 13% | 13% |
| Λοιπές Υπηρεσίες | Λοιπές υπηρεσίες κανονικού συντελεστή ΦΠΑ 24% | 16% | 16% | 17% | 23% | 23% | 24% |
| Αγαθά | Βιβλία και βιβλία για παιδιά (Δ.Κ. EX4901, EX 4903). | 4% | 4% | 4% | 6% | 6% | 6% |
| | Εφημερίδες και περιοδικές εκδόσεις τυπωμένες, έστω και εικονογραφημένες ή με διαφημίσεις (Δ.Κ. 4902) | 4% | 4% | 4% | 6% | 6% | 6% |
| | Φάρμακα για την ιατρική του ανθρώπου των δασμολογικών κλάσεων 3003 και 3004. Εμβόλια για την ιατρική του ανθρώπου της δασμολογικής κλάσης 3002. (Δ.Κ. EX 3002, EX 3003, EX 3004) | 4% | 4% | 4% | 6% | 6% | 6% |
| | Αγαθά του παραρτήματος III του κώδικα ΦΠΑ με 13% (κρέατα, ψάρια, λαχανικά, φυτά, νερό ηλεκτρική ενέργεια κλπ) | 9% | 9% | 9% | 13% | 13% | 13% |
| | Καπνοβιομηχανικά προϊόντα και μεταφορικά μέσα (παρ. 4 του άρθρου 21) | 23% | 23% | 24% | 23% | 23% | 24% |
| | Λοιπά αγαθά εκτός των ανωτέρω που υπάγονται στον κανονικό συντελεστή (24%) | 16% | 16% | 17% | 23% | 23% | 24% |

Πηγή: taxheaven.gr , <https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/32966> , τελευταία πρόσβαση 18.09.2017.

** Από 1.10.2015 οι υπηρεσίες διαμονής σε ξενοδοχεία, κ.λπ. της περίπτωσης 2β του παραρτήματος III του Φ.Π.Α., υπάγονται στο μειωμένο συντελεστή 13% έναντι του συντελεστή 6%. Συνεπώς, στα νησιά που εξακολουθεί να ισχύει η έκπτωση του 30%, ο συντελεστής διαμορφώνεται στο 9% (taxheaven.gr , <https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/32966> , τελευταία πρόσβαση 18.09.2017).

Προκειμένου να συγκριθούν οι συντελεστές του Φ.Π.Α. που ισχύουν στη χώρα μας σε σχέση με τους αντίστοιχους συντελεστές που ισχύουν στα υπόλοιπα κράτη-μέλη της Ε.Ε., παρατίθεται πίνακας με τους εν λόγω συντελεστές.

ΠΙΝΑΚΑΣ 17: ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ Φ.Π.Α. ΣΤΑ ΚΡΑΤΗ-ΜΕΛΗ ΤΗΣ Ε.Ε.

| Κατάλογος των συντελεστών ΦΠΑ που εφαρμόζονται στα κράτη μέλη (επικαιροποιείται δύο φορές ετησίως - τον Ιανουάριο και τον Ιούλιο) | | | | | |
|---|---------------|-----------------------|-----------------------|----------------------------------|----------------------|
| Κράτος μέλος | Κωδικός χώρας | Κανονικός συντελεστής | Μειωμένος συντελεστής | Εξαιρετικά μειωμένος συντελεστής | Συντελεστής αναμονής |
| Αυστρία | AT | 20 | 10 / 13 | - | 13 |
| Βέλγιο | BE | 21 | 6 / 12 | - | 12 |
| Βουλγαρία | BG | 20 | 9 | - | - |
| Κύπρος | CY | 19 | 5 / 9 | - | - |
| Τσεχική Δημοκρατία | CZ | 21 | 10 / 15 | - | - |
| Γερμανία | DE | 19 | 7 | - | - |
| Δανία | DK | 25 | - | - | - |
| Εσθονία | EE | 20 | 9 | - | - |
| Ελλάδα | EL | 24 | 6 / 13 | - | - |
| Ισπανία | ES | 21 | 10 | 4 | - |
| Φινλανδία | FI | 24 | 10 / 14 | - | - |
| Γαλλία | FR | 20 | 5,5 / 10 | 2,1 | - |
| Κροατία | HR | 25 | 5 / 13 | - | - |
| Ουγγαρία | HU | 27 | 5 / 18 | - | - |
| Ιρλανδία | IE | 23 | 9 / 13,5 | 4,8 | 13,5 |
| Ιταλία | IT | 22 | 5 / 10 | 4 | - |
| Λιθουανία | LT | 21 | 5 / 9 | - | - |
| Λουξεμβούργο | LU | 17 | 8 | 3 | 14 |
| Λετονία | LV | 21 | 12 | - | - |
| Μάλτα | MT | 18 | 5 / 7 | - | - |
| Κάτω Χώρες | NL | 21 | 6 | - | - |
| Πολωνία | PL | 23 | 5 / 8 | - | - |
| Πορτογαλία | PT | 23 | 6 / 13 | - | 13 |
| Ρουμανία | RO | 19 | 5 / 9 | - | - |
| Σουηδία | SE | 25 | 6 / 12 | - | - |
| Σλοβακία | SI | 20 | 10 | - | - |
| Σλοβενία | SK | 22 | 9,5 | - | - |
| Ην. Βασίλειο | UK | 20 | 5 | - | - |

Πηγή: europa.eu, http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/buy-sell/vat-rates/index_el.htm, τελευταία πρόσβαση 18.09.2017.

Για την επεξήγηση των κατηγοριών του ανωτέρω πίνακα, αναφέρεται ότι ο συντελεστής αναμονής εφαρμόζεται για ορισμένα προϊόντα και υπηρεσίες, που δεν είναι επιλέξιμα για την εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή και για τα οποία μερικές

χώρες της Ε.Ε. εφαρμόζαν μειωμένους συντελεστές κατά την 01.01.1991. Αυτές οι χώρες μπορούν να εφαρμόζουν τους μειωμένους συντελεστές αντί του κανονικού συντελεστή, με την προϋπόθεση ότι δεν ήταν κάτω από 12% (europa.eu, http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/buy-sell/vat-rates/index_el.htm , τελευταία πρόσβαση 18.09.2017).

Από την παράθεση των παραπάνω στοιχείων φαίνεται ότι η Ελλάδα δεν διαθέτει τον υψηλότερο συντελεστή στην κανονική κατηγορία συντελεστή, καθώς την ξεπερνούν η Δανία, η Σουηδία και η Κροατία με συντελεστή 25% και η Ουγγαρία με 27%. Ίδιο συντελεστή με τη χώρα μας στην κανονική κατηγορία εφαρμόζει και η Φινλανδία, ενώ οι υπό εξέταση χώρες Βουλγαρία και Κύπρος, εφαρμόζουν χαμηλότερους συντελεστές, οι οποίοι θα αναφερθούν στο επόμενο κεφάλαιο.

2.6. Το πρόβλημα της φοροδιαφυγής και της παραοικονομίας στην Ελλάδα.

Η φοροδιαφυγή αποτελεί ένα από τα σημαντικότερα προβλήματα της ελληνικής φορολογικής διοίκησης, αλλά πριν από την αναφορά σε αυτήν, κρίνεται απαραίτητη η αναφορά στο φορολογικό βάρος, το οποίο επιβαρύνει τους φορολογούμενους. Ως φορολογικό βάρος, νοείται η συνολική οικονομική επιβάρυνση που επιβάλλεται στις οικονομικές μονάδες και τα άτομα από τις φορολογικές αρχές. Η κατανομή του φορολογικού βάρους θεωρείται δίκαιη όταν πληροί τις αρχές της «οριζόντιας» και της «κάθετης φορολογικής ισότητας». Με βάση την αρχή της «οριζόντιας φορολογικής ισότητας», οι φορολογούμενοι που είναι υπό «όμοιες συνθήκες», θα πρέπει να έχουν την «ίδια φορολογική μεταχείριση», ενώ η αρχή της «κάθετης φορολογικής ισότητας» προβλέπει «διαφορετική φορολογική μεταχείριση» για φορολογούμενους κάτω από «διαφορετικές συνθήκες». Προκειμένου να προσδιοριστούν οι όροι «όμοιες» και «διαφορετικές συνθήκες», χρησιμοποιείται η «θεωρία του ανταλλάγματος», με βάση την οποία οι φορολογούμενοι διατελούν κάτω από όμοιες συνθήκες όταν έχουν το ίδιο όφελος από τη χρήση των δημόσιων αγαθών και διαφορετικές συνθήκες, όταν η χρήση των δημόσιων αγαθών τους προσφέρει διαφορετικό όφελος. Επίσης, χρησιμοποιείται και η θεωρία της «φοροδοτικής ικανότητας», με βάση την οποία οι φορολογούμενοι είναι υπό όμοιες συνθήκες, στην περίπτωση που έχουν την ίδια φοροδοτική ικανότητα, δηλαδή την ίδια περίπου οικονομική κατάσταση (Γ. Σφακιανάκης, 2014, σσ. 142-143).

Η αντίδραση των φορολογουμένων στην επιβολή φορολογίας είναι αρκετά συνηθισμένο φαινόμενο, καθώς προσπαθούν να μειώσουν όσο γίνεται τις φορολογικές

τους υποχρεώσεις, ιδιαίτερα αν αισθάνονται ότι τους επιβαρύνει μεγάλο φορολογικό βάρος σε σύγκριση με τη φοροδοτική τους ικανότητα. Η αντίδραση μπορεί να έχει τη μορφή της φοροαποφυγής, η οποία συνιστά μία προσπάθεια περιορισμού της φορολογικής υποχρέωσης εντός των πλαισίων του νόμου ή τη μορφή της μετακύλισης του φόρου, η οποία συνιστά ουσιαστικά τη μεταφορά του φορολογικού βάρους μεταξύ των οικονομικών μονάδων. Τέλος, η αντίδραση των φορολογουμένων στην επιβολή φορολογίας μπορεί να λάβει και τη μορφή της φοροδιαφυγής, η οποία όμως είναι μία πράξη εκτός των πλαισίων του νόμου, επηρεάζει τη συνολική οικονομική πολιτική και σχετίζεται με το φαινόμενο της παραοικονομίας. Ως παραοικονομία, νοείται το τμήμα της οικονομικής δραστηριότητας που συμβάλλει στο επίσημα καταγραφόμενο Α.Ε.Π., αλλά δεν καταγράφεται, ενώ θα έπρεπε (Γ. Σφακιανάκης, 2014, σσ. 144, 171).

Ως το κυριότερο αίτιο της παραοικονομίας αναφέρεται το υψηλό φορολογικό βάρος, με τη διαπίστωση αυτή να αναφέρεται σε όλα τα είδη των φόρων. Επίσης, άλλα αίτια θεωρούνται κρατικοί περιορισμοί και παρεμβάσεις, που σχετίζονται με την αγορά εργασίας, ενώ παρατηρείται ακόμη το γεγονός ότι η παραοικονομία ενδέχεται να ευνοείται και από τον κλάδο απασχόλησης, όπως η οικοδομική δραστηριότητα, το εμπόριο και διάφορες υπηρεσίες ή από την αυτοαπασχόληση (Μ. Νεγρεπόντη-Δελιβάνη, 1991, σσ. 60, 65, 70-71).

Οι εκτιμήσεις του μεγέθους της παραοικονομίας, δείχνουν μία επιταχυνόμενη τάση της. Το ποσοστό της μη καταγραφείσας οικονομικής δραστηριότητας ήταν 26,1% του Α.Ε.Π. το 1960, 28,3% το 1970 και το 1980, 32,3% το 1990 και 36,7% το 1997. Αναφορικά με την κατανομή κατά κλάδο οικονομικής δραστηριότητας, τις πρώτες θέσεις καταλαμβάνουν οι αυτοαπασχολούμενοι στη γεωργία με ποσοστό 11,2%, έπονται αυτοί στις μεταποιητικές βιομηχανίες με ποσοστό 11,1% και στο χονδρικό και λιανικό εμπόριο με ποσοστό 9,6%. Σε άλλες χώρες καταγράφονται διαχρονικά χαμηλότερα ποσοστά, όπως για παράδειγμα κατά τα έτη 2001-2002, η Ελβετία εμφάνιζε ποσοστό παραοικονομίας 9,4%, η Αυστρία 10,6%, το Ηνωμένο Βασίλειο 12,5% επί του Α.Ε.Π., ενώ το αντίστοιχο ελληνικό ποσοστό ανερχόταν σε 28,5% (Ι. Βαβούρας / Γ. Μανωλάς, 2004, σσ. 41, 47).

Αυτό που αξίζει να αναφερθεί σε σχέση με την παραοικονομία, είναι ότι και τα φορολογικά έσοδα είναι σίγουρα μεγαλύτερα, όταν αυτή συμπεριλαμβάνεται στο Α.Ε.Π. Σύμφωνα με εκτιμήσεις για τη χώρα μας, κατόπιν ερευνών και δημοσιεύσεων

των καθηγητών κκ. Ι. Βαβούρα, Γ. Μανωλά και Γ. Σφακιανάκη, αν είχε ενσωματωθεί η παραοικονομία στο Α.Ε.Π. από το 2006, τότε το 2010 το χρέος της γενικής κυβέρνησης θα ήταν κατά 65 ποσοστιαίες μονάδες λιγότερο, κάτι το οποίο οδηγεί στο συμπέρασμα ότι η κρίση χρέους του 2010 θα μπορούσε ενδεχομένως να έχει αποφευχθεί (Γ. Σφακιανάκης, 2014, σσ. 171-172).

Βέβαια, υπάρχει και η αντίθετη άποψη, η οποία σε κάθε επιστήμη είναι χρήσιμο να διατυπώνεται. Σύμφωνα με αυτήν, η παραοικονομία έχει και θετικές μακροοικονομικές συνέπειες για την οικονομία, όπως είναι κυρίως το γεγονός ότι τα πραγματικά οικονομικά μεγέθη είναι υψηλότερα, από αυτά που καταγράφονται επίσημα, λόγω της πρόσθετης οικονομικής δραστηριότητας. Επιπλέον, ενδέχεται να βοηθά την αποκέντρωση, διότι οι μικρές επιχειρήσεις μπορούν να αναπτυχθούν και εκτός των μεγαλουπόλεων, όπως επίσης και να διευκολύνει τον εξαγωγικό προσανατολισμό (Μ. Νεγρεπόντη-Δελιβάνη, 1991, σσ. 122-125).

Πάντως, στη συνείδηση όλων, η ύπαρξη της παραοικονομίας είναι αρνητική για την οικονομία, γιατί στερεί έσοδα από το κράτος, τα οποία μπορούν να χρησιμοποιηθούν στην άσκηση αποτελεσματικότερης οικονομικής πολιτικής εν γένει. Έτσι λοιπόν είναι ιδιαίτερα σημαντική η σωστή λειτουργία της κρατικής μηχανής γενικότερα και της δημόσιας διοίκησης ειδικότερα, ώστε τα φαινόμενα της φοροδιαφυγής και της παραοικονομικής δραστηριότητας να αποκαλύπτονται και να καταπολεμώνται. Αυτό μπορεί να επιτευχθεί όχι μόνο με τη δημιουργία και τη δράση ελεγκτικών μηχανισμών, αλλά και με την προσπάθεια διαμόρφωσης της φορολογικής συνείδησης των φορολογούμενων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΣΕ ΒΟΥΛΓΑΡΙΑ ΚΑΙ ΚΥΠΡΟ.

3.1. Κράτη μη συνεργάσιμα στο φορολογικό τομέα και κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς.

Με βάση το νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος του Ν. 4172/2013, γίνεται εισαγωγή της έννοιας κρατών, τα οποία θεωρούνται ότι εφαρμόζουν προνομιακό φορολογικό καθεστώς ή που δεν είναι συνεργάσιμα στον τομέα της φορολογίας. Οι εν λόγω διατάξεις είναι σημαντικές γιατί αφορούν την καταπολέμηση της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής και η αναφορά σε αυτές κρίνεται απαραίτητη πριν από την παράθεση των οικονομικών εξελίξεων και του φορολογικού συστήματος στις υπό εξέταση χώρες.

Κατ' αρχάς καθορίζεται η έννοια της σύμβασης διοικητικής συνδρομής, ως η διεθνής εκείνη σύμβαση, η οποία καθιστά δυνατή την ανταλλαγή των πληροφοριών που είναι αναγκαίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας των συμβαλλόμενων μερών. Στη συνέχεια ορίζονται οι προϋποθέσεις για τη συγκεκριμενοποίηση των μη συνεργάσιμων κρατών στο φορολογικό τομέα. Έτσι λοιπόν, μη συνεργάσιμα κράτη θεωρούνται αυτά που δεν είναι κράτη-μέλη στην Ευρωπαϊκή Ένωση, η κατάστασή τους ως προς τη διαφάνεια και την ανταλλαγή πληροφοριών σε φορολογικά ζητήματα έχει μελετηθεί από τον Ο.Ο.Σ.Α. και τα οποία:

α) δεν έχουν συνάψει και δεν έχουν θέσει σε εφαρμογή σύμβαση διοικητικής συνδρομής στο φορολογικό τομέα με τη χώρα μας και

β) δεν έχουν συνάψει τέτοια σύμβαση με δώδεκα τουλάχιστον άλλα κράτη, με τις ανωτέρω προϋποθέσεις να συντρέχουν αθροιστικά (Ν. 4172/2013, άρθρο 65, παρ. 2 και 3).

Οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 65 του ανωτέρω νόμου παρέχουν εξουσιοδότηση στον Υπουργό Οικονομικών σχετικά με τον καθορισμό των μη συνεργάσιμων κρατών στον τομέα της φορολογίας, αφού ληφθούν υπόψη οι διεθνείς πρακτικές κατά τα πρότυπα του Ο.Ο.Σ.Α., σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της ανταλλαγής φορολογικών πληροφοριών (αιτιολογική έκθεση Ν. 4172/2013, σ. 16). Οι διατάξεις σχετικά με τα μη συνεργάσιμα κράτη εφαρμόζονται για όσα

προστίθενται στον εν λόγω κατάλογο από την 1^η Ιανουαρίου του επομένου από τη δημοσίευση έτους και για όσα αφαιρούνται από τον κατάλογο, η εφαρμογή των διατάξεων παύει από τη δημοσίευση αυτού (Ν. 4172/2013, άρθρο 65, παρ. 5). Τα κράτη που εφαρμόζουν προνομιακό φορολογικό καθεστώς καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, αφού διαπιστωθούν οι προβλεπόμενες από το νόμο προϋποθέσεις και αναγράφονται σε κατάλογο που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (Ν. 4172/2013, άρθρο 65, παρ. 7).

Σύμφωνα με τα παραπάνω, τα μη συνεργάσιμα κράτη για το έτος 2016 έχουν καθοριστεί με την απόφαση αριθ. ΔΟΣ Γ 1188835 ΕΞ 2016/23.12.2016 (ΦΕΚ 4569/Β'/30.12.2016, «Καθορισμός των μη συνεργάσιμων κρατών με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 65 του ν. 4172/2013 για το έτος 2016») του Υπουργού και της Υφυπουργού Οικονομικών, στην οποία δεν συμπεριλαμβάνονται η Βουλγαρία και η Κύπρος. Αναφορικά με τα κράτη που εφαρμόζουν προνομιακό φορολογικό καθεστώς, έχει εκδοθεί η απόφαση αριθ. ΠΟΛ. 1277/29.12.2015 (ΦΕΚ 2905/Β'/31.12.2015, «Καθορισμός των κρατών που έχουν προνομιακό φορολογικό καθεστώς με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 6 και 7 του άρθρου 65 του ν. 4172/2013 για το έτος 2015»), η οποία είναι η τελευταία ισχύουσα ως προς το εν λόγω θέμα. Στην απόφαση αυτή περιλαμβάνονται τα κράτη εκείνα, στα οποία τα νομικά πρόσωπα ή οι νομικές οντότητες υπόκεινται σε φόρο επί των κερδών ή των εισοδημάτων ή του κεφαλαίου με συντελεστή ίσο ή κατώτερο από το 50% του αντίστοιχου συντελεστή φορολογίας στην ελληνική φορολογική νομοθεσία, αν ήταν φορολογικοί κάτοικοι στην Ελλάδα (παράγραφος 1 της ΠΟΛ 1277/2015). Σε αυτόν τον κατάλογο των χωρών με προνομιακό φορολογικό καθεστώς περιλαμβάνονται τόσο η Βουλγαρία όσο και η Κύπρος, οι φορολογικοί συντελεστές των οποίων θα αναφερθούν αμέσως παρακάτω, αν και η συγκατάταξη των χωρών αυτών σε αυτόν τον κατάλογο ήδη προϋποθέτει για τους φορολογικούς συντελεστές που πρόκειται να αναφερθούν. Βέβαια, οι εν λόγω χώρες δεν θα μπορούσαν να έχουν συμπεριληφθεί στον κατάλογο των μη συνεργάσιμων κρατών στον τομέα της φορολογίας, διότι είναι κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όπως θα αναφερθεί και παρακάτω και έτσι δεν πληρούν τις προϋποθέσεις της παραγράφου 3 του άρθρου 65 του Ν. 4172/2013, η οποία ορίζει ότι «μη συνεργάσιμα κράτη είναι εκείνα που δεν είναι κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης», μεταξύ και άλλων προϋποθέσεων.

Αξίζει να αναφερθεί ότι στον κατάλογο των κρατών με προνομιακό φορολογικό καθεστώς περιλαμβάνονται και άλλες γειτονικές προς την Ελλάδα χώρες, όπως είναι η Αλβανία και η Π.Γ.Δ.Μ., μερικές ακόμη βαλκανικές χώρες όπως η Βοσνία-Ερζεγοβίνη και το Μαυροβούνιο, αλλά ο κατάλογος περιλαμβάνει και ένα ακόμα κράτος-μέλος της Ε.Ε., όπως είναι η Ιρλανδία. Πάντως, το συμπέρασμα που εξάγεται είναι ότι σε όλο το μήκος των βορείων συνόρων της, η χώρα μας περιβάλλεται από χώρες με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, τους αλλιώς λεγόμενους «φορολογικούς παραδείσους».

3.2. Οι οικονομικές εξελίξεις και οι φορολογικοί συντελεστές στη Βουλγαρία.

Η αναφορά στην οικονομική εξέλιξη της Βουλγαρίας κρίνεται σκόπιμη πριν από την απλή παράθεση των φορολογικών συντελεστών που ισχύουν στη χώρα. Η Βουλγαρία προσχώρησε στην Ευρωπαϊκή Ένωση τον Ιανουάριο 2007 μαζί με τη Ρουμανία, ολοκληρώνοντας την πέμπτη κατά σειρά διεύρυνση της Ε.Ε. (Λ. Μπαμπαλιούτας / Κ. Μητσόπουλος, 2014, σσ. 151-152).

Οι ρυθμοί ανάπτυξης που γνώρισε η χώρα από το 1997 μέχρι το 2008 υπήρξαν υψηλοί λόγω των μεταρρυθμίσεων που πραγματοποιήθηκαν και λόγω της δημοσιονομικής πολιτικής που ακολουθήθηκε με σκοπό την επίτευξη ενός σταθερού μακροοικονομικού περιβάλλοντος, όπως επίσης και την παροχή κινήτρων για την προσέλκυση ξένων επενδύσεων. Μεταξύ των ετών 2004 και 2008, ο ρυθμός ανάπτυξης κυμάνθηκε περί το 6% κατά μέσο όρο και αποδίδεται κυρίως στις καθαρές εισροές κεφαλαίων προς επένδυση. Οι επενδύσεις ενίσχυσαν το συνολικό εισόδημα, την απασχόληση και την πιστωτική επέκταση. Το 2009, η χώρα επηρεάστηκε από τις συνέπειες της χρηματοπιστωτικής κρίσης και εισήλθε σε οικονομική ύφεση, σύντομα όμως η βουλγαρική οικονομία ανέκαμψε από το 2010 προς το 2011, με το Α.Ε.Π. να ενισχύεται λόγω της αύξησης του διεθνούς εμπορίου. Τη διετία 2012-2013 δεν επιβεβαιώθηκαν οι αισιόδοξες προβλέψεις εγχώριων και διεθνών αναλυτών, υπήρξε εκ νέου μία κάμψη, ενώ τη διετία 2014-2015 η οικονομία έδειξε και πάλι τάση ανάπτυξης (Ετήσια Έκθεση Γραφείου Οικονομικών & Εμπορικών Υποθέσεων Σόφιας, Πρεσβεία της Ελλάδος στη Σόφια, 2016, σσ. 12-13, <http://www.agora.mfa.gr/ta-grafeia-oikonomikon-emporikon-upotheseon/infofile/57853>, τελευταία πρόσβαση 12.09.2017).

Ο πρωτογενής τομέας εξακολουθεί να έχει για τη βουλγαρική οικονομία στρατηγική σημασία, αντιπροσωπεύοντας περίπου το 5% της ακαθάριστης

προστιθέμενης αξίας της εθνικής οικονομίας. Σε ό,τι αφορά στο δευτερογενή τομέα, η βιομηχανία παρουσιάζει σημάδια ανάκαμψης μετά από την κρίση του 2008 και τα κυριότερα βιομηχανικά προϊόντα της χώρας είναι ο σίδηρος, ο χαλκός, ο χάλυβας, τα πετρελαιοειδή, τα ηλεκτρονικά είδη, τα μηχανήματα και τα οικοδομικά υλικά. Ο κλάδος των κατασκευών παρουσίασε πτωτική τάση από το 2009 ως το 2013 και στη συνέχεια έχει ανοδική πορεία. Στον τριτογενή τομέα, ο τομέας των υπηρεσιών παρουσίασε αύξηση το 2015 σε όλους τους επιμέρους κλάδους, τον χρηματοοικονομικό, των τεχνολογιών πληροφορικής και επικοινωνίας, των ακινήτων (Ετήσια Έκθεση Γραφείου Οικονομικών & Εμπορικών Υποθέσεων Σόφιας, Πρεσβεία της Ελλάδος στη Σόφια, 2016, σσ. 14-18).

Σύμφωνα με την ανωτέρω Ετήσια Έκθεση, οι βασικοί μακροοικονομικοί δείκτες απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

ΠΙΝΑΚΑΣ 18: ΕΞΕΛΙΞΗ ΒΑΣΙΚΩΝ ΜΑΚΡΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΔΕΙΚΤΩΝ ΤΗΣ ΒΟΥΛΓΑΡΙΑΣ.

| | 2013 | 2014 | 2015 | 2016* |
|---|-------|-------|-------|------------|
| ΑΕΠ , σε τρέχουσες τιμές (€ δισεκ.) | 41,0 | 42,0 | 44,0 | 45,5 |
| ΑΕΠ κατά κεφαλή σε € | 5.670 | 5.700 | 5.800 | 5.900 |
| Δείκτης μεταβολής (volume index) ΑΕΠ (%) | +0,9 | +1,7 | +3,0 | +3,0–3,5 |
| Ιδιωτική κατανάλωση (μεταβολή %) | -1,8 | +2,4 | +0,5 | +2,0–2,5 |
| Ανεργία (%) | 13,0 | 11,5 | 9,2 | 8,5 |
| Μέσος μισθός (€) | 413 | 419 | 451 | 485 |
| Πληθωρισμός (% σε ετήσια βάση) | 0,9 | -1,4 | -0,1 | 0,0 – -0,5 |
| Δημοσιονομικό Ισοζύγιο (% επί ΑΕΠ) | -1,2 | -3,7 | -2,9 | -2,0 |
| Ισοζύγιο τρεχ. συναλλαγών (% επί ΑΕΠ) | +2,0 | +0,9 | +1,4 | +2,0 |
| Εμπορικό Ισοζύγιο (% επί ΑΕΠ) | -5,7 | -6,9 | -4,2 | -3,0 |
| Άμεσες Ξένες Επενδύσεις (€ δισεκ.) | 1,38 | 1,16 | 1,69 | 1,50 |
| Δημόσιο Χρέος (% επί ΑΕΠ) | 18,3 | 27,1 | 26,4 | 30,0 |
| Εξωτερικό χρέος (% επί ΑΕΠ) | 91,4% | 94,3% | 76,5% | |

(*) Επεξεργασία από Γραφείο μας εκτιμήσεων βουλγαρικού Υπουργείου Οικονομικών, της βουλγαρικής Κεντρικής Τράπεζας, διεθνών οικονομικών οργανισμών & χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων
 Πηγές: Κεντρική Τράπεζα Βουλγαρίας (BNB) – Βουλγαρικό Στατιστικό Ινστιτούτο (NSI) – [β/Υπουργείο Οικονομικών](#)

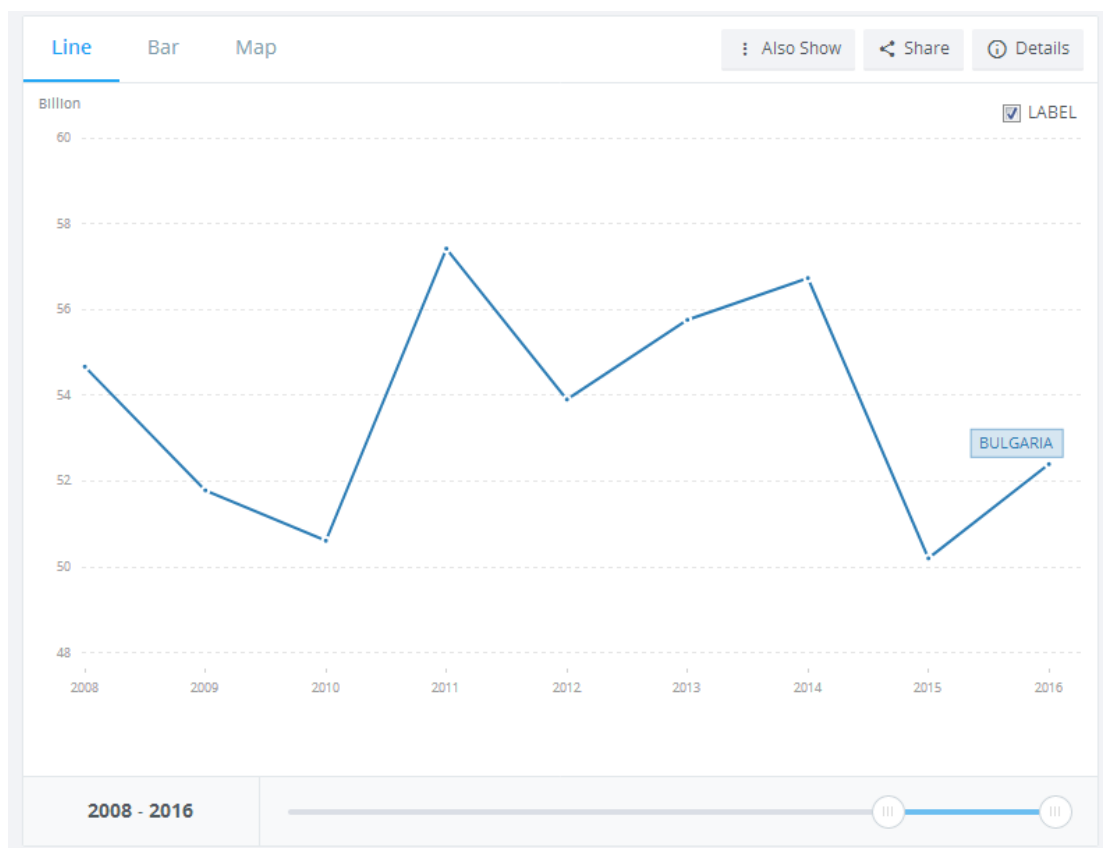
Πηγή: Ετήσια Έκθεση Γραφείου Οικονομικών & Εμπορικών Υποθέσεων Σόφιας, Πρεσβεία της Ελλάδος στη Σόφια, 2016, σσ. 21-22.

Σύμφωνα με τον παραπάνω πίνακα, τα μακροοικονομικά μεγέθη της Βουλγαρίας εξελίσσονται θετικά. Το Α.Ε.Π. έχει θετικό ρυθμό ανάπτυξης, η ιδιωτική κατανάλωση αυξάνεται, η ανεργία μειώνεται, ο μέσος μισθός έχει ανοδική τάση, ο πληθωρισμός βρίσκεται εντός των επιθυμητών ορίων της Ευρωζώνης, παρόλο που η

Βουλγαρία δεν είναι μέλος της, ενώ το εξωτερικό χρέος της χώρας ως ποσοστό του Α.Ε.Π. βρίσκεται σε επίπεδο που θεωρείται βιώσιμο και ότι η αποπληρωμή του μπορεί να εξυπηρετηθεί. Ως εκ τούτου, η Βουλγαρία διαθέτει ένα ευνοϊκό προς τις επενδύσεις περιβάλλον, το οποίο είναι σε θέση να προσελκύσει και νέους επενδυτές.

Η πορεία του Α.Ε.Π. της Βουλγαρίας για τα έτη 2008-2016, έχει ως εξής:

ΣΧΗΜΑ 2: ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΟΥ Α.Ε.Π. ΤΗΣ ΒΟΥΛΓΑΡΙΑΣ ΣΕ ΔΙΣ ΔΟΛΛΑΡΙΑ Η.Π.Α.



Πηγή: worldbank.org

(<https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CD?end=2016&locations=BG&start=2008> , τελευταία πρόσβαση 20.09.2017).

Ως μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η Βουλγαρία κάνει χρήση των ενωσιακών πόρων και έχει καταρτίσει επιχειρησιακά προγράμματα για την προγραμματική περίοδο 2014-2020. Έτσι λοιπόν πρόκειται να λάβει συνολικά 7,6 δις ευρώ, με το εν λόγω ποσό να μην συμπεριλαμβάνει την κρατική συγχρηματοδότηση. Από το πρόγραμμα «Αγροτική Ανάπτυξη», η Βουλγαρία θα λάβει 2,3 δις ευρώ και 88 εκατομμύρια ευρώ για τον αλιευτικό και ναυτιλιακό τομέα. Η απορροφητικότητα των κοινοτικών κονδυλίων για την προηγούμενη προγραμματική περίοδο 2007-2013 άγγιξε σχεδόν το

100% (Ετήσια Έκθεση Γραφείου Οικονομικών & Εμπορικών Υποθέσεων Σόφιας, Πρεσβεία της Ελλάδος στη Σόφια, 2016, σσ. 39-41).

Αναφορικά με το διμερές εμπόριο μεταξύ Ελλάδας και Βουλγαρίας μεταξύ των ετών 2013-2015, αυτό είναι ελλειμματικό για τη χώρα μας για τα αναφερόμενα έτη και κατά 140,6 εκατομμύρια ευρώ το 2015, καθώς οι ελληνικές εξαγωγές προς τη Βουλγαρία είναι λιγότερες από τις εισαγωγές από τη Βουλγαρία. Η Ελλάδα εξάγει κυρίως τρόφιμα και ζώα ζωντανά, βιομηχανικά είδη, μηχανήματα και υλικό μεταφορών, ορυκτά – καύσιμα – λιπαντικά και εισάγει αντίστοιχα προϊόντα. Με τη Βουλγαρία υπάρχει συνεργασία και στον ενεργειακό τομέα, καθώς σχεδιάζεται η κατασκευή κάθετου αγωγού, ο οποίος θα συνδέσει το δίκτυο φυσικού αερίου Βουλγαρίας, Ελλάδας και Ρουμανίας, ενώ έχει υπογραφεί η κατασκευή του ελληνοβουλγαρικού αγωγού IGB (Ετήσια Έκθεση Γραφείου Οικονομικών & Εμπορικών Υποθέσεων Σόφιας, Πρεσβεία της Ελλάδος στη Σόφια, 2016, σσ. 43-46, 57).

Το 2007 έλαβε χώρα μία φορολογική μεταρρύθμιση, η οποία είχε θέσει ως στόχους την ενδυνάμωση της επιχειρηματικότητας και την εξασφάλιση διαφάνειας και λειτουργικότητας στο φορολογικό σύστημα, σύμφωνα με τις επιταγές του ενωσιακού δικαίου. Η μεταρρύθμιση αυτή κατέργησε την προοδευτική φορολογική κλίμακα των φυσικών προσώπων και εφάρμοσε έναν ενιαίο συντελεστή 10% για φυσικά πρόσωπα και εταιρείες. Έτσι λοιπόν, οι κυριότεροι φόροι είναι:

α) ο φόρος φυσικών προσώπων 10%,

β) ο εταιρικός φόρος 10%,

γ) ο φόρος μερισμάτων 5%,

δ) ο φόρος προστιθέμενης αξίας έχει συντελεστή 20%, ενώ είναι μηδενικός στις εξαγωγές και τις ενδοκοινοτικές προμήθειες. Η υποχρέωση για καταβολή Φ.Π.Α. υπάρχει μόνο όταν ο κύκλος εργασιών είναι πάνω από 50.000 λέβα (25.000 ευρώ), στις ενδοκοινοτικές προμήθειες πάνω από 20.000 λέβα (10.000 ευρώ) και στις πωλήσεις από απόσταση πάνω από 70.000 λέβα (35.000 ευρώ). Περαιτέρω, επιβάλλεται ειδικός φόρος κατανάλωσης στα πολυτελή αυτοκίνητα, τον ηλεκτρισμό, το πετρέλαιο, τα προϊόντα καπνού και το αλκοόλ. Επιπλέον, προβλέπονται φορολογικές απαλλαγές για

επιχειρήσεις, οι οποίες επενδύουν σε περιοχές με ποσοστό ανεργίας σημαντικά μεγαλύτερο του μέσου όρου της χώρας το προηγούμενο έτος (Ετήσια Έκθεση Γραφείου Οικονομικών & Εμπορικών Υποθέσεων Σόφιας, Πρεσβεία της Ελλάδος στη Σόφια, 2016, σσ. 63-64 και ενημερωτικό σημείωμα ΙΝ.ΕΜ.Υ. – ΕΣΕΕ της 20.09.2017, σσ. 3-4). Σε σύγκριση με τους φορολογικούς συντελεστές στη Βουλγαρία, οι φορολογικοί συντελεστές στη χώρα μας είναι υπερδιπλάσιοι ακόμη και στη χαμηλότερη κλίμακα φορολογίας και αυτό προκαλεί μία ιδιαίτερη αίσθηση του φορολογικού βάρους στους πολίτες.

Είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι και οι προϋποθέσεις για την ίδρυση εταιρείας στη Βουλγαρία δεν παρουσιάζουν δυσκολίες. Αλλοδαποί υπήκοοι μπορούν, σύμφωνα με τη νομοθεσία, να κατέχουν μέχρι και το 100% του κεφαλαίου βουλγαρικής εταιρείας. Η διαδικασία θεωρείται απλή και περιλαμβάνει καταχώρηση της εταιρείας στο εμπορικό μητρώο χωρίς δικαστική απόφαση, μετά από την οποία η εταιρεία λαμβάνει τον λεγόμενο εξειδικευμένο κωδικό που εξυπηρετεί κάθε δημόσιο σκοπό. Το χρονικό διάστημα για την ολοκλήρωση όλων των διαδικασιών μέχρι την εγγραφή της εταιρείας στο μητρώο ανέρχεται σε ένα μήνα περίπου. Τα γραφεία εμπορικών αντιπροσώπων οφείλουν να εγγράφονται και στο Εθνικό Στατιστικό Ινστιτούτο, εκτός από το εμπορικό μητρώο. Οι κυριότερες μορφές εταιρειών είναι η Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης (OOD) με ελάχιστο απαιτούμενο κεφάλαιο 1 λέβα και η Ανώνυμη Εταιρεία (AD) με ελάχιστο απαιτούμενο κεφάλαιο 50.000 λέβα (25.000 ευρώ). Μεγαλύτερα ποσά ελάχιστου κεφαλαίου απαιτούνται για την ίδρυση εταιρειών επενδύσεων, τραπεζών και ασφαλιστικών εταιρειών (Ετήσια Έκθεση Γραφείου Οικονομικών & Εμπορικών Υποθέσεων Σόφιας, Πρεσβεία της Ελλάδος στη Σόφια, 2016, σσ. 62-63 και ενημερωτικό σημείωμα ΙΝ.ΕΜ.Υ. – ΕΣΕΕ της 20.09.2017, σσ. 2-3).

Εκτός από τους χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές, το απλό και κατανοητό φορολογικό σύστημα και τη σύντομη διαδικασία για το άνοιγμα επιχείρησης, το συνολικό κόστος σύστασης εταιρείας ανέρχεται σε μόλις 500-600 ευρώ, συμπεριλαμβανομένων των εξόδων μετάφρασης. Αν ο ιδιοκτήτης είναι φυσικό πρόσωπο, τα έξοδα μετάφρασης του διαβατηρίου είναι ελάχιστα και αν ο ιδιοκτήτης είναι νομικό πρόσωπο, είναι απαραίτητα επικυρωμένα αντίγραφα του πιστοποιητικού προσωρινής κατάστασης και του καταστατικού λειτουργίας της μητρικής εταιρείας. Οι

εταιρείες μπορούν να ορίσουν πληρεξούσιο δικηγόρο για την εκπροσώπησή τους στις τράπεζες και τις βουλγαρικές αρχές. Δεν απαιτείται εγγραφή σε κάποιο επιμελητήριο ή επαγγελματική ένωση και προβλέπονται και άλλες μορφές εταιρειών εκτός από Ε.Π.Ε. και Α.Ε. για την επιχειρηματική άσκηση, όπως ο ατομικός έμπορος, το παράρτημα και το γραφείο εμπορικού αντιπροσώπου μεταξύ άλλων (Ετήσια Έκθεση Γραφείου Οικονομικών & Εμπορικών Υποθέσεων Σόφιας, Πρεσβεία της Ελλάδος στη Σόφια, 2016, σ. 63 και ενημερωτικό σημείωμα ΙΝ.ΕΜ.Υ. – ΕΣΕΕ της 20.09.2017, σ. 3).

3.3. Οι οικονομικές εξελίξεις και οι φορολογικοί συντελεστές στην Κύπρο.

Όπως και στο προηγούμενο υποκεφάλαιο, θα γίνει πρώτα αναφορά στην οικονομική εν γένει πορεία της Κύπρου, πριν από την παράθεση των φορολογικών συντελεστών. Η Κύπρος προσχώρησε στην Ευρωπαϊκή Ένωση το Μάιο 2004, οπότε και πραγματοποιήθηκε η μεγαλύτερη διεύρυνση της Ε.Ε. με την προσχώρηση 10 συνολικά κρατών με πολλά στοιχεία διαφορετικότητας και σκοπιμότητας. Πάνω από 100 εκατομμύρια πολίτες προστέθηκαν στους πολίτες της Ε.Ε. (Λ. Μπαμπαλιούτας / Κ. Μητσόπουλος, 2014, σ. 151).

Η Κύπρος εξήλθε το Μάρτιο 2016 από το Πρόγραμμα Οικονομικής Προσαρμογής που είχε συμφωνήσει τον Απρίλιο 2013 με το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο (Δ.Ν.Τ.), την Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα (Ε.Κ.Τ.) και την Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Η χώρα παρουσιάζει από το 2015 θετική οικονομική πορεία (Ετήσια Έκθεση 2016 Γραφείου Οικονομικών & Εμπορικών Υποθέσεων, Πρεσβεία της Ελλάδος στη Λευκωσία, 2017, σ. 2, <http://www.agora.mfa.gr/ta-grafeia-oikonomikon-emporikon-upotheseon/infofile/59066> , τελευταία πρόσβαση 12.09.2017). Η εξέλιξη του Α.Ε.Π. της Κύπρου για τα έτη 2008-2016, έχει ως εξής:

ΣΧΗΜΑ 3: ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΟΥ ΑΕΠ ΤΗΣ ΚΥΠΡΟΥ ΣΕ ΔΙΣ ΔΟΛΛΑΡΙΑ Η.Π.Α.



Πηγή: worldbank org

(<https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CD?end=2016&locations=CY&start=2008> , τελευταία πρόσβαση 20.09.2017).

Η πτωτική πορεία του Α.Ε.Π. εμφανίζεται αρκετά έντονη και διαρκής από το 2011 μέχρι το 2015, οπότε και δείχνει σημάδια ανάκαμψης. Η χώρα είναι μέλος και της ευρωζώνης (https://europa.eu/european-union/about-eu/money/euro_el , τελευταία πρόσβαση 21.09.2017). Αυτό σημαίνει ότι η νομισματική πολιτική ασκείται από την Ε.Κ.Τ. και όχι από την Κεντρική Τράπεζα της Κύπρου, καθώς συγκαταλέγεται μεταξύ των πολιτικών, στις οποίες η Ε.Ε. έχει την αποκλειστική αρμοδιότητα λήψης αποφάσεων και νομοθέτησης (Λ. Μπαμπαλιούτας / Κ. Μητσόπουλος, 2014, σ. 46). Οι κυριότεροι οικονομικοί δείκτες για τη χώρα απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

ΠΙΝΑΚΑΣ 19: ΕΞΕΛΙΞΗ ΒΑΣΙΚΩΝ ΜΑΚΡΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΔΕΙΚΤΩΝ ΤΗΣ ΚΥΠΡΟΥ.

Βασικοί οικονομικοί δείκτες

(Πηγή: Υπουργείο Οικονομικών, Στατιστική Υπηρεσία, Κεντρική Τράπεζα Κύπρου)

| | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 |
|--------------------------------------|----------|----------|----------|----------|
| ΑΕΠ (τρέχουσες τιμές, εκατομ) | 18.118,2 | 17.567,4 | 17.637,2 | 17.901,4 |
| Ανάπτυξη % μεταβολή | -6 | -1,5 | 1,7 | 2,8 |
| ΑΕΠ (κατά κεφαλήν Ευρώ) | 21.000 | 20.600 | 20.800 | 21.000 |
| Κατά κεφαλήν ΑΕΕισόδημα (Ευρώ) | 20.048 | 19.847 | 20.732 | 20.234 |
| Απασχόληση % μεταβολή | -5,9 | -1,8 | 1,9 | 2,7 |
| Ανεργία | 15,9 | 16,1 | 14,7 | 12,9 |
| Πληθωρισμός | -0,4 | -1,4 | -1,5 | -1,2 |
| Ισοζύγιο Πληρωμών %ΑΕΠ | -4,9 | -4,3 | -2,9 | -5,3 |
| Δημοσιονομικό έλλειμμα % ΑΕΠ | -4,9 | -8,8 | -0,1 | 0,1 |
| Δημόσιο χρέος % ΑΕΠ | 102,2 | 107,1 | 107,5 | 107,8 |
| Εξωτερικό Χρέος % ΑΕΠ | 569,8 | 555,6 | 550,4 | 597,2 |
| Συναλλαγματικά Αποθέματα (εκατ.Ευρώ) | 666,1 | 732,8 | 740,6 | 775,3 |

Πηγή: Ετήσια Έκθεση 2016 Γραφείου Οικονομικών & Εμπορικών Υποθέσεων Λευκωσίας, Πρεσβεία της Ελλάδος στη Λευκωσία, 2017, σ. 2.

Ο πίνακας περιλαμβάνει τα έτη κατά τα οποία η χώρα βρισκόταν σε πρόγραμμα οικονομικής στήριξης. Έτσι φαίνεται στην αρχή της ανωτέρω χρονικής περιόδου μείωση στο Α.Ε.Π. και στο κατά κεφαλήν εισόδημα, όχι όμως σε μεγάλο ποσοστό. Για παράδειγμα, το κατά κεφαλήν εισόδημα μειώθηκε το 2014 έναντι του 2013 κατά 1,00% και αυξήθηκε το 2015 κατά 4,46% έναντι του 2014. Επίσης, η ανεργία αυξάνεται μόνο το 2014 έναντι του 2013 σε ποσοστό 1,26% και τα επόμενα έτη μειώνεται σημαντικά (μείωση το 2015 έναντι του 2014 σε ποσοστό 8,70% και στη συνέχεια μείωση το 2016 έναντι του 2015 σε ποσοστό 12,24%). Το δημόσιο χρέος της χώρας ως ποσοστό του Α.Ε.Π. παρουσιάζει αύξηση μεταξύ των ετών 2013 και 2016 κατά 5,48%. Είναι άξιο αναφοράς ότι ο πληθωρισμός βρίσκεται σε αρνητικό επίπεδο, κάτι το οποίο μπορεί να κριθεί ως αρνητικό στον τομέα των επενδύσεων.

Για την Κύπρο είχε προβλεφθεί δάνειο ύψους 10 δις ευρώ από τον Ευρωπαϊκό Μηχανισμό Σταθερότητας και το Δ.Ν.Τ., η χώρα όμως δεν έκανε χρήση όλου του ποσού και έλαβε μόλις 7,25 δις ευρώ. Η θετική πορεία της οικονομίας και τα ρευστά διαθέσιμα του κράτους επέτρεψαν στην Κύπρο να προβεί σε πιο γρήγορη αποπληρωμή των δανείων που ελήφθησαν

(<http://www.philenews.com/oikonomia/kypros/article/399697/proori-exoflisi-daneion-poy-pirame-apo-to-dnt> , άρθρο της Θεανούς Θειοπούλου, «Πρόωρη εξόφληση δανείων που πήραμε από το Δ.Ν.Τ», 19.05.2017, τελευταία πρόσβαση 21.09.2017).

Το μεγαλύτερο τμήμα του Α.Ε.Π. της Κύπρου προέρχεται από τον τομέα των υπηρεσιών, η βιομηχανία συμβάλλει με ποσοστό 11% και ο πρωτογενής τομέας με μόλις 2,4% στο γεωργικό τομέα, ενώ είναι άξια αναφοράς η ανάπτυξη που παρατηρείται στον τομέα των υδατοκαλλιεργιών. Για τη χώρα έχει επίσης ιδιαίτερη σημασία ο τουρισμός που παρουσίασε αύξηση το 2016 κατά 19,8% σε σχέση με το 2015 σε αριθμό επισκεπτών. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι η χώρα έχει θέσει ως στρατηγικό στόχο στον τομέα του τουρισμού την ανεξάρτηση από τον εποχιακό μόνο τουρισμό και την προσέλκυση τουριστών με υψηλό εισόδημα, προκειμένου το 2030 ο κλάδος του τουρισμού να συμβάλλει στο Α.Ε.Π κατά 30% από το τρέχον 12%. Επιπλέον, η χώρα θεωρείται ως «σημαντικό κέντρο διαχείρισης πλοίων», με τις μονάδες πλήρους δραστηριότητας να είναι κυρίως εγκατεστημένες στη Λεμεσό και να διαχειρίζονται το 4% του στόλου παγκοσμίως. Η Κύπρος θεωρείται πλέον και σημαντικός παίκτης στον ενεργειακό τομέα, μετά από την πρόσφατη ανακάλυψη νέων κοιτασμάτων φυσικού αερίου και πετρελαίου στη ΝΑ Μεσόγειο. Σε ό,τι αφορά στο εξωτερικό εμπόριο, οι σημαντικότεροι εισαγωγείς σε κυπριακά προϊόντα ήταν το 2016 το Ηνωμένο Βασίλειο, η Ελλάδα, το Ισραήλ, η Λιβύη και η Κίνα. Οι εξαγωγές περιλαμβάνουν κυρίως φάρμακα, πετρελαιοειδή και τρόφιμα, ενώ οι εισαγωγές αφορούν πετρελαιοειδή, φάρμακα, ηλεκτρικές συσκευές, καπνικά προϊόντα, αυτόματες μηχανές και καλλυντικά. Η Ελλάδα είναι σημαντικός εμπορικός εταίρος της Κύπρου και το διμερές εμπόριο σημείωσε το 2016 αύξηση κατά 7,2%. Το εμπορικό ισοζύγιο έχει για τη χώρα μας θετικό πρόσημο, καθώς οι εξαγωγές υπερβαίνουν τις εισαγωγές σε αξία. Το 2016 η αξία των εξαγωγών της Ελλάδας στην Κύπρο αυξήθηκε κατά 5,4% (Ετήσια Έκθεση 2016 Γραφείου Οικονομικών & Εμπορικών Υποθέσεων, Πρεσβεία της Ελλάδος στη Λευκωσία, 2017, σσ. 3, 7-11).

Το φορολογικό σύστημα της Κύπρου εφαρμόζει διαφορετικούς συντελεστές για φυσικά πρόσωπα και για εταιρείες. Οι φορολογικοί συντελεστές που ισχύουν για φυσικά πρόσωπα ακολουθούν την παρακάτω κλίμακα:

ΠΙΝΑΚΑΣ 20: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΓΙΑ ΦΥΣΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΣΤΗΝ ΚΥΠΡΟ.

| Φορολογητέο εισόδημα για το φορολογικό έτος | Φορολογικός συντελεστής | Συσσωρευμένος Φόρος |
|---|-------------------------|---------------------|
| € | % | € |
| 0 - 19.500 | μηδέν | μηδέν |
| 19.501 - 28.000 | 20 | 1.700 |
| 28.001 - 36.300 | 25 | 3.775 |
| 36.301 - 60.000 | 30 | 10.885 |
| Άνω των 60.000 | 35 | |

Πηγή: PWC Κύπρου, Φορολογικές Πληροφορίες 2016 – Κύπρος, <https://www.pwc.com.cy/en/publications/assets/tax-facts-figures-2016-greek-january-2016.pdf>, τελευταία πρόσβαση 21.09.2017, σ. 3.

Το σύστημα προβλέπει ότι η σύνταξη από το εξωτερικό φορολογείται με σταθερό συντελεστή 5% πάνω από τις 3.420 ευρώ, ενώ η σύνταξη χηρείας με σταθερό συντελεστή 20% πάνω από τις 19.500 ευρώ (PWC Κύπρου, Φορολογικές Πληροφορίες 2016 – Κύπρος, <https://www.pwc.com.cy/en/publications/assets/tax-facts-figures-2016-greek-january-2016.pdf>, τελευταία πρόσβαση 21.09.2017, σ. 3).

Επίσης, προβλέπονται και κάποιες φορολογικές απαλλαγές, αλλά και η καταβολή έκτακτης εισφοράς ως εξής:

ΠΙΝΑΚΑΣ 21: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΕΚΤΑΚΤΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΣΤΗΝ ΚΥΠΡΟ.

| Ακαθάριστες μηνιαίες αποδοχές / συντάξεις | Δημόσιοι και ημικρατικοί υπάλληλοι και συνταξιούχοι | Υπάλληλοι ιδιωτικού τομέα, αυτοεργοδοτούμενοι, και συνταξιούχοι ιδιωτικού τομέα |
|---|---|---|
| € | | (2) (3) (4) |
| 2014 - 2016 | | |
| 0 - 1.500 | μηδέν | μηδέν |
| 1.501 - 2.500 | 2,5%(1) | 2,5% (ελάχιστο €10) |
| 2.501 - 3.500 | 3,0%(1) | 3,0% |
| Πάνω από 3.500 | 3,5%(1) | 3,5% |

Πηγή: PWC Κύπρου, Φορολογικές Πληροφορίες 2016 – Κύπρος, <https://www.pwc.com.cy/en/publications/assets/tax-facts-figures-2016-greek-january-2016.pdf>, τελευταία πρόσβαση 21.09.2017, σ. 12.

Σε σύγκριση με το ελληνικό φορολογικό σύστημα και τους φορολογικούς συντελεστές για τα φυσικά πρόσωπα, οι κυπριακοί συντελεστές είναι χαμηλότεροι. Το εισόδημα φορολογείται όταν ξεπερνά το ποσό των 19.500 ευρώ, ενώ στην Ελλάδα τα εισοδήματα μέχρι 20.000 ευρώ φορολογούνται με ποσοστό 22%. Ο ανώτερος φορολογικός συντελεστής στην εν λόγω κλίμακα είναι στην Κύπρο 35%, ενώ στην Ελλάδα είναι 45%. Και στις ενδιάμεσες κλίμακες, η φορολογία στην Κύπρο είναι χαμηλότερη. Αντίστοιχα συμπεράσματα εξάγονται και για την έκτακτη εισφορά, όπου στην Κύπρο επιβάλλεται για ετήσιο εισόδημα άνω των 18.000 ευρώ, ενώ στην Ελλάδα επιβάλλεται για εισόδημα άνω των 12.000 ευρώ. Ο ανώτερος φορολογικός συντελεστής στην Κύπρο φαίνεται στον πίνακα να είναι 3,5%, αλλά μπορεί να φτάσει και το 4%, ενώ στην Ελλάδα ο ανώτερος συντελεστής της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης φτάνει το 10% (βλ. πίνακες προηγούμενου κεφαλαίου). Μάλιστα στην Κύπρο έχει προβλεφθεί να καταβάλλουν οι υπάλληλοι του ιδιωτικού τομέα το 50% της έκτακτης εισφοράς και οι εργοδότες το υπόλοιπο 50% (PWC Κύπρου, Φορολογικές Πληροφορίες 2016 – Κύπρος, <https://www.pwc.com.cy/en/publications/assets/tax-facts-figures-2016-greek-january-2016.pdf>, τελευταία πρόσβαση 21.09.2017, σ. 13).

Αναφορικά με τον εταιρικό φόρο, οι εταιρείες που είναι φορολογικοί κάτοικοι Κύπρου φορολογούνται σε όλο το εισόδημά τους που αποκτούν στην Κύπρο και το εξωτερικό. Οι εταιρείες που δεν είναι φορολογικοί κάτοικοι Κύπρου φορολογούνται για το εισόδημα που αποκτούν από την εγκατάσταση της Κύπρου. Φορολογικοί κάτοικοι στην Κύπρο θεωρούνται τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη διεύθυνση και τον έλεγχο της επιχείρησης στην Κύπρο. Προβλέπεται ενιαίος φορολογικός συντελεστής για όλες τις εταιρείες που ανέρχεται σε 12,5%, ενώ προβλέπονται και φορολογικές απαλλαγές για κέρδη από διάθεση τίτλων, μερίσματα, τόκους που δεν προκύπτουν από τη συνήθη δραστηριότητα της επιχείρησης, κέρδη από μόνιμη εγκατάσταση στο εξωτερικό υπό προϋποθέσεις και κέρδη από συναλλαγματικές διαφορές με την εξαίρεση αυτών που σχετίζονται με εμπορία συναλλάγματος και παραγώγων (PWC Κύπρου, Φορολογικές Πληροφορίες 2016 – Κύπρος, <https://www.pwc.com.cy/en/publications/assets/tax-facts-figures-2016-greek-january-2016.pdf>, τελευταία πρόσβαση 21.09.2017, σσ. 14-15). Ο κυπριακός φορολογικός συντελεστής για τις εταιρείες υπολείπεται των ελληνικών φορολογικών συντελεστών τουλάχιστον κατά 10 σχεδόν ποσοστιαίες μονάδες, ενώ η διαφορά μπορεί να φτάσει και τις 33 σχεδόν ποσοστιαίες μονάδες σε σχέση με τον ανώτερο ελληνικό φορολογικό συντελεστή που ανέρχεται σε 45%. Σε μία εποχή

έντονου ανταγωνισμού η μεγάλη φορολογική επιβάρυνση δυσκολεύει ιδιαίτερα τις ελληνικές επιχειρήσεις να ανταποκριθούν στις υποχρεώσεις τους.

Ο κανονικός συντελεστής του Φ.Π.Α. είναι 19%, που είναι χαμηλότερος από τον ελληνικό. Επίσης κάποια αγαθά και υπηρεσίες εξαιρούνται του Φ.Π.Α., όπως οι περισσότερες τραπεζικές – ασφαλιστικές και χρηματοοικονομικές υπηρεσίες, τα ενοίκια από ακίνητη ιδιοκτησία, οι περισσότερες νοσοκομειακές, ιατρικές και οδοντιατρικές υπηρεσίες και συγκεκριμένες εκπαιδευτικές, πολιτιστικές και αθλητικές υπηρεσίες, μεταξύ άλλων. Ο μειωμένος συντελεστής ανέρχεται σε 5% (PWC Κύπρου, Φορολογικές Πληροφορίες 2016 – Κύπρος, <https://www.pwc.com.cy/en/publications/assets/tax-facts-figures-2016-greek-january-2016.pdf>, τελευταία πρόσβαση 21.09.2017, σ. 40).

Θα πρέπει επίσης να αναφερθεί ότι και με τις δύο χώρες, τη Βουλγαρία και την Κύπρο, η χώρα μας έχει συνάψει συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου. Για τη Βουλγαρία είναι ο Ν. 2255/1994 (ΦΕΚ 195/Α'/18.11.1994, «Κύρωση Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας όσον αφορά τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου»). Για την Κύπρο είναι ο ΑΝ. 573/1968 (ΦΕΚ 223/Α'/27.09.1968, «Περί κυρώσεως της μεταξύ του Βασιλείου της Ελλάδος και της Δημοκρατίας της Κύπρου συμβάσεως, περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και της αποτροπής της φοροδιαφυγής εν σχέσει προς τους φόρους εισοδήματος») (http://www.gsis.gr/gsis/info/gsis_site/ddos/b.html, τελευταία πρόσβαση 21.09.2017).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΤΑ ΕΥΡΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ, ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ.

4.1. Τα ευρήματα της έρευνας σχετικά με την αλλαγή φορολογικής κατοικίας σε Βουλγαρία και Κύπρο.

Για την αλλαγή φορολογικής κατοικίας από την Ελλάδα στη Βουλγαρία και την Κύπρο αναζητήθηκαν στοιχεία από την Ελληνική Στατιστική Αρχή, όπου όμως δεν τηρούνται τα αιτούμενα στοιχεία, την Κεντρική Ένωση Επιμελητηρίων Ελλάδος (ως τμήμα του Γενικού Εμπορικού Μητρώου), η οποία δεν χορηγεί στατιστικά στοιχεία, την Ελληνική Συνομοσπονδία Εμπορίου και Επιχειρηματικότητας, από όπου το αίτημα απαντήθηκε από το Ινστιτούτο Εμπορίου και Υπηρεσιών της Ε.Σ.Ε.Ε., καθώς επίσης και από το Κυπριακό Εμπορικό και Βιομηχανικό Επιμελητήριο. Επίσης αναζητήθηκαν σχετικά με το θέμα δημοσιεύματα έγκριτων και αξιόπιστων πηγών. Η παρούσα έρευνα επικεντρώθηκε στην αναζήτηση στοιχείων που αφορούν την αλλαγή φορολογικής κατοικίας επιχειρήσεων και όχι φυσικών προσώπων, καθώς τα τελευταία επιλέγουν την αλλαγή φορολογικής κατοικίας έχοντας ως κίνητρο τις τυχόν καλύτερες επαγγελματικές προοπτικές, τυχόν καλύτερες απολαβές, εξεύρεση εργασίας ή περισσότερο προσωπικούς λόγους και όχι τόσο το φορολογικό βάρος. Η συλλογή στατιστικών στοιχείων για τα φυσικά πρόσωπα θα απαιτούσε τη χορήγηση στοιχείων εκ μέρους όλων των κεντρικών Δημόσιων Οικονομικών Υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ.) σε όλους τους νομούς της χώρας πλην του νομού Αττικής, όπου αρμόδια για το θέμα αυτό είναι η Δ.Ο.Υ. κατοίκων εξωτερικού.

Αναφορικά με την ίδρυση επιχειρήσεων ελληνικής προέλευσης στη Βουλγαρία, τα στοιχεία της υπηρεσίας Εμπορικού Μητρώου της Βουλγαρίας και της βάσης δεδομένων CIELA, η οποία περιλαμβάνει δεδομένα νομικής φύσεως και εμπορικού ενδιαφέροντος, οι εγγεγραμμένες εταιρείες που λειτουργούν και τυπικά με ελληνική συμμετοχή ανήλθαν το 2013 σε 9.000 περίπου. Στα τέλη του 2015, ο αριθμός τους εκτιμήθηκε σε 13.500, ενώ το πρώτο τετράμηνο του 2016 ανήλθαν σε περίπου 15.000. Στις επιχειρήσεις αυτές απασχολούνταν 53.000 εργαζόμενοι περίπου. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι πολλές από αυτές τις εταιρείες ιδρύθηκαν με αποκλειστικό σκοπό την αγορά αυτοκινήτου ή κάποιου ακινήτου και όχι με σκοπό τη μεταφορά της εγκατάστασης των παραγωγικών τους δραστηριοτήτων. Ακόμη όμως και στην

περίπτωση, κατά την οποία οι επιχειρήσεις αυτές έχουν αληθινή παραγωγική και εμπορική δράση, τότε η συντριπτική τους πλειοψηφία αφορά μικρομεσαίες και μικρές επιχειρήσεις, οι οποίες δεν επηρεάζουν σημαντικά τη γενική εικόνα των ελληνικών επενδύσεων στη Βουλγαρία, εξαιτίας ακριβώς του μικρής έκτασης μεγέθους τους. Παρατηρήθηκε επίσης, ότι, ενώ ο αριθμός των νέων εταιρειών ελληνικής προέλευσης είναι αυξανόμενος, δεν διαπιστώθηκε εντούτοις αντίστοιχη αύξηση των ελληνικών επενδύσεων στη γειτονική χώρα. Αντιθέτως, οι επενδυτικές ροές καταγράφουν στασιμότητα και τα επίπεδα αποθεμάτων καταγράφουν μικρή μείωση (Ετήσια Έκθεση Γραφείου Οικονομικών & Εμπορικών Υποθέσεων Σόφιας, Πρεσβεία της Ελλάδος στη Σόφια, 2016, σ. 50, <http://www.agora.mfa.gr/ta-grafeia-oikonomikon-emporikon-upotheseon/infofile/57853> , τελευταία πρόσβαση 12.09.2017 και ενημερωτικό σημείωμα ΙΝ.ΕΜ.Υ. – ΕΣΕΕ της 20.09.2017, σ. 1).

Τα συνολικά έσοδα των επιχειρήσεων που έχουν ελληνική προέλευση και συμμετοχή στη Βουλγαρία ανέρχονται ετησίως στα 5 δις ευρώ και τα συνολικά κέρδη τους ανήλθαν στο τέλος του 2014 σε 100 εκατομμύρια ευρώ περίπου. Σε σχέση με τη γεωγραφική κατανομή των εταιρειών, οι περισσότερες εταιρείες ελληνικών συμφερόντων έχουν την έδρα τους στη Σόφια (περίπου 5.900). Ένας εξίσου μεγάλος αριθμός που προσεγγίζει τις μισές εταιρείες με ελληνική προέλευση (περίπου 7.000) έχει εγκατασταθεί στην περιφέρεια Blagoevgrad, που βρίσκεται κοντά στα ελληνικά σύνορα, στη νοτιοδυτική Βουλγαρία. Στο Πετρίτσι, πόλη της ανωτέρω περιφέρειας, έχουν εγκατασταθεί περίπου 3.500 επιχειρήσεις, στο Σαντάνσκι, επίσης πόλη της ανωτέρω περιφέρειας, ακόμη 1.900, ενώ στην περιφέρεια της Φιλιππούπολης καταγράφονται περίπου 1.000 εταιρείες με ελληνική συμμετοχή και προέλευση. Και σε άλλες πόλεις καταγράφεται η ύπαρξη ελληνικών επιχειρήσεων, όπως στο Μπουργκάς και τη Βάρνα, μεταξύ άλλων, που φιλοξενούν περίπου 200 εταιρείες η καθεμία (Ετήσια Έκθεση Γραφείου Οικονομικών & Εμπορικών Υποθέσεων Σόφιας, Πρεσβεία της Ελλάδος στη Σόφια, 2016, σ. 51 και ενημερωτικό σημείωμα ΙΝ.ΕΜ.Υ. – ΕΣΕΕ της 20.09.2017, σσ. 1-2).

Από τα παραπάνω στοιχεία φαίνεται ότι μεταξύ των ετών 2013 και 2016, οι εταιρείες ελληνικών συμφερόντων στη Βουλγαρία παρουσίασαν σημαντική αύξηση της τάξεως του 67% περίπου. Επίσης, η αναφορά στη γεωγραφική κατανομή κρίθηκε απαραίτητη, προκειμένου να φανεί ότι η γεωγραφική εγγύτητα οδηγεί πολλές

επιχειρήσεις στην απόφαση μετεγκατάστασής τους, καθώς και το κόστος ίδρυσης εταιρείας στη Βουλγαρία ανέρχεται, όπως ειπώθηκε, σε μόλις 500 έως 600 ευρώ.

Στη γενική κατάταξη των ξένων επενδύσεων, η χώρα μας κατείχε το 2015 στη Βουλγαρία την τέταρτη θέση, στην οποία υποχώρησε από την τρίτη θέση, την οποία παραδοσιακά κατείχε, κάτω από την Αυστρία, την Ολλανδία και τη Γερμανία. Οι συνολικές επενδύσεις ανήλθαν το 2012 σε 2,75 δις ευρώ, το 2013 σε 2,58 δις ευρώ, το 2014 σε 2,49 δις ευρώ και το 2015 σε 2,39 δις ευρώ. Πάντως, η βουλγαρική κρατική υπηρεσία για την προσέλκυση επενδύσεων εκτιμά ότι οι ελληνικές άμεσες ξένες επενδύσεις είναι μεγαλύτερες στην πραγματικότητα, γιατί επενδυτικά κεφάλαια ελληνικών επιχειρήσεων προέρχονται και από το Λουξεμβούργο, την Κύπρο και την Ολλανδία. Τα σπουδαιότερα αίτια που καταγράφονται ως προς το γεγονός ότι η Βουλγαρία αποτελεί ελκυστικό επενδυτικό προορισμό, είναι «η γεωγραφική γειτνίαση, η χαμηλή φορολογία, το φθηνότερο σε ορισμένες περιπτώσεις εργατικό κόστος και τα χαμηλότερα κόστη λειτουργίας». Οι ελληνικές άμεσες επενδύσεις παρατηρούνται σε διάφορους τομείς, όπως στον χρηματοπιστωτικό, που είναι ο κυριότερος, αλλά και στο βιομηχανικό. Τελευταίες σημαντικές επενδύσεις στη γειτονική χώρα πραγματοποίησαν ο όμιλος των Ελληνικών Πετρελαίων, η επιχείρηση λιανικής πώλησης παιχνιδιών JUMBO, και ο όμιλος Φουρλή με το ΙΚΕΑ (Ετήσια Έκθεση Γραφείου Οικονομικών & Εμπορικών Υποθέσεων Σόφιας, Πρεσβεία της Ελλάδος στη Σόφια, 2016, σσ. 47-49).

Ένας ακόμη παράγοντας που συνετέλεσε στη φυγή των επιχειρήσεων από τη χώρα μας είναι και η επιβολή των κεφαλαιακών ελέγχων (capital controls). Εκτιμάται ότι η φυγή των επιχειρήσεων δεν άρχισε με την επιβολή αυτή, αλλά ότι επιταχύνθηκε με την εισαγωγή τους, γιατί όσες επιχειρήσεις μελετούσαν τις προοπτικές τους, αποφάσισαν τελικά να αποχωρήσουν αμέσως μετά από την επιβολή των κεφαλαιακών ελέγχων. Η αποχώρηση επιχειρήσεων από τη χώρα αφορά και ελληνικές εταιρείες, όπως επίσης και μεγάλους ξένους ομίλους (<http://www.kathimerini.gr/832535/article/oikonomia/epixeirhseis/h-megalh-e3odos-twn-epixeirhsewn-apo-thn-ellada> , άρθρο του Ηλία Μπέλλου, «Η μεγάλη έξοδος των επιχειρήσεων από την Ελλάδα», 27.09.2015, τελευταία πρόσβαση 02.09.2017).

Περαιτέρω, είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι η βουλγαρική πλευρά έχει ενεργήσει με ιδιαίτερα επιχειρηματικό πνεύμα. Σε πολύ μικρή απόσταση από τα σύνορα, μόλις πέντε χιλιόμετρα, έχουν δημιουργηθεί δύο επιχειρηματικά πάρκα, όπου

υπάρχουν πινακίδες στα βουλγαρικά και στα ελληνικά, ενώ μία μεγάλη πινακίδα αναγράφει στα αγγλικά «Η χώρα των ευκαιριών», αναφερόμενη στη Βουλγαρία. Σύμφωνα με τον πρόεδρο του Εμπορικού και Βιομηχανικού Επιμελητηρίου Σερρών, τα μέλη του έχουν μειωθεί στις 10.000 από 17.000 που ήταν πριν από την οικονομική κρίση, περίπου 6.000 επιχειρήσεις έχουν διακόψει τις εργασίες τους, ενώ 1.000 έχουν μεταφερθεί στη Βουλγαρία. Η ανεργία στο νομό, σύμφωνα με στοιχεία της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής, έφτασε στο 29,1% το 2015, ενώ το 2010 ήταν 13,8% (<https://www.ekirikas.com/reuters-%CE%B7-%CF%85%CF%80%CE%B5%CF%81%CF%86%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CF%8C%CE%B3%CE%B7%CF%83%CE%B7-%CE%B4%CE%B9%CF%8E%CF%87%CE%BD%CE%B5%CE%B9-%CF%84%CE%B9%CF%82-%CE%B5%CF%80%CE%B9%CF%87%CE%B5%CE%B9/> , άρθρο της ekirikas.com, «Reuters: Φεύγουν εξωτερικό ελληνικές επιχειρήσεις για να γλυτώσουν λιτότητα», 24.11.2016, τελευταία πρόσβαση 07.09.2017).

Αναφορικά με την ίδρυση επιχειρήσεων ελληνικής προέλευσης στην Κύπρο, η τελευταία αποτελεί πόλο έλξης εξαιτίας των φορολογικών και δημοσιονομικών πλεονεκτημάτων της χώρας. Εκφράστηκε επίσης και εδώ η άποψη ότι οι κεφαλαιακοί έλεγχοι (capital controls) στο ελληνικό τραπεζικό σύστημα οδήγησε τις εταιρείες να μεταφερθούν στο εξωτερικό. Το Τμήμα Εφόρου Εταιρειών της Κύπρου έχει καταγράψει 5.183 εγγραφές ελληνικών εταιρειών από το 2012 έως το 2016. Ως αίτια καταγράφονται τα συνεχιζόμενα οικονομικά προβλήματα της Ελλάδας, η «πιθανή νέα φοροκαταιγίδα» του 2017, η ανυπαρξία οικονομικής και φορολογικής σταθερότητας και οι κεφαλαιακοί έλεγχοι. Οι εγγραφές των ελληνικών εταιρειών καταγράφηκαν ως εξής:

- Το 2012 καταγράφηκαν 1.033 εγγραφές ελληνικών εταιρειών, οι οποίες αποτελούσαν το 5,74% των νέων εγγραφών, που ανήλθαν σε 17.999.
- Το 2013 καταγράφηκαν 661 εγγραφές ελληνικών εταιρειών, οι οποίες αποτελούσαν το 6,09% των νέων εγγραφών, που ανήλθαν σε 10.847. Οι ελληνικές εγγραφές εταιρειών ήταν βέβαια λιγότερες, αποτέλεσαν όμως μεγαλύτερο ποσοστό στο σύνολο των νέων εγγραφών, καθώς ήταν η χώρα που η Κύπρος εισήλθε στο

οικονομικό μνημόνιο συνεργασίας και οι εγγραφές νέων εταιρειών μειώθηκαν σημαντικά έναντι του 2012, σε ποσοστό 39,74%.

- Το 2014 καταγράφηκαν 678 εγγραφές ελληνικών εταιρειών, που αποτέλεσαν το 6,02% στο σύνολο των 11.269 νέων εγγραφών. Φαίνεται ότι η συνεχιζόμενη ύπαρξη του οικονομικού μνημονίου συνεργασίας στην Κύπρο εξακολουθεί να μετριάζει το ενδιαφέρον των Ελλήνων επιχειρηματιών.
- Το 2015 καταγράφηκαν 1.012 εγγραφές ελληνικών εταιρειών, που αποτέλεσαν το 8,98% στο σύνολο των 11.270 νέων εγγραφών που πραγματοποιήθηκαν στην Κύπρο. Οι εγγραφές εμφανίζονται αυξημένες, καθώς η Κύπρος βρίσκεται κοντά στην έξοδο από το οικονομικό πρόγραμμα προσαρμογής.
- Το 2016 καταγράφηκαν 1.799 εγγραφές ελληνικών εταιρειών, που αποτέλεσαν το 13,2% των νέων εγγραφών εταιρειών στην Κύπρο. Η έξοδος της χώρας από το οικονομικό μνημόνιο συνεργασίας αύξησε και πάλι σημαντικά το ενδιαφέρον των Ελλήνων επιχειρηματιών (ενημερωτικό σημείωμα IN.EM.Y. – ΕΣΕΕ της 20.09.2017, σσ. 5-6, με στοιχεία από το Τμήμα Εφόρου Εταιρειών της Κύπρου).

Η ύπαρξη σημαντικά υψηλότερων φορολογικών συντελεστών στην Ελλάδα αποτελεί το κυριότερο αίτιο για τη φυγή των επιχειρήσεων. Σε συνδυασμό και με τις συχνές αλλαγές στους φορολογικούς νόμους, δημιουργείται κλίμα ανασφάλειας για τις επιχειρήσεις, το οποίο αποτελεί αντικίνητρο για τις επενδύσεις. Οι φορολογικοί συντελεστές των εταιρικών κερδών είναι στις γειτονικές από την Ελλάδα χώρες αισθητά χαμηλότεροι. Όπως ειπώθηκε, για την Κύπρο είναι 12,5%, για τη Βουλγαρία είναι 10%, αλλά και άλλες γειτονικές χώρες εφαρμόζουν χαμηλότερους συντελεστές, όπως για παράδειγμα η Αλβανία με 15% συντελεστή φορολογίας εταιρικών κερδών, η Ρουμανία με 16% αντίστοιχο φορολογικό συντελεστή και η Τουρκία με τον αντίστοιχο φορολογικό συντελεστή να ανέρχεται στο 20%. Θα πρέπει επίσης να σημειωθεί ότι και το κόστος σύστασης εταιρείας στην Κύπρο δεν θεωρείται ιδιαίτερα υψηλό, καθώς κυμαίνεται μεταξύ 1.000 και 2.000 ευρώ (ενημερωτικό σημείωμα IN.EM.Y. – ΕΣΕΕ της 20.09.2017, σ. 6, με στοιχεία από το Τμήμα Εφόρου Εταιρειών της Κύπρου).

Χαρακτηριστικό είναι πρόσφατο δημοσίευμα, το οποίο περιγράφει τη διαφορά φόρων και εισφορών μεταξύ Ελλάδας και Κύπρου ως «χαώδη», κάτι το οποίο στρέφει το ενδιαφέρον ελεύθερων επαγγελματιών, αυτοαπασχολούμενων και εταιρειών στην απόκτηση διεύθυνσης κατοικίας στην Κύπρο. Η πρόκληση σε αυτό δεν είναι μόνο η

χαμηλή φορολογία, αλλά και η σταθερότητα του φορολογικού συστήματος. Ωστόσο, με βάση κυβερνητικά στελέχη, προετοιμάζεται μια διακρατική συμφωνία με σκοπό τον σε βάθος έλεγχο των επιχειρήσεων ελληνικών συμφερόντων (<http://www.kathimerini.gr/930740/gallery/epikairothta/ereynes/xanei-h-eforia-kerdizei-h-kypros> , άρθρο της Μαριάννας Κακαουνάκη, «Χάνει η εφορία, κερδίζει η Κύπρος», 16.10.2017, έντυπη έκδοση της 15.10.2017 της εφημερίδας Η ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ με τίτλο «Χαώδης η διαφορά Ελλάδας – Κύπρου σε φόρους, εισφορές», τελευταία πρόσβαση 17.10.2017).

Αλλά και πριν από το 2012, η Κύπρος θεωρείτο για τις ελληνικές επιχειρήσεις ως «γη της επαγγελίας». Οι ελληνικές επενδύσεις στην Κύπρο το 2009 ήταν της τάξεως των 710,2 εκατομμυρίων ευρώ, με τη μορφή της σύστασης κυπριακών εταιρειών ελληνικών συμφερόντων, σύμφωνα με στοιχεία της Κεντρικής Τράπεζας της Κύπρου. Οι περισσότερες από τις ελληνικές επιχειρήσεις που μετέφεραν την έδρα τους, ανέπτυξαν δραστηριότητα είτε σε κοινοπραξίες με κυπριακές εταιρείες είτε σαν υπεργολάβοι. Στο ηλεκτρονικό σύστημα δημοσίων συμβάσεων του Γενικού Λογιστηρίου της Κύπρου ήταν το 2009 εγγεγραμμένες 59 εταιρείες ελληνικών συμφερόντων, το 2010 ήταν 248 εταιρείες και στο πρώτο πεντάμηνο του 2011 είχαν εγγραφεί 107 νέες εταιρείες. Έτσι, το 2011 στο παραπάνω ηλεκτρονικό σύστημα δημοσίων συμβάσεων, το 10% περίπου των εγγεγραμμένων εταιρειών ήταν ελληνικές (414 σε σύνολο 4.000 εταιρειών), (<http://www.dealnews.gr/epixeiriseis/item/28385-%CE%93%CE%B7-%CF%84%CE%B7%CF%82-%CE%B5%CF%80%CE%B1%CE%B3%CE%B3%CE%B5%CE%BB%CE%AF%CE%B1%CF%82-%CE%B3%CE%B9%CE%B1-%CE%B5%CE%BB%CE%BB%CE%B7%CE%BD%CE%B9%CE%BA%CE%AD%CF%82-%CE%B5%CF%80%CE%B9%CF%87%CE%B5%CE%B9%CF%81%CE%AE%CF%83%CE%B5%CE%B9%CF%82-%CE%B7-%CE%9A%CF%8D%CF%80%CF%81%CE%BF%CF%82> , άρθρο της dealnews.gr, «Γη της επαγγελίας για ελληνικές επιχειρήσεις η Κύπρος», 23.08.2011, τελευταία πρόσβαση 19.09.2017).

Από την άλλη πλευρά, θα πρέπει να σημειωθεί ότι κυβερνητικές πηγές εκτιμούν ότι «οκτώ στις δέκα επιχειρήσεις ελληνικών συμφερόντων που ιδρύθηκαν σε γειτονικές

χώρες είναι καθαρά εικονικές». Πρόκειται απλώς για εταιρείες που διαθέτουν Α.Φ.Μ. και σφραγίδες, χωρίς πραγματική δραστηριότητα. Πολλά φοροτεχνικά και δικηγορικά γραφεία με πολλές ιστοσελίδες διαφημίζουν τη σύσταση εταιρειών σε Βουλγαρία και Κύπρο, λόγω της χαμηλότερης φορολόγησης. Υποστηρίζεται ακόμη η άποψη ότι οι εταιρείες αυτές δημιουργούνται για τη διενέργεια τριγωνικών συναλλαγών, την αγορά αυτοκινήτων, επενδυτικών ακινήτων και την παράκαμψη των capital controls, κάτι το οποίο ενδέχεται να είναι παράνομο, ενώ οι φορολογούμενοι αφήνονται να πιστεύουν ότι πρόκειται για νομότυπες ενέργειες. Το κύμα αυτό της μετακόμισης επιχειρήσεων απασχολεί ιδιαίτερα και την Α.Α.Δ.Ε., η οποία έχει δημιουργήσει ειδικό σχέδιο ελέγχων με διασταυρώσεις και με ανταλλαγή πληροφοριών με τις φορολογικές αρχές των γειτονικών χωρών (<http://news.in.gr/economy/article/?aid=1500165342> , άρθρο της Μαρίας Βουργάνα, «Εικονικές οκτώ στις δέκα εταιρείες που ιδρύθηκαν σε γειτονικές χώρες», 04.10.2017, τελευταία πρόσβαση 04.10.2017).

4.2. Συμπεράσματα.

Το κυριότερο συμπέρασμα που εξάγεται από αυτή την εργασία είναι ότι το φορολογικό σύστημα στην Ελλάδα διαθέτει υψηλούς φορολογικούς συντελεστές, είναι πολύπλοκο και υπόκειται σε συχνές εναλλαγές. Αυτό δεν δημιουργεί ευνοϊκό επενδυτικό και επιχειρηματικό κλίμα, καθώς οι συχνές τροποποιήσεις δημιουργούν ένα κλίμα ανασφάλειας ως προς το προσδοκώμενο οικονομικό κλίμα, τις προσδοκώμενες πωλήσεις και επομένως τα προσδοκώμενα κέρδη μιας επιχειρηματικής μονάδας. Ακόμα και το ποσοστό του Φ.Π.Α., το οποίο από μόνο του δεν μπορεί να αποτελέσει κριτήριο για την αλλαγή φορολογικής έδρας, καθώς βαρύνει τον τελικό καταναλωτή, εντούτοις, για τις επιχειρήσεις δημιουργεί συνθήκες αβεβαιότητας για την πώληση των αγαθών και των υπηρεσιών τους. Για τους παραπάνω λόγους το υπάρχον φορολογικό σύστημα αποτρέπει τις επενδύσεις και αποτελεί για το λόγο αυτό ανασταλτικό παράγοντα για την οικονομική ανάπτυξη. Από την άλλη πλευρά, δεν μπορεί να παραγνωρισθεί το γεγονός ότι η πίεση για την είσπραξη των προϋπολογισθέντων φορολογικών εσόδων είναι μεγάλη, όπως και η πίεση για την επίτευξη των στόχων για πρωτογενή πλεονάσματα. Στο Μεσοπρόθεσμο Πλαίσιο Δημοσιονομικής Στρατηγικής (Μ.Π.Δ.Σ.) 2018-2021 (Ν. 4472/2017, ΦΕΚ 74/Α'/19.05.2017), ο στόχος για πρωτογενές αποτέλεσμα Γενικής Κυβέρνησης ως ποσοστό του Α.Ε.Π. είναι 3,53% για το 2018, 4,00% για το 2019, 4,01% για το 2020 (Ν.4472/2017, σ. 1091). Θα πρέπει να σημειωθεί ότι η κατάρτιση

των Μ.Π.Δ.Σ. θεσμοθετήθηκε με το Ν. 3871/2010 (ΦΕΚ 141/Α'/17.08.2010, «Δημοσιονομική Διαχείριση και Ευθύνη»), ώστε αυτά να περιέχουν τους μεσοπρόθεσμους στόχους της Γενικής Κυβέρνησης για το τρέχον και τα επόμενα τρία έτη (Ν. 3871/2010, άρθρο 9, σ. 3049).

Ενώ λοιπόν στην Ελλάδα οι φορολογικοί συντελεστές θεωρούνται υψηλοί, οι αντίστοιχοι φορολογικοί συντελεστές σε Βουλγαρία και Κύπρο έχουν μία απόκλιση τουλάχιστον 10 ποσοστιαίων μονάδων προς το χαμηλότερο, σε βαθμό ώστε οι χώρες αυτές να καταταχθούν από την Ελλάδα στον κατάλογο των χωρών με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, όπως ειπώθηκε. Για το λόγο αυτό δέχονται άλλωστε και πολλές επενδύσεις από το εξωτερικό, τις λεγόμενες άμεσες ξένες επενδύσεις.

Η έννοια της άμεσης ξένης επένδυσης περιλαμβάνει την επένδυση που πραγματοποιεί ο κάτοικος μιας χώρας σε μια άλλη χώρα με την απόκτηση ποσοστού του μετοχικού κεφαλαίου κάποιας επιχείρησης. Τα κίνητρα κατατάσσονται κυρίως σε τέσσερις κατηγορίες, στην αναζήτηση πλουτοπαραγωγικών πόρων, αγορών, αποδοτικότητας και στρατηγικών πόρων ή ικανοτήτων (Π. Μανώλη / Γ. Μαρής, 2015, σ. 63). Για τον καθορισμό των επενδύσεων αυτών, αυτό που διαδραματίζει πολύ σημαντικό ρόλο είναι το μέγεθος του ελέγχου και της επιρροής. Με βάση κανονισμούς του Ο.Ο.Σ.Α., μία επένδυση χαρακτηρίζεται ως άμεση όταν μετέχει με ελάχιστο ποσοστό 10%. Τα ποσοστά αυτά διαφέρουν ανά τις χώρες, για τις Η.Π.Α., τον Καναδά και την Αυστραλία το 10% είναι το μικρότερο ποσοστό, για τη Γαλλία και τη Γερμανία το ελάχιστο ποσοστό είναι 20%, ενώ για τη Νέα Ζηλανδία είναι 25% (Α. Μπιτζένης, 2009, σσ. 22-23). Στην περίπτωση της μεταφοράς της φορολογικής έδρας επιχειρήσεων από την Ελλάδα στη Βουλγαρία και την Κύπρο, το κίνητρο εκτός από την αναζήτηση αγορών και στρατηγικών πόρων ή ικανοτήτων, όπως είναι για παράδειγμα το φθηνό εργατικό δυναμικό, είναι και η αποφυγή του φορολογικού βάρους στην Ελλάδα.

Στο σημείο αυτό αξίζει να γίνει μία σύντομη ιστορική αναδρομή των ελληνικών επενδύσεων στη Βουλγαρία και στα Βαλκάνια γενικότερα. Κατά την περίοδο 1989-1992, η ελληνική επιχειρηματική δραστηριότητα στα Βαλκάνια ήταν εμφανής, τόσο με εξαγωγική όσο και με επενδυτική δράση. Η ιδιωτική πρωτοβουλία δεν συντονίστηκε με την ελληνική οικονομική διπλωματία την ίδια περίοδο, η οποία τότε επιζητούσε την ενδυνάμωση των οικονομικών δεσμών με τις βαλκανικές χώρες με την εξάσκηση κυρίως πολιτικών μέσων, όπως συναντήσεων σε υψηλό επίπεδο. Την περίοδο αυτή, η

ελληνική επιχειρηματικότητα δεν άφησε τις καλύτερες εντυπώσεις και έλαβε ατυχώς τα χαρακτηριστικά του «γιουρουσιού». Την περίοδο 1992-1995 έλαβαν χώρα πολιτικά γεγονότα όπως η διάλυση της Γιουγκοσλαβίας, τα οποία ανέκοψαν τη διαβαλκανική συνεργασία στον οικονομικό τομέα. Από τον Σεπτέμβριο όμως του 1995 και μέχρι το 1998, πολλές ελληνικές εταιρείες πραγματοποίησαν επενδύσεις σε όλες τις βαλκανικές χώρες με μακροπρόθεσμο χρονικό ορίζοντα, αναμένοντας αισθητή αύξηση των πωλήσεων και των κερδών τους. Από την εποχή εκείνη, η ελληνική βαλκανική πολιτική λαμβάνει υπόψη όχι μόνο τα πολιτικά, αλλά και τα οικονομικά συμφέροντα της χώρας μας. Μετά από το 1998, πολλές μεγάλες ελληνικές επιχειρήσεις του ιδιωτικού, αλλά και του δημόσιου τομέα πραγματοποίησαν επενδύσεις για να επεκταθούν στα Βαλκάνια. Μερικές από αυτές είναι ο Ο.Τ.Ε. στη Σερβία και τη Ρουμανία, η COSMOTE ως μέλος διεθνούς κοινοπραξίας στην Αλβανία, τράπεζες σε όλες σχεδόν τις βαλκανικές χώρες, η ΔΕΛΤΑ σε Ρουμανία και Βουλγαρία, η Αθηναϊκή Ζυθοποιία, η 3E και η Καπνική Μιχαϊλίδης με την εξαγορά ή κατασκευή εργοστασίων επεξεργασίας καπνού σε Βουλγαρία, Αλβανία και Τουρκία, μεταξύ άλλων (Χ. Τσαρδανίδης, 2000, σσ. 56-61).

Πολλοί αναλυτές ενδιαφέρθηκαν στη συνέχεια να μελετήσουν τις επιπτώσεις των άμεσων ξένων επενδύσεων στη χώρα προέλευσης της επένδυσης. Θεωρείται εν γένει ότι η ανταγωνιστικότητα της οικονομίας της χώρας προέλευσης βελτιώνεται μακροπρόθεσμα και ένα μέρος των κερδών επαναεπενδύεται, το επιχειρηματικό περιβάλλον βελτιώνεται λόγω της εξωστρέφειας των πολυεθνικών επιχειρήσεων και επιταχύνονται και οι τεχνολογικές εξελίξεις. Ωστόσο, έχουν αναφερθεί και αρνητικές συνέπειες, όπως είναι η πτώση στο Α.Ε.Π. λόγω της απώλειας της οικονομικής δραστηριότητας, η μείωση της παραγωγής και ως επακόλουθα η πτώση των φορολογικών εσόδων, αλλά και των ασφαλιστικών εισφορών. Επιπλέον, οι επιδοτήσεις που έλαβαν ελληνικές επιχειρήσεις για τη δραστηριοποίησή τους στα Βαλκάνια, στα πλαίσια του Ελληνικού Σχεδίου Οικονομικής Ανασυγκρότησης των Βαλκανίων (Ε.Σ.Ο.Α.Β.) είχαν τελικά αρνητικές επιδράσεις στην οικονομική πορεία της χώρας μας, γιατί συνοδεύτηκαν από φυγή κεφαλαίων, αύξηση της ανεργίας και ιδιαίτερα σε περιοχές της Βόρειας Ελλάδας (Χ. Τσαρδανίδης, 2012, σσ. 853-856).

Είναι σαφές ότι η επιχειρηματική δραστηριότητα έχει ως επί το πλείστον σαν σκοπό το κέρδος, το οποίο όμως συνδέεται αδιαμφισβήτητα με τη «διακινδύνευση κεφαλαίου ή υπηρεσίας». Οι κίνδυνοι υπάρχουν τόσο στο εσωτερικό όσο και στις

εξωτερικές συναλλαγές και η επιχειρηματική επιτυχία εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από τη στάθμιση των κινδύνων (Χ. Παμπούκης, σ. 9). Τα τελευταία χρόνια, ο ανταγωνισμός μεταξύ των επιχειρήσεων έχει ενταθεί και παρατηρείται μάλιστα με διευρυμένη μορφή και μεταξύ κρατών. Ειδικά σε αναπτυσσόμενες οικονομίες, η προσέλκυση επενδύσεων έχει μεγάλη σημασία και οι χώρες αυτές προσπαθούν να αυξήσουν την ανταγωνιστικότητά τους στο βιομηχανικό τομέα, αλλά και σε άλλους δημιουργώντας συγκριτικό πλεονέκτημα (Α. Μπιτζένης, 2009, σσ. 331-332). Έτσι λοιπόν, αν μια χώρα μπορεί να παράγει ένα προϊόν στη χαμηλότερη τιμή από οπουδήποτε αλλού, θεωρείται ότι έχει ανταγωνιστικό πλεονέκτημα σε αυτό και η θεωρία αυτή επιδρά αποφασιστικά στο παγκόσμιο εμπόριο και στις διεθνείς συναλλαγές (Γ. Πανηγυράκης, 2013, σ. 221).

Από τα στοιχεία που παρατέθηκαν παραπάνω, προκύπτει ότι χιλιάδες επιχειρήσεις ελληνικών συμφερόντων ιδρύθηκαν στη Βουλγαρία και στην Κύπρο, κυρίως για να αποφύγουν την υψηλή φορολόγηση στην Ελλάδα. Ακόμη και αν μερικές από αυτές δεν έχουν πραγματική δραστηριότητα, εντούτοις, το κίνητρο για να το πράξουν αυτό, εξακολουθεί να παραμένει το ίδιο.

4.3. Προτάσεις.

Η θέσπιση και η εφαρμογή της φορολογικής πολιτικής στα πλαίσια της οικονομικής πολιτικής της χώρας πρέπει να γίνεται μετά από τη διενέργεια στρατηγικού σχεδιασμού. Η λέξη «στρατηγική» προέρχεται από την αρχαία Ελλάδα και από τις λέξεις «στρατός» και «άγω», δηλαδή «οδηγώ». Αποτελεί ουσιαστικά την πυξίδα ενός οργανισμού είτε δημόσιου είτε ιδιωτικού, διότι συντελεί κατά τον Μ. Porter στην «τοποθέτηση της επιχείρησης στο περιβάλλον της», εντοπίζοντας και υποδεικνύοντας τη σωστή κατεύθυνση. Η διενέργεια στρατηγικού σχεδιασμού ελαττώνει την αβεβαιότητα και διασφαλίζει τη συγκρότηση του οργανισμού, καθώς οι αποφάσεις που λαμβάνονται δεν αντικρούουν η μία την άλλη, αλλά λαμβάνονται προς την ίδια κατεύθυνση (Β. Παπαδάκης, 2012, σσ. 34-35, 39, 41). Έτσι λοιπόν, όταν μία οικονομική πολιτική θέλει να χαρακτηρίζεται ως ευνοϊκή για την ανταγωνιστικότητα, τότε οι φορολογικοί συντελεστές πρέπει να θεσπίζονται με το ίδιο σκεπτικό. Προτείνεται ότι χρειάζεται μία αναμόρφωση του φορολογικού συστήματος, ώστε να λαμβάνεται υπόψη η ανάγκη της είσπραξης των φορολογικών εσόδων από τη μία πλευρά, αλλά και η ύπαρξη πολύ χαμηλότερων φορολογικών συντελεστών σε όλο το

μήκος των βορείων συνόρων της χώρας μας. Στην περίπτωση αυτή, θα μπορούσαν για παράδειγμα να θεσπιστούν φορολογικοί συντελεστές διαφορετικοί σε συγκεκριμένους νομούς της χώρας, ώστε να είναι ανταγωνιστικοί αυτών των γειτονικών χωρών. Επιπλέον, θα μπορούσε με βάση το παραπάνω σκεπτικό να εφαρμόζεται ο ίδιος φορολογικός συντελεστής και να μην ισχύει πλέον η προοδευτική φορολογία, ώστε να μην υπάρχει αντικίνητρο στην περαιτέρω δημιουργία εσόδων και κερδών. Αυτό που χρειάζεται επίσης, είναι να μην μεταβάλλεται συχνά το φορολογικό σύστημα, ώστε να παγιωθεί ένα κλίμα βεβαιότητας αναφορικά με τις υποχρεώσεις των φορολογούμενων.

Κάθε μεταβολή σε μία δημόσια πολιτική, είτε αυτή είναι περιορισμένη, είτε πιο εκτεταμένη, οπότε λαμβάνει το χαρακτήρα της μεταρρύθμισης, πρέπει να θεωρείται ως ένα έργο με την έννοια του «project». Η διαχείριση έργου αποτελεί μία «ειδική τεχνική διοίκησης», όπου ακολουθούνται συγκεκριμένοι κανόνες. Οι κυριότερες παράμετροι στο σχεδιασμό και την υλοποίηση κάθε έργου είναι το κόστος ή αλλιώς οι διαθέσιμοι χρηματικοί πόροι, ο διαθέσιμος χρόνος και η ποιότητα που θα έχει το αποτέλεσμα. Οι παράμετροι αυτές απεικονίζονται στο λεγόμενο «τρίγωνο ισορροπημένων απαιτήσεων», όπου μία μεταβολή σε κάποια παράμετρο μπορεί να επηρεάσει τις άλλες (R. Burke, 2014, σσ. 36, 53).

ΣΧΗΜΑ 4: ΤΡΙΓΩΝΟ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΕΡΓΟΥ



Πηγή: R. Burke, Διαχείριση έργου, 2014, σ. 53.

Με βάση το παραπάνω σκεπτικό μπορεί να ενεργήσει και η φορολογική διοίκηση, λαμβάνοντας υπόψη ότι αν οι παράγοντες χρόνου και κόστους συμπίεστούν σημαντικά, τότε πιθανώς να μην υπάρχει η επιθυμητή ποιότητα στο παραγόμενο έργο. Αν το εκφράσουμε διαφορετικά, για να υπάρχει ποιότητα στο αποτέλεσμα ενός έργου, ενός project, μίας φορολογικής μεταρρύθμισης, οι παράγοντες χρόνου και κόστους

πρέπει να είναι οι δέοντες, δηλαδή και να υπάρχει χρόνος για το στρατηγικό σχεδιασμό και την εφαρμογή και να υπάρχουν και οι απαραίτητοι χρηματικοί πόροι. Δυστυχώς όμως τα τελευταία χρόνια βλέπουμε ότι οι οικονομικοί πόροι στη Δημόσια Διοίκηση είναι περιορισμένοι, οπότε ένα παραγόμενο έργο θα έχει ποιοτικά χαρακτηριστικά με την προϋπόθεση ότι πραγματοποιείται αφού προηγηθεί προσεκτικός σχεδιασμός και υπάρχει ο απαιτούμενος χρόνος για το σχεδιασμό, την εφαρμογή, τη γνωστοποίηση στην κοινωνία και την απόκτηση της συναίνεσης από αυτήν, κάτι το οποίο προτείνεται.

Περαιτέρω, αυτό που προτείνεται να γίνει είναι μία προσεκτική μελέτη της αναζήτησης των κινήτρων που έχουν οι επιχειρήσεις για να αλλάζουν τη φορολογική τους έδρα, ώστε αυτά τα κίνητρα να περιοριστούν όσο γίνεται και να δημιουργηθούν και αντικίνητρα. Σύμφωνα με επιστημονικά άρθρα, οι επιχειρήσεις που επενδύουν στο εξωτερικό, επιδιώκοντας βέβαια το κέρδος, έχουν ως κίνητρο, μεταξύ αυτών της πρόσβασης σε νέες αγορές και τη μείωση του κόστους παραγωγής και το γεγονός ότι επωφελούνται από τη χαμηλή φορολογία στις βαλκανικές χώρες (Τσαρδανίδης, 2012, 858-859). Ως αντικίνητρο θα μπορούσε να αναφερθεί η θέσπιση ενός απλού, κατανοητού, σταθερού φορολογικού συστήματος με χαμηλότερους και σταθερούς συντελεστές, όπως αναφέρθηκε παραπάνω, δεδομένου ότι οι επιχειρήσεις θα κληθούν να σκεφθούν στην περίπτωση αυτή και το κόστος της μετεγκατάστασης.

Βέβαια, και το ίδιο το κράτος αντιλαμβάνεται τη φορολογική επιβάρυνση των τελευταίων ετών και για το λόγο αυτό έχει θεσπίσει διάφορες διευκολύνσεις. Μία πρόσφατη αποτελεί ο εξωδικαστικός μηχανισμός για τη ρύθμιση οφειλών που θεσπίστηκε με το Ν. 4469/2017 (ΦΕΚ 62/Α'/03.05.2017, «Εξωδικαστικός μηχανισμός ρύθμισης οφειλών επιχειρήσεων και άλλες διατάξεις»). Με αυτόν εισάγεται μία οργανωμένη εξωδικαστική διαδικασία που ρυθμίζει τα χρέη των επιχειρήσεων προς τον ιδιωτικό και το δημόσιο τομέα με μακροχρόνιο χρονικό ορίζοντα μέχρι 120 μήνες, καθώς αναγνωρίζεται η αδυναμία τους στην αποπληρωμή των συσσωρευμένων οφειλών τους λόγω της μακρόχρονης οικονομικής κρίσης (αιτιολογική έκθεση Ν. 4469/2017, σ. 1). Προτείνεται να μπορούν όλες οι επιχειρήσεις να κάνουν χρήση αυτών των ρυθμίσεων και να υπάρχει σχετική ελαστικότητα ως προς το γεγονός ότι ενδέχεται πρόσκαιρα να μην μπορούν να ανταποκριθούν στις ορισθείσες δόσεις.

Σε πολιτικό επίπεδο, μπορεί η χώρα μας να εκκινήσει επαφές και συζητήσεις τόσο διμερείς, όσο και στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την απουσία

ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών-μελών. Η Ε.Ε. θα πρέπει να ανταγωνίζεται τις τρίτες χώρες, ενώ ο ανταγωνισμός μεταξύ των κρατών-μελών δεν αυξάνει τη συνολική ευημερία, αφού ουσιαστικά μεταφέρει πόρους από τη μία χώρα στην άλλη. Στο σημείο αυτό είναι φανερή η απουσία της εναρμόνισης στην οικονομική πολιτική μεταξύ των κρατών-μελών, όπως υπάρχει σε άλλες πολιτικές της Ε.Ε., όπως για παράδειγμα στη νομισματική πολιτική. Θα μπορούσε, για παράδειγμα, να θεσπιστεί σε ενωσιακό επίπεδο ένα εύρος, εντός του οποίου θα κυμαίνονται οι φορολογικοί συντελεστές σε κάθε κατηγορία.

Αναφορικά με προτάσεις για περαιτέρω έρευνα, θα μπορούσε να πραγματοποιηθεί αντίστοιχη έρευνα για άλλες γειτονικές χώρες με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, όπως η Αλβανία και η Π.Γ.Δ.Μ., σε σχέση με ελληνικές επιχειρήσεις.

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Η παρούσα εργασία ασχολήθηκε με το φορολογικό σύστημα και τη σχέση του με την οικονομική ανάπτυξη. Έγινε παρουσίαση του ελληνικού φορολογικού συστήματος, ειδικότερα της άμεσης φορολογίας εισοδήματος και στη συνέχεια του αντίστοιχου βουλγαρικού και του κυπριακού για φυσικά πρόσωπα και επιχειρήσεις. Διαπιστώθηκε ότι το ελληνικό φορολογικό σύστημα εφαρμόζει σημαντικά υψηλότερους φορολογικούς συντελεστές και διαθέτει πολυπλοκότητα, η οποία συνεπάγεται υψηλό διαχειριστικό κόστος για τους φορολογούμενους. Επιπλέον, ώθησε πολλές επιχειρήσεις να μεταφέρουν τη φορολογική τους έδρα στη Βουλγαρία και στην Κύπρο, όπου οι φορολογικοί συντελεστές είναι περισσότερο ελκυστικοί. Αυτό σημαίνει ότι για τις γειτονικές χώρες αυξήθηκαν οι επενδύσεις και η οικονομική δραστηριότητα, ενώ στη χώρα μας παρατηρήθηκε αντίστοιχη αποεπένδυση. Ως εκ τούτου, για τις γειτονικές χώρες το φορολογικό τους σύστημα συντελεί στην οικονομική ανάπτυξη, ωστόσο για τη χώρα μας δεν αποτελεί μοχλό ανάπτυξης, αλλά τροχοπέδη, από τη στιγμή που υπάρχουν επιχειρήσεις που εγκαταλείπουν τη χώρα και εγκαθίστανται σε μία άλλη, ακριβώς λόγω της υψηλής φορολογίας, ξεπερνώντας τις περισσότερες φορές και άλλα εμπόδια, όπως τα γλωσσικά, για παράδειγμα. Τόσο η Βουλγαρία, όσο και η Κύπρος φρόντισαν να θεσπίσουν ένα φορολογικό σύστημα φιλικό προς τις επενδύσεις και το παράδειγμα αυτό οφείλει να ακολουθήσει και η χώρα μας.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι η Δημόσια Διοίκηση, με την απλούστευση των διοικητικών διαδικασιών, οφείλει να προσεγγίζει και τον πολίτη – φορολογούμενο και να εξετάσει τις δυνατότητες της απλοποίησης, με στόχο μία πιο αποτελεσματική, περισσότερο παραγωγική και οικονομικότερη λειτουργία (Μ. Ραμματά, 2011, σσ. 207-208).

Σύμφωνα με μελετητές της ελληνικής Δημόσιας Διοίκησης, η ικανότητα του κράτους να ανταποκριθεί στις ανάγκες και τις απαιτήσεις των πολιτών δεν προόδευσε το ίδιο, όπως η πορεία της δημοκρατίας στη χώρα. Διάφορες απόπειρες μεταρρυθμίσεων έχουν λάβει χώρα, άλλες με περισσότερη επιτυχία και άλλες με λιγότερη. Όμως η διοίκηση στη χώρα μας δεν κατορθώνει να μεταρρυθμιστεί με ευκολία και οι μεταρρυθμίσεις έχουν παρομοιαστεί με τον ιστό της Πηνελόπης, που την ημέρα υφαινόταν και τη νύχτα ξηλωνόταν ή ακόμη και με το βράχο του Σίσυφου, που καταρακούσε λίγο πριν την κορυφή (Α. Μακρυδημήτρης, 2014, σσ. 541-544).

Ωστόσο, η οικονομική ανάπτυξη της χώρας μας είναι στην τρέχουσα συγκυρία ύψιστης σημασίας, οπότε η οικονομική και φορολογική πολιτική πρέπει να ανασχεδιαστούν προς την κατεύθυνση αυτή προς όφελος της χώρας και όλων των πολιτών.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Βαβούρας Ιωάννης / Μανωλάς Γιώργος, Η Παραοικονομία στην Ελλάδα και τον Κόσμο, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, 2004.
2. Κτιστάκη Σταυρούλα, Εισαγωγή στη Δημόσια Διοίκηση, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, 2014.
3. Λαδιάς Χρίστος, Το Σύγχρονο Θεσμικό Πλαίσιο της Περιφερειακής Ανάπτυξης στην Ελλάδα, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, 2013.
4. Μακρυδημήτρης Αντώνης, Υφαίνοντας τον ιστό της Πηνελόπης: Η εμπειρία των Διοικητικών Μεταρρυθμίσεων στην Ελλάδα, Στο: 4^ο Συνέδριο Διοικητικών Επιστημόνων, Μεταρρυθμίσεις στη Δημόσια Διοίκηση: Δυνατότητες, Προοπτικές, Αδυναμίες, Επιμέλεια Αντώνης Μακρυδημήτρης / Μηνάς Σαματάς / Ευγενία Πρεβεδούρου / Μαρία-Ηλιάνα Πραβίτα, Εκδόσεις Σάκκουλα Α.Ε., Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2014.
5. Μανώλη Παναγιώτα / Μαρής Γεώργιος, Εισαγωγή στη Διεθνή Πολιτική Οικονομία, Ελληνικά Ακαδημαϊκά Ηλεκτρονικά Συγγράμματα και Βοηθήματα www.kallipos.gr, Σύνδεσμος Ελληνικών Ακαδημαϊκών Βιβλιοθηκών, Εθνικό Μετσόβιο Πολυτεχνείο, Ζωγράφου – Αθήνα, 2015.
6. Μπαμπαλιούτας Λάμπρος, Το Σύγχρονο Θεσμικό Πλαίσιο της Ελληνικής Δημόσιας Διοίκησης, Τόμος Α', Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2007.
7. Μπαμπαλιούτας Λάμπρος / Μητσόπουλος Κωνσταντίνος, Ευρωπαϊκή ολοκλήρωση και περιφερειακή πολιτική της Ε.Ε., Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2014.
8. Μπιτζένης Αριστείδης, Παγκοσμιοποίηση, Πολυεθνικές, Επενδύσεις και Ευρωπαϊκή Ολοκλήρωση στο Νέο Παγκόσμιο Οικονομικό Σύστημα, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα, 2009.
9. Νεγρεπόντη-Δελιβάνη Μαρία, Η Οικονομία της Παραοικονομίας στην Ελλάδα, Β' Έκδοση, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, 1991.
10. Παμπούκης Χαράλαμπος, Δίκαιο Διεθνών Συναλλαγών, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2010.
11. Πανηγυράκης Γεώργιος, Διεθνές Μάρκετινγκ, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα, 2013.
12. Παπαδάκης Βασίλης, Στρατηγική των Επιχειρήσεων: Ελληνική και Διεθνής εμπειρία, Τόμος Α', Εκδόσεις Ε. Μπένου, Αθήνα, 2012.

13. Παυλόπουλος Παναγιώτης, Θεωρία Οικονομικής Πολιτικής, Τόμος Πρώτος – Συνιστώσες της Οικονομικής Πολιτικής, Γ' Έκδοση, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή, 1985.
14. Προβόπουλος Γεώργιος, Δημοσιονομική Θεωρία, Η Θεωρία των Δημοσίων Δαπανών, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή, 1982.
15. Ραμματά Μαρία, Σύγχρονη Ελληνική Δημόσια Διοίκηση – Ανάμεσα στη γραφειοκρατία και το μάνατζμεντ, Εκδόσεις Κριτική, Αθήνα, 2011.
16. Σαχπεκίδου Ευγενία, Ευρωπαϊκό Δίκαιο, Β' Έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2013.
17. Σφακιανάκης Γεώργιος, Οικονομική του Δημόσιου Τομέα, Εκδόσεις ιδίου, Αθήνα, 2014.
18. Το Σύνταγμα της Ελλάδος, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2008.
19. Τσαρδανίδης Χαράλαμπος, Η Οικονομική Διπλωματία της Ελλάδας στα Βαλκάνια, Στο: Τα Βαλκάνια Χτες – Σήμερα, Δίημερο 21 και 22 Φεβρουαρίου 2000, Εκδόσεις Εταιρείας Σπουδών Νεοελληνικού Πολιτισμού και Γενικής Παιδείας (Ιδρυτής: Σχολή Μωραΐτη), Αθήνα, 2000.
20. Τσαρδανίδης Χαράλαμπος, Οι επιδράσεις των άμεσων ξένων επενδύσεων στη χώρα προέλευσης: Ανάλυση από την οπτική της Διεθνούς Πολιτικής Οικονομίας της επέκτασης των ελληνικών επιχειρήσεων στη Νοτιο-ανατολική Ευρώπη, Στο: Διεθνής Πολιτική Οικονομία, Κόντης Αντώνης / Τσαρδανίδης Χαράλαμπος, Β' Έκδοση, Εκδόσεις Παπαζήση ΑΕΒΕ, Αθήνα, 2012.
21. Burke Rory, Διαχείριση Έργου – Αρχές και τεχνικές, Μετάφραση Αγαμέμνων Μηλιός, Επιμέλεια Κωνσταντίνος Κηρυττόπουλος / Έλενα Ρόκου, Εκδόσεις Κριτική, Αθήνα, 2014.
22. Cohn Theodore, Διεθνής Πολιτική Οικονομία – Θεωρία και Πράξη, Εκδόσεις Gutenberg, Αθήνα, 2009.
23. Economides Spyros / Wilson Peter, Ο Οικονομικός Παράγοντας στις Διεθνείς Σχέσεις, Μετάφραση: Γιώργος Κυριακόπουλος, Επιστημονική επιμέλεια: Γιώργος Ευαγγελόπουλος, Εκδόσεις Θεμέλιο, Αθήνα, 2007.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΝΟΜΟΘΕΤΗΜΑΤΩΝ

ΝΟΜΟΙ

1. ΑΝ. 573/1968, ΦΕΚ 223/Α'/27.09.1968, «Περί κυρώσεως της μεταξύ του Βασιλείου της Ελλάδος και της Δημοκρατίας της Κύπρου συμβάσεως, περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και της αποτροπής της φοροδιαφυγής εν σχέσει προς τους φόρους εισοδήματος».
2. Ν. 2255/1994, ΦΕΚ 195/Α'/18.11.1994, «Κύρωση Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας όσον αφορά τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου».
3. Ν. 3296/2004, ΦΕΚ 253/Α'/14.12.2004, «Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, φορολογικοί έλεγχοι και άλλες διατάξεις».
4. Ν. 3871/2010, ΦΕΚ 141/Α'/17.08.2010, «Δημοσιονομική Διαχείριση και Ευθύνη».
5. Ν. 4093/2012, ΦΕΚ 222/Α'/12.11.2012, «Έγκριση Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016 – Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής του ν. 4046/2012 και του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016» και η αιτιολογική έκθεση αυτού.
6. Ν. 4172/2013, ΦΕΚ 167/Α'/23.07.2013, «Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις» και η αιτιολογική έκθεση αυτού.
7. Ν. 4387/2016, ΦΕΚ 85/Α'/12.05.2016, «Ενιαίο Σύστημα Κοινωνικής Ασφάλειας – Μεταρρύθμιση ασφαλιστικού – συνταξιοδοτικού συστήματος – Ρυθμίσεις φορολογίας εισοδήματος και τυχερών παιγνίων και άλλες διατάξεις».
8. Ν. 4389/2016, ΦΕΚ 94/Α'/27.05.2016, «Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις».
9. Ν. 4446/2016, ΦΕΚ 240/Α'/22.12.2016, «Πτωχευτικός Κώδικας, Διοικητική Δικαιοσύνη, Τέλη – Παράβολα, Οικειοθελής αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών, Ηλεκτρονικές συναλλαγές, Τροποποιήσεις του ν. 4270/2014 και λοιπές διατάξεις».
10. Ν. 4469/2017, ΦΕΚ 62/Α'/03.05.2017, «Εξωδικαστικός μηχανισμός ρύθμισης οφειλών επιχειρήσεων και άλλες διατάξεις» και η αιτιολογική έκθεση αυτού.
11. Ν. 4472/2017, ΦΕΚ 74/Α'/19.05.2017, «Συνταξιοδοτικές διατάξεις Δημοσίου και τροποποίηση διατάξεων του ν. 4387/2016, μέτρα εφαρμογής των δημοσιονομικών

στόχων και μεταρρυθμίσεων, μέτρα κοινωνικής στήριξης και εργασιακές ρυθμίσεις, Μεσοπρόθεσμο Πλαίσιο Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2018-2021 και λοιπές διατάξεις».

ΠΡΟΕΔΡΙΚΑ ΔΙΑΤΑΓΜΑΤΑ

1. Π.Δ. 518/1989, ΦΕΚ 220/Α'/05.10.1989, «Για τις δικηγορικές Εταιρείες».
2. Π.Δ. 284/1993, ΦΕΚ 123/Α'/27.07.1993, «Σύσταση Συμβολαιογραφικών Εταιρειών».

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ

1. Απόφαση αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α 1036960/10.03.2017, ΦΕΚ 968/Β'/22.03.2017, «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
2. Απόφαση αριθ. ΔΟΣ Γ 1188835 ΕΞ 2016/23.12.2016, ΦΕΚ 4569/Β'/30.12.2016, «Καθορισμός των μη συνεργάσιμων κρατών με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 65 του ν. 4172/2013 για το έτος 2016».
3. Απόφαση αριθ. ΠΟΛ. 1277/29.12.2015, ΦΕΚ 2905/Β'/31.12.2015, «Καθορισμός των κρατών που έχουν προνομιακό φορολογικό καθεστώς με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 6 και 7 του άρθρου 65 του ν. 4172/2013 για το έτος 2015».

ΕΓΓΡΑΦΑ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

1. Έκθεση ΟΟΣΑ για την Ελλάδα, OECD 360 - Ελλάδα 2015, (<http://www.oecd.org/greece/>, τελευταία πρόσβαση 11.09.2017).
2. Ενημερωτικό σημείωμα του Ινστιτούτου Εμπορίου και Υπηρεσιών της Ε.Σ.Ε.Ε. (ΙΝ.ΕΜ.Υ. – ΕΣΕΕ) της 20.09.2017.
3. Ετήσια Έκθεση για τις οικονομικές εξελίξεις στην Βουλγαρία και την πορεία των οικονομικών και εμπορικών σχέσεων Ελλάδος – Βουλγαρίας κατά το 2015 (και το α' εξάμηνο 2016), Υπουργείο Εξωτερικών, Πρεσβεία της Ελλάδος στη Σόφια, Γραφείο Οικονομικών και Εμπορικών Υποθέσεων, Συντάκτης: Ιωάννης Μαρούτσος, Γραμματέας ΟΕΥ Α', Σόφια – Βουλγαρία, Οκτώβριος 2016. (<http://www.agora.mfa.gr/ta-grafeia-oikonomikon-emporikon-upotheseon/infofile/57853>, τελευταία πρόσβαση 12.09.2017).
4. Ετήσια Έκθεση 2016, Υπουργείο Εξωτερικών, Πρεσβεία της Ελλάδος στη Λευκωσία, Γραφείο Οικονομικών και Εμπορικών Υποθέσεων, Λευκωσία – Κύπρος,

Ιούλιος 2017 (<http://www.agora.mfa.gr/ta-grafeia-oikonomikon-emporikon-uprotheseon/infofile/59066> , τελευταία πρόσβαση 12.09.2017).

5. Φορολογικές Πληροφορίες 2016 – Κύπρος, PWC Κύπρου, (<https://www.pwc.com.cy/en/publications/assets/tax-facts-figures-2016-greek-january-2016.pdf> , τελευταία πρόσβαση 21.09.2017).

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

1. <http://www.aade.gr/menoy/aade/apostole-armodiotetes> , τελευταία πρόσβαση 11.09.2017, (διαδικτυακός τόπος Α.Α.Δ.Ε.).
2. <http://www.dealnews.gr/epixeiriseis/item/28385-%CE%93%CE%B7-%CF%84%CE%B7%CF%82-%CE%B5%CF%80%CE%B1%CE%B3%CE%B3%CE%B5%CE%BB%CE%AF%CE%B1%CF%82-%CE%B3%CE%B9%CE%B1-%CE%B5%CE%BB%CE%BB%CE%B7%CE%BD%CE%B9%CE%BA%CE%AD%CF%82-%CE%B5%CF%80%CE%B9%CF%87%CE%B5%CE%B9%CF%81%CE%AE%CF%83%CE%B5%CE%B9%CF%82-%CE%B7-%CE%9A%CF%8D%CF%80%CF%81%CE%BF%CF%82> , άρθρο της dealnews.gr, «Γη της επαγγελίας για ελληνικές επιχειρήσεις η Κύπρος», 23.08.2011, τελευταία πρόσβαση 19.09.2017, (διαδικτυακός τόπος dealnews.gr).
3. <https://www.ekirikas.com/reuters-%CE%B7-%CF%85%CF%80%CE%B5%CF%81%CF%86%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CF%8C%CE%B3%CE%B7%CF%83%CE%B7-%CE%B4%CE%B9%CF%8E%CF%87%CE%BD%CE%B5%CE%B9-%CF%84%CE%B9%CF%82-%CE%B5%CF%80%CE%B9%CF%87%CE%B5%CE%B9/> , άρθρο της ekirikas.com, «Reuters: Φεύγουν εξωτερικό ελληνικές επιχειρήσεις για να γλυτώσουν λιτότητα», 24.11.2016, τελευταία πρόσβαση 07.09.2017, (διαδικτυακός τόπος εφημερίδας ΕΘΝΙΚΟΣ ΚΗΡΥΞ).
4. europa.eu, https://europa.eu/european-union/about-eu/money/euro_el , τελευταία πρόσβαση 21.09.2017, (διαδικτυακός τόπος της Ευρωπαϊκής Ένωσης).
5. europa.eu, http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/buy-sell/vat-rates/index_el.htm , τελευταία πρόσβαση 18.09.2017, (διαδικτυακός τόπος της Ευρωπαϊκής Ένωσης).

6. http://www.gsis.gr/gsis/info/gsis_site/ddos/b.html , τελευταία πρόσβαση 21.09.2017, (διαδικτυακός τόπος της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών).
7. <http://news.in.gr/economy/article/?aid=1500165342> , άρθρο της Μαρίας Βουργάνα, «Εικονικές οκτώ στις δέκα εταιρείες που ιδρύθηκαν σε γειτονικές χώρες», 04.10.2017, τελευταία πρόσβαση 04.10.2017 (διαδικτυακός τόπος in.gr).
8. <http://www.kathimerini.gr/832535/article/oikonomia/epixeirhseis/h-megalh-e3odos-twn-epixeirhsewn-apo-thn-ellada> , άρθρο του Ηλία Μπέλλου, «Η μεγάλη έξοδος των επιχειρήσεων από την Ελλάδα», 27.09.2015, τελευταία πρόσβαση 02.09.2017, (διαδικτυακός τόπος εφημερίδας Η ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ).
9. <http://www.kathimerini.gr/930740/gallery/epikairothta/ereynes/xanei-h-eforia-kerdizei-h-kypros> , άρθρο της Μαριάννας Κακαουνάκη, «Χάνει η εφορία, κερδίζει η Κύπρος», 16.10.2017, έντυπη έκδοση της 15.10.2017 της εφημερίδας Η ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ με τίτλο «Χαώδης η διαφορά Ελλάδας – Κύπρου σε φόρους, εισφορές», τελευταία πρόσβαση 17.10.2017, (διαδικτυακός τόπος εφημερίδας Η ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ).
10. <http://www.naftemporiki.gr/finance/story/1204758/ti-tha-plierosoun-to-2017-oi-ελευθεροι-επαγγελματιες> , άρθρο του Γιώργου Παλαιτσάκη, «Τι θα πληρώσουν το 2017 οι ελεύθεροι επαγγελματίες», 14.02.2017, τελευταία πρόσβαση 14.09.2017, (διαδικτυακός τόπος εφημερίδας Η ΝΑΥΤΕΜΠΟΡΙΚΗ).
11. <http://www.naftemporiki.gr/finance/story/1206247/yποxρεotiki-i-kataboli-telous-επιτευματος-απο-επαγγελματιες> , άρθρο του Γιώργου Παλαιτσάκη, «Υποχρεωτική η καταβολή τέλους επιτηδεύματος από επαγγελματίες», 18.02.2017, τελευταία πρόσβαση 25.09.2017, (διαδικτυακός τόπος εφημερίδας Η ΝΑΥΤΕΜΠΟΡΙΚΗ).
12. <http://www.oecd.org/greece/> , τελευταία πρόσβαση 11.09.2017, (διαδικτυακός τόπος Ο.Ο.Σ.Α.).
13. <http://www.philenews.com/oikonomia/kypros/article/399697/proori-exoflisi-daneion-poy-pirame-απο-to-dnt> , άρθρο της Θεανούς Θειοπούλου, «Πρώρη εξόφληση δανείων που πήραμε από το Δ.Ν.Τ.», 19.05.2017, τελευταία πρόσβαση 21.09.2017, (διαδικτυακός τόπος εφημερίδας Ο ΦΙΛΕΛΕΥΘΕΡΟΣ).
14. <https://www.taxheaven.gr/pages/klimakes> , τελευταία πρόσβαση 18.09.2017, (διαδικτυακός τόπος taxheaven.gr).
15. <https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/32966> , τελευταία πρόσβαση 18.09.2017, (διαδικτυακός τόπος taxheaven.gr).

16. worldbank.org,

<https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CD?end=2016&locations=BG&start=2008> , για το Α.Ε.Π της Βουλγαρίας, τελευταία πρόσβαση 20.09.2017, (διαδικτυακός τόπος Παγκόσμιας Τράπεζας).

17. worldbank.org,

<https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CD?end=2016&locations=CY&start=2008> , για το Α.Ε.Π. της Κύπρου, τελευταία πρόσβαση 20.09.2017, (διαδικτυακός τόπος Παγκόσμιας Τράπεζας).



Ε.Π.
**ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΗ
ΔΗΜΟΣΙΟΥ
ΤΟΜΕΑ**



Με τη συγχρηματοδότηση της Ελλάδας και της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Εθνική Σχολή Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης (ΕΣΔΔΑ)

Πειραιώς 211, ΤΚ 177 78, Ταύρος

τηλ: 2131306349 , fax: 2131306479

www.ekdd.gr