



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ
ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ, ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΚΑΙ
ΔΙΕΘΝΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΕΠΙΣΤΗΜΗΣ

ΤΑ ΚΟΣΤΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΓΙΑ
ΤΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

ΔΙΔΑΚΤΟΡΙΚΗ ΔΙΑΤΡΙΒΗ

Ιωάννης Δ. Σταματόπουλος

Η διατριβή υποβάλλεται στο Τμήμα Οικονομικής Επιστήμης του
Πανεπιστημίου Πειραιώς σε μερική εκπλήρωση των υποχρεώσεων
για την απόκτηση Διδακτορικού Διπλώματος

Πειραιάς, 2017

Επιβλέπων Καθηγητής

Καθηγήτρια Χατζηδήμα Σταματίνα

Συμβουλευτική Επιτροπή

Καθηγητής Παντελίδης Παντελής

Καθηγητής Καραβίτης Νικόλαος

Εξεταστική Επιτροπή

Καθηγήτρια Χατζηδήμα Σταματίνα

Καθηγητής Παντελίδης Παντελής

Καθηγητής Καραβίτης Νικόλαος

Καθηγητής Γιαννέλης Δημήτριος

Καθηγήτρια Καραγιάννη Στυλιανή

Αν. Καθηγήτρια Οικονομίδου Χαρίκλεια

Επικ. Καθηγητής Ελευθερίου Κωνσταντίνος



UNIVERSITY OF PIRAEUS
SCHOOL OF ECONOMICS, BUSINESS AND
INTERNATIONAL STUDIES
DEPARTMENT OF ECONOMICS

THE COST OF CORPORATE TAXATION IN GREECE

Ph.D. Thesis

Ioannis D. Stamatopoulos

A dissertation submitted to the Department of Economics of
University of Piraeus in partial fulfillment of the requirements for
the degree of Doctor of Philosophy

Piraeus, 2017

*Στους γονείς μου,
Δημήτρη και Μαρία*

Ευχαριστίες

Η εκπόνηση μίας διδακτορικής διατριβής αποτελεί αναμφίβολα ένα σημαντικό έργο, το οποίο προϋποθέτει την υποστήριξη και τη συμπαράσταση ανθρώπων χωρίς την οποία δεν θα μπορούσε ποτέ να έλθει σε πέρας.

Για το λόγο αυτό, στις λίγες γραμμές που ακολουθούν, θα ήθελα να ευχαριστήσω τα πρόσωπα που διαδραμάτισαν το σημαντικότερο ρόλο στην επιτυχή εκπόνηση της διατριβής αυτής.

Αρχικά, η διδακτορική αυτή διατριβή δεν θα ξεκινούσε και δεν θα ολοκληρωνόταν ποτέ χωρίς την υποστήριξη της Καθηγήτριας του Τμήματος Οικονομικής Επιστήμης του Πανεπιστημίου Πειραιώς, κ. Χατζηδήμα Σταματίνας. Μου έδωσε γενναϊόδωρα την ευκαιρία, το χρόνο και το κατάλληλο περιβάλλον, προκειμένου να εργαστώ για την εκπόνησή της. Λειτουργήσε καθοδηγητικά, συμβουλευόντάς με και παρέχοντας ένα δίχτυ ασφαλείας το οποίο με συνόδευσε από την πρώτη μου μέρα στο Πανεπιστήμιο Πειραιώς μέχρι και σήμερα. Η εντιμότητά της, η γενναιοδωρία της και η γενικότερη στάση που τηρεί στη ζωή της αποτελούν παράδειγμα για εμένα. Εύχομαι και ελπίζω να σας κάνω περήφανη με τη μετέπειτα σταδιοδρομία μου.

Επιπροσθέτως, θα ήθελα ιδιαίτερος να ευχαριστήσω τον Επίκουρο Καθηγητή του Τμήματος Οικονομικής Επιστήμης του Πανεπιστημίου Πειραιώς, κ. Ελευθερίου Κωνσταντίνο, για το χρόνο που διέθεσε και τη βοήθεια που απλόχερα μου παρείχε κατά την εκπόνηση της διατριβής. Η συνεργασία μας, οι συζητήσεις μας και οι κοινοί μας προβληματισμοί αποτέλεσαν αναμφίβολα σημείο αναφοράς για την επιτυχή ολοκλήρωση της διατριβής αυτής.

Επίσης, θα ήθελα να ευχαριστήσω και τους συνεπιβλέποντες Καθηγητές κ. Παντελίδη Παντελή (Τμήμα Οικονομικής Επιστήμης, Πανεπιστήμιο Πειραιώς) και κ. Καραβίτη Νικόλαο (Τμήμα Δημόσιας Διοίκησης, Πάντειο Πανεπιστήμιο Κοινωνικών και Πολιτικών Επιστημών) για το χρόνο τους και το ενδιαφέρον που επέδειξαν κατά την εκπόνηση της διατριβής.

Ιδιαίτερη συμβολή στη διδακτορική αυτή διατριβή είχε επίσης ο αδερφός μου και επαγγελματικός μου συνεργάτης, Σταματόπουλος Πάρης, τον οποίο θέλω να ευχαριστήσω για το χρόνο και την υποστήριξη που μου παρείχε ιδίως κατά το τελικό στάδιο της συγγραφής της.

Προπάντων, όμως, θα ήθελα να ευχαριστήσω τους γονείς μου, Δημήτρη και Μαρία. Ολοκληρώνοντας τη διατριβή αυτή, δεν θα μπορούσα να μην ανακαλέσω στη μνήμη μου την αγάπη με την οποία με αναθρέψατε και την υποστήριξη που μου παρείχατε και μου παρέχετε σε όλα τα στάδια της ζωής μου. Αποτελείτε για εμένα πρότυπο και εύχομαι να καταφέρω να είμαι στη ζωή του παιδιού μου ό,τι είσατε εσείς στη δική μου. Η αφιέρωση της διδακτορικής μου διατριβής σε εσάς αποτελεί εκ μέρους μου μία ελάχιστη ένδειξη αγάπης και ευγνωμοσύνης για όσα μου έχετε προσφέρει.

Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω τη σύζυγο μου Έλενα για την αγάπη της, την ουσιαστική και ψυχολογική υποστήριξη που μου παρείχε αλλά και τον κοινό μας χρόνο που υπομονετικά στερήθηκε, ιδιαίτερα κατά τα τελευταία στάδια εκπόνησης της διατριβής. Εσύ, ο γιος μας, η οικογένεια μας είστε το απόλυτο κίνητρο για όλες τις προσπάθειες που καθημερινά καταβάλλω.

Περίληψη

Η παρούσα διδακτορική διατριβή μελετά τα κόστη του φορολογικού συστήματος για τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα.

Στο πρώτο μέρος της διατριβής διερευνούμε τους προσδιοριστικούς παράγοντες των πραγματικών φορολογικών συντελεστών των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στη χώρα κατά την περίοδο 2000 έως 2014.

Οι πραγματικοί φορολογικοί συντελεστές των επιχειρήσεων αποτελούν δείκτες, οι οποίοι χρησιμοποιούνται ευρέως κατά τη μελέτη των φορολογικών συστημάτων και ενσωματώνουν την πληροφορία που εμπεριέχεται τόσο στον ονομαστικό φορολογικό συντελεστή, που ορίζεται από τη φορολογική νομοθεσία, όσο και στη φορολογική βάση επί της οποίας αυτός επιβάλλεται. Οι συντελεστές αυτοί συμβάλλουν στην ακριβέστερη απεικόνιση της πραγματικής φορολογικής επιβάρυνσης των επιχειρήσεων και επιμετρώνται, σε επίπεδο μικροοικονομικών μελετών παρελθόντων δεδομένων, ως το πηλίκο του φόρου εισοδήματος της επιχείρησης προς ένα μέγεθος εισοδήματος των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων. Η διερεύνηση των πραγματικών φορολογικών συντελεστών και του τρόπου με τον οποίο προσδιορίζονται στη βάση των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών των επιχειρήσεων αποτελεί μία σαφή ένδειξη της ουδετερότητας ή μη του φορολογικού συστήματος ή ενδεχομένως και του βαθμού κατά τον οποίο οι επιχειρήσεις εφαρμόζουν πρακτικές φοροαποφυγής.

Αναλύοντας τα δημοσιευθέντα στοιχεία των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στη χώρα κατά την περίοδο 2000 – 2014, διαπιστώνεται ότι ο φόρος εισοδήματος στην Ελλάδα δεν επιβάλλεται με τρόπο ουδέτερο, καθώς υφίστανται επιχειρήσεις που βάσει συγκεκριμένων χαρακτηριστικών τους, όπως είναι το μέγεθός τους, ο τρόπος διάρθρωσης του ενεργητικού τους, ή ο βαθμός της χρηματοοικονομικής τους μόχλευσης αντιμετωπίζουν υψηλότερους ή χαμηλότερους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές σε σύγκριση με τις υπόλοιπες επιχειρήσεις. Παράλληλα, εξετάζεται η επίπτωση στον πραγματικό φορολογικό συντελεστή της επιχείρησης του κλάδου στον οποίο αυτή δραστηριοποιείται, της τοποθεσίας της, της νομικής της μορφής και της εξαγωγικής ή μη δραστηριοποίησής της. Επιπροσθέτως, λαμβάνεται υπόψη η επίπτωση της περιόδου της χρηματοοικονομικής κρίσης στους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές, με τα αποτελέσματα να υποδεικνύουν ότι οι πραγματικοί φορολογικοί συντελεστές και η σχέση αυτών με τους προσδιοριστικούς

τους παράγοντες επηρεάζονται σε σημαντικό βαθμό κατά την περίοδο μετά την έναρξη της χρηματοοικονομικής κρίσης.

Οι αρμόδιοι φορείς για τη λήψη των πολιτικών αποφάσεων μπορούν να αξιοποιήσουν τη μεθοδολογία που ακολουθήθηκε και τα ευρήματα αυτής είτε ο στόχος τους είναι η διασφάλιση των κρατικών εσόδων είτε η απομάκρυνση των στρεβλώσεων που υπονομεύουν την ουδετερότητα του φορολογικού συστήματος της χώρας και επηρεάζουν αρνητικά τη δημιουργία ενός περισσότερο φιλικού προς τις επενδύσεις επιχειρηματικού περιβάλλοντος. Παράλληλα, αντίστοιχης αξιοποίησης μπορεί να τύχει η παρούσα μελέτη και από τις ίδιες τις επιχειρήσεις, καθώς οι παράγοντες που επιδρούν στην πραγματική φορολογική τους επιβάρυνση, όπως είναι ο βαθμός της χρηματοοικονομικής τους μόχλευσης, ο τρόπος διάρθρωσης του ενεργητικού τους ή ο κλάδος ή η τοποθεσία στην οποία δραστηριοποιούνται, μπορούν να ληφθούν υπόψη κατά την υλοποίηση των επενδυτικών τους επιλογών.

Στο δεύτερο μέρος της διατριβής, διερευνούμε το κόστος που επωμίζονται οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα προκειμένου να συμμορφωθούν με τη βασικότερη φορολογική τους υποχρέωση, την υποχρέωση υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

Το κόστος αυτό αποτελεί ειδικότερα ένα κόστος για τις επιχειρήσεις, το οποίο υφίσταται λόγω της ύπαρξης της νομοθεσίας και το οποίο δεν θα επωμίζονταν εάν η νομοθεσία καταργούνταν ή δεν υπήρχε. Αποτελεί, κατά συνέπεια, ένα κόστος, ο περιορισμός του οποίου είναι προς όφελος τόσο της επιχείρησης όσο και της οικονομίας στο σύνολό της. Στο μέρος αυτό της διατριβής, επιχειρείται αφενός η ποσοτικοποίηση του κόστους αυτού και αφετέρου η διερεύνηση των παραγόντων που το διαφοροποιούν σε επίπεδο επιχείρησης. Επιχειρείται επιπροσθέτως η διερεύνηση της στάσης, των πεποιθήσεων και των απόψεων των επιχειρήσεων για τη διαδικασία της φορολογικής συμμόρφωσης αλλά και γενικότερα για το ελληνικό φορολογικό σύστημα.

Τα αποτελέσματα που προκύπτουν είναι αναμφίβολα ιδιαίτερου ενδιαφέροντος. Ειδικότερα, διαπιστώνεται ότι το κόστος που επωμίζονται οι ανώνυμες εταιρείες και οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης στην Ελλάδα, προκειμένου να διεκπεραιώσουν την υποχρέωση υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ανέρχεται ετησίως κατά μέσο όρο στο ποσό των 5.864,46 €. Το ποσό αυτό, εάν προβληθεί στο συνολικό πληθυσμό των υπό εξέταση επιχειρήσεων, ανέρχεται σε ένα συνολικό – για την οικονομία – κόστος της τάξης των 334.837.208,16 €, το οποίο, ως

ποσοστό, μεταφράζεται στο 0,19% του Α.Ε.Π. της περιόδου ή στο 12,61% του εισπραχθέντος από το κράτος – κατά τη συγκεκριμένη περίοδο - φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων. Όσον αφορά δε, τους προσδιοριστικούς παράγοντες του κόστους αυτού, διαπιστώνεται η στατιστικώς σημαντική συσχέτισή του με μία σειρά μεταβλητών που συνδέονται με ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων, όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, η διάρκεια ζωής της, η νομική της μορφή, ο αριθμός των υπαλλήλων της, η δραστηριοποίησή της μέσω εξαγωγών, ο κλάδος της καθώς και η τοποθεσία στην οποία δραστηριοποιείται.

Η έρευνα που διενεργήθηκε για τους σκοπούς του δεύτερου μέρους της διατριβής μπορεί να αποτελέσει το εφαλτήριο, προκειμένου οι αρμόδιοι φορείς να αντιληφθούν τη σπουδαιότητα του ζητήματος των διοικητικών βαρών στο ελληνικό φορολογικό σύστημα. Σε μία περίοδο κατά την οποία αποτελεί αναντίρρητη ανάγκη η ελληνική οικονομία να αποκτήσει φιλικότερο προς τις επενδύσεις πρόσωπο, ο περιορισμός του γραφειοκρατικού κόστους που επωμίζονται οι επιχειρήσεις πρέπει να αποτελέσει προτεραιότητα στρατηγικής σημασίας για τους διαμορφωτές της φορολογικής πολιτικής. Επιπροσθέτως, η ανάλυση που πραγματοποιείται μπορεί να αξιοποιηθεί και από τις ίδιες τις επιχειρήσεις, οι οποίες μπορούν, στη βάση των συγκεντρωτικών αποτελεσμάτων της έρευνας, να αξιολογήσουν τον τρόπο με τον οποίο συμμορφώνονται με τη φορολογική νομοθεσία και να προχωρήσουν στις απαραίτητες προσαρμογές, όπου και εάν αυτό κρίνεται απαραίτητο.

Η διατριβή ολοκληρώνεται με την παράθεση γενικότερων συμπερασμάτων για το ελληνικό φορολογικό σύστημα και για τα κόστη που αυτό επιφέρει στις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα.

Abstract

This doctoral dissertation studies the cost of taxation for firms operating in Greece focusing exclusively on the corporate effective tax rates as well as on the corporate income tax compliance costs.

The first part of this dissertation analyzes the determinants of the variability in corporate effective tax rates (ETRs) before and after the beginning of the financial crisis in Greece. Analyzing firm-level data for the period between 2000 - 2014, we find strong evidence that specific firm characteristics including firm size, financial leverage, capital and inventory intensity influence the level of corporate effective tax rates. More specifically, we conclude that larger firms in Greece face higher ETRs, a result that implies that these firms are not capable of exploiting their power to reduce their tax burden, at least not to a considerable degree. The results also indicate that the negative association between ETR and financial leverage that is generally expected can be confirmed only for the under-leveraged firms in Greece, a finding that comes as no surprise taking into account the optimal level of leverage that the firms seek to achieve between the tax benefits of debt and the bankruptcy penalties (trade-off theory). Moreover, the firm's capital intensity is negatively associated with ETR, confirming the hypothesis that the tax framework is favorable for firms that invest in fixed assets. A negative and significant association also exists between inventory intensity and ETR, a finding that denotes that firms that invest in their inventory face, *ceteris paribus*, higher ETRs. Furthermore, there exist significant associations between ETR and statutory corporate income tax rates, the reporting of financial losses, the sector in which the firm operates, its location and its legal form. Our results also indicate that corporate effective tax rates and their association with the firm-specific characteristics were significantly influenced in the sub-period after the beginning of the financial crisis. More specifically, we observed that the firms' ETRs increased in the sub-period after the beginning of the financial crisis (2008 – 2014). Analyzing further this effect, we concluded that larger firms, as well as inventory intensive firms, benefited in the sub-period after the beginning of the financial crisis. On the contrary, firms with higher degrees of investment in fixed assets encountered lower decrease in their ETRs in the same period.

The second part of the dissertation examines the corporate income tax compliance costs and their determinants by analyzing survey and financial statements data from firms operating in Greece. It focuses also on the firms' view of the Greek tax system. More specifically, in this part, we measure the tax compliance costs incurred by firms in Greece to comply with their most important tax obligation, the submission of their income tax return. We find that the public limited liability companies and the limited liability companies in Greece face an average cost of €5,864.46 to comply with the obligation of submitting their income tax return. By generalizing these findings to the population, it was shown that the total income tax compliance costs for those firms can be estimated to €334,837,208.16, an amount that equals to 0.19% of the year's GDP or 12.61% of the total revenue collected from the corporate income tax. Moreover, we examine the determinants of the corporate income tax compliance costs focusing on the way they vary across firms in the economy. We find that corporate income tax compliance costs vary with several firm-specific characteristics, including the firm's size, its age, the sector in which it operates, its location and its legal form. More specifically, we conclude that, although income tax compliance costs increase with firm size, they do so less than proportionately. Furthermore, we discover that an increase in firm age results in lower income tax compliance costs, a finding that confirms the 'learning by doing' assumption and can be most probably justified on the ground that the firm becomes over the years capable of handling its tax affairs in a more efficient manner. The results also indicate that there are significant associations between income tax compliance costs and other firm characteristics, such as the number of employees, the sector in which the firm operates, its location and its legal form.

Εισαγωγή	1
Μέρος Πρώτο Οι προσδιοριστικοί παράγοντες των πραγματικών φορολογικών συντελεστών των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα.....	3
1. Εισαγωγή	4
2. Από τον ονομαστικό στον πραγματικό φορολογικό συντελεστή.....	7
2.1. Ονομαστικός φορολογικός συντελεστής	7
2.2. Πραγματικός φορολογικός συντελεστής. Μεθοδολογίες	9
2.2.1. Μικροοικονομικές μελέτες μελλοντικής προβολής.....	10
2.2.2. Μακροοικονομικές μελέτες παρελθόντων δεδομένων	12
2.2.3. Μικροοικονομικές μελέτες παρελθόντων δεδομένων	13
3. Βιβλιογραφική ανασκόπηση	16
3.1. Το μέγεθος της επιχείρησης.....	16
3.2. Η χρηματοοικονομική μόχλευση της επιχείρησης	18
3.3. Η διάρθρωση του ενεργητικού της επιχείρησης.....	20
3.3.1. Ένταση πάγιας περιουσίας της επιχείρησης	21
3.3.2. Ένταση αποθεμάτων	23
3.4. Κλάδος δραστηριοποίησης	28
3.5. Τόπος δραστηριοποίησης.....	29
3.6. Η νομική μορφή της επιχείρησης	30
3.7. Η κερδοφορία της επιχείρησης	31
3.8. Γεγονότα κατά την εξεταζόμενη περίοδο	32
3.9. Άλλες μεταβλητές	35
3.9.1. Δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης.....	35
3.9.2. Δραστηριοποίηση στο εξωτερικό	37
3.9.3. Διαπραγμάτευση μετοχών της επιχείρησης στο χρηματιστήριο....	40
3.9.4. Δαπάνη για τη λήψη φορολογικών συμβουλών. Συνεργασία με ελεγκτικές εταιρείες	41

3.9.5. Ιδιοκτησιακό καθεστώς	41
3.9.6. Εταιρική κουλτούρα.....	42
3.9.7. Παροχές σε διοικητικά στελέχη.....	42
3.9.8. Μεταφορά Ζημιάς.....	43
3.9.9. Χρονικές μεταβλητές	43
4. Το νομοθετικό πλαίσιο για τη φορολογία του εισοδήματος των επιχειρήσεων στην Ελλάδα. Ιστορική αναδρομή	45
5. Διαμόρφωση ερευνητικών ερωτημάτων	48
6. Σχεδιασμός δείγματος. Δεδομένα και μεταβλητές	63
6.1. Το εξεταζόμενο δείγμα επιχειρήσεων.....	63
6.2. Αρχική επεξεργασία και εισαγωγή δεδομένων στο οικονομετρικό πρόγραμμα STATA	65
6.3. Προσαρμογή δείγματος.....	67
7. Μεταβλητές.....	71
7.1. Πραγματικός φορολογικός συντελεστής	71
7.1.1. Ο αριθμητής του πραγματικού φορολογικού συντελεστή.....	71
7.1.2. Ο παρονομαστής του πραγματικού φορολογικού συντελεστή.....	75
7.2. Ανεξάρτητες μεταβλητές και μεταβλητές ελέγχου.....	81
7.3. Παρουσίαση δεδομένων. Περιγραφική Στατιστική.....	84
7.4. Μεθοδολογία.....	88
8. Αποτελέσματα και συζήτηση	91
9. Συμπεράσματα. Προτάσεις για μελλοντική έρευνα	107
Μέρος Δεύτερο Το κόστος που επωμίζονται οι επιχειρήσεις κατά τη συμμόρφωσή τους με τη φορολογική νομοθεσία	111
10. Εισαγωγή	112
11. Η διαδικασία συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία. Τα κόστη και τα οφέλη συμμόρφωσης.....	114
11.1. Το κόστος συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία.....	114

11.2. Τα οφέλη συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία	115
11.2.1. Διαχειριστικά οφέλη (managerial benefits)	116
11.2.2. Ταμειακά οφέλη (cash flow benefits)	117
11.2.3. Οφέλη έκπτωσης φόρου (tax deductibility benefits)	118
12. Βιβλιογραφική Ανασκόπηση	119
12.1. Έρευνες ποσοτικοποίησης του κόστους συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία	119
12.2. Έρευνες προσδιορισμού των παραγόντων που επιδρούν στο κόστος συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία.....	126
12.3. Σύνοψη σημαντικότερων μεθοδολογικών επιλογών	130
13. Σχεδιασμός και υλοποίηση της ερευνητικής μεθοδολογίας	133
13.1. Το αντικείμενο της έρευνας στην ελληνική πραγματικότητα	133
13.2. Η μεθοδολογία του Τυποποιημένου Μοντέλου Κόστους	135
13.3. Ο σχεδιασμός του ερωτηματολογίου	140
13.4. Ο σχεδιασμός της έρευνας στο διαδίκτυο.....	143
13.5. Η διαδικασία της δειγματοληψίας	148
13.6. Η διανομή του ερωτηματολογίου	156
14. Η ποσοτικοποίηση του κόστους συμμόρφωσης. Επεξεργασία και παρουσίαση των αποτελεσμάτων.....	160
14.1. Η συλλογή των αποτελεσμάτων	160
14.2. Προσδιορισμός του κόστους των διοικητικών δραστηριοτήτων.....	161
14.3. Τα δημογραφικά στοιχεία επιχειρήσεων και ερωτηθέντων του δείγματος.....	164
14.3.1. Οι επιχειρήσεις του εξεταζόμενου δείγματος	164
14.3.2. Δημογραφικά χαρακτηριστικά συμμετεχόντων στην έρευνα.....	165
14.4. Παρουσίαση αποτελεσμάτων έρευνας.....	166
14.4.1. Το κόστος συμμόρφωσης με την υποχρέωση υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων	166

14.4.2. Εκτίμηση κόστους συμμόρφωσης με την υποχρέωση υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων στον πληθυσμό ..	181
15. Οι προσδιοριστικοί παράγοντες του κόστους συμμόρφωσης. Ανάλυση παλινδρόμησης	185
15.1. Διαμόρφωση δείγματος.....	185
15.2. Διαμόρφωση υποθέσεων.....	186
15.3. Το εμπειρικό μοντέλο, οι χρησιμοποιούμενες μεταβλητές και η μεθοδολογία εκτίμησής του	190
15.4. Αποτελέσματα.....	191
16. Η άποψη των επιχειρήσεων για το ελληνικό φορολογικό σύστημα ..	197
16.1. Τα διοικητικά οφέλη της φορολογικής συμμόρφωσης.....	197
16.2. Τα ταμειακά οφέλη της φορολογικής συμμόρφωσης.....	198
16.3. Τα ψυχικά κόστη της φορολογικής συμμόρφωσης	199
16.4. Η άποψη των ερωτηθέντων για την πολυπλοκότητα της φορολογικής νομοθεσίας.....	200
16.5. Η άποψη των ερωτηθέντων για τις μεταβολές της φορολογικής νομοθεσίας.....	202
16.6. Η άποψη των ερωτηθέντων για την κατανομή των φορολογικών υποχρεώσεων στο έτος και τις καταληκτικές προθεσμίες.....	204
16.7. Η άποψη των ερωτηθέντων για τις αποφάσεις/εγκύκλιες οδηγίες του Υπουργείου Οικονομικών.....	206
16.8. Σύνοψη των απαντήσεων των συμμετεχόντων στην έρευνα στην τρίτη ενότητα του ερωτηματολογίου	209
16.9. Η άποψη των συμμετεχόντων στην έρευνα σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο θα μπορούσε να ήταν απλούστερη η διαδικασία της φορολογικής συμμόρφωσης	210
16.10. Προτάσεις για βελτιώσεις επί της έρευνας	216
17. Συμπεράσματα. Προτάσεις για μελλοντική έρευνα	218
18. Σύνοψη	222

Βιβλιογραφία	224
Παράρτημα Α	233
Παράρτημα Β	241
Παράρτημα Β1: Πρόσκληση συμμετεχόντων. Ερωτηματολόγιο έρευνας	245
Β1.1. E-mail πρόσκλησης.....	245
Β1.2. E-mail υπενθύμισης.....	246
Β1.2 Το ερωτηματολόγιο της έρευνας.....	248
Παράρτημα Β2: Τα στοιχεία των συμμετεχόντων στην έρευνα και των επιχειρήσεών τους. Στατιστικά στοιχεία για την ανάλυση παλινδρόμησης	261
Παράρτημα Β3. Απαντήσεις ερωτήσεων ανοικτού κειμένου.....	273

Πίνακας 1 Ενδεικτικό παράδειγμα της πληροφοριακής δύναμης του ονομαστικού φορολογικού συντελεστή.....	9
Πίνακας 2 Παράδειγμα προσδιορισμού του κόστους πωληθέντων αγαθών και του αποθέματος τέλους χρήσης βάσει των μεθόδων F.I.F.O., L.I.F.O. και μέσου σταθμικού όρου.....	26
Πίνακας 3 Παράδειγμα προσδιορισμού της φορολογικής επιβάρυνσης βάσει της δραστηριοποίησης των επιχειρήσεων σε άλλες χώρες.....	39
Πίνακας 4 Η διαχρονική εξέλιξη των ονομαστικών φορολογικών συντελεστών των ομορρύθμων και των ετερορρύθμων εταιρειών στην Ελλάδα (2000 – 2016).....	59
Πίνακας 5 Η διαχρονική εξέλιξη των φορολογικών συντελεστών στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων (Α.Ε., Ε.Π.Ε.) στην Ελλάδα (2000 – 2016).....	60
Πίνακας 6 Χρηματοοικονομικά στοιχεία που αντλήθηκαν από την ICAP Databank ανά επιχείρηση και ανά έτος (2000 – 2014).....	64
Πίνακας 7 Παράδειγμα προσδιορισμού των πραγματικών φορολογικών συντελεστών σε περίπτωση ύπαρξης επιστροφής φόρου εισοδήματος ή ζημίας.....	68
Πίνακας 8 Προσαρμογή δείγματος επιχειρήσεων	70
Πίνακας 9 Ενδεικτικό παράδειγμα χρήσης διαφορετικών αριθμοδεικτών πραγματικών φορολογικών συντελεστών.....	80
Πίνακας 10 Ενδεικτικό παράδειγμα χρήσης διαφορετικών αριθμοδεικτών πραγματικών φορολογικών συντελεστών (συνέχεια).....	80
Πίνακας 11 Παρουσίαση Δεδομένων - Περιγραφική Στατιστική	84
Πίνακας 12 Έλεγχος ανεξάρτητων δειγμάτων για διαφορές μεταξύ των μέσων των μεταβλητών πριν και μετά την έναρξη της χρηματοοικονομικής κρίσης	86
Πίνακας 13 Συσχετίσεις (pairwise correlation) μεταξύ των μεταβλητών	87
Πίνακας 14 Οι εκτιμήσεις του μοντέλου τυχαίων επιδράσεων Hausman – Taylor για τους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές στη βάση διαφόρων ιδιαίτερων χαρακτηριστικών των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα την περίοδο 2000 – 2014 (n = 4,936)	91
Πίνακας 15 Η στατιστική t (t-statistics) για τον έλεγχο υποθέσεων στατιστικής σημαντικότητας των ανεξάρτητων μεταβλητών στην περίοδο μετά την έναρξη της χρηματοοικονομικής κρίσης (2008 - 2014)	93
Πίνακας 16 Κριτήρια μεγέθους επιχειρήσεων (Α.Ε., Ε.Π.Ε.) βάσει των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.....	95

Πίνακας 17 Στατιστικά στοιχεία για το ρυθμό ανάπτυξης των πωλήσεων και του αποθέματος τέλους χρήσης των επιχειρήσεων.....	99
Πίνακας 18 Οι διοικητικές δραστηριότητες σύμφωνα με τον Οδηγό του Τυποποιημένου Μοντέλου Κόστους	137
Πίνακας 19 Εξαγωγή τυπικά αποδοτικής επιχείρησης στη μεθοδολογία του Τυποποιημένου Μοντέλου Κόστους	138
Πίνακας 20 Η ερώτηση σχετικά με τον προσδιορισμό του κόστους που επωμίζεται εσωτερικά η επιχείρηση για να υποβάλλει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος	141
Πίνακας 21 Ενδεικτική εγγραφή στο αντιπροσωπευτικό δείγμα επιχειρήσεων της ΕΛ.ΣΤΑΤ.....	150
Πίνακας 22 Ποσοστά εκπροσώπησης επιχειρήσεων στο δείγμα ανά κλάδο και τοποθεσία.....	151
Πίνακας 23 Τα συνοπτικά αποτελέσματα της τηλεφωνικής ενημέρωσης των συμμετεχόντων στην έρευνα.....	154
Πίνακας 24 Τα συνοπτικά αποτελέσματα της τηλεφωνικής υπενθύμισης για την έρευνα.....	155
Πίνακας 25 Οι παράμετροι του εσωτερικού κόστους συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία	162
Πίνακας 26 Μισθολογικά στοιχεία ανά κατηγορία επαγγέλματος ⁽¹⁾	163
Πίνακας 27 Τα συστατικά του κόστους συμμόρφωσης των επιχειρήσεων. Στατιστικά στοιχεία	168
Πίνακας 28 Ο τρόπος κατανομής του χρόνου που απαιτείται για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ανά διοικητική δραστηριότητα	171
Πίνακας 29 Η κατανομή των εργατωρών που δαπανώνται για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στις διάφορες κατηγορίες εργαζομένων.....	174
Πίνακας 30 Το εσωτερικό κόστος συμμόρφωσης για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος	175
Πίνακας 31 Το (συνολικό) κόστος συνεργασίας με λογιστές/εξωτερικούς συμβούλους.....	176
Πίνακας 32 Το (χρηματικό) κόστος συνεργασίας με λογιστές/εξωτερικούς συμβούλους.....	176
Πίνακας 33 Το κόστος των εργατωρών συνεργασίας με λογιστές/εξωτερικούς συμβούλους.....	177

Πίνακας 34 Ο χρόνος εκπαίδευσης στο αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος των εργαζομένων της επιχείρησης και η κατανομή αυτού στις διαφορετικές κατηγορίες εργαζομένων	178
Πίνακας 35 Το κόστος των εργατοωρών εκπαίδευσης των εργαζομένων της επιχείρησης	178
Πίνακας 36 Το κόστος απόκτησης αγαθών και υπηρεσιών κατά τη συμμόρφωση με την υποχρέωση υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.	180
Πίνακας 37 Προσδιορισμός των συντελεστών στάθμισης των παρατηρήσεων του δείγματος	183
Πίνακας 38 Συνοπτικά σταθμισμένα αποτελέσματα για το κόστος συμμόρφωσης στον πληθυσμό των Α.Ε. και Ε.Π.Ε. της χώρας.....	184
Πίνακας 39 Τα αποτελέσματα της ανάλυσης παλινδρόμησης για το κόστος συμμόρφωσης των επιχειρήσεων.....	192
Πίνακας 40 Οι απαντήσεις των συμμετεχόντων στην έρευνα σχετικά με τα διοικητικά οφέλη της φορολογικής συμμόρφωσης	198
Πίνακας 41 Οι απαντήσεις των συμμετεχόντων στην έρευνα σχετικά με τα ταμειακά οφέλη της φορολογικής συμμόρφωσης	199
Πίνακας 42 Οι απαντήσεις των συμμετεχόντων στην έρευνα σχετικά με τα ψυχικά κόστη της φορολογικής συμμόρφωσης	200
Πίνακας 43 Οι απαντήσεις των συμμετεχόντων στην έρευνα ως προς την πολυπλοκότητα της φορολογικής νομοθεσίας.....	202
Πίνακας 44 Οι απαντήσεις των συμμετεχόντων στην έρευνα ως προς την έκταση των φορολογικών νόμων	202
Πίνακας 45 Οι απαντήσεις των συμμετεχόντων στην έρευνα σχετικά με τις μεταβολές της φορολογικής νομοθεσίας	204
Πίνακας 46 Οι απαντήσεις των συμμετεχόντων στην έρευνα σχετικά με τη χρονική κατανομή των φορολογικών υποχρεώσεων	205
Πίνακας 47 Οι απαντήσεις των συμμετεχόντων στην έρευνα σχετικά με τις καταληκτικές προθεσμίες των φορολογικών υποχρεώσεων	206
Πίνακας 48 Οι απαντήσεις των συμμετεχόντων στην έρευνα σχετικά με τη θέση τους για τις αποφάσεις και εγκυκλίους του Υπουργείου Οικονομικών.....	207

Πίνακας 49 Οι απαντήσεις των συμμετεχόντων στην έρευνα σχετικά με το χρόνο που καθίστανται διαθέσιμες οι αποφάσεις και οι εγκύκλιες οδηγίες του Υπουργείου Οικονομικών.....208

Γράφημα 1: Η κατανομή του κόστους συμμόρφωσης κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των επιχειρήσεων 169

Γράφημα 2: Οι χρόνοι διεκπεραίωσης των διοικητικών δραστηριοτήτων για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος 173

Εικόνα 1 Η κεντρική σελίδα της ιστοσελίδας της έρευνας <http://www.taxcompliance.gr>..... 158

Εικόνα 2 Η κεντρική σελίδα της ιστοσελίδας της έρευνας <http://www.taxcompliance.gr>..... 158

Εικόνα 3 Εσωτερική σελίδα της ιστοσελίδας της έρευνας <http://www.taxcompliance.gr> για τη μεθοδολογία που ακολουθήθηκε..... 159

Εικόνα 4 Εσωτερική σελίδα της ιστοσελίδας της έρευνας <http://www.taxcompliance.gr> για τον τρόπο δημιουργίας του εξεταζόμενου δείγματος 159

Εισαγωγή

Η εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας δημιουργεί κόστος για τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στο πλαίσιο του φορολογικού συστήματος. Το κόστος αυτό συναντάται με τη μορφή του άμεσου χρηματικού κόστους, του έμμεσου διαρθρωτικού κόστους και του έμμεσου κόστους συμμόρφωσης.

Ως **άμεσο χρηματικό κόστος** νοείται «το κόστος που προκύπτει από διατάξεις που υποχρεώνουν τους υποκείμενους στη ρύθμιση να μεταφέρουν χρηματικούς πόρους στο δημόσιο ή σε τρίτους» (Υπουργείο Εσωτερικών, 2010). Το κόστος αυτό συνήθως έχει τη μορφή φόρου, τέλους, χαρτοσήμου, εισφοράς κ.λπ.. Για παράδειγμα, η υποχρέωση καταβολής του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων αποτελεί άμεσο χρηματικό κόστος για τις επιχειρήσεις.

Ως **έμμεσο διαρθρωτικό κόστος** νοείται «το κόστος που προκύπτει όταν η ρύθμιση επηρεάζει τις δομές της αγοράς ή τα πρότυπα κατανάλωσης» (Υπουργείο Εσωτερικών, 2010). Ρυθμίσεις με έμμεσο διαρθρωτικό κόστος οδηγούν σε στρεβλώσεις στην αγορά μεταβάλλοντας τη συμπεριφορά των επιχειρήσεων κατά τρόπο τέτοιο που θα είχε αποφευχθεί εάν δεν υπήρχε η νομοθετική ρύθμιση. Για παράδειγμα, η αύξηση του συντελεστή φορολόγησης των επιχειρήσεων ενδέχεται να δημιουργεί εμπόδια εισόδου στην αγορά για νέες επιχειρήσεις.

Ως **έμμεσο κόστος συμμόρφωσης** νοείται το κόστος που προκύπτει κατά τη συμμόρφωση της επιχείρησης με ουσιώδεις υποχρεώσεις ή για την παροχή πληροφόρησης προς το δημόσιο ή τρίτους. Ειδικότερα, **το κόστος που προκύπτει από συμμόρφωση σε ουσιώδεις υποχρεώσεις** είναι το κόστος από τη δαπάνη κεφαλαίων για τη συμμόρφωση των υποκείμενων σε υποχρεώσεις που θέτουν ουσιαστικές προδιαγραφές ή κριτήρια που είναι απαραίτητα για να επιτευχθούν οι βασικοί στόχοι της ρύθμισης. Για παράδειγμα, η υποχρέωση αγοράς μίας φορολογικής ταμειακής μηχανής ως συνέπεια μίας ρύθμισης αποτελεί υποχρέωση ουσιώδους συμμόρφωσης με τη νομοθεσία. **Το κόστος που προκύπτει από συμμόρφωση σε υποχρέωση πληροφόρησης προς το δημόσιο ή τρίτους (διοικητικό κόστος)** είναι το κόστος που προκύπτει από τη συμμόρφωση σε νομικές ή κανονιστικές υποχρεώσεις για παροχή δεδομένων προς το δημόσιο τομέα ή προς τρίτους. Το κόστος αυτό διακρίνεται σε κόστος συνήθους επιχειρηματικής λειτουργίας και διοικητικό βάρος. Ως **κόστος συνήθους επιχειρηματικής λειτουργίας** θεωρείται το κόστος το οποίο οι επιχειρήσεις θα επωμίζονταν ακόμα και αν η νομοθεσία ή η διοικητική διαδικασία δεν υπήρχε ή δεν

είχε θεσπιστεί ποτέ. Ως **διοικητικό βάρος** θεωρείται το κόστος συμμόρφωσης με υποχρεώσεις πληροφόρησης το οποίο οι υποκείμενοι επωμίζονται λόγω της ύπαρξης της νομοθεσίας ή της διοικητικής διαδικασίας και το οποίο δεν θα επωμίζονταν εάν η νομοθεσία καταργούνταν ή δεν υπήρχε. Για παράδειγμα, η υποχρέωση υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της επιχείρησης αποτελεί ένα παράδειγμα διοικητικού βάρους (Υπουργείο Εσωτερικών, 2010).

Η παρούσα διδακτορική διατριβή αποτελεί μία συστηματική προσπάθεια διερεύνησης των διαφόρων μορφών του κόστους που επιφέρει το φορολογικό σύστημα για τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στη χώρα μας. Επίκεντρό της αποτελεί η διερεύνηση αφενός των προσδιοριστικών παραγόντων των πραγματικών φορολογικών συντελεστών των επιχειρήσεων και αφετέρου του έμμεσου κόστους που αναλαμβάνουν οι επιχειρήσεις προκειμένου να συμμορφωθούν με τη φορολογική νομοθεσία.

Ειδικότερα, η διδακτορική αυτή διατριβή διαρθρώνεται σε δύο μέρη. Στο πρώτο μέρος διερευνώνται οι προσδιοριστικοί παράγοντες των πραγματικών φορολογικών συντελεστών (corporate effective tax rates) των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα κατά την περίοδο πριν και μετά την έναρξη της χρηματοοικονομικής κρίσης (2000 – 2014). Στο δεύτερο μέρος διερευνάται το κόστος που επωμίζονται οι επιχειρήσεις για να συμμορφωθούν με τη φορολογική νομοθεσία στην Ελλάδα και ειδικότερα με την υποχρέωση της υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (corporate income tax compliance costs). Επιπρόσθετα, διερευνώνται οι παράγοντες εκείνοι που επιδρούν στο κόστος συμμόρφωσης που αναλαμβάνουν οι επιχειρήσεις. Επισημαίνεται ότι κάθε μέρος της διατριβής έχει συνταχθεί ως αυτοτελές τμήμα το οποίο διαρθρώνεται με την παράθεση των επιμέρους κεφαλαίων της διακριτά και για κάθε μέρος ξεχωριστά, από την εισαγωγή μέχρι τα παραγόμενα συμπεράσματα. Η διδακτορική διατριβή ολοκληρώνεται με την παράθεση των συνολικών συνοπτικών συμπερασμάτων που προκύπτουν για το ελληνικό φορολογικό σύστημα.

Μέρος Πρώτο

Οι προσδιοριστικοί παράγοντες των πραγματικών φορολογικών
συντελεστών των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην
Ελλάδα

1. Εισαγωγή

Η διερεύνηση της επίπτωσης του φορολογικού συστήματος στην επιχειρηματική δραστηριότητα αποτελεί ζήτημα εξέχουσας σημασίας για τους οικονομολόγους, τους φορολογικούς συμβούλους, τις επιχειρήσεις και τους αρμόδιους για τη φορολογική νομοθεσία φορείς. Ένα από τα στοιχεία του φορολογικού συστήματος που συγκεντρώνει την προσοχή των μελετητών είναι αναμφισβήτητα ο **ονομαστικός φορολογικός συντελεστής** (statutory tax rate), ο συντελεστής, δηλαδή, φορολογίας ο οποίος ορίζεται ευθέως από τη φορολογική νομοθεσία. Ο ονομαστικός φορολογικός συντελεστής μπορεί να λειτουργήσει ως κίνητρο ή ως αντικίνητρο στις επενδύσεις των επιχειρήσεων και αυτός είναι ο πλέον προφανής λόγος για τον οποίο μελετάται εκτενώς.

Ο ονομαστικός φορολογικός συντελεστής, ωστόσο, παρουσιάζει μόνο μέρος της εικόνας της πραγματικής φορολογικής επιβάρυνσης των φορολογουμένων καθώς αγνοεί τον παράγοντα της φορολογικής βάσης επί της οποίας αυτός εφαρμόζεται. Για το λόγο αυτό, οι ερευνητές διαμορφώνουν και χρησιμοποιούν κατά τη μελέτη των φορολογικών συστημάτων ένα δείκτη, ο οποίος ενσωματώνει την πληροφορία που εμπεριέχεται τόσο στον ονομαστικό φορολογικό συντελεστή όσο και στη φορολογική του βάση, συμβάλλοντας με τον τρόπο αυτό, στην ακριβέστερη απεικόνιση της πραγματικής φορολογικής επιβάρυνσης των φορολογουμένων. Ο δείκτης αυτός καλείται **πραγματικός φορολογικός συντελεστής** (corporate effective tax rate) και επιμετράται, σε επίπεδο μικροοικονομικών μελετών παρελθόντων δεδομένων, ως το πηλίκο του φόρου εισοδήματος της επιχείρησης προς ένα μέγεθος εισοδήματος των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων.

Η μελέτη των πραγματικών φορολογικών συντελεστών και του τρόπου με τον οποίο αυτοί διαφοροποιούνται μεταξύ των διαφορετικών επιχειρήσεων της οικονομίας φέρνουν στο προσκήνιο το ζήτημα της ουδετερότητας του φορολογικού συστήματος και αναδεικνύουν τις πτυχές που χρήζουν περαιτέρω αξιολόγησης.

Η έρευνα που διενεργήθηκε **μελετά τους προσδιοριστικούς παράγοντες των πραγματικών φορολογικών συντελεστών των επιχειρήσεων στην Ελλάδα και συμβάλλει στη διεθνή βιβλιογραφία** με μία σειρά από τρόπους. Αρχικά, η έρευνα αυτή αποτελεί, στο βαθμό που γνωρίζουμε, τη μοναδική εμπειρική μελέτη που διερευνά τους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές και τους προσδιοριστικούς παράγοντες αυτών στην Ελλάδα με τη χρήση δημοσιευθέντων μικροοικονομικών

στοιχείων των επιχειρήσεων. Τα δεδομένα που χρησιμοποιήθηκαν αφορούν ένα μεγάλο αριθμό επιχειρήσεων (χρησιμοποιήθηκε ένα δείγμα 4.936 επιχειρήσεων) για μια εκτεταμένη χρονική περίοδο (2000 – 2014), δημιουργώντας ένα από τα μεγαλύτερα δείγματα που έχει ποτέ εξεταστεί (74.040 παρατηρήσεις) και ενισχύοντας, κατά συνέπεια, την ακρίβεια και την αξιοπιστία των παραγόμενων αποτελεσμάτων. Παράλληλα, η έρευνα αυτή δίνει έμφαση στον τρόπο με τον οποίο η περίοδος της χρηματοοικονομικής κρίσης επιδρά στους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές των επιχειρήσεων και στους προσδιοριστικούς τους παράγοντες, ένα ζήτημα, που εξ όσων γνωρίζουμε, δεν έχει διερευνηθεί εμπειρικά στο παρελθόν. Το ζήτημα αυτό δε, μπορεί να έχει πρακτική εφαρμογή σε χώρες, η οικονομία των οποίων παρουσιάζει κοινά χαρακτηριστικά με την ελληνική (όπως, για παράδειγμα, συμβαίνει στις χώρες της νοτιοανατολικής Ευρώπης - Ισπανία, Πορτογαλία, Κύπρος κ.λπ.). Τέλος, η έρευνα αυτή αντιμετωπίζει και επιλύει τα οικονομετρικά προβλήματα που παρατηρούνται σε προγενέστερες έρευνες, ελέγχοντας τόσο τις – σταθερές στο χρόνο – μεταβλητές όσο και τις ενδογενείς μεταβλητές που εισάγονται στο χρησιμοποιούμενο υπόδειγμα. Θεωρούμε ότι τα οικονομετρικά αυτά προβλήματα μπορεί να αποτελούν ένα σημαντικό λόγο για τον οποίο οι έρευνες αυτές καταλήγουν συχνά σε αντικρουόμενα συμπεράσματα.

Το πρώτο μέρος της παρούσας διατριβής διαρθρώνεται αναλυτικά ως εξής: στο επόμενο κεφάλαιο 2, παρουσιάζονται αναλυτικά οι έννοιες του ονομαστικού και του πραγματικού φορολογικού συντελεστή καθώς και των μεθοδολογιών με τις οποίες αυτοί προσδιορίζονται στη διεθνή βιβλιογραφία. Στο κεφάλαιο 3, επιχειρείται η σύνοψη της σχετικής διεθνούς βιβλιογραφίας και αρθρογραφίας στο συγκεκριμένο ερευνητικό πεδίο. Στο κεφάλαιο 4, πραγματοποιείται μία σύντομη ιστορική αναδρομή της εξέλιξης του νομοθετικού πλαισίου σχετικά με τη φορολογία του εισοδήματος των επιχειρήσεων στη χώρα μας. Στο κεφάλαιο 5, παρουσιάζονται οι υποθέσεις οι οποίες διερευνώνται και οι οποίες διαμορφώθηκαν στη βάση της βιβλιογραφικής ανασκόπησης που προηγήθηκε καθώς και των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών του ελληνικού φορολογικού συστήματος. Στο κεφάλαιο 6, παρουσιάζεται ο τρόπος με τον οποίο προέκυψε το δείγμα των επιχειρήσεων που εξετάστηκε. Στο κεφάλαιο 7, πραγματοποιείται η παρουσίαση των μεταβλητών που χρησιμοποιήθηκαν στην έρευνα και του τρόπου με τον οποίο αυτές σχηματίστηκαν. Μετά από την παρουσίαση περιγραφικών στατιστικών στοιχείων για τις μεταβλητές αυτές, παρουσιάζεται το εμπειρικό μοντέλο που χρησιμοποιήθηκε καθώς και η μεθοδολογία εκτίμησής του. Στο

κεφάλαιο 8, παρουσιάζονται τα αποτελέσματα που προκύπτουν από την οικονομετρική ανάλυση που διενεργήθηκε. Τέλος, στο κεφάλαιο 9 πραγματοποιείται σύνοψη των κυριότερων ευρημάτων της έρευνας, παρουσιάζεται ο τρόπος με τον οποίο τα ευρήματα της έρευνας μπορούν να αξιοποιηθούν από τους αρμόδιους φορείς και τις επιχειρήσεις ενώ παρατίθενται οι πιθανοί περιορισμοί της καθώς και προτάσεις για τη διενέργεια μελλοντικών ερευνών.

2. Από τον ονομαστικό στον πραγματικό φορολογικό συντελεστή

2.1. Ονομαστικός φορολογικός συντελεστής

Κάθε φορολογία στην Ελλάδα (φορολογία εισοδήματος, φόρος προστιθέμενης αξίας, φορολογία ακίνητης περιουσίας, φορολογία κληρονομιών, δωρεών κ.λπ.) επιβάλλεται με νόμο που καθορίζει το υποκείμενο και το αντικείμενο του φόρου, τις απαλλαγές ή τις εξαιρέσεις καθώς και τον εφαρμοζόμενο φορολογικό συντελεστή.

Η επιβολή της φορολογίας με νόμο αποτελεί υποχρέωση που πηγάζει από το άρθρο 78 του Συντάγματος της Ελλάδος. Στο άρθρο αυτό, αναλυτικά ορίζεται ότι «κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος». Επίσης, ορίζεται ρητά ότι «το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής, οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία και η απονομή των συντάξεων δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης».

Ένα από τα σημαντικότερα στοιχεία κάθε φορολογίας είναι αναντίρρητα ο φορολογικός συντελεστής. Οι φορολογικοί συντελεστές μπορεί να λειτουργούν ως κίνητρο ή αντικίνητρο για τους φορολογούμενους και αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο έχουν μελετηθεί εκτενώς. Αναλυτικότερα, ως φορολογικός συντελεστής νοείται αρχικά ο ονομαστικός συντελεστής φορολογίας (statutory tax rate), ο οποίος θεσπίζεται με διάταξη νόμου και επιβάλλεται στο αντικείμενο της εκάστοτε φορολογίας. Ο ονομαστικός φορολογικός συντελεστής διαφοροποιείται ανάλογα με τον τιθέμενο στόχο δημοσίων εσόδων καθώς και τα κοινωνικά ή αναπτυξιακά γνωρίσματα που θέλει να προσδώσει η νομοθετούσα αρχή στη φορολογία. Μπορεί να είναι ένας απλός αναλογικός συντελεστής ή ένα σύνολο φορολογικών συντελεστών που εφαρμόζονται σε διαφορετικά κλιμάκια φορολογητέας ύλης.

Αναμφίβολα, ο ονομαστικός φορολογικός συντελεστής αποτελεί μία πρώτη ένδειξη της φορολογικής επιβάρυνσης που επωμίζεται ο φορολογούμενος και για το λόγο αυτό χρησιμοποιείται ως ένα απλό και εύκολα κατανοητό μέτρο απεικόνισης και σύγκρισης της επιβάρυνσης αυτής σε διαφορετικά φορολογικά συστήματα ή σε διαφορετικές φορολογικές περιόδους.

Είναι γεγονός, ωστόσο, ότι ο ονομαστικός φορολογικός συντελεστής παρουσιάζει μόνο μέρος της εικόνας της πραγματικής φορολογικής επιβάρυνσης των

φορολογουμένων η οποία αποτελεί συνάρτηση τόσο του συντελεστή αυτού όσο και της φορολογικής βάσης επί της οποίας εφαρμόζεται.

Η σημασία της φορολογικής βάσης κατά την προσδιορισμό της πραγματικής φορολογικής επιβάρυνσης διαφαίνεται από το ακόλουθο παράδειγμα. Ας υποθέσουμε ότι μία εταιρεία δραστηριοποιείται σε δύο χώρες και παρουσιάζει στις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις ακαθάριστα έσοδα 100 νομισματικές μονάδες (NM) στη χώρα Α και 100 νομισματικές μονάδες (NM) στη χώρα Β. Οι ονομαστικοί συντελεστές φορολογίας του εισοδήματος, όπως προκύπτουν από τη φορολογική νομοθεσία, είναι 25% για τη χώρα Α και 15% για τη χώρα Β. Η εταιρεία επιθυμεί να γνωρίσει τη χώρα στην οποία επιβαρύνεται λιγότερο φορολογικά προκειμένου να προχωρήσει μελλοντικά σε ανασχεδιασμό των δραστηριοτήτων της με γνώμονα τη μικρότερη συνολικά φορολογική επιβάρυνση.

Η εξέταση του ονομαστικού φορολογικού συντελεστή και μόνο θα οδηγήσει άμεσα τη διοίκηση της εταιρείας στο συμπέρασμα ότι η χώρα Β είναι περισσότερο «θελκτική» για τις δραστηριότητές της. Για να καταλήξει, ωστόσο, η διοίκηση της εταιρείας σε ένα περισσότερο αξιόπιστο συμπέρασμα, θα πρέπει, πριν την απόφασή της, να λάβει υπόψη της τη φορολογική βάση του συγκεκριμένου φόρου, το ποσό, δηλαδή, επί του οποίου επιβάλλεται ο φόρος. Συνεχίζοντας το παράδειγμα, ας υποθέσουμε ότι στη χώρα Α οι δαπάνες που επιτρέπεται φορολογικά να εκπεστούν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης είναι αξίας 50 νομισματικών μονάδων (NM). Το φορολογητέο αποτέλεσμα στη χώρα Α διαμορφώνεται, ως εκ τούτου, στις 50 νομισματικές μονάδες (NM). Στη χώρα Β, αντιθέτως, η φορολογική νομοθεσία δεν επιτρέπει την έκπτωση των δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. Το φορολογητέο αποτέλεσμα της επιχείρησης στη χώρα Β παραμένει, συνεπώς, ίσο με το ακαθάριστο εισόδημα της επιχείρησης (100 NM). Με την επιβολή του ονομαστικού φορολογικού συντελεστή στο φορολογητέο αποτέλεσμα στη χώρα Α και στη χώρα Β αντίστοιχα, καταλήγουμε σε διαφορετικό συμπέρασμα από αυτό που θα καταλήγαμε, αν λαμβάναμε υπόψη μόνο τον ονομαστικό φορολογικό συντελεστή. Ενδεικτικά, παρατίθεται ο ακόλουθος πίνακας με τα υποθετικά στοιχεία του παραδείγματος.

Πίνακας 1

Ενδεικτικό παράδειγμα της πληροφοριακής δύναμης του ονομαστικού φορολογικού συντελεστή

	Έσοδα	Εκπεστές Δαπάνες	Φορολογητέο αποτέλεσμα	Ονομαστικός Φορολογικός Συντελεστής	Φόρος
Χώρα Α	100 ΝΜ	50 ΝΜ	50 ΝΜ	25%	12,5 ΝΜ
Χώρα Β	100 ΝΜ	0 ΝΜ	100 ΝΜ	15%	15 ΝΜ

Σημειώσεις: Όπου ΝΜ νοείται «Νομισματικές Μονάδες»

Η διοίκηση της εταιρείας, λαμβάνοντας υπόψη και τη φορολογική βάση επιβολής του φόρου, καταλήγει τελικώς στο συμπέρασμα ότι στη χώρα Α (στη χώρα, δηλαδή, με τον μεγαλύτερο ονομαστικό φορολογικό συντελεστή) η εταιρεία επιβαρύνεται λιγότερο φορολογικά απ' ό,τι στη χώρα Β, καθώς η φορολογική βάση μεταβάλλει την εικόνα που αρχικά σχηματίζεται απ' την εξέταση του ονομαστικού φορολογικού συντελεστή και μόνο.

Το παραπάνω παράδειγμα, αν και υποθετικό, συναντάται συχνά στην καθημερινή πρακτική, καθώς η φορολογική νομοθεσία μπορεί να αντιμετωπίζει με διαφορετικό τρόπο όμοιες συναλλαγές σε διαφορετικές χώρες ή/και σε διαφορετικές χρονικές περιόδους. Γίνεται σαφές, ως εκ τούτου, ο λόγος που οι ονομαστικοί φορολογικοί συντελεστές μειονεκτούν, όταν χρησιμοποιούνται για την απεικόνιση της πραγματικής φορολογικής επιβάρυνσης των φορολογουμένων. Ο λόγος αυτός οδηγεί τους μελετητές των φορολογικών συστημάτων ανά τον κόσμο στον «πραγματικό φορολογικό συντελεστή» (corporate effective tax rate), έναν δείκτη που στοχεύει στην πληρέστερη αποτύπωση της εικόνας της πραγματικής φορολογικής επιβάρυνσης των φορολογουμένων.

2.2. Πραγματικός φορολογικός συντελεστής. Μεθοδολογίες

Το ζήτημα της πραγματικής φορολογικής επιβάρυνσης των φορολογουμένων δεν μπορεί να διερευνηθεί αποτελεσματικά με τη χρήση μόνο των ονομαστικών φορολογικών συντελεστών. Οι περιορισμοί που τίθενται και περιγράφηκαν αναλυτικά ανωτέρω οδηγούν στην ανάγκη δημιουργίας δεικτών που ενσωματώνουν την πληροφορία που παρέχει τόσο ο ονομαστικός φορολογικός συντελεστής όσο και η φορολογική βάση επί της οποίας αυτός επιβάλλεται. Η ανάγκη αυτή οδήγησε στη δημιουργία του «πραγματικού φορολογικού συντελεστή».

Ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής (effective tax rate) αποτελεί ένα δείκτη, ο οποίος σχηματίζεται στη βάση της προσέγγισης που επιλέγεται κατά την διενέργεια της έρευνας (μικροοικονομική ή μακροοικονομική), των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της υπό εξέταση οικονομίας καθώς και της διαθεσιμότητας των δεδομένων και των πληροφοριών που επιλέγεται να ενσωματωθούν στο δείκτη. Συμβάλλει στην απεικόνιση της έκτασης των φορολογικών κινήτρων, των εκπτώσεων και των απαλλαγών που υφίστανται σε ένα φορολογικό σύστημα (Gupta, Newberry, 1997) και αποτελεί έναν δείκτη αποτελεσματικότητας του φοροεισπρακτικού μηχανισμού (Parageorgiou, Efthimiadis, Konstantakopoulou, 2012).

Ο προσδιορισμός των πραγματικών φορολογικών συντελεστών μπορεί να πραγματοποιηθεί στη βάση τριών διαφορετικών μεθοδολογιών, όπως αυτές έχουν καταγραφεί στη σχετική βιβλιογραφία. Οι μεθοδολογίες αυτές διαφοροποιούνται ανάλογα με το πρίσμα υπό το οποίο εξετάζουν τη φορολογική επιβάρυνση (βάσει μελλοντικών προβολών ή προβολών ανασκόπησης του παρελθόντος) καθώς και με το είδος των δεδομένων που χρησιμοποιούνται (μικροοικονομικά ή μακροοικονομικά).

Αναλυτικότερα, οι τρεις κύριες μεθοδολογίες, όπως τις συνοψίζει ο Nicodeme (2001), είναι οι εξής:

α) μικροοικονομικές μελέτες μελλοντικής προβολής (*micro forward - looking studies*)

β) μικροοικονομικές μελέτες ανασκόπησης του παρελθόντος (*micro backward-looking studies*)

γ) μακροοικονομικές μελέτες ανασκόπησης του παρελθόντος (*macro backward-looking studies*)

Τα βασικά στοιχεία των μεθοδολογιών αυτών παρουσιάζονται αναλυτικά ακολούθως.

2.2.1. Μικροοικονομικές μελέτες μελλοντικής προβολής

Οι μικροοικονομικές μελέτες μελλοντικής προβολής (*micro forward-looking studies*) εστιάζουν σε θεωρητικά συστατικά του φορολογικού συστήματος και στοχεύουν, βάσει των τιθέμενων υποθέσεων, στον προσδιορισμό των πραγματικών φορολογικών συντελεστών για συγκεκριμένα υπό εξέταση επενδυτικά σχέδια.

Σημείο αναφοράς στη συγκεκριμένη μεθοδολογία αποτέλεσε η έρευνα των King και Fullerton (1984). Οι ερευνητές αυτοί επιχειρούν να προσδιορίσουν τον πραγματικό οριακό φορολογικό συντελεστή (effective marginal tax rate) για μία σειρά

υποθετικών επενδυτικών σχεδίων που υλοποιούνται σε διαφορετικές χώρες στηριζόμενοι στην ακόλουθη ιδέα. Απουσία φορολογίας, ο επενδυτής αποκομίζει τη συνολική απόδοση της επένδυσης που πραγματοποίησε. Το ποσό, δηλαδή, που ο ίδιος τελικώς αποταμιεύει ισούται με το ποσό που η επένδυση έχει αποφέρει. Η επιβολή της φορολογίας διαφοροποιεί την ιδεατή αυτή κατάσταση: ο φόρος μειώνει την απόδοση που ο επενδυτής λαμβάνει. Ο βαθμός επίπτωσης της φορολογίας δε, εξαρτάται από ένα πλήθος παραγόντων, που συνδέονται με το φορολογικό σύστημα της κάθε χώρας. Οι ερευνητές συνδυάζοντας σειρά επενδυτικών επιλογών (όπως, για παράδειγμα, το είδος και την τοποθεσία της επένδυσης, τον τρόπο με τον οποίο αυτή χρηματοδοτείται κ.ο.κ.) επιχειρούν να ποσοτικοποιήσουν την επίπτωση της φορολογίας στα υπό εξέταση επενδυτικά σχέδια. Ο δείκτης που χρησιμοποιούν ισούται με τον αριθμητικό λόγο της διαφοράς προ και μετά φόρου απόδοσης της επένδυσης προς την προ-φόρου απόδοση.

Τη συγκεκριμένη μεθοδολογία επέκτειναν στη συνέχεια οι Devereux και Griffith (1999), οι οποίοι εστιάζουν στις περιπτώσεις κατά τις οποίες οι επενδυτές καλούνται να επιλέξουν μεταξύ δύο ή περισσότερων αμοιβαίως αποκλειόμενων επενδυτικών σχεδίων. Χρησιμοποιούν τον Πραγματικό Μέσο Φορολογικό Συντελεστή (Effective Average Tax Rate), ο οποίος συνοψίζει την κατανομή των φορολογικών συντελεστών για ένα επενδυτικό σχέδιο σε διαφορετικά επίπεδα κερδοφορίας. Η προσέγγιση αυτή των ερευνητών είναι κατάλληλη σε πλήθος επενδυτικών προβλημάτων, όπως είναι η επιλογή της χώρας εγκατάστασης μίας επιχείρησης, η επιλογή μεταξύ διαφορετικών τεχνολογιών παραγωγής ή η επιλογή μεταξύ διαφορετικών τύπων ή διαφορετικής ποιότητας προϊόντων.

Η μεθοδολογία αυτή παρουσιάζει πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα που την καθιστούν κατάλληλη ή μη κατά περίπτωση. Αναλυτικότερα, οι μικροοικονομικές μελέτες μελλοντικής προβολής αποτελούν το μόνο τρόπο αξιολόγησης συγκεκριμένων επενδυτικών σχεδίων. Επιπρόσθετα, καθιστούν εφικτή την ανάλυση της επίπτωσης συγκεκριμένων χαρακτηριστικών του φορολογικού συστήματος στις υπό εξέταση επενδύσεις ενώ οι τιθέμενες υποθέσεις επιτρέπουν τη σύγκριση διαφορετικών φορολογικών συστημάτων ανά τον κόσμο.

Στα μειονεκτήματα των μικροοικονομικών μελετών μελλοντικής προβολής μπορεί να επισημανθεί το γεγονός ότι αποτελούν θεωρητικές προσεγγίσεις στο ζήτημα της επίπτωσης της φορολογίας στις επενδύσεις. Εστιάζουν επιλεκτικά σε συγκεκριμένα χαρακτηριστικά του φορολογικού συστήματος, αγνοώντας άλλα τα οποία ενδέχεται να έχουν ανάλογη ή ακόμα και μεγαλύτερη επίπτωση στις πραγματικές επενδυτικές

επιλογές. Παράλληλα, δε λαμβάνουν υπόψη τον τρόπο με τον οποίο επιβάλλεται πράγματι η φορολογική νομοθεσία, καθώς δεν είναι σε θέση να καταγράψουν την αποτελεσματικότητα του φοροεισπρακτικού μηχανισμού. Επιπρόσθετα, μπορεί να οδηγήσουν σε παραπλανητικά συμπεράσματα, καθώς οι υποθέσεις στις οποίες στηρίζονται (σχετικά με το είδος και την τοποθεσία της επένδυσης, τον τρόπο με τον οποίο αυτή χρηματοδοτείται κ.ο.κ.) δεν προκύπτουν στην πράξη εξωγενώς, αλλά βρίσκονται σε άμεση συσχέτιση με τη φορολογία. Σε πραγματικό περιβάλλον, η επιχείρηση θα επιδιώξει να επιλέξει το συνδυασμό των επιλογών εκείνων που θα επιφέρουν μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης καθιστώντας ανεφάρμοστες τις σταθμισμένες επιλογές των τιθέμενων υποθέσεων.

2.2.2. Μακροοικονομικές μελέτες παρελθόντων δεδομένων

Οι μακροοικονομικές μελέτες παρελθόντων δεδομένων (*macro backward-looking studies*) αποσκοπούν στην ποσοτικοποίηση της φορολογικής επιβάρυνσης των επιχειρήσεων με τη χρήση δεδομένων, που δημοσιεύονται από εθνικούς ή και διεθνείς φορείς και οργανισμούς, τις στατιστικές αρχές και τις αρμόδιες φορολογικές αρχές.

Ως θεμελιωτές της μεθοδολογίας αυτής αναφέρονται οι Mendoza, Razin και Tesar (1994), οι οποίοι ταξινομούν το σύνολο των φορολογικών εσόδων σε τρεις κατηγορίες (εισόδημα από φόρους στην κατανάλωση, το κεφάλαιο και την εργασία) και εκφράζουν τα έσοδα αυτά ως ποσοστά των αντίστοιχων φορολογικών βάσεων. Κατά τη μεθοδολογία αυτή, ο πραγματικός (ή μέσος) φορολογικός συντελεστής είναι ένας δείκτης με αριθμητή τον εξεταζόμενο φόρο που εισπράττεται σε επίπεδο οικονομίας και παρονομαστή το αντίστοιχο μέγεθος - φορολογική βάση του εξεταζόμενου φόρου. Για παράδειγμα, κατά την εξέταση της φορολογικής επιβάρυνσης των επιχειρήσεων, χρησιμοποιείται ιδεατά στον αριθμητή ο φόρος εισοδήματος των επιχειρήσεων που εισπράττεται σε επίπεδο οικονομίας και στον παρονομαστή το λογιστικό αποτέλεσμα των επιχειρήσεων. Ωστόσο, λόγω των περιορισμών που τίθενται από τη διαθεσιμότητα των ανωτέρω δεδομένων, οι ερευνητές καταφεύγουν συχνά στη χρήση άλλων μεγεθών (ενδεικτικά, στον παρονομαστή συναντάται επίσης το λειτουργικό αποτέλεσμα των επιχειρήσεων¹, το ακαθάριστο εγχώριο προϊόν της χώρας ή τα συνολικά φορολογικά έσοδα του κράτους) (Stewart, Webb, 2006).

¹ Βλ. τον ορισμό του λειτουργικού αποτελέσματος των επιχειρήσεων σε μακροοικονομικό επίπεδο στην ακόλουθη ηλεκτρονική διεύθυνση του Ο.Ο.Σ.Α. <https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=1912>

Η ελκυστικότητα των μακροοικονομικών μελετών παρελθόντων δεδομένων έγκειται κατά πρώτο και κύριο λόγο στην ευκολία υλοποίησής τους. Τα δεδομένα τα οποία απαιτούνται κατά τις μελέτες αυτές είναι κατά κανόνα άμεσα διαθέσιμα στους ερευνητές και δημοσιεύονται με συνέπεια, καθιστώντας εφικτή τη διερεύνηση του ζητήματος της φορολογικής επιβάρυνσης σε βάθος χρόνου. Επιπροσθέτως, οι μελέτες αυτές συμβάλλουν στην αρτιότερη τεκμηρίωση της επίπτωσης της φορολογικής βάσης στη φορολογική επιβάρυνση σε σύγκριση με τις μικροοικονομικές μελέτες μελλοντικής προβολής, αφού λαμβάνουν υπόψη την επίπτωση των φορολογικών απαλλαγών και εκπτώσεων καθώς και την αποτελεσματικότητα του φοροεισπρακτικού μηχανισμού.

Η χρήση, ωστόσο, μακροοικονομικών δεδομένων παρουσιάζει και μειονεκτήματα. Ειδικότερα, τα δεδομένα που χρησιμοποιούνται στις μελέτες αυτές αφορούν την οικονομία στο σύνολό της, γεγονός που αυτόματα περιορίζει τη δυνατότητα επιμέρους ανάλυσης σε επίπεδο κλάδου ή επιχείρησης ή σε επίπεδο εισοδήματος των επιχειρήσεων. Ακόμη, υφίσταται σημαντική πιθανότητα τα δεδομένα του δείκτη που εξετάζεται να αντλούνται από διαφορετικές πηγές, να αναφέρονται σε διαφορετικές χρονικές περιόδους ή/και σε διαφορετικά υποσύνολα δεδομένων, οδηγώντας τελικώς σε παραπλανητικά αποτελέσματα σχετικά με την πραγματική φορολογική επιβάρυνση των επιχειρήσεων. Τέλος, ζήτημα αξιοπιστίας των μελετών αυτών εγείρεται όταν τα μεγέθη που χρησιμοποιούνται κατά το σχηματισμό του δείκτη επιλέγονται στη βάση της διαθεσιμότητας των δεδομένων και δεν μπορούν να απεικονίσουν επακριβώς τη μεταβλητή που επιθυμεί να εξετάσει ο ερευνητής.

2.2.3. Μικροοικονομικές μελέτες παρελθόντων δεδομένων

Οι μικροοικονομικές μελέτες παρελθόντων δεδομένων (micro backward-looking studies) εστιάζουν στην ποσοτικοποίηση της φορολογικής επιβάρυνσης των επιχειρήσεων με τη χρήση δεδομένων των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων.

Κατά τη μεθοδολογία αυτή, ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής σχηματίζεται επίσης ως δείκτης με αριθμητή τον εξεταζόμενο φόρο και παρονομαστή το αντίστοιχο μέγεθος - φορολογική βάση του εξεταζόμενου φόρου. Ο δείκτης αυτός, ωστόσο, σε αντίθεση με τις μακροοικονομικές μελέτες, σχηματίζεται σε επίπεδο επιχείρησης, γεγονός που διαφοροποιεί σε σημαντικό βαθμό τον προσανατολισμό των μελετών αυτών. Η επιλογή των μεγεθών που θα απαρτίσουν το δείκτη πραγματοποιείται στη βάση των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών του κάθε φορολογικού

συστήματος καθώς και της διαθεσιμότητας των σχετικών δεδομένων, οδηγώντας τελικώς σε πλήθος διαφορετικών συνδυασμών, οι οποίοι χρησιμοποιούνται από τους ερευνητές στις συγκεκριμένες μελέτες.

Το σημαντικότερο πλεονέκτημα των μικροοικονομικών μελετών παρελθόντων δεδομένων είναι ότι δομούνται στη βάση των δημοσιευθέντων στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων. Η χρήση πραγματικών δεδομένων καθιστά εφικτή τη συνολική καταγραφή της επίπτωσης που ασκεί το φορολογικό σύστημα στις επιχειρήσεις με όρους άμεσου χρηματικού κόστους. Παράλληλα, η εξέταση της διαφοροποίησης της φορολογικής επιβάρυνσης σε επίπεδο κλάδου ή/και μεγέθους της επιχείρησης είναι δυνατή μόνο μέσα από την επεξεργασία μικροοικονομικών δεδομένων. Στο βαθμό δε, που υπάρχουν διαθέσιμα στοιχεία, καθίσταται εφικτός ο προσδιορισμός των συγκεκριμένων εκείνων παραγόντων που επιδρούν στην πραγματική φορολογική επιβάρυνση των επιχειρήσεων. Αναλυτικότερα, μέσω της διενέργειας μίας ανάλυσης παλινδρόμησης είναι δυνατός ο εντοπισμός των στοιχείων εκείνων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που επιδρούν σε σημαντικό βαθμό στον τρόπο με τον οποίο φορολογείται μία επιχείρηση.

Από την άλλη πλευρά, ένα μειονέκτημα των μελετών αυτών είναι ότι δεν είναι σε θέση να απομονώσουν την τυχόν επίδραση που έχουν τα επιμέρους στοιχεία του συστήματος φορολόγησης σε συγκεκριμένα επενδυτικά σχέδια, όπως αντιστοίχως πραγματοποιείται στις μικροοικονομικές μελέτες μελλοντικής προβολής.

Παράλληλα, ενστάσεις εγείρονται για την επίπτωση των ξένων φορολογικών συστημάτων στα παρουσιαζόμενα αποτελέσματα. Για παράδειγμα, ενδέχεται σε συγκεκριμένα φορολογικά συστήματα, ο φόρος που αναγράφεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις να μην αφορά αποκλειστικά το εθνικό φορολογικό σύστημα, αλλά να αποτελεί το άθροισμα της συνολικής φορολογίας που επιβάλλεται σε μία επιχείρηση που δραστηριοποιείται διεθνώς. Το γεγονός αυτό καθιστά, όπως γίνεται αντιληπτό, παραπλανητικά τα εξαγόμενα συμπεράσματα για το εθνικό φορολογικό σύστημα.

Επιπρόσθετα, η μεθοδολογία αυτή αγνοεί την αλληλεπίδραση του συστήματος φορολόγησης των επιχειρήσεων με αυτό της φορολόγησης των φυσικών προσώπων. Δεδομένου ότι μέρος των κερδών των επιχειρήσεων διανέμεται και φορολογείται ακολούθως και στα φυσικά πρόσωπα, η απεικόνιση της επιβάρυνσης που πραγματοποιείται ενδέχεται τελικώς να αποτελεί μόνο μέρος της συνολικής εικόνας.

Τέλος, οι μελέτες αυτές υπόκεινται στο σημαντικό περιορισμό της διαθεσιμότητας των δεδομένων. Ειδικότερα, η άντληση στοιχείων χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι κατά κανόνα εφικτή μόνο για τις επιχειρήσεις που δημοσιεύουν τις καταστάσεις αυτές. Στη χώρα μας, για παράδειγμα, υποχρέωση δημοσίευσης των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων υφίσταται μόνο για τις Ανώνυμες Εταιρείες (Α.Ε.), τις Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.) και τις Ιδιωτικές Κεφαλαιουχικές Εταιρείες (Ι.Κ.Ε.) (σχετ. οι νόμοι 2190/1920, 3190/1955 και 4072/2012). Αντιθέτως, δεν υφίσταται υποχρέωση δημοσίευσης στοιχείων αποτελεσμάτων για τις προσωπικές εταιρείες (ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες εταιρείες) και τα φυσικά πρόσωπα με επιχειρηματική δραστηριότητα. Εκ των πραγμάτων, επομένως, μία μικροοικονομική μελέτη παρελθόντων δεδομένων περιορίζεται στο επίπεδο των επιχειρήσεων που υποχρεωτικά δημοσιεύουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις. Οι επιχειρήσεις αυτές, αν και κατά κανόνα είναι οι μεγαλύτερες επιχειρήσεις κάθε χώρας, αντιπροσωπεύουν μικρό ποσοστό του συνολικού αριθμού των επιχειρήσεων της κάθε οικονομίας.

Στη βάση των πλεονεκτημάτων και των μειονεκτημάτων των μεθοδολογιών που αναλύθηκαν ανωτέρω, επιλέχθηκε η διενέργεια μίας μικροοικονομικής μελέτης παρελθόντων δεδομένων (micro backward – looking study) για τον προσδιορισμό των πραγματικών φορολογικών συντελεστών των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα και του τρόπου με τον οποίο αυτοί διαφοροποιούνται μεταξύ των διαφορετικών επιχειρήσεων. Ακολουθεί στη συνέχεια η βιβλιογραφική ανασκόπηση των σημαντικότερων αυτών μελετών που έχουν διενεργηθεί διεθνώς κατά το παρελθόν.

3. Βιβλιογραφική ανασκόπηση

Οι μικροοικονομικές μελέτες παρελθόντων δεδομένων που έχουν διενεργηθεί κατά το παρελθόν στον τομέα της φορολόγησης των επιχειρήσεων εστιάζουν στον τρόπο με τον οποίο διαφοροποιούνται οι πραγματικοί φορολογικοί συντελεστές μεταξύ των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στο πλαίσιο του ίδιου φορολογικού συστήματος καθώς και στην ουδετερότητα του φόρου εισοδήματος σε σχέση με ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων, όπως ενδεικτικά είναι το μέγεθός τους ή η χρηματοοικονομική τους μόχλευση. Οι σχέσεις που έχουν εξεταστεί κατά το παρελθόν παρουσιάζονται αναλυτικά ακολούθως.

3.1. Το μέγεθος της επιχείρησης (firm's size)

Το μέγεθος των επιχειρήσεων και ο τρόπος που αυτό επιδρά στη φορολογική τους επιβάρυνση είναι, ενδεχομένως, το συνηθέστερο ζητούμενο στις μικροοικονομικές μελέτες παρελθόντων δεδομένων. Οι επικρατούσες θεωρίες αναφορικά με τη συσχέτιση μεταξύ των πραγματικών φορολογικών συντελεστών και του μεγέθους της επιχείρησης είναι δύο: η θεωρία του πολιτικού κόστους (political cost theory) και η θεωρία της πολιτικής δύναμης (political power theory).

Σύμφωνα με τη **θεωρία του πολιτικού κόστους**, οι μεγαλύτερες σε μέγεθος επιχειρήσεις αναμένεται να φορολογούνται με υψηλότερους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές, καθώς αποτελούν συνήθη στόχο της κυβέρνησης, της φορολογικής αρχής και της κοινής γνώμης (Zimmerman, 1983, Watts and Zimmerman, 1986). Στο πλαίσιο αυτό, μεταβολές στη φορολογική νομοθεσία ενδέχεται να σχεδιάζονται και να στοχεύουν αποκλειστικά στη μεταφορά πλούτου από τις επιχειρήσεις αυτές σε άλλες – περισσότερο ευάλωτες - ομάδες του πληθυσμού. Υψηλότεροι πραγματικοί φορολογικοί συντελεστές ενδέχεται επίσης να προκύπτουν για τις μεγαλύτερες σε μέγεθος επιχειρήσεις, καθώς ο στόχος της μικρότερης φορολογικής επιβάρυνσης μπορεί να υποβαθμίζεται σε σχέση με την εικόνα της ευρωστίας που επιθυμεί η επιχείρηση να καλλιεργεί προς τα ενδιαφερόμενα μέρη (μέτοχοι, πιστωτές κ.λπ.). Στο πλαίσιο αυτό, οι μεγαλύτερες επιχειρήσεις ενδέχεται να αποφεύγουν στρατηγικές φοροαποφυγής που ενδέχεται να οδηγήσουν σε κόστη μεγαλύτερα από το φορολογικό όφελος που μπορεί να επιφέρουν. Παράλληλα, οι μικρότερες σε μέγεθος επιχειρήσεις συχνά τυγχάνουν ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης στο πλαίσιο κυβερνητικών προγραμμάτων για την προώθηση της επιχειρηματικότητας και την ενίσχυση της απασχόλησης (Buijink, Janssen and Schols,

1999). Στη βάση των ανωτέρω, σύμφωνα με τη θεωρία του πολιτικού κόστους, οι μεγαλύτερες σε μέγεθος επιχειρήσεις αναμένεται ότι θα φορολογούνται με υψηλότερους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές από τις μικρότερες επιχειρήσεις.

Στην αντίπερα όχθη της θεωρίας του πολιτικού κόστους, βρίσκεται η **θεωρία της πολιτικής δύναμης** (political power or clout theory). Σύμφωνα με τη θεωρία αυτή, οι μεγαλύτερες σε μέγεθος επιχειρήσεις είναι σε θέση να επιτύχουν χαμηλότερους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές από τις μικρότερες επιχειρήσεις, καθώς διαθέτουν τους πόρους εκείνους που τις καθιστούν ικανές να επηρεάσουν προς όφελος τους τη νομοθετική διαδικασία, είτε ευθέως είτε μέσω των επαγγελματιών τους ενώσεων (Siegfried, 1972). Οι επιχειρήσεις αυτές με σημαντικές επενδύσεις στις εγχώριες οικονομίες και σημαντικό αριθμό απασχολούμενων επιδιώκουν και συχνά επιτυγχάνουν να επηρεάσουν τους διαμορφωτές της φορολογικής πολιτικής για τη διασφάλιση των κεκτημένων συμφερόντων τους ή την επίτευξη ακόμη περισσότερο ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης. Παράλληλα, οι επιχειρήσεις αυτές είναι σε θέση να σχεδιάζουν τις δράσεις τους με τρόπο τέτοιο ώστε, σε συμμόρφωση με την φορολογική νομοθεσία, να επιτυγχάνουν τη μικρότερη δυνατή φορολογική επιβάρυνση. Οι μικρότερες επιχειρήσεις, αντιθέτως, δεν είναι αντίστοιχα ικανές να ανταποκριθούν στην πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος λόγω της έλλειψης πόρων ή οργανωτικών ικανοτήτων. Στη βάση των ανωτέρω, σύμφωνα με τη θεωρία της πολιτικής δύναμης, οι μεγαλύτερες σε μέγεθος επιχειρήσεις αναμένεται ότι θα φορολογούνται με χαμηλότερους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές από τις μικρότερες επιχειρήσεις.

Η σχέση μεταξύ του μεγέθους της επιχείρησης και του πραγματικού φορολογικού της συντελεστή έχει διερευνηθεί επανειλημμένως κατά το παρελθόν. Οι έρευνες που έχουν διενεργηθεί καταλήγουν συχνά σε αντικρουόμενα συμπεράσματα, καθώς καταγράφονται έρευνες που επιβεβαιώνουν εμπειρικά τη θεωρία του πολιτικού κόστους (π.χ. Zimmerman, 1983, Wilkie and Limberg, 1990, Kern and Morris, 1992) και άλλες που επιβεβαιώνουν τη θεωρία της πολιτικής δύναμης (π.χ. Siegfried, 1972, Porcano, 1986). Ο Nicodeme (2007), στην προσπάθειά του να ερμηνεύσει τα αντικρουόμενα αυτά αποτελέσματα, υποστηρίζει ότι οι πρώιμες αυτές μελέτες πραγματοποιήθηκαν σε ένα μονομεταβλητό πλαίσιο με το μέγεθος της επιχείρησης να αποτελεί τη μοναδική εξεταζόμενη μεταβλητή. Η παράλειψη των υπολοίπων μεταβλητών που θα μπορούσαν να εξεταστούν ενδέχεται κατ' επέκταση να οδηγήσει σε

μεροληπτικά αποτελέσματα. Η εικόνα, ωστόσο, δεν μεταβάλλεται σημαντικά ούτε στις πολυμεταβλητές έρευνες που διενεργήθηκαν μεταγενέστερα. Ειδικότερα, μεταξύ των ερευνών που εξετάζουν το μέγεθος της επιχείρησης στα πλαίσια ενός συνόλου άλλων παραγόντων, έχουν καταγραφεί έρευνες που επιβεβαιώνουν εμπειρικά τη θεωρία της πολιτικής δύναμης (π.χ. Richardson and Lanis, 2007), άλλες που επιβεβαιώνουν τη θεωρία του πολιτικού κόστους (π.χ. Vandebussche and Tan, 2005), και ακόμη άλλες με ανάμεικτα αποτελέσματα (π.χ. Gupta and Newberry, 1997, Janssen and Buijink, 2000, Nicodeme, 2002, Vandebussche, Crabbe and Janssen, 2005).

3.2. Η χρηματοοικονομική μόχλευση της επιχείρησης (firm's financial leverage)

Η χρηματοοικονομική μόχλευση της επιχείρησης έχει επισημανθεί επίσης ως ένας ακόμη παράγοντας που ενδέχεται να διαφοροποιεί την πραγματική φορολογική της επιβάρυνση.

Ειδικότερα, **μία επιχείρηση έχει τρεις τρόπους για να χρηματοδοτήσει τις δραστηριότητές της**. Μπορεί να επιλέξει την αποκλειστική χρηματοδότηση με ίδια κεφάλαια (δηλαδή, κεφάλαια των μετόχων της), την αποκλειστική χρηματοδότηση με ξένα κεφάλαια (δηλαδή, το δανεισμό κεφαλαίων από εξωτερικούς χρηματοδότες), ή τη χρηματοδότηση με συνδυασμό ιδίων και ξένων κεφαλαίων (Μπατσινίλας, Πατατούκας, 2012). Σε κάθε χρηματοδοτική μέθοδο, μία «αμοιβή» πρέπει να καταβάλλεται στους χρηματοδότες, είτε ως μερίσμα (στην περίπτωση της άντλησης χρηματοδότησης από τα ίδια κεφάλαια της επιχείρησης) είτε ως τόκος (στην περίπτωση του δανεισμού κεφαλαίων).

Εστιάζοντας στον τρόπο με τον οποίο τα μερίσματα και οι τόκοι αντιμετωπίζονται στο πλαίσιο της φορολογικής νομοθεσίας, **οι ερευνητές εξετάζουν με ποιον τρόπο η χρηματοοικονομική μόχλευση της επιχείρησης ή διαφορετικά, ο βαθμός εξάρτησής της από τα δανειακά κεφάλαια, επιδρά στην πραγματική φορολογική της επιβάρυνση**. Αναλυτικότερα, δεδομένου ότι οι τόκοι κατά κανόνα αναγνωρίζονται ως φορολογικά εκπεστέες δαπάνες σε αντίθεση με τα διανεμόμενα μερίσματα, αναμένεται να υπάρχει αρνητική συσχέτιση μεταξύ της χρηματοοικονομικής μόχλευσης και του πραγματικού φορολογικού συντελεστή της επιχείρησης. Με άλλα λόγια, ο μεγαλύτερος δανεισμός μίας επιχείρησης οδηγεί στην καταβολή τόκων που αναγνωρίζονται φορολογικά προς έκπτωση από το ακαθάριστο εισόδημά της. Αντιθέτως, μία επιχείρηση που χρηματοδοτείται με ίδια κεφάλαια δεν

είναι σε θέση να μειώσει το φορολογητέο εισόδημά της αντιστοίχως, καθώς τα μερίσματα δεν αποτελούν κατά κανόνα φορολογικά εκπεστές δαπάνες. Αξίζει να επισημανθεί ότι παραλλαγές του παραπάνω γενικού κανόνα ενδέχεται να παρατηρούνται σε φορολογικά συστήματα ανά τον κόσμο, όπως, για παράδειγμα, στο Βέλγιο, όπου, όπως σημειώνει η Crabbe (2010), μέρος των ιδίων κεφαλαίων δύναται να εκπίπτει από το ακαθάριστο εισόδημα της επιχείρησης.

Σε μία αντιστροφή της σχέσης αιτίου – αιτιατού, οι Gupta και Newberry (1997) εισάγουν το ενδεχόμενο ύπαρξης θετικής συσχέτισης μεταξύ της χρηματοοικονομικής μόχλευσης και του πραγματικού φορολογικού συντελεστή. Συγκεκριμένα, οι ερευνητές αυτοί επισημαίνουν την πιθανότητα οι επιχειρήσεις με υψηλούς οριακούς φορολογικούς συντελεστές να στρέφονται σε χρηματοδότηση μέσω δανεισμού, προκειμένου να επιτύχουν τη μείωση της πραγματικής φορολογικής επιβάρυνσης. Η επισήμανση αυτή είναι σημαντική και πρέπει να λαμβάνεται υπόψη κατά την εμπειρική μελέτη των προσδιοριστικών παραγόντων των πραγματικών φορολογικών συντελεστών των επιχειρήσεων.

Η σχέση μεταξύ χρηματοοικονομικής μόχλευσης και του πραγματικού φορολογικού συντελεστή των επιχειρήσεων έχει διερευνηθεί εμπειρικά κατά το παρελθόν. Η πλειονότητα των ερευνών επιβεβαιώνει την αναμενόμενη αρνητική συσχέτιση μεταξύ των δύο μεταβλητών, καθώς οι επιχειρήσεις με υψηλότερη χρηματοοικονομική μόχλευση παρουσιάζουν χαμηλότερους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές (Stickney και McGee, 1982, Buijink, Janssen και Schols, 1999, Vandenbussche, Crabbe, Janssen, 2005, Richardson και Lanis, 2007, Crabbe, 2010). Εντούτοις, θα πρέπει να σημειωθεί ότι υφίστανται και έρευνες που καταλήγουν σε θετική συσχέτιση μεταξύ πραγματικού φορολογικού συντελεστή και χρηματοοικονομικής μόχλευσης. Ενδεικτικά, οι Harris και Feeny (2003) αναμένουν, λόγω των ιδιοτήτων της αυστραλιανής φορολογικής νομοθεσίας, και πράγματι επιβεβαιώνουν τη θετική συσχέτιση της χρηματοοικονομικής μόχλευσης με τους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές των επιχειρήσεων. Σε παρόμοιο συμπέρασμα καταλήγει και ο Janssen (2005) στην Ολλανδία με την εξήγηση του να εστιάζει στο γεγονός ότι οι επιχειρήσεις με υψηλότερη χρηματοοικονομική μόχλευση παρουσιάζουν χαμηλότερα επίπεδα λογιστικού αποτελέσματος προ φόρων συγκριτικά με το φορολογητέο αποτέλεσμα, γεγονός που οδηγεί σε μεγαλύτερους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές. Άξια ειδικής αναφοράς είναι, τέλος, η έρευνα των Gupta και Newberry (1997), οι οποίοι διαπιστώνουν ότι το πρόσημο της σχέσης

διαφοροποιείται ανάλογα με το μέγεθος που χρησιμοποιείται στον παρονομαστή του πραγματικού φορολογικού συντελεστή.

3.3. Η διάρθρωση του ενεργητικού της επιχείρησης

Ένας ακόμη παράγοντας που ενδέχεται να διαφοροποιεί την πραγματική φορολογική επιβάρυνση των επιχειρήσεων είναι και ο τρόπος με τον οποίο διαρθρώνεται το ενεργητικό τους.

Ειδικότερα, **το ενεργητικό (assets) της επιχείρησης** περιλαμβάνει τους πόρους επί των οποίων η επιχείρηση ασκεί έλεγχο, ως αποτέλεσμα γεγονότων του παρελθόντος και από τους οποίους αναμένει μελλοντικά οικονομικά οφέλη (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2014).

Το ενεργητικό της επιχείρησης διακρίνεται σε κυκλοφορούν και μη κυκλοφορούν ενεργητικό.

Στο **κυκλοφορούν ενεργητικό (current assets)** κατατάσσονται τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία:

α) η επιχείρηση αναμένει ή σκοπεύει να ρευστοποιήσει ή να πωλήσει ή να αναλώσει εντός του συνήθους λειτουργικού κύκλου, ή

β) η επιχείρηση κατέχει για εμπορικούς σκοπούς, ή

γ) η επιχείρηση αναμένει να ρευστοποιήσει εντός 12 μηνών από την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ή

δ) είναι μετρητά ή ταμειακά ισοδύναμα, εκτός εάν υφίσταται περιορισμός για την ανταλλαγή τους ή τη χρήση τους για διακανονισμό μιας υποχρέωσης για διάστημα μεγαλύτερο των 12 μηνών από την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Στοιχεία του κυκλοφορούντος ενεργητικού είναι τα αποθέματα καθώς και χρηματοοικονομικά στοιχεία και προκαταβολές (ταμειακά διαθέσιμα, εμπορικές απαιτήσεις κ.λπ.).

Στα **μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (non-current assets)** κατατάσσονται τα περιουσιακά στοιχεία που δεν είναι κυκλοφορούντα.

Στοιχεία του μη κυκλοφορούντος ενεργητικού είναι τα ενσώματα και άυλα πάγια της επιχείρησης, τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (δάνεια και απαιτήσεις, χρεωστικοί τίτλοι κ.λπ.) καθώς και οι προκαταβολές και τα μη κυκλοφορούντα στοιχεία υπό κατασκευή (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2014).

Ο τρόπος με τον οποίο επενδύονται τα κεφάλαια της επιχείρησης σε στοιχεία του κυκλοφορούντος ή του μη κυκλοφορούντος ενεργητικού ενδέχεται να διαφοροποιεί τη φορολογική της επιβάρυνση. Η διαφοροποίηση αυτή, εφόσον υφίσταται, προκύπτει δεδομένης της ενδεχόμενης διαφορετικής μεταχείρισης των στοιχείων αυτών στο πλαίσιο της φορολογικής νομοθεσίας. Εξετάζεται, αναλυτικότερα, ο βαθμός της διαφορετικής φορολογικής μεταχείρισης των επιχειρήσεων οι οποίες πραγματοποιούν επενδύσεις σε πάγια περιουσιακά στοιχεία συγκριτικά με τις επιχειρήσεις που επενδύουν στα αποθέματα τους (π.χ. εμπορικές επιχειρήσεις). Ακολουθεί στη συνέχεια ανάλυση των δύο συχνότερα εξεταζόμενων αριθμοδεικτών που χρησιμοποιούνται για τη διάρθρωση του ενεργητικού της επιχείρησης: αυτών της έντασης πάγιας περιουσίας και της έντασης των αποθεμάτων της επιχείρησης.

3.3.1. Ένταση πάγιας περιουσίας της επιχείρησης (firm's capital intensity)

Ο τρόπος με τον οποίο μία επιχείρηση επιλέγει να σχηματίσει το ενεργητικό της και να καταναίμει τα διαθέσιμα κεφάλαιά της μεταξύ πάγιων περιουσιακών στοιχείων και αποθεμάτων ενδέχεται να διαφοροποιεί την πραγματική φορολογική της επιβάρυνση.

Ως **πάγια περιουσιακά στοιχεία νοούνται** τα περιουσιακά στοιχεία που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν κατά τρόπο διαρκή για τους σκοπούς της οντότητας και αναμένεται να προσφέρουν οφέλη πέραν της μιας ετήσιας περιόδου (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2014). Οι επιχειρήσεις οι οποίες αποκτούν πάγια περιουσιακά στοιχεία έχουν τη δυνατότητα να κατανέμουν την αποσβεστέα αξία των στοιχείων αυτών στην ωφέλιμη οικονομική ζωή τους μέσω της διενέργειας αποσβέσεων. Οι αποσβέσεις αυτές εκπίπτουν φορολογικά και μειώνουν το φορολογητέο εισόδημα των επιχειρήσεων κατά το χρονικό διάστημα για το οποίο υπολογίζονται. Αυτό **επιτρέπει στις επιχειρήσεις να αντισταθμίσουν μέρος του κόστους που αναλήφθηκε για την απόκτηση των παγίων έναντι μελλοντικών κερδών**, γεγονός που οδηγεί σε μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης των επιχειρήσεων, ιδιαιτέρως δε, αν ληφθεί υπόψη ότι η ζημιά μίας επιχείρησης μπορεί κατά κανόνα να μεταφερθεί στο μέλλον για συγκεκριμένο αριθμό ετών.

Για να γίνει κατανοητή η ωφέλεια που ενδέχεται να αποκομίσουν οι επιχειρήσεις που επενδύουν στα πάγια περιουσιακά τους στοιχεία, παρατίθεται το ακόλουθο υποθετικό παράδειγμα. Ας υποθέσουμε ότι δύο επιχειρήσεις «Α» και «Β»

πραγματοποιούν κατά το 2015 αντιστοίχως μία ίσης αξίας επένδυση: η επιχείρηση «Α» προχωρά στην απόκτηση μηχανημάτων αξίας 100.000 € και η επιχείρηση «Β» προχωρά στην αγορά αποθεμάτων αξίας 100.000 €, τα οποία προορίζει προς πώληση στα επόμενα δύο έτη. Η επιχείρηση «Α» είναι σε θέση, βάσει της φορολογικής νομοθεσίας, να κατανείμει το κόστος των 100.000 € που κατέβαλε για την απόκτηση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων σε 10 έτη (υποθέτουμε ότι τα πάγια αποσβένονται φορολογικά με συντελεστή απόσβεσης 10%). Αντιθέτως, η επιχείρηση «Β» θα εκπέσει τη δαπάνη άμεσα κατά το μέρος που τα αποθέματα πωλούνται και κατά το υπολειπόμενο μέρος στην επόμενη χρήση κατά την οποία τα αποθέματα προορίζονται να πωληθούν. Δεδομένων των χρονικών περιορισμών που υφίστανται για τη μεταφορά ζημιάς από μία χρήση στις επόμενες, η επιχείρηση «Α» έχει συγκριτικά με την επιχείρηση «Β» μεγαλύτερο περιθώριο να συμψηφίσει μέρος της δαπάνης που πραγματοποίησε έναντι μελλοντικών κερδών. Η ωφέλεια αυτή δε, είναι ακόμη σημαντικότερη στην περίπτωση που η επιχείρηση «Β» επέλεγε να διακρατήσει και να μην επενδύσει το ποσό των 100.000 € (στην περίπτωση αυτή, δεν θα προέκυπταν φορολογικά εκπεστές δαπάνες για την επιχείρηση με συνέπεια την αύξηση του πραγματικού φορολογικού συντελεστή της επιχείρησης).

Παράλληλα, η υπόθεση της ύπαρξης χαμηλότερων πραγματικών φορολογικών συντελεστών για τις επιχειρήσεις που επενδύουν σε πάγια περιουσιακά στοιχεία ενισχύεται δεδομένων των φορολογικών κινήτρων που παρέχονται στις επιχειρήσεις στο πλαίσιο της αναπτυξιακής νομοθεσίας. Οι αναπτυξιακοί νόμοι κατά κανόνα επιτρέπουν τη διενέργεια εκπτώσεων ή τη χορήγηση φοροαπαλλαγών ανάλογα με το βαθμό επένδυσης των επιχειρήσεων σε πάγιο εξοπλισμό, μειώνοντας σε σημαντικό βαθμό την πραγματική φορολογική τους επιβάρυνση.

Αναμένεται, ως εκ τούτου, όλων των υπολοίπων παραγόντων σταθερών, ότι μία επιχείρηση η οποία επενδύει στα πάγια περιουσιακά της στοιχεία θα απολαμβάνει χαμηλότερους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές συγκριτικά με μία επιχείρηση η οποία διατηρεί σταθερά τα επίπεδα επένδυσής της στα πάγια περιουσιακά στοιχεία.

Η σχέση μεταξύ πραγματικού φορολογικού συντελεστή και αριθμοδεικτών εντάσεως πάγιας περιουσίας των επιχειρήσεων έχει εξεταστεί διεξοδικά σε προγενέστερες σχετικές μελέτες. Η πλειονότητα των ερευνητών αναμένει και τελικά επιβεβαιώνει εμπειρικά την αρνητική συσχέτιση των δύο μεταβλητών. Ενδεικτικά, οι Stickney και McGee (1982), οι Gupta και Newberry (1997), οι Vandenbussche, Crabbe και Janssen (2005), ο Janssen (2005), οι Richardson και Lanis (2007) και η Crabbe

(2010) καταλήγουν ότι οι επιχειρήσεις με υψηλότερο δείκτη έντασης πάγιας περιουσίας απολαμβάνουν χαμηλότερους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές συγκριτικά με τις επιχειρήσεις που δεν επενδύουν σε αντίστοιχο βαθμό στα πάγια περιουσιακά τους στοιχεία. Πρέπει να καταγραφεί, ωστόσο, και η έρευνα των Buijink, Janssen, Schols (1999), οι οποίοι καταλήγουν σε μία αντίθετου προσήμου σχέση μεταξύ των δύο μεταβλητών στις ιταλικές επιχειρήσεις, συμπεραίνοντας ότι στη συγκεκριμένη οικονομία οι υψηλότερες επενδύσεις σε πάγια περιουσιακά στοιχεία οδηγούν σε υψηλότερη φορολογική επιβάρυνση για τις επιχειρήσεις.

3.3.2. Ένταση αποθεμάτων (inventory intensity)

Η επιλογή της επιχείρησης να επενδύει στην αύξηση των αποθεμάτων της και ο τρόπος που αυτή η επιλογή της συνδέεται με την πραγματική φορολογική της επιβάρυνση αποτελεί μία ακόμη σχέση που έχει εξεταστεί κατά το παρελθόν.

Ως **αποθέματα (inventories)** νοούνται τα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται:

- α) για πώληση στη συνήθη δραστηριότητα της οντότητας, ή
- β) στην παραγωγική διαδικασία με σκοπό την πώληση ως ανωτέρω, ή
- γ) σε μορφή υλικών ή εφοδίων, που πρόκειται να αναλωθούν για την παραγωγική διαδικασία ή για την προσφορά υπηρεσιών (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2014).

Η σχέση μεταξύ του αποθέματος του τέλους της χρήσης της επιχείρησης και του πραγματικού φορολογικού της συντελεστή εξετάστηκε αρχικά από τους Gupta και Newberry (1997), οι οποίοι υποθέτουν ότι μία αύξηση των αποθεμάτων αναμένεται να οδηγεί σε αύξηση του πραγματικού φορολογικού συντελεστή της επιχείρησης. Στηρίζουν την υπόθεσή τους αυτή στο γεγονός ότι κατά κανόνα τα αποθέματα και τα πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι υποκατάστατα μεγέθη. Η υπόθεση της ύπαρξης αρνητικής συσχέτισης μεταξύ των παγίων και του πραγματικού φορολογικού συντελεστή της επιχείρησης οδηγεί στην υπόθεση της κατ' αναλογία ύπαρξης θετικής συσχέτισης μεταξύ αποθεμάτων και πραγματικού φορολογικού συντελεστή.

Συμπεριλαμβάνοντας ένα δείκτη εντάσεως αποθεμάτων στους παράγοντες που επιδρούν στον πραγματικό φορολογικό συντελεστή, οι Gupta & Newberry (1997) επιβεβαιώνουν εν μέρει την ύπαρξη της θετικής αυτής συσχέτισης μεταξύ των δύο μεταβλητών. Το ίδιο πράττουν και οι Richardson και Lanis (2007) σε μεταγενέστερη έρευνα. Αντιθέτως, οι Derashid & Zhang (2003) καθώς και οι Adhikari, Derashid and

Zhang (2006) δεν καταλήγουν σε μία μη στατιστικά σημαντική σχέση μεταξύ των δύο μεταβλητών.

Η επίπτωση της μεθόδου αποτίμησης στους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές

Η σχέση μεταξύ του αποθέματος του τέλους της χρήσης της επιχείρησης και του πραγματικού φορολογικού της συντελεστή ενδέχεται να επηρεάζεται και από τον τρόπο με τον οποίο αποτιμάται το απόθεμα της επιχείρησης. Πριν προχωρήσουμε στην περαιτέρω εξέταση της σχέσης, θα προβούμε στο σημείο αυτό σε μία σύντομη επισκόπηση των πιο συχνά συναντώμενων μεθόδων αποτίμησης του κόστους πωληθέντων αγαθών και κατ' επέκταση του αποθέματος του τέλους της χρήσης της επιχείρησης.

Οι μέθοδοι που αναλύονται στη συνέχεια είναι η μέθοδος «Πρώτο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν» (F.I.F.O.), η μέθοδος «Τελευταίο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν» (L.I.F.O.) και η μέθοδος του Μέσου Σταθμικού Όρου.

Μέθοδος F.I.F.O. (Πρώτη Εισαγωγή – Πρώτη Εξαγωγή)

Η μέθοδος F.I.F.O. (First In - First Out ή Πρώτο Εισαχθέν - Πρώτο Εξαχθέν) προϋποθέτει ότι τα αποθέματα που αγοράστηκαν ή παράχθηκαν πρώτα, πωλούνται και πρώτα. Κατά συνέπεια, τα αποθέματα του τέλους της περιόδου, κατά την απογραφή, είναι τα πλέον πρόσφατα αγορασθέντα ή παραχθέντα. Για τον προσδιορισμό του κόστους κτήσης του τελικού αποθέματος, η αρχή του σχετικού υπολογισμού πραγματοποιείται από την τελευταία αγορά.

Μέθοδος L.I.F.O. (Τελευταία Εισαγωγή – Πρώτη Εξαγωγή)

Η μέθοδος L.I.F.O. (Last In - First Out ή Τελευταίο Εισαχθέν - Πρώτο Εξαχθέν) προϋποθέτει ότι η σειρά εξαγωγής των αποθεμάτων είναι αντίστροφη από τη σειρά εισαγωγής τους. Εξάγονται, δηλαδή, πρώτα τα αποθέματα που είχαν εισαχθεί τελευταία. Συνεπώς, η χρονολογική σειρά των τιμών στη L.I.F.O. είναι αντίστροφη από αυτή της F.I.F.O. Σημειώνουμε ότι, από 1.1.2015, η χρήση της μεθόδου «Τελευταίο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν» (L.I.F.O.) δεν επιτρέπεται, σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ν. 4308/2014), να χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό του κόστους κτήσης του τελικού αποθέματος.

Μέθοδος του Σταθμικού Μέσου Όρου

Με τη μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου, το κόστος του τελικού αποθέματος προσδιορίζεται από το σταθμικό μέσο του κόστους των αποθεμάτων στην αρχή της

περιόδου και του κόστους των αποθεμάτων που αγοράστηκαν ή παρήχθησαν κατά τη διάρκεια της περιόδου.

Ο τύπος προσδιορισμού του μέσου σταθμικού όρου είναι ο ακόλουθος:

$$\text{Μέσος σταθμικός όρος} = \frac{\text{Αξία αποθέματος έναρξης της περιόδου} + \text{αξία αγορών περιόδου (στην τιμή κτήσης)}}{\text{Ποσότητα αποθέματος έναρξης της περιόδου} + \text{ποσότητα που αγοράζεται/παράγεται στην περίοδο}}$$

Ο μέσος όρος μπορεί να υπολογισθεί σε περιοδική βάση ή κάθε φορά που γίνεται νέα παραλαβή, ανάλογα με τις συνθήκες της οικονομικής οντότητας. Η περίοδος σταθμίσεως είναι δυνατόν να είναι ετήσια ή μικρότερη του έτους (μηνιαία, διμηνιαία κ.λπ.) με την προϋπόθεση ότι η επιλογή αυτή ακολουθείται παγίως.

Μπορεί, επομένως, η μέθοδος αυτή να εφαρμόζεται με παραλλαγές ανάλογα με την επιλεγόμενη περίοδο σταθμίσεως, από την οποία διαμορφώνεται και ο τίτλος (η ονομασία) της αντίστοιχης παραλλαγής, όπως:

- μέθοδος του ετήσιου μέσου σταθμικού κόστους
- μέθοδος του μηνιαίου μέσου σταθμικού κόστους
- μέθοδος του διμηνιαίου μέσου σταθμικού κόστους
- μέθοδος του τριμηνιαίου μέσου σταθμικού κόστους

(Σταματόπουλος, 2015).

Η μέθοδος αποτίμησης του κόστους κτήσης του τελικού αποθέματος της επιχείρησης επιδρά άμεσα στο κόστος των πωληθέντων αγαθών της, στα κέρδη της και κατ' επέκταση στο φόρο που αυτή θα κληθεί να καταβάλει. Ανάλογα με τις μεταβολές που επέρχονται στις τιμές των αποθεμάτων, η επιλογή της μεθόδου αποτίμησης μπορεί να διαφοροποιήσει σημαντικά τη φορολογική επιβάρυνση της επιχείρησης. Ενδεικτικά αναφέρουμε ότι σε περιόδους αύξησης των τιμών των αποθεμάτων, η χρήση της μεθόδου L.I.F.O. οδηγεί στην ενσωμάτωση στο κόστος πωληθέντων των αγορασθέντων – σε υψηλή τιμή – τελευταίων αποθεμάτων, με συνέπεια τη μείωση των φορολογητέων κερδών και τη μείωση του φόρου εισοδήματος. Η επιλογή αυτής της διοίκησης της επιχείρησης έχει άμεση επίπτωση και στο ενεργητικό της επιχείρησης, καθώς το τελικό απόθεμα παρουσιάζεται στον ισολογισμό με τις χαμηλές τιμές των περιόδων του παρελθόντος, μειώνοντας τη συνολική αξία του ενεργητικού.

Για να γίνει κατανοητός ο τρόπος με τον οποίο η μέθοδος αποτίμησης των αποθεμάτων της επιχείρησης επιδρά στο φόρο που αυτή θα κληθεί να καταβάλει,

παρατίθεται υποθετικό παράδειγμα επιχείρησης, η οποία προβαίνει διαδοχικά στις ακόλουθες τρεις συναλλαγές κατά τη διάρκεια της χρήσης:

- Αγορά 100 τεμαχίων εμπορεύματος «Α» έναντι 10 €/τεμάχιο
- Αγορά 300 τεμαχίων εμπορεύματος «Α» έναντι 15 €/τεμάχιο
- Πώληση 100 τεμαχίων εμπορεύματος «Α»

Το κόστος των πωληθέντων αγαθών και το κόστος του τελικού αποθέματος διαφοροποιείται ανάλογα με την επιλεγμένη μέθοδο αποτίμησης των αποθεμάτων (FIFO, LIFO, Μέσος Σταθμικός Όρος), όπως χαρακτηριστικά παρουσιάζεται στη συνέχεια.

Πίνακας 2

Παράδειγμα προσδιορισμού του κόστους πωληθέντων αγαθών και του αποθέματος τέλους χρήσης βάσει των μεθόδων F.I.F.O., L.I.F.O. και μέσου σταθμικού όρου

Μέθοδος FIFO									
	ΕΙΣΑΓΩΓΗ			ΕΞΑΓΩΓΗ			ΥΠΟΛΟΙΠΟ		
	Τμχ	Κόστος τμχ.	Συν. Κόστος	Τμχ	Κόστος τμχ.	Συν. Κόστος	Τμχ	Κόστος τμχ.	Συν. Κόστος
Αγορά	100	10	1.000				100	10	1.000
Αγορά	300	15	4.500				100	10	1.000
							300	15	4.500
Πώληση				100	10	1.000	200	15	3.000
				Κόστος πωληθέντων		1.000	Τελικό απόθεμα		3.000
Μέθοδος LIFO									
	ΕΙΣΑΓΩΓΗ			ΕΞΑΓΩΓΗ			ΥΠΟΛΟΙΠΟ		
	Τμχ	Κόστος τμχ.	Συν. Κόστος	Τμχ	Κόστος τμχ.	Συν. Κόστος	Τμχ	Κόστος τμχ.	Συν. Κόστος
Αγορά	100	10	1.000				100	10	1.000
Αγορά	300	15	4.500				100	10	1.000
							300	15	4.500
Πώληση				100	15	1.500	100	10	1.000
							200	15	3.000
				Κόστος πωληθέντων		1.500	Τελικό απόθεμα		4.000
Μέθοδος Μέσου Σταθμικού Όρου									
	ΕΙΣΑΓΩΓΗ			ΕΞΑΓΩΓΗ			ΥΠΟΛΟΙΠΟ		
	Τμχ	Κόστος τμχ.	Συν. Κόστος	Τμχ	Κόστος τμχ.	Συν. Κόστος	Τμχ	Κόστος τμχ.	Συν. Κόστος
Αγορά	100	10	1.000				100	10	1.000
Αγορά	300	15	4.500				100	10	1.000
							300	15	4.500
Πώληση				100	13,75	1.375	300	13,75	1.000
				Κόστος πωληθέντων		1.375	Τελικό απόθεμα		4.125

Όπως γίνεται σαφές από τους παραπάνω πίνακες του υποθετικού αυτού παραδείγματος, η επιλογή της μεθόδου L.I.F.O., συγκριτικά με τις υπόλοιπες μεθόδους αποτίμησης, οδηγεί σε αυξημένο κόστος πωληθέντων αγαθών (1.500 €), σε μειωμένο φορολογητέο αποτέλεσμα και κατ' επέκταση σε μείωση του φόρου που η επιχείρηση θα κληθεί να καταβάλει. Μεγαλύτερο κόστος πωληθέντων ακολούθως προκύπτει από την εφαρμογή της μεθόδου του μέσου σταθμικού όρου ενώ το χαμηλότερο κόστος πωληθέντων στο παράδειγμά αυτό προκύπτει από την εφαρμογή της μεθόδου F.I.F.O..

Η μέθοδος αποτίμησης του κόστους κτήσης του τελικού αποθέματος της επιχείρησης επιδρά άμεσα, όπως παρουσιάστηκε παραπάνω, στο φόρο που αυτή θα κληθεί να καταβάλει. Ασκεί, όμως, η μέθοδος αποτίμησης επίδραση και στον πραγματικό φορολογικό συντελεστή της επιχείρησης;

Την απάντηση στο ερώτημα αυτό δίνουν οι Gurpta & Newberry (1997), οι οποίοι σημειώνουν στη μελέτη τους ότι *«παρόλο που η μέθοδος αποτίμησης των αποθεμάτων που χρησιμοποιείται (L.I.F.O. ή F.I.F.O.) μπορεί να επηρεάσει την υποχρέωση καταβολής φόρου εισοδήματος, οι επιδράσεις αυτές πιθανότατα δεν θα εντοπιστούν στην παρούσα έρευνα. Από τη στιγμή που η επιχείρηση χρησιμοποιεί την ίδια μέθοδο αποτίμησης τόσο για το λογιστικό όσο και για το φορολογικό της αποτέλεσμα, η μέθοδος αυτή θα επηρεάσει τόσο τον αριθμητή όσο και τον παρονομαστή του πραγματικού φορολογικού συντελεστή (για παράδειγμα, μία επιλογή της μεθόδου LIFO μειώνει το φόρο εισοδήματος, μειώνει, όμως, ταυτόχρονα, και το λογιστικό αποτέλεσμα.»*

Ενώ η παραπάνω τοποθέτηση ισχύει σε γενικές γραμμές, θα πρέπει να επισημάνουμε ότι η ακρίβειά της εξαρτάται από τον τρόπο με τον οποίο σχηματίζεται ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής και ειδικότερα, από το μέγεθος του εισοδήματος που θα χρησιμοποιηθεί στον παρονομαστή αυτού. Η επιλογή, για παράδειγμα, ενός μεγέθους όπως είναι ο «Κύκλος εργασιών» στον παρονομαστή του πραγματικού φορολογικού συντελεστή, διαφοροποιεί την κατάσταση καθώς μία μεταβολή στην τιμή με την οποία αποτιμάται το απόθεμα τέλους χρήσης μεταβάλλει τον αριθμητή (φόρος εισοδήματος) και όχι τον παρονομαστή (κύκλος εργασιών) του δείκτη, οδηγώντας κατ' επέκταση σε διαφοροποίηση του πραγματικού φορολογικού συντελεστή, όλων των υπολοίπων παραγόντων σταθερών.

3.4. Κλάδος δραστηριοποίησης

Τα κράτη επιλέγουν να παρέχουν κίνητρα μέσω του φορολογικού συστήματος στις επιχειρήσεις, για να δραστηριοποιηθούν ή να επενδύσουν περαιτέρω σε συγκεκριμένους κλάδους που κρίνονται ιδιαίτερης σημασίας για τις εγχώριες οικονομίες.

Στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η λειτουργία της αγοράς και το καθεστώς των ενισχύσεων των κρατών – μελών τελούν υπό την εποπτεία της Ένωσης, τόσο ως προς την ένταση όσο και ως προς την κατεύθυνση των κρατικών ενισχύσεων. Στο περιβάλλον αυτό, οι **στοχευμένες δράσεις ενίσχυσης συγκεκριμένων κλάδων** από τα κράτη – μέλη **δε γίνονται αποδεκτές παρά μόνο υπό προϋποθέσεις**. Αναλυτικότερα, όπως ρητά ορίζεται από το άρθρο 87 της «Συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας»² «*ενισχύσεις που χορηγούνται υπό οποιαδήποτε μορφή από τα κράτη ή με κρατικούς πόρους και που νοθεύουν ή απειλούν να νοθεύσουν τον ανταγωνισμό διά της ευνοϊκής μεταχειρίσεως ορισμένων επιχειρήσεων ή ορισμένων κλάδων παραγωγής είναι ασυμβίβαστες με την κοινή αγορά, κατά το μέτρο που επηρεάζουν τις μεταξύ κρατών μελών συναλλαγές, εκτός αν η παρούσα συνθήκη ορίζει άλλως.*»

Γίνεται αντιληπτό από τα ανωτέρω ότι στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης η ευθεία κρατική παρέμβαση υπέρ συγκεκριμένων κλάδων καθίσταται δυσχερής. **Ενδέχεται, εντούτοις, να υφίστανται μέτρα τεχνικής φύσεως** (π.χ. κανόνες απόσβεσης), **μέτρα που στοχεύουν σε συγκεκριμένες δράσεις** (π.χ. φορολογική έκπτωση για τις δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης) **ή ακόμη και ιδιαίτερη διοικητική μεταχείριση επιχειρήσεων συγκεκριμένου κλάδου**, που να διαφοροποιούν σημαντικά τη φορολογική τους επιβάρυνση στο πλαίσιο της δραστηριοποίησής τους σε διαφορετικούς κλάδους της ίδιας οικονομίας (Nicodeme, 2002).

Στο πλαίσιο αυτό, ο κλάδος στον οποίο δραστηριοποιείται η επιχείρηση ενδέχεται να αποτελεί έναν ακόμη παράγοντα ο οποίος διαφοροποιεί τους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές των επιχειρήσεων.

Η επίδραση του κλάδου στον οποίο δραστηριοποιούνται οι επιχειρήσεις στην πραγματική φορολογική τους επιβάρυνση έχει διερευνηθεί εμπειρικά κατά το παρελθόν. Ενδεικτικά, οι Stickney και Mcgee (1982) διαπιστώνουν τη διαφορετική φορολογική μεταχείριση των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην άντληση

² Η «Συνθήκη για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας» είναι διαθέσιμη στην ελληνική γλώσσα στη διεύθυνση <https://www.ecb.europa.eu/ecb/legal/pdf/ce32120061229e100010331.pdf> (σελ. 37 -189)

φυσικών κοιτασμάτων (ορυκτών, πετρελαίου, ξυλείας κ.λπ.) στις Η.Π.Α.. Ο Holland (1998) συμπεραίνει ότι οι επιχειρήσεις του κλάδου εξόρυξης ορυκτών του Ηνωμένου Βασιλείου επωμίζονται την περίοδο 1968 - 1993 υψηλότερους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές συγκριτικά με τους λοιπούς κλάδους της οικονομίας, ενώ οι Buijink, Janssen, Schols (1999), στη μελέτη που διενεργούν σε χώρες της Ε.Ε., καταλήγουν στην ύπαρξη ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης του κλάδου των τροφίμων στη Γερμανία. Τέλος, οι Vandnbussche, Janssen, Crabbe (2004), στην έρευνα που διενεργούν στο Βέλγιο, σημειώνουν ότι «κοινωνικά επιθυμητοί» κλάδοι, όπως είναι ο τουρισμός, η ανακύκλωση, και ο κλάδος έρευνας και ανάπτυξης επιβαρύνονται λιγότερο συγκριτικά με κλάδους λιγότερο «κοινωνικά επιθυμητούς», όπως είναι ο κλάδος των καπνοβιομηχανιών.

3.5. Τόπος δραστηριοποίησης

Οι πραγματικοί φορολογικοί συντελεστές της επιχείρησης ενδέχεται να διαφοροποιούνται επίσης ανάλογα με τη γεωγραφική περιοχή εντός της χώρας στην οποία αυτές δραστηριοποιούνται.

Αναφέρθηκε προηγουμένως ότι το καθεστώς των ενισχύσεων, των εκπτώσεων και των απαλλαγών που παρέχουν στις επιχειρήσεις τα κράτη – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης τελούν σαφώς υπό την εποπτεία της Ένωσης. Ενισχύσεις δύναται να χορηγούνται μόνο εφόσον κρίνεται ότι αυτές είναι συμβατές με την κοινή αγορά και δεν επηρεάζουν τις μεταξύ των κρατών – μελών συναλλαγές. Αναλυτικότερα, σύμφωνα με τη Συνθήκη για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, στις κρατικές ενισχύσεις που δύναται να θεωρηθούν ότι συμβιβάζονται με την κοινή αγορά περιλαμβάνονται:

α) οι ενισχύσεις για την προώθηση της οικονομικής ανάπτυξης περιοχών, στις οποίες το βιοτικό επίπεδο είναι ασυνήθιστα χαμηλό ή στις οποίες επικρατεί σοβαρή υποαπασχόληση και

β) οι ενισχύσεις για την προώθηση της ανάπτυξης ορισμένων οικονομικών περιοχών, εφόσον δεν αλλοιώνουν τους όρους των συναλλαγών κατά τρόπο που θα αντέκειτο προς το κοινό συμφέρον.

Οι κρατικές ενισχύσεις που παρέχονται στις επιχειρήσεις μέσω του φορολογικού συστήματος στη βάση της περιοχής που δραστηριοποιούνται ενδέχεται να διαφοροποιούν τη φορολογική τους επιβάρυνση. Για να διερευνηθεί περαιτέρω η ύπαρξη τυχόν συσχέτισης των δύο μεγεθών, θα πρέπει αρχικά να εξεταστεί εάν

υφίσταται διαφορετική νομοθεσία για τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές (για παράδειγμα, εάν υφίστανται διαφορετικοί ονομαστικοί φορολογικοί συντελεστές ή ρυθμίσεις που να μεταβάλλουν τη φορολογική βάση επί της οποίας επιβάλλεται ο φόρος ανά τοποθεσία). Πρέπει, εντούτοις, να επισημανθεί ότι ακόμα και αν οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε διαφορετικές περιοχές υπόκεινται ακριβώς στην ίδια νομοθεσία, **ο τρόπος με τον οποίο επιβάλλεται η νομοθεσία ενδέχεται να μεταβάλλει την εικόνα της πραγματικής φορολογικής τους επιβάρυνσης**. Για παράδειγμα, ο αριθμός και η ποιότητα των φορολογικών ελέγχων ενδέχεται να διαφοροποιείται κατά τόπους ως συνέπεια της αποτελεσματικότητας της αρμόδιας τοπικής φορολογικής αρχής ή ως πολιτική του κράτους σε περιοχές, για παράδειγμα, με αυξημένα ποσοστά ανεργίας.

Η σχέση μεταξύ των πραγματικών φορολογικών συντελεστών και του τύπου δραστηριοποίησης των επιχειρήσεων δεν έχει εξεταστεί εκτενώς κατά το παρελθόν. Οι Vandenbussche, Crabbe και Janssen (2005), στην έρευνα που διενεργούν στο Βέλγιο, λαμβάνοντας υπόψη τον τόπο στο οποίο δραστηριοποιείται η επιχείρηση, αποδεικνύουν ότι μέρος της διακύμανσης των πραγματικών φορολογικών συντελεστών των βέλγικων επιχειρήσεων μπορεί να αποδοθεί στη γεωγραφική περιοχή στην οποία αυτές δραστηριοποιούνται. Αναλυτικότερα, κατέληξαν στο στατιστικά σημαντικό συμπέρασμα ότι οι επιχειρήσεις στις περιοχές των Βρυξελλών και της Βαλλονίας του Βελγίου παρουσιάζουν χαμηλότερους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές από τις επιχειρήσεις της Φλάνδρας.

3.6. Η νομική μορφή της επιχείρησης

Η νομική μορφή αποτελεί έναν ακόμη παράγοντα που ενδέχεται να διαφοροποιεί τον τρόπο φορολόγησης των επιχειρήσεων ως αποτέλεσμα είτε της επιβολής διαφορετικού ονομαστικού φορολογικού συντελεστή είτε της ισχύος διαφορετικών ρυθμίσεων για τις επιχειρήσεις διαφορετικής νομικής μορφής. Η σχέση αυτή, ωστόσο, δεν εξετάζεται σε βάθος πιθανότατα λόγω αδυναμίας συγκέντρωσης των απαραίτητων δεδομένων για διαφορετικής νομικής μορφής επιχειρήσεις. Αναλυτικότερα, λαμβάνοντας υπόψη ότι η μοναδική πηγή δεδομένων σε μικροοικονομικό επίπεδο είναι συνήθως οι δημοσιευμένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, η δυνατότητα εξέτασης σχέσης περιορίζεται αποκλειστικά στις επιχειρήσεις που υποχρεούνται να δημοσιεύουν τις καταστάσεις αυτές. Αυτός είναι πιθανώς και ο λόγος για τον οποίο οι ερευνητές δεν διερευνούν το ζήτημα της

φορολογικής επιβάρυνσης μεταξύ επιχειρήσεων διαφορετικής νομικής μορφής αλλά αντιθέτως περιορίζουν την έρευνα σε επιχειρήσεις συγκεκριμένης νομικής μορφής (ενδεικτικά, βλ. Janssen, 2005).

3.7. Η κερδοφορία της επιχείρησης

Ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής προσδιορίζεται σε επίπεδο μικροοικονομικών μελετών παρελθόντων δεδομένων ως το πηλίκο του φόρου εισοδήματος που καταβάλλει μία επιχείρηση προς ένα μέγεθος λογιστικού αποτελέσματος των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων (λογιστικό αποτέλεσμα, λειτουργικό αποτέλεσμα, κύκλος εργασιών κ.λπ.). Από τον ορισμό, επομένως, γίνεται εμφανές ότι ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής δύναται να μεταβάλλεται στην περίοδο αναφοράς απλώς και μόνο λόγω των μεταβολών που επέρχονται στα αποτελέσματα της επιχείρησης.

Ο κίνδυνος να αποδοθούν αποκλειστικά στη φορολογική νομοθεσία μεταβολές των πραγματικών φορολογικών συντελεστών που οφείλονται στη μεταβολή των αποτελεσμάτων της επιχείρησης έχει επισημανθεί σε διάφορες μελέτες (Wilkie, 1988, U.S. GAO, 1990, Shevlin & Porter, 1992). Προκειμένου να ελεγχθεί η επίδραση αυτή στον πραγματικό φορολογικό συντελεστή, επιλέγεται συνήθως η ενσωμάτωση στην έρευνα ενός αριθμοδείκτη για την αποδοτικότητα της επιχείρησης και συγκεκριμένα του αριθμοδείκτη της αποδοτικότητας του ενεργητικού (ROA). Ο αριθμοδείκτης αυτός χρησιμοποιείται κατά κανόνα για να αξιολογηθεί εάν η διοίκηση της επιχείρησης επιτυγχάνει ένα σημαντικό ποσοστό επί του συνόλου των επενδυμένων στοιχείων που βρίσκονται υπό τον έλεγχό της (Μπατσινίλας, Πατατούκας, 2012).

Οι Gupta και Newberry (1997) στη βάση της μελέτης του Wilkie (1988) αναλύουν τον τρόπο με τον οποίο σχετίζεται ο δείκτης αποδοτικότητας του ενεργητικού με τον πραγματικό φορολογικό συντελεστή της επιχείρησης. Καταλήγουν ότι, όλων των υπολοίπων παραγόντων σταθερών, μία αύξηση της αποδοτικότητας του ενεργητικού (ROA) οδηγεί σε αύξηση του πραγματικού φορολογικού συντελεστή της επιχείρησης.

Αναλυτικότερα, η σχέση αυτή προκύπτει διαδοχικά ως εξής (όπου Π.Φ.Σ. νοείται ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής και όπου Ο.Φ.Σ. νοείται ο ονομαστικός φορολογικός συντελεστής):

$$\text{Π.Φ.Σ.} = \frac{\text{Φόρος}}{\text{Λογιστικά κέρδη προ φόρων}}$$

$$\text{Π.Φ.Σ.} = \frac{\text{Φορολογητέα κέρδη} \times \text{Ο.Φ.Σ.}}{\text{Λογιστικά κέρδη προ φόρων}}$$

$$\text{Π.Φ.Σ.} = \frac{(\text{Λογιστικά κέρδη προ φόρων} - \text{Φορολογικές εκπτώσεις}) \times \text{Ο.Φ.Σ.}}{\text{Λογιστικά κέρδη προ φόρων}}$$

$$\text{Π.Φ.Σ.} = \left(1 - \frac{\text{Φορολογικές εκπτώσεις}}{\text{Λογιστικά κέρδη προ φόρων}} \right) \text{Ο. Φ. Σ.}$$

Επειδή $\text{ROA} = \text{Λογιστικά κέρδη προ φόρων} / \text{Σύνολο ενεργητικού}$, προκύπτει συνεπακόλουθα ότι:

$$\text{Π.Φ.Σ.} = \left(1 - \frac{\text{Φορολογικές εκπτώσεις}}{\text{ROA} \times \text{Σύνολο ενεργητικού}} \right) \text{Ο. Φ. Σ.}$$

Προκύπτει, βάσει της παραπάνω αλληλουχίας εξισώσεων, ότι η αποδοτικότητα του ενεργητικού (ROA) συσχετίζεται θετικά με τον πραγματικό φορολογικό συντελεστή της επιχείρησης. Η σχέση αυτή επιβεβαιώνεται μάλιστα εμπειρικά τόσο από τους ίδιους (Gurta και Newberry, 1997) όσο και από μεταγενέστερους ερευνητές (Harris και Feeny, 2003, Richardson και Lanis, 2007 κ.α.).

3.8. Γεγονότα κατά την εξεταζόμενη περίοδο

Σημαντικά γεγονότα κατά τη διάρκεια της εξεταζόμενης περιόδου ενδέχεται να προκαλούν διαφοροποιήσεις στους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές των επιχειρήσεων καθώς και στους προσδιοριστικούς παράγοντες αυτών. **Τέτοια γεγονότα μπορεί ενδεικτικά να είναι μία φορολογική μεταρρύθμιση, η αλλαγή της κυβέρνησης ή της κυβερνητικής πολιτικής ή η έναρξη μίας οικονομικής κρίσης.** Επισημαίνεται ότι τα γεγονότα αυτά δεν εξετάζονται ως αίτια της μεταβολής των φορολογικών συντελεστών· αντιθέτως, εξετάζονται ως γεγονότα που διαχωρίζουν τις υπό διερεύνηση περιόδους σε δύο ή περισσότερα τμήματα τα οποία εξετάζονται διακριτά για τυχόν μεταβολές της εικόνας της φορολογικής επιβάρυνσης στις περιόδους πριν και μετά τα γεγονότα αυτά.

Στο πλαίσιο αυτό, έχουν διενεργηθεί έρευνες οι οποίες εστιάζοντας κατά κανόνα σε συγκεκριμένες **φορολογικές μεταρρυθμίσεις**, εξετάζουν διεξοδικά τις περιόδους πριν και μετά τη φορολογική μεταρρύθμιση προκειμένου να καταγράψουν τις τυχόν μεταβολές στο ζήτημα της πραγματικής φορολογικής επιβάρυνσης των επιχειρήσεων. Ενδεικτικά, οι Gurta και Newberry (1997) μελετούν στις Η.Π.Α. την επίπτωση της φορολογικής μεταρρύθμισης του 1986 (Tax Reform Act) ενώ οι

Richardson και Lanis (2007) μία αντίστοιχη φορολογική μεταρρύθμιση του 1999 – 2000 στην Αυστραλία (Ralph Review of Business Taxation). Στις παραπάνω περιπτώσεις, επιλέγεται η εισαγωγή στο εξεταζόμενο οικονομετρικό μοντέλο μίας εικονικής μεταβλητής – προσδιοριστικής της περιόδου που αφορά κάθε παρατήρηση του δείγματος (π.χ. η μεταβλητή λαμβάνει την τιμή 1, εάν η παρατήρηση αφορά τη – μετά το γεγονός – περίοδο, 0 διαφορετικά) καθώς και όρων αλληλεπίδρασης (interaction terms) οι οποίοι χρησιμοποιούνται προκειμένου να διερευνηθεί εάν οι – υπό εξέταση – σχέσεις μεταβλήθηκαν μετά το γεγονός. Με τον τρόπο αυτό, μπορεί να διερευνηθεί η μεταβολή των εξεταζόμενων σχέσεων πριν και μετά το γεγονός που λαμβάνεται υπόψη. Την πρακτική αυτή ακολουθούν τόσο οι Gupta και Newberry (1997) όσο και οι Richardson και Lanis (2007).

Στο ελληνικό φορολογικό σύστημα, οι μεταβολές της φορολογικής νομοθεσίας είναι συχνές και κατά κανόνα αποσπασματικές. Κρίνουμε ότι, προκειμένου να διερευνηθεί εμπειρικά η επίπτωση μίας φορολογικής μεταρρύθμισης, θα πρέπει να είναι αρκούντως σημαντική – σε έκταση και σε βάθος αλλαγών. Μία τέτοια μεταρρύθμιση η οποία ενδεικτικά θα μπορούσε να αποτελέσει επίκεντρο μελέτης είναι η αντικατάσταση του προϊσχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994) με τον τρέχοντα Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013). Η αντικατάσταση αυτή οδήγησε σε σημαντικές μεταβολές στις δομές του Κώδικα (π.χ. αντικατάσταση της ενιαίας αύξουσας προοδευτικής κλίμακας για όλα τα εισοδήματα των φυσικών προσώπων με αυτοτελείς επιμέρους κλίμακες ανά κατηγορία εισοδήματος), οι οποίες μεταβάλλουν ριζικά τον τρόπο φορολόγησης των υποκείμενων στο φόρο. Το ζήτημα της επίπτωσης της μεταβολής αυτής στο τομέα της φορολόγησης του εισοδήματος των επιχειρήσεων θα μπορούσε να διερευνηθεί εμπειρικά μετά από την πάροδο ορισμένων ετών ισχύος του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

Κατ' αντιστοιχία, ωστόσο, μπορούν να εξεταστούν διάφορα σημαντικά γεγονότα κατά την περίοδο αναφοράς, όπως είναι η αλλαγή της κυβερνητικής πολιτικής, η διενέργεια εκλογών ή η έναρξη μίας οικονομικής κρίσης.

Συγκεκριμένα, η **κυβερνητική πολιτική** αποτελεί ένα παράγοντα που επιδρά στον τρόπο φορολόγησης των επιχειρήσεων. Η επίδραση αυτή δε, προκύπτει όχι μόνο από τον τρόπο σύμφωνα με τον οποίο η κυβέρνηση επιλέγει να νομοθετεί αλλά και από τις διοικητικές πρακτικές που εφαρμόζει. Για παράδειγμα, η επιλογή μίας κυβέρνησης να προβαίνει στη διενέργεια αυξημένων και αυστηρότερων ελέγχων στις επιχειρήσεις στην προσπάθειά της να περιορίσει τη φοροδιαφυγή, επιδρά τελικώς στον τρόπο με τον

οποίο οι επιχειρήσεις φορολογούνται. Επισημαίνουμε ότι, στο βαθμό που γνωρίζουμε, δεν υπάρχουν σχετικές εμπειρικές μελέτες που να εξετάζουν τον τρόπο με τον οποίο μία μεταβολή της κυβερνητικής πολιτικής επιδρά στη φορολόγηση των επιχειρήσεων.

Παρομοίως, ο τρόπος με τον οποίο η **διενέργεια εκλογών** επιδρά στη διακύμανση της οικονομικής δραστηριότητας και κατ' επέκταση στη φορολόγηση των επιχειρήσεων μπορεί να εξεταστεί στα πλαίσια της διερεύνησης των φορολογικών συστημάτων. Στο πεδίο αυτό, ο Kramer (1971), σε μία έρευνα – σημείο αναφοράς στη διερεύνηση της συσχέτισης των οικονομικών διακυμάνσεων με την εκλογική συμπεριφορά των ψηφοφόρων, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι διακυμάνσεις μεγεθών, όπως του πραγματικού κατά κεφαλή εισοδήματος, του ρυθμού μεταβολής της ανεργίας ή του πληθωρισμού αποτελούν σημαντικούς προσδιοριστικούς παράγοντες του αποτελέσματος των εκλογών. Μάλιστα, όπως έχει επισημανθεί μεταγενέστερα (Rosenthal, 2006), το σπουδαιότερο ρόλο στα αποτελέσματα των εκλογών διαδραματίζει η οικονομική κατάσταση της ίδιας της χρονιάς των εκλογών και όχι τόσο η οικονομική κατάσταση των περασμένων χρόνων.

Αναλυτικότερα, όταν, τη χρονιά των εκλογών, αυξάνεται η ανεργία και ο πληθωρισμός ή μειώνεται ο ρυθμός αύξησης του πραγματικού διαθέσιμου ιδιωτικού εισοδήματος, οι ψηφοφόροι θεωρούν την κυβέρνηση υπεύθυνη με άμεση συνέπεια την αύξηση του αριθμού των ψήφων υπέρ του αντιπολιτευόμενου κόμματος. Όταν, αντίθετα, στην περίοδο αμέσως πριν από τις εκλογές έχει αυξηθεί ο ρυθμός μεταβολής του πραγματικού διαθέσιμου ιδιωτικού εισοδήματος ή έχει μειωθεί η ανεργία ή ο πληθωρισμός, οι ψηφοφόροι θεωρούν ότι η βελτίωση αυτή είναι αποτέλεσμα καλής κυβερνητικής πολιτικής και περισσότεροι από αυτούς τοποθετούνται ευνοϊκά απέναντι στο κόμμα που κυβερνάει (Λαμπρινίδης, 1984).

Στην παραπάνω λογική στηρίζεται και η ελληνική εκδοχή του «εκλογικού οικονομικού κύκλου» η οποία παρατηρείται ως απροθυμία των εκάστοτε κυβερνήσεων να εισπράττουν φόρους τις χρονιές των εκλογών στην επιδίωξή τους να οδηγήσουν τους ψηφοφόρους στην κάλπη με κατά το δυνατόν θετικότερα συναισθήματα. Σχετική είναι μία καταγεγραμμένη αναφορά, όπου σύμφωνα με έναν Έλληνα υπουργό Οικονομικών, «το 2009 ο φοροεισπρακτικός μηχανισμός διαλύθηκε, επειδή ήταν έτος εκλογών. [...] Το πρώτο πράγμα που κάνει μία κυβέρνηση σε έτος εκλογών είναι να μαζέψει τους εφοριακούς από τους δρόμους» (Καλύβας, 2015). Η αντίληψη αυτή είναι ενδεικτική του τρόπου με τον οποίο η διενέργεια των εκλογών ενδέχεται να συνδέεται

με τον τρόπο που λειτουργεί ο φοροεισπρακτικός μηχανισμός και κατ' επέκταση με τους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές των επιχειρήσεων.

Τέλος, λαμβάνοντας υπόψη ότι διανύουμε μία περίοδο έντονων οικονομικών μεταβολών, **η συγκυρία αυτή αποτελεί ένα ενδιαφέρον «πείραμα» για να εξεταστεί ο τρόπος με τον οποίο οι πραγματικοί φορολογικοί συντελεστές των επιχειρήσεων μεταβάλλονται στο περιβάλλον της εν εξελίξει οικονομικής κρίσης.** Αναλυτικότερα, η χρηματοπιστωτική κρίση, η οποία εκδηλώθηκε αρχικά στις ΗΠΑ τον Αύγουστο του 2007 και επιδεινώθηκε ραγδαία το φθινόπωρο του 2008 με την κατάρρευση της επενδυτικής τράπεζας Lehman Brothers, μετεξελίχθηκε σε παγκόσμια οικονομική κρίση, στο περιβάλλον των στενά διασυνδεδεμένων οικονομιών, προκαλώντας τη μεγαλύτερη οικονομική ύφεση από τη δεκαετία του 1930 και σοβαρή δημοσιονομική επιδείνωση στις περισσότερες χώρες. Οι επιπτώσεις ήταν δυσμενείς για όλες τις οικονομίες του πλανήτη. Το 2009 η παγκόσμια οικονομία κατέγραψε αρνητικό ρυθμό ανάπτυξης, για πρώτη φορά στη μεταπολεμική περίοδο, καθώς οι περισσότερες προηγμένες οικονομίες εισήλθαν σε βαθιά ύφεση και ο ρυθμός ανόδου του ΑΕΠ στις αναδυόμενες οικονομίες σημείωσε σημαντική επιβράδυνση. Όλες οι χώρες της ζώνης του ευρώ κατέγραψαν αρνητικούς ρυθμούς μεταβολής του ΑΕΠ, με τη χώρα μας να μην αποτελεί εξαίρεση στον παραπάνω κανόνα (Τράπεζα της Ελλάδος, 2014). Οι συνθήκες που περιγράφησαν ανωτέρω καθιστούν ιδιαίτερα ενδιαφέροντα μία πιθανή διερεύνηση του τρόπου με τον οποίο μεταβλήθηκαν οι πραγματικοί φορολογικοί συντελεστές και οι προσδιοριστικοί τους παράγοντες στα χρόνια της τρέχουσας οικονομικής κρίσης. Μάλιστα, αν και είναι σύνηθες να λαμβάνεται υπόψη η επίδραση της κρίσης στα όποια εξεταζόμενα οικονομετρικά προβλήματα, δεν υπάρχουν στο βαθμό που γνωρίζουμε σχετικές μελέτες που να εξετάζουν το ζήτημα αυτό.

3.9. Άλλοι παράγοντες

3.9.1. Δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης

Οι δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης στις οποίες προβαίνει η επιχείρηση αποτελούν έναν ακόμη παράγοντα ο οποίος εξετάζεται όσον αφορά την επίδρασή του στην πραγματική φορολογική επιβάρυνση της επιχείρησης. Οι δαπάνες αυτές λαμβάνονται υπόψη, δεδομένου ότι κατά κανόνα συνδέονται με ειδικές φορολογικές απαλλαγές και εκπτώσεις που παρέχονται, προκειμένου να ενισχυθεί ο τομέας της έρευνας και της ανάπτυξης στην οικονομία.

Ενδεικτικά, στην ελληνική φορολογική νομοθεσία, οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας των επιχειρήσεων εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημά τους κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους προσαυξημένες κατά κανόνα σε σύγκριση με το πραγματικό τους μέγεθος. Αναλυτικότερα, από την 1.1.2005 μέχρι την 31.12.2012, οριζόταν ότι όταν οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας υπερέβαιναν μέσα στη χρήση, το μέσο όρο των αντίστοιχων δαπανών που πραγματοποιήθηκαν τις δύο προηγούμενες χρήσεις, αφαιρούνταν από τα καθαρά κέρδη επιπλέον ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) των δαπανών αυτών που πραγματοποιήθηκαν στη χρήση (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, 1994). Από 1.1.2013, η συγκεκριμένη διάταξη μεταβλήθηκε και ορίστηκε ότι οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους προσαυξημένες κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%). Το ίδιο εξακολουθεί να ισχύει και από 1.1.2014, σύμφωνα με τον ισχύοντα Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (2013).

Γίνεται αντιληπτό ότι στο πλαίσιο αυτό διαμορφώνεται εύλογα η υπόθεση ότι η πραγματοποίηση δαπανών έρευνας και ανάπτυξης οδηγεί σε μείωση των πραγματικών φορολογικών συντελεστών των επιχειρήσεων. Η σχέση αυτή έχει εξεταστεί εμπειρικά κατά το παρελθόν και η πλειονότητα των ερευνητών επιβεβαιώνει την αρνητική αυτή συσχέτιση μεταξύ των δύο μεταβλητών. Ενδεικτικά, οι Gupta και Newberry (1997), οι Buijink, Janssen, Schols (1999), οι Harris και Feeny (2003), οι Vandenbussche, Crabbe και Janssen (2005), οι Richardson, Lanis (2007) και η Crabbe (2010) συμπεραίνουν ότι υψηλότερες δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης οδηγούν σε χαμηλότερους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές. Αντιθέτως, οι Buijink, Janssen, Schols (1999) διαπιστώνουν την ύπαρξη θετικής συσχέτισης μεταξύ των δύο μεταβλητών στις ιταλικές επιχειρήσεις και συμπεραίνουν ότι στη συγκεκριμένη οικονομία οι υψηλότερες δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης οδηγούν σε υψηλότερη φορολογική επιβάρυνση. Επισημαίνεται ότι η προσπάθεια διερεύνησης της συγκεκριμένης σχέσης στην ελληνική πραγματικότητα προϋποθέτει την ύπαρξη δημοσιευμένων στοιχείων για τις δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης των επιχειρήσεων. Δεδομένου, ωστόσο, ότι οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στη χώρα μας δεν υποχρεούνται στη δημοσίευση των στοιχείων αυτών, η δυνατότητα εμπειρικής διερεύνησης της σχέσης περιορίζεται σε σημαντικό βαθμό.

3.9.2. Δραστηριοποίηση στο εξωτερικό

Ο βαθμός της διεθνούς δραστηριοποίησης των επιχειρήσεων ενδέχεται να αποτελεί ακόμη έναν παράγοντα που διαφοροποιεί τον πραγματικό φορολογικό συντελεστή τους.

Την επισήμανση αυτή πραγματοποίησαν πρώτοι οι Stickney και Mcgee (1982) οι οποίοι, μελετώντας την αμερικάνικη οικονομία, επεσήμαναν ότι η δραστηριοποίηση των επιχειρήσεων σε χώρες με φορολογικό συντελεστή χαμηλότερο αυτού των Η.Π.Α. οδηγεί, δεδομένης της τότε ισχύουσας νομοθεσίας, σε μία προσωρινή ή μόνιμη αναβολή της καταβολής του φόρου και κατ' επέκταση σε μείωση των πραγματικών φορολογικών συντελεστών των επιχειρήσεων. Οι ερευνητές αναμένουν, βάσει των παραπάνω, αρνητική συσχέτιση των δύο μεγεθών, ωστόσο, δε μπορούν να επιβεβαιώσουν στην πράξη την αρχική τους υπόθεση. Ακολούθως, οι Gupta και Newberry (1997) ελέγχουν την ίδια σχέση αναμένοντας υψηλότερο πραγματικό φορολογικό συντελεστή στις αμερικάνικες επιχειρήσεις με εξωχώρια δραστηριότητα εφόσον αυτές δραστηριοποιούνται σε χώρες με σχετικά υψηλότερους φορολογικούς συντελεστές. Η υπόθεση αυτή προκύπτει, δεδομένου ότι η αμερικάνικη φορολογική νομοθεσία περιορίζει τη φορολογική έκπτωση που δικαιούνται οι επιχειρήσεις που καταβάλλουν φόρο εισοδήματος στο εξωτερικό. Σε συνέχεια των παραπάνω ερευνών, οι Buijink, Janssen, Schols (1999) υποστηρίζουν ότι ο τρόπος με τον οποίο συσχετίζεται ο βαθμός διεθνοποίησης των επιχειρήσεων με τον πραγματικό φορολογικό τους συντελεστή εξαρτάται από τον τρόπο με τον οποίο αντιμετωπίζονται νομοθετικά οι ξένες επενδύσεις στη χώρα προορισμού της επένδυσης. Συγκεκριμένα, αναφέρουν ότι ενώ ορισμένες χώρες παρέχουν κίνητρα για την προσέλκυση ξένων επενδύσεων, υπάρχουν άλλες χώρες που επιβάλλουν υψηλότερους φορολογικούς συντελεστές στα υποκαταστήματα των ξένων επιχειρήσεων. Από τη μελέτη που διενεργούν στην Ευρωπαϊκή Ένωση, οι ερευνητές συμπεραίνουν ότι στην Ιταλία το μέγεθος των διεθνών πωλήσεων συνδέεται αρνητικά με το πραγματικό φορολογικό συντελεστή της επιχείρησης. Τη σχέση αυτή εξετάζει επίσης η Rego (2003) η οποία συμπεραίνει ότι οι πολυεθνικές επιχειρήσεις στις Η.Π.Α. και οι πολυεθνικές επιχειρήσεις με εκτεταμένη δραστηριοποίηση στο εξωτερικό ειδικότερα, αντιμετωπίζουν χαμηλότερους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές από τις υπόλοιπες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στη χώρα. Άξια αναφοράς είναι, τέλος, η έρευνα των Harris και Feeny (2003), οι οποίοι καταλήγουν σε διαφορετικού προσήμου σχέση ανάλογα με το υπόδειγμα (σταθερών ή τυχαίων επιδράσεων) που

χρησιμοποιείται αλλά και αυτή του Janssen (2005) ο οποίος δεν καταλήγει σε στατιστικώς σημαντική σχέση.

Στην ελληνική φορολογική νομοθεσία, ο φόρος που καταβάλλεται στην αλλοδαπή εκπίπτει από το φόρο εισοδήματος των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, με την προϋπόθεση ότι η μείωση του φόρου εισοδήματος αυτή δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα. Η παραπάνω πρόβλεψη ίσχυσε διαχρονικά τόσο με τον προϊσχύοντα Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994, άρθρο 109) όσο και με το νυν Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013, άρθρο 68).

Στη βάση αυτής της διάταξης, μπορεί βάσιμα να υποτεθεί ότι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην αλλοδαπή ενδέχεται να επιβαρύνονται επιπρόσθετα συγκριτικά με αυτές που δραστηριοποιούνται αποκλειστικά στη χώρα μας, μόνο στην περίπτωση κατά την οποία ο ονομαστικός φορολογικός συντελεστής στην άλλη χώρα είναι μεγαλύτερος από αυτόν που εφαρμόζεται στη χώρα μας.

Για να γίνει κατανοητό το παραπάνω, παραθέτουμε το ακόλουθο υποθετικό παράδειγμα. Έστω τρεις ανώνυμες εταιρείες «ΑΛΦΑ», «ΒΗΤΑ» και «ΔΕΛΤΑ», φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος. Η εταιρεία «ΑΛΦΑ» δραστηριοποιείται στη χώρα μας και στη χώρα 1, η εταιρεία «ΒΗΤΑ» δραστηριοποιείται στη χώρα μας και στη χώρα 2 και η εταιρεία «ΔΕΛΤΑ» δραστηριοποιείται αποκλειστικά στη χώρα μας. Ο ονομαστικός συντελεστής φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων στην Ελλάδα είναι 29%, στη χώρα Α είναι 30% και στη χώρα Β είναι 20%. Παρατίθενται ακολούθως τα υποθετικά αποτελέσματα των τριών αυτών εταιρειών κατά τη διάρκεια μίας διαχειριστικής περιόδου.

Πίνακας 3

Παράδειγμα προσδιορισμού της φορολογικής επιβάρυνσης βάσει της δραστηριοποίησης των επιχειρήσεων σε άλλες χώρες

	Α.Ε. «ΑΛΦΑ»		Α.Ε. «ΒΗΤΑ»		Α.Ε. «ΔΕΛΤΑ»
Παγκόσμιο εισόδημα	100.000		100.000		100.000
Κατανομή εισοδήματος	ΕΛΛΑΔΑ	ΧΩΡΑ 1	ΕΛΛΑΔΑ	ΧΩΡΑ 2	ΕΛΛΑΔΑ
	60.000	40.000	60.000	40.000	100.000
Φορολογικός συντελεστής	29%	40%	29%	20%	29%
Φόρος που αναλογεί στο παγκόσμιο εισόδημα	29.000		29.000		29.000
Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή και εκπίπτει	11.600		8.000		0
Φόρος πληρωτέος στην Ελλάδα	17.400		21.000		29.000
Φόρος πληρωτέος στην αλλοδαπή	16.000		8.000		0
Συνολικός Φόρος πληρωτέος	33.400		29.000		29.000
<i>Σημειώσεις: Ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή και εκπίπτει περιορίζεται στο ύψος του αναλογούντος φόρου στην Ελλάδα.</i>					

Παρατηρείται ότι η εταιρεία «ΑΛΦΑ» που δραστηριοποιείται και στη χώρα 1, η οποία έχει μεγαλύτερο ονομαστικό φορολογικό συντελεστή από τη χώρα μας, επιβαρύνεται περισσότερο συγκριτικά με τις εταιρείες «ΒΗΤΑ» και «ΔΕΛΤΑ» του παραδείγματός μας.

Επισημαίνεται, ωστόσο, ότι το παραπάνω είναι ένα απλοποιημένο παράδειγμα που παρέχει μία ένδειξη του τρόπου με τον οποίο η δραστηριοποίηση στο εξωτερικό επιδρά στους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές των επιχειρήσεων στη χώρα μας. Η εξέταση του ζητήματος της φορολόγησης των κερδών των επιχειρήσεων στην

αλλοδαπή αποτελεί ένα εξαιρετικά σύνθετο θέμα, δεδομένων και των ισχυόντων 58 συμβάσεων/συμφωνιών αποφυγής διπλής φορολογίας της χώρας μας με άλλα κράτη παγκοσμίως.³ Οι συμφωνίες αυτές ενδέχεται να διαφοροποιούν σημαντικά τον τρόπο με τον οποίο φορολογούνται τα κέρδη των επιχειρήσεων στην αλλοδαπή. Σημειώνουμε, τέλος, ότι η προσπάθεια διερεύνησης της συγκεκριμένης σχέσης στην ελληνική πραγματικότητα προϋποθέτει την ύπαρξη δημοσιευμένων στοιχείων για το εισόδημα των επιχειρήσεων από τη διεθνή τους δραστηριοποίηση. Δεδομένου, ωστόσο, ότι οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στη χώρα μας δεν υποχρεούνται στη δημοσίευση των στοιχείων αυτών, η δυνατότητα εμπειρικής διερεύνησης της σχέσης περιορίζεται σε σημαντικό βαθμό.

3.9.3. Διαπραγμάτευση μετοχών της επιχείρησης στο χρηματιστήριο

Έχει επισημανθεί σε προγενέστερες έρευνες ότι οι εισηγμένες στο χρηματιστήριο επιχειρήσεις θέτουν σε προτεραιότητα την ορθή λογιστική απεικόνιση των αποτελεσμάτων τους. Ο λόγος είναι ότι μία μείωση στα αποτελέσματα της επιχείρησης στο πλαίσιο της εφαρμογής μίας πολιτικής φοροαποφυγής μπορεί να εκληφθεί ως αρνητικό μήνυμα από τα ενδιαφερόμενα μέρη (πιστωτές, μέτοχοι κ.λπ.) και να οδηγήσει σε μεγαλύτερο κόστος από το φορολογικό όφελος που η επιχείρηση μπορεί να αποκομίσει (Cloyd, Pratt & Stock, 1996, Mills & Newberry, 2001).

Στη βάση της υπόθεσης αυτής, ο Janssen (2005) εισάγει στο μοντέλο που χρησιμοποιεί μία εικονική μεταβλητή, προκειμένου να διερευνήσει την ύπαρξη συσχέτισης μεταξύ των εισηγμένων επιχειρήσεων και του πραγματικού φορολογικού συντελεστή τους, δίχως, ωστόσο, να καταλήγει σε στατιστικώς σημαντική σχέση. Την ίδια μεταβλητή ενσωματώνει στην έρευνά της και η Crabbe (2010), η οποία διαπιστώνει ότι οι εισηγμένες επιχειρήσεις έχουν κατά μέσο όρο χαμηλότερους φορολογικούς συντελεστές από τις μη εισηγμένες.

Η διερεύνηση της σχέσης αυτής ενδέχεται να οδηγήσει σε ενδείξεις διαφορετικής φορολογικής μεταχείρισης και στην ελληνική πραγματικότητα, ιδιαίτερα αν αναλογιστούμε ότι υφίσταντο περίοδοι κατά τις οποίες οι εισηγμένες επιχειρήσεις απολάμβαναν μειωμένους φορολογικούς συντελεστές συγκριτικά με τις μη εισηγμένες (π.χ. μέχρι το 2001 35% έναντι 37,5% ή 40%). Η δυνατότητα διερεύνησης της σχέσης, ωστόσο, βρίσκεται σε συνάρτηση με τη διαθεσιμότητα των σχετικών δεδομένων,

³ Οι συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας τις οποίες έχει συνάψει η χώρα μας είναι διαθέσιμες στην ακόλουθη ηλεκτρονική διεύθυνση του Υπουργείου Οικονομικών της χώρας http://www.gsis.gr/gsis/info/gsis_site/ddos/b.html

καθώς ο μικρός αριθμός των επιχειρήσεων οι μετοχές των οποίων διαπραγματεύονται στο χρηματιστήριο καθιστά πιθανώς δυσχερή την περαιτέρω διερεύνηση του ζητήματος αυτού.

3.9.4. Δαπάνη για τη λήψη φορολογικών συμβουλών. Συνεργασία με ελεγκτικές εταιρείες

Στις υπό εξέταση μεταβλητές μπορεί να συμπεριληφθεί επίσης και η δαπάνη χρηματικών ποσών για τη λήψη φορολογικών συμβουλών καθώς και η συνεργασία ή μη με μία από τις τέσσερις μεγαλύτερες ελεγκτικές εταιρείες παγκοσμίως (Deloitte & Touche, Ernst & Young, KPMG, Pricewaterhousecoopers) (Crabbe, 2010). Η Crabbe (2010), μελετώντας τη σχέση αυτή, συμπεραίνει ότι η συνεργασία με μία από τις προαναφερόμενες ελεγκτικές εταιρείες συμβάλλει στη μείωση των πραγματικών φορολογικών συντελεστών. Αντιθέτως, δεν καταλήγει σε στατιστικώς σημαντική σχέση εξετάζοντας τη δαπάνη για τη λήψη φορολογικών συμβουλών.

Σημειώνεται ότι τα αντίστοιχα δεδομένα δεν είναι στην παρούσα φάση διαθέσιμα για τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα. Αξίζει να επισημανθεί, όμως, ότι, από 1.1.2015, με την έναρξη ισχύος των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ν. 4308/2014), οι επιχειρήσεις που κατατάσσονται ως μεγάλες, σύμφωνα με τα κριτήρια του ίδιου νόμου, υποχρεούνται να περιλαμβάνουν στο προσάρτημα των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων τις συνολικές αμοιβές που χρεώθηκαν κατά την περίοδο από τον νόμιμο ελεγκτή ή το ελεγκτικό γραφείο της οντότητας, για τον έλεγχο των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, για άλλες υπηρεσίες διασφάλισης, για συμβουλευτικές φορολογικές υπηρεσίες και για λοιπές μη ελεγκτικές υπηρεσίες, διακεκριμένα κατά κατηγορία. Καθίσταται με τον τρόπο αυτό δυνατή η διερεύνηση του ζητήματος αυτού στο μέλλον και στη χώρα μας.

3.9.5. Ιδιοκτησιακό καθεστώς

Το ιδιοκτησιακό καθεστώς (ownership structure) των επιχειρήσεων ενδέχεται επίσης να οδηγεί σε διαφοροποιήσεις των πραγματικών φορολογικών τους συντελεστών. Τη σημείωση αυτή πραγματοποιούν οι Gupta και Newberry (1997) οι οποίοι υποστηρίζουν ότι όσο μεγαλύτερη είναι η συμμετοχή των διοικούντων της επιχείρησης στο μετοχικό της κεφάλαιο, τόσο περισσότερο επιθετικά αναμένεται να επιδιώκεται η μείωση των πραγματικών φορολογικών συντελεστών. Οι ερευνητές αυτοί, ωστόσο, δεν είναι σε θέση να μελετήσουν εμπειρικά τη σχέση λόγω της μη διαθεσιμότητας σχετικών δεδομένων. Μεταγενέστερα, η Crabbe (2010) διερευνώντας

το ζήτημα του ιδιοκτησιακού καθεστώτος στο Βέλγιο (1999 – 2007), εξετάζει τις επιχειρήσεις στις οποίες συμμετέχει στην ιδιοκτησία ξένος επενδυτής με ποσοστό τουλάχιστον 10% καταλήγοντας ότι οι επιχειρήσεις αυτές παρουσιάζουν κατά μέσο όρο μεγαλύτερο πραγματικό φορολογικό συντελεστή από τις λοιπές επιχειρήσεις.

Πρέπει να επισημανθεί, ωστόσο, ότι η άντληση στοιχείων σχετικά με το ιδιοκτησιακό καθεστώς των επιχειρήσεων είναι εξαιρετικά δύσκολη, γεγονός που καθιστά δυσχερή τη διερεύνηση της σχέσης μεταξύ του ιδιοκτησιακού καθεστώτος των επιχειρήσεων και των πραγματικών φορολογικών τους συντελεστών.

3.9.6. Εταιρική κουλτούρα

Οι πραγματικοί φορολογικοί συντελεστές των επιχειρήσεων ενδέχεται να διαφοροποιούνται επίσης, εάν εξεταστούν υπό το πρίσμα της φιλοσοφίας των διαφορετικών επιχειρήσεων (corporate culture). Το γεγονός αυτό επισημαίνουν οι Gupta και Newberry (1997) οι οποίοι υποστηρίζουν ότι είναι πιθανόν κάποιες επιχειρήσεις να είναι «εκ φύσεως» περισσότερο ή λιγότερο επιθετικές από άλλες κατά την προσπάθεια τους να μειώσουν το φόρο που θα κληθούν να καταβάλουν.

Η μεταβλητή αυτή, εντούτοις, δεν έχει ενσωματωθεί σε προγενέστερες μελέτες καθώς η εταιρική κουλτούρα σε μεγάλο βαθμό δεν μπορεί να γίνει ορατή από τους ερευνητές. Πρέπει να επισημανθεί, όμως, ότι μία ανάλυση χρονικών διαστρωματικών στοιχείων (panel data) πιθανότατα ενσωματώνει την επίδραση του παράγοντα αυτού, με την προϋπόθεση ότι αυτός δε μεταβάλλεται διαχρονικά σε σημαντικό βαθμό.

3.9.7. Παροχές σε διοικητικά στελέχη

Οι παροχές των διοικητικών στελεχών (compensation policies) και συγκεκριμένα ο τρόπος με τον οποίο αυτές καθορίζονται ενδέχεται επίσης να επηρεάζουν τον πραγματικό φορολογικό συντελεστή της επιχείρησης. Αναλυτικότερα, οι πρόσθετες αμοιβές που λαμβάνουν τα διοικητικά στελέχη των επιχειρήσεων μπορεί να συνδέονται με τα προ-φόρων ή με τα μετά-φόρων κέρδη της επιχείρησης, διαφοροποιώντας τους στόχους των διοικούντων και επιδρώντας κατ' επέκταση στο φορολογητέο εισόδημα της επιχείρησης (Gupta & Newberry, 1997). Παράλληλα, άξια αναφοράς είναι και η έρευνα των Dyreng, Hanlon, Maydew (2010), οι οποίοι διερευνούν και επιβεβαιώνουν την επίπτωση που ασκούν συγκεκριμένα διοικητικά στελέχη στο επίπεδο των πραγματικών φορολογικών συντελεστών των επιχειρήσεων.

3.9.8. Μεταφορά Ζημιάς

Οι επιχειρήσεις, στην περίπτωση κατά την οποία πραγματοποιούν δαπάνες που υπερβαίνουν το ακαθάριστο εισόδημά τους, καταλήγουν στο τέλος της χρήσης σε αναγνώριση ζημιάς ως αποτελέσματος. Ο τρόπος με τον οποίο αντιμετωπίζεται φορολογικά η ζημιά στα διάφορα φορολογικά συστήματα ενδέχεται να επιδρά στον ετήσιο πραγματικό φορολογικό συντελεστή της επιχείρησης (βλ. ενδεικτικά, Rego, 2003, Janssen, 2005, Dyreng, Hanlow, Maydew, 2010 κ.α.).

Αναλυτικότερα, η φορολογική νομοθεσία προσφέρει συνήθως δύο δυνατότητες στις επιχειρήσεις στην περίπτωση πραγματοποίησης ζημιάς σε μία φορολογική χρήση: τη μεταφορά της ζημιάς στα επόμενα (loss carryover) ή στα προηγούμενα (loss carryback) οικονομικά έτη. Στην πρώτη περίπτωση (loss carryover), η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να μεταφέρει τη ζημιά της χρήσης στα επόμενα έτη, χρησιμοποιώντας την ως μειωτικό στοιχείο των ακαθάριστων εισοδημάτων της και επιτυγχάνοντας, με τον τρόπο αυτό, μείωση της φορολογικής της επιβάρυνσης. Στη δεύτερη περίπτωση (loss carryback), η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να μεταφέρει τη ζημιά της χρήσης στα προηγούμενα οικονομικά έτη, αξιώνοντας επιστροφή του φόρου που κατέβαλλε κατά το μέρος της ζημιάς που πραγματοποίησε στη διάρκεια της χρήσης.

Στην ελληνική φορολογική νομοθεσία, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, όπως ίσχυε μέχρι 31.12.2013 (ν. 2238/1994) και όπως ισχύει από 1.1.2014 (ν. 4172/2013) παρέχει τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις να μεταφέρουν τυχόν ζημιά της χρήσης για συμψηφισμό με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημιά του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημιάς μεταγενέστερου έτους.

Ο τρόπος με τον οποίο αντιμετωπίζεται φορολογικά η περίπτωση της λογιστικής ζημιάς πρέπει να λαμβάνεται υπόψη κατά τη διερεύνηση των πραγματικών φορολογικών συντελεστών, αφού η σχέση αυτή ενδέχεται να επιδρά σε σημαντικό βαθμό στα αποτελέσματα των διενεργούμενων ερευνών.

3.9.9. Χρονικές μεταβλητές

Ο τρόπος με τον οποίο εξελίσσονται διαχρονικά οι πραγματικοί φορολογικοί συντελεστές των επιχειρήσεων μπορεί επίσης να διερευνηθεί. Σχετικά, οι Vandenbussche, Crabbe και Janssen (2005) ενσωματώνοντας στην έρευνά τους εικονικές μεταβλητές για τα έτη της περιόδου που εξετάζουν, συμπεραίνουν ότι το φορολογικό βάρος για τις επιχειρήσεις στο Βέλγιο αυξάνεται διαχρονικά κατά την εξεταζόμενη περίοδο. Αξιοσημείωτο είναι δε, ότι η αύξηση αυτή συνδυάζεται σε συγκεκριμένες περιόδους με μείωση των ονομαστικών φορολογικών συντελεστών. Το

γεγονός αυτό μπορεί να συνδέεται με τη διεύρυνση της φορολογικής βάσης επί της οποίας επιβάλλεται ο φόρος εισοδήματος των νομικών προσώπων στην οικονομία.

4. Το νομοθετικό πλαίσιο για τη φορολογία του εισοδήματος των επιχειρήσεων στην Ελλάδα. Ιστορική αναδρομή

Το ζήτημα της φορολόγησης του εισοδήματος των επιχειρήσεων στην Ελλάδα ρυθμίζεται από τον εκάστοτε ισχύοντα Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Η γνώση και η μελέτη σε βάθος του νομοθετήματος αυτού αποτελεί τη βάση επάνω στην οποία θα διαμορφωθούν τα ερευνητικά ερωτήματα και οι υποθέσεις οι οποίες εξετάζονται στην παρούσα μελέτη. Η σύντομη αναδρομή που επιχειρείται αναφορικά με τη μετεξέλιξη του νομοθετήματος αυτού κρίνεται σκόπιμη για τη διαμόρφωση του φορολογικού πλαισίου στο οποίο ιστορικά δραστηριοποιούνται οι επιχειρήσεις στην Ελλάδα.

Αναλυτικότερα, το νομοθετικό πλαίσιο φορολόγησης των επιχειρήσεων μπορεί να διαιρεθεί στη νεότερη ιστορία της χώρας σε τρεις χρονικές περιόδους (1955 – 1994, 1994 – 2013, 2014 και έπειτα).

Ειδικότερα, **κατά την περίοδο από το 1955 έως το 1994**, η φορολογία εισοδήματος των φυσικών και των νομικών προσώπων ρυθμιζόταν από δύο διαφορετικά νομοθετήματα.

Συγκεκριμένα, ο ενιαίος φόρος εισοδήματος που επιβαλλόταν στο συνολικό εισόδημα των φυσικών προσώπων θεσπίστηκε αρχικά με το ν.δ. 3323/1955. Ο φόρος αυτός διαδέχθηκε το φόρο των αναλυτικών κατηγοριών (καθαρών) προσόδων που είχε εισαχθεί στη χώρα μας με το ν. 1640, στα πλαίσια της φορολογικής μεταρρύθμισης που πραγματοποίησε η Κυβέρνηση του Ελ. Βενιζέλου το έτος 1919.

Με το ν.δ. 3843/1958, θεσπίστηκε η φορολόγηση του εισοδήματος που αποκτούν οι ανώνυμες εταιρίες, οι συνεταιρισμοί του ν.602/1915, οι αλλοδαπές επιχειρήσεις, καθώς και τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Με το νομοθέτημα αυτό συμπληρώθηκε το σύστημα φορολογίας εισοδήματος και δημιουργήθηκε μια ενότητα διατάξεων για τη φορολογία του εισοδήματος των φυσικών και των νομικών προσώπων.

Κατά τη διάρκεια της σαραντάχρονης, περίπου, ισχύος των διατάξεων των πιο πάνω δύο βασικών νομοθετημάτων, αυτά υπέστησαν αναρίθμητες μεταβολές, οι οποίες επηρέασαν σημαντικά τη δομή τους, τόσο στο ουσιαστικό όσο και στο διαδικαστικό τμήμα τους. Οι μεταβολές αυτές προκλήθηκαν, είτε άμεσα είτε έμμεσα, με πλήθος (πάνω από εκατό πενήντα) άλλων νομοθετημάτων ή υπουργικών αποφάσεων, που κυρώνονταν με νόμο, και ήταν πιο συχνές στο πεδίο της φορολογίας εισοδήματος των φυσικών προσώπων.

Η πολυνομία δημιούργησε, αναπόφευκτα, την πολυπλοκότητα των σχετικών διατάξεων και προκάλεσε άμεσα δυσμενή αποτελέσματα στην εφαρμογή τους, παραβιάζοντας ταυτόχρονα βασικές αρχές της επιβολής του φόρου, όπως την απλότητα και τη βεβαιότητα του φόρου. Εξάλλου, αυτή η πολυνομία, που χαρακτηρίζει τις φορολογικές διατάξεις, εμποδίζει την ανάπτυξη της επιστημονικής έρευνας και της μελέτης του φορολογικού δικαίου.

Το αίτημα για την ταξινόμηση σε ενιαίο κείμενο των διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, με στόχο την αποτελεσματική λειτουργία των διοικητικών δικαστηρίων και των φοροτεχνικών υπηρεσιών, καθώς και την κατανόηση των διατάξεων επιβολής αυτού του φόρου από τους φορολογουμένους οδήγησε στην **κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος με το νόμο υπ' αριθμ. 2238 του 1994** (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, 1994). Ο νόμος αυτός συγκέντρωσε όλες τις διεσπαρμένες διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων καθώς και τις συναφείς διατάξεις άλλων νομοθετημάτων σε ενιαίο κείμενο, ώστε να αποτελέσει ενιαίο βασικό νομοθέτημα αυτής της φορολογίας.

Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (1994), ως διάδοχο νομοθέτημα, διατήρησε τη χαρακτηριστική δομή του προϊσχύοντος συστήματος, που διέπε τη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και ίσχυσε για περίπου 20 χρόνια.

Κατά τη διάρκεια της ισχύος των διατάξεων του, υπέστη και αυτός επανειλημμένες και σημαντικές μεταβολές από πλήθος (75) νομοθετημάτων. Οι μεταβολές σε επιμέρους διατάξεις του πλησίασαν τον αριθμό των χιλίων (1.000) καθ' όλη τη διάρκεια ισχύος του.⁴

Το 2013, στα πλαίσια ευρύτερου σχεδιασμού του Υπουργείου Οικονομικών για τη μεταρρύθμιση του φορολογικού συστήματος της χώρας, **η Βουλή προχωρά στη ψήφιση του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (2013)**.

Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (2013) περιλαμβάνεται στο νόμο 4172 του 2013 (ΦΕΚ 167/23-7-2013, Τεύχος Α') και θεσπίστηκε, σύμφωνα με την αιτιολογική του έκθεση, με στόχο τη δημιουργία ενός δίκαιου, με βάση τις συνταγματικές επιταγές της φορολογικής δικαιοσύνης και ίσης μεταχείρισης, και αποτελεσματικού φορολογικού συστήματος.

⁴ Τα στατιστικά στοιχεία αντλήθηκαν από την ηλεκτρονική Τράπεζα Φορολογικής Πληροφόρησης Forin.gr (<http://www.forin.gr>)

Με το νόμο αυτό επιδιώχθηκε η ενίσχυση της διαφάνειας του φορολογικού συστήματος στο ανταγωνιστικό διεθνές οικονομικό περιβάλλον και στην ουσιαστική καταπολέμηση της φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής. Παράλληλα, τέθηκε ως στόχος η δημιουργία μιας δίκαιης βάσης αναδιανομής του εισοδήματος, μιας σταθερής πηγής χρηματοδότησης των δημόσιων υπηρεσιών και αγαθών και, παράλληλα, η δημιουργία ενός Κώδικα εύληπτου, κατανοητού και προσιτού στον κάθε πολίτη, προκειμένου να επαναθεμελιωθούν συνθήκες εμπιστοσύνης και σταθερότητας στο κοινωνικό και οικονομικό περιβάλλον και να τεθούν οι προϋποθέσεις ώστε η φορολογική διοίκηση να μπορεί να αντιμετωπίσει τη μεγαλύτερη πηγή οικονομικής αδικίας, που είναι η φοροδιαφυγή.

Οι διατάξεις του ισχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ενσωματώνουν, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του νόμου, τις εξελίξεις στη διεθνή και ευρωπαϊκή οικονομική πραγματικότητα, λαμβάνοντας υπόψη τους ορισμούς που απορρέουν αφ' ενός από τους κανόνες του διεθνούς φορολογικού δικαίου (φορολογική κατοικία, τόπος πραγματικής διοίκησης, μόνιμη εγκατάσταση) και αφ' ετέρου τους ορισμούς των επιμέρους εισοδημάτων (π.χ. τόκοι, μερίσματα, δικαιώματα), όπως αποτυπώνονται και στο Πρότυπο Σύμβασης του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.), που εφαρμόζεται μεταξύ των χωρών του Ο.Ο.Σ.Α. κατά τη σύναψη των Συμβάσεων περί αποφυγής διπλής φορολογίας στο εισόδημα και στο κεφάλαιο.

Επισημαίνεται ότι ο ισχύων Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) εφαρμόζεται για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Αξίζει, ωστόσο, να σημειωθεί ότι μέχρι τη δημοσίευση του νόμου 4389 του 2016 (ΦΕΚ 97/27-5-2016, Τεύχος Α'), μέσα σε λιγότερο, δηλαδή, από τρία χρόνια από τη δημοσίευσή του, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος έχει ήδη υποστεί περισσότερες από 280 μεταβολές σε επιμέρους διατάξεις του από περισσότερα από 20 νομοθετήματα.⁵

Στο κεφάλαιο που ακολουθεί, παρατίθενται τα ιδιαίτερα εκείνα χαρακτηριστικά του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος τα οποία, σε συνδυασμό με τη βιβλιογραφική ανασκόπηση που προηγήθηκε, συμβάλλουν στη διαμόρφωση των ερευνητικών ερωτημάτων της παρούσας μελέτης.

⁵ Τα στατιστικά στοιχεία αντλήθηκαν από την ηλεκτρονική Τράπεζα Φορολογικής Πληροφόρησης Forin.gr (<http://www.forin.gr>)

5. Διαμόρφωση ερευνητικών ερωτημάτων

Στη βάση της βιβλιογραφικής ανασκόπησης που προηγήθηκε και των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, προχωράμε ακολούθως στη διαμόρφωση των υποθέσεων που θα διερευνηθούν. Επισημαίνεται ότι οι υποθέσεις αυτές επιλέχθηκαν λαμβάνοντας υπόψη και τη διαθεσιμότητα των σχετικών δεδομένων για τις επιχειρήσεις του εξεταζόμενου δείγματος.

Αρχικά, **το πρώτο ζήτημα που χρήζει διερεύνησης είναι το κατά πόσο το μέγεθος των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην ελληνική οικονομία ενδέχεται να αποτελεί προσδιοριστικό παράγοντα της φορολογικής τους επιβάρυνσης.** Για να προχωρήσουμε στη διαμόρφωση της όποιας υπόθεσης για την εξεταζόμενη σχέση, θα επιχειρήσουμε αρχικά μία σύντομη αναφορά στο ισχύον νομοθετικό πλαίσιο, εστιάζοντας στους ονομαστικούς φορολογικούς συντελεστές, στη φορολογική βάση επί της οποίας αυτοί εφαρμόζονται και στον τρόπο που τα στοιχεία αυτά συνδέονται με το μέγεθος των επιχειρήσεων στην Ελλάδα.

Μελετώντας τη φορολογική νομοθεσία και ειδικότερα τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, όπως ίσχυε (ν. 2238/1994) αλλά και όπως από 1.1.2014 ισχύει (ν. 4172/2013), συμπεραίνουμε αρχικά ότι οι ονομαστικοί φορολογικοί συντελεστές δεν διαφοροποιούνται ανάλογα με το μέγεθος της επιχείρησης. Δεν συναρτώνται, δηλαδή, με στοιχεία που προσδιορίζουν το μέγεθος της επιχείρησης, όπως είναι ο κύκλος των εργασιών της, το σύνολο του ενεργητικού της ή ο αριθμός των απασχολούμενων της. Η φορολόγηση των κερδών των εταιρειών πραγματοποιείται κατά κανόνα με τη χρήση ενός κοινού αναλογικού φορολογικού συντελεστή για το σύνολο των επιχειρήσεων της οικονομίας, ανεξαρτήτως της κατηγορίας μεγέθους τους. Επιπλέον, το ακαθάριστο εισόδημα και οι δαπάνες που αναγνωρίζονται προς έκπτωση από αυτό προσδιορίζονται με κοινό τρόπο για όλες τις επιχειρήσεις, ανεξαρτήτως μεγέθους. Η αφετηρία, ως εκ τούτου, είναι κοινή για όλες τις επιχειρήσεις· η πολυπλοκότητα, ωστόσο, της φορολογικής νομοθεσίας καθιστά πιθανό το ενδεχόμενο οι μεγαλύτερες σε μέγεθος επιχειρήσεις να επιτυγχάνουν μεγαλύτερες εκπτώσεις δαπανών από το ακαθάριστο εισόδημά τους και τελικώς μικρότερο φορολογητέο αποτέλεσμα.

Παράλληλα, διαφοροποιήσεις στον τρόπο φορολόγησης των επιχειρήσεων διαφορετικού μεγέθους ενδέχεται να προκύπτουν και από τους λοιπούς νόμους που οριοθετούν το πλαίσιο στο οποίο δραστηριοποιούνται οι επιχειρήσεις. Ενδεικτικά, οι κανόνες τήρησης των βιβλίων των επιχειρήσεων, το λογιστικό πλαίσιο το οποίο

εφαρμόζουν και οι εκάστοτε ισχύοντες αναπτυξιακοί νόμοι αποτελούν σημαντικούς παράγοντες που μεταβάλλονται ανάλογα με το μέγεθος της επιχείρησης και ενδέχεται να επηρεάζουν τη φορολογική τους επιβάρυνση.

Εστιάζοντας στους κανόνες τήρησης λογιστικών βιβλίων και έκδοσης φορολογικών στοιχείων, όπως κατά περιόδους ισχύουν (Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων, Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), μπορεί να επισημανθεί η ύπαρξη ειδικών απαλλαγών και απλοποιήσεων ανάλογα με το μέγεθος των επιχειρήσεων. Για παράδειγμα, οι επιχειρήσεις, βάσει του ύψους του κύκλου των εργασιών τους και της νομικής τους μορφής, υποχρεούνται σε τήρηση διαφορετικής μορφής λογιστικών βιβλίων. Ειδικότερα, οι προσωπικές επιχειρήσεις (Ο.Ε., Ε.Ε. κ.λπ.) με κύκλο εργασιών έως 1.500.000 ευρώ έχουν τη δυνατότητα να τηρούν απλογραφικά βιβλία (βιβλίο εσόδων – εξόδων). Αντιθέτως, οι επιχειρήσεις με κύκλο εργασιών άνω του ποσού αυτού υποχρεούνται σε κάθε περίπτωση στην τήρηση διπλογραφικών βιβλίων (τήρηση ημερολογίων, καθολικών, ισοζυγίων κ.λπ.). Η ρύθμιση αυτή διαφοροποιεί τον τρόπο με τον οποίο καταγράφονται οι αναγκαίες πληροφορίες για την κατάρτιση και τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων. Ο βαθμός στον οποίο εξειδικεύεται η πληροφορία στα τηρούμενα βιβλία ενδέχεται να διαφοροποιεί και τον τρόπο με τον οποίο η επιχείρηση αντιλαμβάνεται τις φορολογικές της υποχρεώσεις, με τελική συνέπεια τη διαφορετική φορολόγηση των επιχειρήσεων.

Ένα άλλο παράδειγμα διαφορετικής φορολογικής μεταχείρισης επιχειρήσεων διαφορετικού μεγέθους προκύπτει στη βάση της υποχρέωσης διενέργειας φυσικής απογραφής των αποθεμάτων των επιχειρήσεων. Ειδικότερα, οι επιχειρήσεις με απλογραφικά βιβλία των οποίων ο ετήσιος καθαρός κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει το ποσό των 150.000 ευρώ από πωλήσεις αγαθών, δύνανται να μην διενεργούν απογραφή των αποθεμάτων τους. Οι επιχειρήσεις αυτές, εφόσον επιλέξουν τη μη διενέργεια φυσικής απογραφής, υπολογίζουν την απογραφή λήξης τους με τρόπο τεκμαρτό (είτε, μέχρι 31.12.2014, ως ποσοστό των αγορών της περιόδου, είτε, από 1.1.2015, δηλώνοντας μηδενική απογραφή λήξης και λαμβάνοντας το σύνολο των αγορών της περιόδου ως έξοδο). Η επιλογή αυτή, όπως γίνεται αντιληπτό, διαφοροποιεί το φορολογητέο αποτέλεσμα των επιχειρήσεων αυτών σε σύγκριση με τις επιχειρήσεις που διενεργούν υποχρεωτικά φυσική απογραφή των αποθεμάτων τους.

Παράλληλα, σημαντικές διαφοροποιήσεις στη φορολογική αντιμετώπιση των διαφορετικού μεγέθους επιχειρήσεων υφίστανται και στους αναπτυξιακούς νόμους. Οι

νόμοι αυτοί ενσωματώνουν προβλέψεις είτε για το μέγεθος των επιχειρήσεων που είναι δυνατό να υπαχθούν στις ενισχύσεις τους είτε για το μέγεθος των συγκεκριμένων επενδύσεων που δύναται να πραγματοποιηθούν. Μελετώντας, για παράδειγμα, τους νόμους 1892/1990 και 2601/1998, παρατηρείται ότι οι επενδύσεις ή/και τα προγράμματα χρηματοδοτικής μίσθωσης εξοπλισμού ή επιχειρηματικού σχεδίου έπρεπε να υπερβαίνουν ένα ελάχιστο ποσό, προκειμένου μία επιχείρηση να είναι σε θέση να υπαχθεί στις ενισχύσεις των νόμων αυτών. Στον επόμενο αναπτυξιακό νόμο (ν. 3299/2004), πέραν των ελαχίστων ποσών απαιτούμενης επένδυσης, που μάλιστα διαφοροποιούνταν ανά κατηγορία μεγέθους της επιχείρησης, παρέχονταν επιπρόσθετα και επιπλέον ποσοστά ενίσχυσης στις μεσαίες, στις μικρές και στις πολύ μικρές επιχειρήσεις. Ομοίως, στον τελευταίο αναπτυξιακό νόμο (ν. 3908/2011), η φορολογική απαλλαγή που παρέχεται και συνίσταται στην απαλλαγή από την καταβολή φόρου εισοδήματος επί των πραγματοποιούμενων προ φόρων κερδών συναρτάται με το μέγεθος του φορέα της επένδυσης. Για τους σκοπούς του εν λόγω νόμου, οι επιχειρήσεις διακρίνονται σε μεγάλες, μεσαίες, μικρές και πολύ μικρές. Οι συγκεκριμένες φοροαπαλλαγές ή εκπτώσεις των αναπτυξιακών νόμων που βρίσκονται σε άμεση συνάρτηση με το μέγεθος της επιχείρησης διαφοροποιούν ευθέως τη φορολογική τους επιβάρυνση.

Τέλος, οι πραγματικοί φορολογικοί συντελεστές των επιχειρήσεων αναμένεται να διαφοροποιούνται σε συνάρτηση με το μέγεθος τους, αν ληφθεί υπόψη και ο τρόπος με τον οποίο η φορολογική νομοθεσία επιβάλλεται. Για παράδειγμα, στην Ελλάδα λειτουργεί, ως ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία φορολογικού ελέγχου, το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) του Υπουργείου Οικονομικών. Η υπηρεσία αυτή στοχεύει αποκλειστικά στο φορολογικό έλεγχο των μεγαλύτερων σε μέγεθος επιχειρήσεων. Για το λόγο αυτό και δεδομένου ότι δεν υφίσταται αντίστοιχη υπηρεσία για διαφορετικού μεγέθους επιχειρήσεις, αναμένεται εύλογα ότι η ύπαρξη του στοχευμένου αυτού ελεγκτικού οργάνου θα διαφοροποιεί τη φορολογική επιβάρυνση των συγκεκριμένων επιχειρήσεων.

Στη βάση όλων όσων προαναφέρθηκαν αλλά και της γενικότερης συζήτησης που προηγήθηκε στο κεφάλαιο 3, μπορούμε να υποθέσουμε ότι υφίσταται συσχέτιση μεταξύ του πραγματικού φορολογικού συντελεστή μίας επιχείρησης και του μεγέθους της. Εκτιμούμε δε, ότι δεδομένου ότι η φορολογική νομοθεσία δημιουργεί κατά κανόνα ένα λιγότερο απαιτητικό περιβάλλον για τις επιχειρήσεις μικρότερου μεγέθους (επιτρέποντάς τους, για παράδειγμα, να τηρούν τα λογιστικά τους βιβλία με μικρότερο

βαθμό λεπτομέρειας), η σχέση αυτή αναμένεται να είναι θετική, δηλαδή οι μεγαλύτερες σε μέγεθος επιχειρήσεις θα έχουν μεγαλύτερους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές. Η πρώτη ερευνητική υπόθεση που πρόκειται να εξετάσουμε διαμορφώνεται, συνεπώς, ως εξής:

Υ1: Ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής της επιχείρησης σχετίζεται θετικά με το μέγεθος της επιχείρησης

Η χρηματοοικονομική μόχλευση της επιχείρησης ή διαφορετικά, ο βαθμός εξάρτησής της από τα ξένα κεφάλαια αποτελεί το δεύτερο παράγοντα ο οποίος θα εξεταστεί όσον αφορά την επίδρασή του στον πραγματικό φορολογικό συντελεστή της επιχείρησης. Επισημάνθηκε στη βιβλιογραφική ανασκόπηση που προηγήθηκε ότι ο τρόπος με τον οποίο τα μερίσματα και οι τόκοι αντιμετωπίζονται φορολογικά ενδέχεται να οδηγούν σε διαφοροποιήσεις στη φορολογική επιβάρυνση των επιχειρήσεων. Αναλυτικότερα, δεδομένου ότι οι τόκοι κατά κανόνα αναγνωρίζονται ως φορολογικά εκπεστές δαπάνες σε αντίθεση με τα διανεμόμενα μερίσματα, αναμένεται να υπάρχει αρνητική συσχέτιση μεταξύ της χρηματοοικονομικής μόχλευσης και του πραγματικού φορολογικού συντελεστή της επιχείρησης. Το παραπάνω επαληθεύεται και στην ελληνική φορολογική νομοθεσία. Ειδικότερα, σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, όπως ίσχυε (ν. 2238/1994) αλλά και όπως από 1.1.2014 ισχύει (ν. 4172/2013), από το ακαθάριστο εισόδημα των επιχειρήσεων εκπίπτουν οι δεδουλευμένοι κάθε είδους τόκοι δανείων ή πιστώσεων της επιχείρησης. Αντιθέτως, τα μερίσματα δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστές φορολογικά δαπάνες της επιχείρησης και, ως εκ τούτου, δε συμβάλλουν στη μείωση της πραγματικής φορολογικής της επιβάρυνσης. Η διάκριση αυτή διαμορφώνει ένα σαφώς ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς για τις επιχειρήσεις που προτιμούν τα ξένα από τα ίδια κεφάλαια οδηγώντας στην υπόθεση ότι οι επιχειρήσεις με υψηλή χρηματοοικονομική μόχλευση παρουσιάζουν χαμηλότερους φορολογικούς συντελεστές από τις επιχειρήσεις που στηρίζονται σε μεγαλύτερο βαθμό στα ίδια κεφάλαια τους.

Υ2: Ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής της επιχείρησης σχετίζεται αρνητικά με τη χρηματοοικονομική της μόχλευση

Διερευνώντας τη συσχέτιση του βαθμού στον οποίο οι επιχειρήσεις επενδύουν στα πάγια περιουσιακά τους στοιχεία με τον πραγματικό φορολογικό τους συντελεστή, θα εστιάσουμε τόσο στη φορολογική όσο και στην αναπτυξιακή νομοθεσία.

Αρχικά, οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην ελληνική επικράτεια έχουν τη δυνατότητα, σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, όπως ίσχυε

(ν. 2238/1994) αλλά και όπως, από 1.1.2014, ισχύει (ν. 4172/2013), να καταναείμουν την αποσβεστέα αξία των πάγιων περιουσιακών τους στοιχείων στην ωφέλιμη οικονομική ζωή τους μέσω της διενέργειας αποσβέσεων. Οι αποσβέσεις διενεργούνται βάσει των οριζόμενων συντελεστών φορολογικής απόσβεσης και διαφέρουν ανά κατηγορία παγίου περιουσιακού στοιχείου. Στη βάση αυτή, η δαπάνη που πραγματοποιείται για την απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων κατανέμεται, σύμφωνα με την ελληνική φορολογική νομοθεσία, από 5 έως 20 χρόνια (σχετ. το άρθρο 24 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ν. 4172/2013). Η δυνατότητα αυτή επιτρέπει στις επιχειρήσεις να αντισταθμίσουν μέρος του κόστους που αναλήφθηκε για την απόκτηση των στοιχείων αυτών έναντι μελλοντικών κερδών, γεγονός με ιδιαίτερη σημασία για τη φορολογική επιβάρυνση των επιχειρήσεων, ιδιαιτέρως δε, αν ληφθεί υπόψη ότι η ζημιά μίας επιχείρησης μπορεί να μεταφερθεί στο μέλλον, για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) και μόνο φορολογικά έτη.

Παράλληλα, ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση για τις επιχειρήσεις εντάσεως πάγιας περιουσίας προκύπτει και από τη μελέτη της αναπτυξιακής νομοθεσίας. Ειδικότερα, οι αναπτυξιακοί νόμοι, παρέχοντας κίνητρα στις επιχειρήσεις, επιτρέπουν τη διενέργεια εκπτώσεων ή τη χορήγηση φοροαπαλλαγών ανάλογα με το βαθμό επένδυσης σε πάγιο εξοπλισμό. Για παράδειγμα, στις ενισχυόμενες δαπάνες του αναπτυξιακού νόμου 3908/2011 περιλαμβάνεται η κατασκευή, η επέκταση και ο εκσυγχρονισμός κτιριακών εγκαταστάσεων ή η αγορά και η εγκατάσταση καινούριων σύγχρονων μηχανημάτων. Αντιθέτως, ρητά εξαιρούνται και δεν ενισχύονται οι δαπάνες που αφορούν λειτουργικά έξοδα της επιχείρησης. Οι επιχειρήσεις που εντάσσονται στο συγκεκριμένο αναπτυξιακό νόμο απολαμβάνουν, μεταξύ άλλων, φορολογικών απαλλαγών που συνίστανται στην απαλλαγή από την καταβολή φόρου εισοδήματος επί των πραγματοποιούμενων προ φόρων κερδών, τα οποία προκύπτουν με βάση τη φορολογική νομοθεσία, από το σύνολο των δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Οι απαλλαγές αυτές διαφοροποιούν, όλων των υπολοίπων παραγόντων σταθερών, τη φορολογική επιβάρυνση των επιχειρήσεων καθιστώντας τις επιχειρήσεις που εντάσσονται σε αναπτυξιακά προγράμματα ωφελιμένες συγκριτικά με αυτές που δεν εντάσσονται.

Βάσει όσων προαναφέρθηκαν, καθίσταται σαφές ότι τόσο το φορολογικό όσο και το αναπτυξιακό νομοθετικό πλαίσιο παρέχουν σαφείς ενδείξεις για αρνητική συσχέτιση μεταξύ της φορολογικής επιβάρυνσης των επιχειρήσεων και των

αριθμοδεικτών έντασης πάγιας περιουσίας της επιχείρησης. Αναμένεται, δηλαδή, η φορολογική επιβάρυνση των επιχειρήσεων να είναι μικρότερη όσο υψηλότεροι είναι οι δείκτες εντάσεως πάγιας περιουσίας της επιχείρησης.

Υ₃: Ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής της επιχείρησης σχετίζεται αρνητικά με το δείκτη εντάσεως της πάγιας περιουσίας της.

Όσον αφορά τη διερεύνηση της σχέσης του δείκτη εντάσεως των αποθεμάτων της επιχείρησης με τον πραγματικό φορολογικό της συντελεστή, θα πρέπει αρχικά να επισημανθεί ότι, σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στο ελληνικό φορολογικό σύστημα υποχρεούνται να χρησιμοποιούν την ίδια μέθοδο αποτίμησης του αποθέματος τέλους χρήσης τόσο για λογιστικούς όσο και για φορολογικούς σκοπούς. Η μέθοδος αποτίμησης που εφάρμοσε η επιχείρηση δεν επιτρέπεται, μάλιστα, να μεταβληθεί κατά τα τέσσερα (4) έτη μετά το φορολογικό έτος κατά το οποίο χρησιμοποιήθηκε για πρώτη φορά (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, 2013). Οι ρυθμίσεις αυτές δημιουργούν, ως εκ τούτου, ένα φορολογικά ουδέτερο περιβάλλον χωρίς ενδείξεις διαφορετικής φορολογικής μεταχείρισης για τις επιχειρήσεις που επενδύουν στα αποθέματά τους. Δεδομένης, ωστόσο, της υπόθεσης των Gupta & Newberry (1997) ότι οι επιχειρήσεις εντάσεως αποθεμάτων αντιμετωπίζουν υψηλότερους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές στο βαθμό που ο δείκτης εντάσεως αποθεμάτων είναι υποκατάστατο του δείκτη εντάσεως της πάγιας περιουσίας της επιχείρησης, αναμένουμε ότι ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής της επιχείρησης θα συσχετίζεται θετικά με το δείκτη εντάσεως αποθεμάτων της επιχείρησης.

Υ₄: Ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής της επιχείρησης σχετίζεται θετικά με το δείκτη εντάσεως αποθεμάτων της.

Αναφορικά με τον κλάδο στον οποίο δραστηριοποιούνται οι επιχειρήσεις και μετά τη μελέτη του ισχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, διαπιστώνεται ότι δεν υφίστανται ευθέως διατάξεις που να οδηγούν σε διαφορετική φορολογική μεταχείριση των επιχειρήσεων βάσει του κλάδου τους. Υφίστανται διατάξεις, ωστόσο, οι οποίες μπορεί εμμέσως να οδηγούν στο ίδιο ακριβώς αποτέλεσμα. Για παράδειγμα, η δυνατότητα διενέργειας των φορολογικών αποσβέσεων με συντελεστές διαφορετικούς ανά κατηγορία πάγιων περιουσιακών στοιχείων πιθανότατα ευνοεί, όπως αναφέρθηκε προηγουμένως, τις επιχειρήσεις εντάσεως πάγιας περιουσίας. Κατ' επέκταση, φαντάζει λογική η υπόθεση ότι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε κλάδους που απαιτούν την κατοχή σημαντικών παγίων περιουσιακών στοιχείων

(ενδεικτικά, κλάδος κατασκευών, μεταφορών κ.λπ.) θα εκπίπτουν φορολογικά σημαντικότερες δαπάνες ετησίως συγκριτικά με μία επιχείρηση που δραστηριοποιείται στον τομέα της παροχής υπηρεσιών.

Παράλληλα, διαφοροποιήσεις ενδέχεται να προκύπτουν και στη βάση των διαφόρων αναπτυξιακών νόμων. Οι νόμοι αυτοί στοχεύοντας στην προώθηση συγκεκριμένων δράσεων στα πλαίσια της οικονομίας ενδέχεται να ορίζουν είτε συγκεκριμένους κλάδους επιχειρήσεων οι οποίοι είναι επιλέξιμοι για ενίσχυση, είτε συγκεκριμένα επενδυτικά σχέδια που μπορούν να αναληφθούν. Ειδικότερα, οι αναπτυξιακοί νόμοι 1892/1990 και 2601/1998 όριζαν συγκεκριμένους κλάδους επιχειρήσεων επιλέξιμους προς ενίσχυση (π.χ. μεταποιητικές, βιομηχανικές, βιοτεχνικές, χειροτεχνικές επιχειρήσεις) σε αντίθεση με τους μεταγενέστερους 3296/2004 και 3908/2011, οι οποίοι όριζαν συγκεκριμένα επιλέξιμα επενδυτικά σχέδια (π.χ. η κατασκευή, η επέκταση, ο εκσυγχρονισμός κτηριακών, ειδικών και βοηθητικών εγκαταστάσεων) εξαιρώντας, παράλληλα, συγκεκριμένους κλάδους από τη δυνατότητα ενίσχυσης μέσω του αναπτυξιακού νόμου. Ακόμη και στην περίπτωση, όμως, που δεν ορίζονται ρητά οι επιλέξιμοι κλάδοι αλλά μόνο τα συγκεκριμένα επενδυτικά σχέδια που δύναται να αναληφθούν, η φύση και μόνο των επενδυτικών σχεδίων εισάγει μεροληψία στο ζήτημα της φορολόγησης των επιχειρήσεων. Για παράδειγμα, η δυνατότητα κρατικής ενίσχυσης που παρέχεται στις επιχειρήσεις που πραγματοποιούν επενδύσεις στο τομέα ανάπτυξης λογισμικού είναι πιθανότερο να τύχει εκμετάλλευσης από τις επιχειρήσεις νέας τεχνολογίας παρά από μία επιχείρηση που δραστηριοποιείται στο λιανικό εμπόριο. Οι διακρίσεις αυτές που εισάγονται διαφοροποιούν, όπως γίνεται αντιληπτό, τη τελική φορολογική επιβάρυνση των επιχειρήσεων στη βάση του κλάδου στον οποίο αυτές δραστηριοποιούνται.

Οφείλουμε, τέλος, να επισημάνουμε μία σημαντική εξαίρεση στο γενικό κανόνα της μη διακριτικής φορολογικής μεταχείρισης συγκεκριμένων κλάδων στο ελληνικό φορολογικό σύστημα. Η εξαίρεση αυτή αφορά τη φορολογία των πλοίων στην Ελλάδα. Ειδικότερα, το φορολογικό καθεστώς των υπό ελληνική σημαία πλοίων ρυθμίζεται από το νόμο 27/1975, ο οποίος προβλέπει ειδική φορολογική μεταχείριση για τους πλοιοκτήτες και τις πλοιοκτήτριες εταιρείες και ορίζει διαφορετικό τρόπο φορολόγησης, διαφορετικές απαλλαγές και εκπτώσεις του φόρου από τις εφαρμοζόμενες στις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στους λοιπούς κλάδους στη χώρα. Για την επιβολή του φόρου των πλοίων, τα υποκείμενα σε αυτόν πλοία κατατάσσονται σε δύο κατηγορίες. Ο φόρος που επιβάλλεται στα πλοία πρώτης

κατηγορίας που νηολογούνται υπό ελληνική σημαία, υπολογίζεται με κριτήριο την ηλικία και την ολική χωρητικότητα των πλοίων αυτών σε κόρους. Αντιστοίχως, ο φόρος που επιβάλλεται στα πλοία της δεύτερης κατηγορίας υπολογίζεται ετησίως κατά κόρο ολικής χωρητικότητας του πλοίου. Όπως γίνεται ευθέως αντιληπτό, η φορολόγηση των πλοίων δε στηρίζεται στο λογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματός τους, αλλά προσδιορίζεται από έναν αναλογικό συντελεστή που προκύπτει βάσει δεδομένων χαρακτηριστικών των πλοίων (τύπος πλοίου, ηλικία, χωρητικότητα). Η διακριτική αυτή φορολογική μεταχείριση του συγκεκριμένου κλάδου αποτελεί μία ακόμη ένδειξη της επίπτωσης που ασκεί ο κλάδος στην πραγματική φορολογική επιβάρυνση των επιχειρήσεων.

Στη βάση όλων όσων αθροιστικά προαναφέρθηκαν, μπορεί εύλογα να υποτεθεί ότι οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε συγκεκριμένους κλάδους της οικονομίας αναμένεται να παρουσιάζουν διαφορετικούς πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές.

Υ5: Ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής της επιχείρησης σχετίζεται με τον κλάδο στον οποίο δραστηριοποιείται

Η φορολογική νομοθεσία και ο τρόπος με τον οποίο αυτή εφαρμόζεται στις διαφορετικές γεωγραφικές περιφέρειες της χώρας μπορεί επίσης να παρέχει ενδείξεις διαφορετικής φορολογικής μεταχείρισης των επιχειρήσεων.

Ειδικότερα, εξετάζοντας τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, παρατηρείται ότι η μοναδική ρύθμιση η οποία υποδεικνύει διαφορετική φορολογική μεταχείριση ανάλογα με τον τόπο της δραστηριοποίησης των επιχειρήσεων αφορά τα μικρά νησιά της χώρας. Ειδικότερα, προβλεπόταν διαχρονικά η μείωση κατά 40% των συντελεστών φορολόγησης των επιχειρήσεων για τα κέρδη που προκύπτουν από επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκούνταν σε νησιά με πληθυσμό, σύμφωνα με την τελευταία απογραφή, κάτω από τρεις χιλιάδες εκατό (3.100) κατοίκους. Η μείωση αυτή εφαρμοζόταν, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 118 του προϊσχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994) και τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 58 του ισχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) μέχρι την 31^η Δεκεμβρίου του 2015. Η μείωση αυτή είναι αναμφίβολα σημαντική, ωστόσο, η έκταση της εφαρμογής της δεν είναι ιδιαίτερα μεγάλη, δεδομένου του μικρού πληθυσμού των νησιών στα οποία εφαρμόζεται. Επισημαίνουμε ότι, σύμφωνα με την τελευταία

απογραφή πληθυσμού της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής⁶, ορισμένα από τα νησιά που είχαν πληθυσμό κάτω των 3.100 κατοίκων ήταν ενδεικτικά τα νησιά της Αμοργού, της Πάτμου, της Σερίφου, της Σίφνου, της Σίκινου, της Κέας, της Κιμώλου, της Κύθνου και της Φολεγάνδρου.

Επιπροσθέτως, ενδείξεις διαφορετικής φορολογικής αντιμετώπισης των επιχειρήσεων ανάλογα με τον τόπο δραστηριοποίησής τους προκύπτουν και από την αναπτυξιακή νομοθεσία της χώρας. Αναλυτικότερα, οι αναπτυξιακοί νόμοι στο σύνολο τους, στοχεύοντας στην περιφερειακή και ταυτόχρονα ισόρροπη ανάπτυξη, διαιρούν την ελληνική επικράτεια σε διαφορετικές ζώνες, στις οποίες εφαρμόζονται διαφορετικά ποσοστά ενίσχυσης, ανάλογα με τα επίπεδα ανάπτυξης κάθε ζώνης σε σύγκριση με το μέσο όρο της χώρας.

Για παράδειγμα, στον τελευταίο αναπτυξιακό νόμο (Ν. 3908/2011), η επικράτεια διαιρείται σε τρεις ζώνες κινήτρων (Α', Β', Γ'), ως εξής:

- στη Α' ζώνη ανήκουν οι νομοί της Αττικής και της Βοιωτίας,
- στη Β' ζώνη ανήκουν οι νομοί με κατά κεφαλήν Α.Ε.Π. μεγαλύτερο από το 75% του μέσου όρου της χώρας και
- στη Γ' ζώνη κινήτρων ανήκουν οι νομοί με κατά κεφαλήν Α.Ε.Π. μικρότερο από το 75% του μέσου όρου της χώρας, η Περιφέρεια Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης, τα νησιά των Περιφερειών Νοτίου και Βορείου Αιγαίου και Ιονίων Νήσων, τα νησιά που ανήκουν διοικητικά σε νομούς της ηπειρωτικής Ελλάδας καθώς και οι παραμεθόριοι νομοί της χώρας.

Στη βάση αυτής της υποδιαίρεσης, η οποία επαναλαμβάνεται διαχρονικά σε όλους τους αναπτυξιακούς νόμους που εφαρμόστηκαν στη χώρα (Ν. 1892/1990, Ν. 2601/1998, Ν. 3296/2004, Ν. 3908/2011) και των διαφορετικών κινήτρων που παρέχονται ανά ζώνη, διαπιστώνεται αναντίρρητα η ύπαρξη διαφορετικής φορολογικής μεταχείριση μεταξύ των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται σε διαφορετικές γεωγραφικές περιφέρειες της χώρας.

Στο ίδιο συμπέρασμα, τέλος, οδηγεί και η διερεύνηση του τρόπου με τον οποίο πραγματοποιείται ο φορολογικός έλεγχος στις διάφορες περιοχές της χώρας, ιδιαιτέρως αν ληφθεί υπόψη η διακύμανση στον αριθμό των ελέγχων και των εσόδων που

⁶ Για περισσότερες πληροφορίες σχετικά με την τελευταία απογραφή πληθυσμού, μπορείτε να ανατρέξετε στην ακόλουθη ηλεκτρονική διεύθυνση: <http://www.statistics.gr/el/statistics/-/publication/SAM03/>

συγκεντρώνονται από τις τοπικές Δ.Ο.Υ. (Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων, 2015).

Εν κατακλείδι, στη βάση όλων όσων προαναφέρθηκαν, αναμένεται ότι οι πραγματικοί φορολογικοί συντελεστές των επιχειρήσεων της χώρας θα συσχετίζονται με τον τόπο δραστηριοποίησής τους.

Υ6: Ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής της επιχείρησης σχετίζεται με την τοποθεσία στην οποία δραστηριοποιείται

Το φορολογικό πλαίσιο στο οποίο δραστηριοποιούνται οι επιχειρήσεις στην Ελλάδα παρέχει επίσης επαρκείς ενδείξεις ότι οι πραγματικοί φορολογικοί συντελεστές των επιχειρήσεων διαφοροποιούνται αναλόγως με τη νομική τους μορφή.

Ειδικότερα, οι επιχειρήσεις στην Ελλάδα διακρίνονται, ως προς τη νομική μορφή, σε ατομικές και εταιρικές. Η ατομική επιχείρηση ταυτίζεται με το φυσικό πρόσωπο το οποίο ασκεί την οικονομική δραστηριότητα. Οι εταιρείες ανήκουν σε δύο ή περισσότερα άτομα, τους εταίρους, που συνδέονται με ειδική σχέση μεταξύ τους η οποία μπορεί να μεταβάλλεται ανάλογα με το είδος της εταιρείας. Στις εταιρικές επιχειρήσεις περιλαμβάνονται οι προσωπικές και οι κεφαλαιουχικές εταιρείες.

Οι δύο σημαντικότερες μορφές προσωπικών εταιρειών είναι η ομόρρυθμη και η ετερόρρυθμη εταιρεία. Η Ομόρρυθμη Εταιρεία (Ο.Ε.), η λειτουργία της οποίας ρυθμίζεται με τα άρθρα 249 και επόμενα του Νόμου 4072/2012, είναι η εταιρεία με νομική προσωπικότητα που επιδιώκει εμπορικό σκοπό, για τα χρέη της οποίας ευθύνονται παράλληλα όλοι οι εταίροι απεριόριστα και εις ολόκληρον. Η Ετερόρρυθμη Εταιρεία (Ε.Ε.), η λειτουργία της οποίας ρυθμίζεται με τα άρθρα 271 και επόμενα του Νόμου 4072/2012, είναι η εταιρεία με νομική προσωπικότητα, που επιδιώκει εμπορικό σκοπό, για τα χρέη της οποίας ένας τουλάχιστον από τους εταίρους ευθύνεται περιορισμένα (ετερόρρυθμος εταίρος), ενώ ένας άλλος τουλάχιστον από τους εταίρους ευθύνεται απεριόριστα (ομόρρυθμος εταίρος).

Οι σημαντικότερες μορφές κεφαλαιουχικών εταιρειών είναι η Ανώνυμη Εταιρεία (Α.Ε.), η Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.) και η Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία (Ι.Κ.Ε.)

Η Ανώνυμη Εταιρεία (Α.Ε.), η λειτουργία της οποίας ρυθμίζεται με το νόμο 2190/1920, είναι κεφαλαιουχική εταιρεία με νομική προσωπικότητα, για τα χρέη της οποίας ευθύνεται μόνο η ίδια με την περιουσία της. Η Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.), η λειτουργία της οποίας ρυθμίζεται με το νόμο 3190/1955, αποτελεί μία εμπορική εταιρεία για τις εταιρικές υποχρεώσεις της οποίας ευθύνεται μόνο η εταιρεία

με την περιουσία της. Η Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία (Ι.Κ.Ε.), η λειτουργία της οποίας ρυθμίζεται με τα άρθρα 43 και επόμενα του Νόμου 4072/2012, είναι εμπορική εταιρεία με νομική προσωπικότητα. Για τις εταιρικές υποχρεώσεις της Ι.Κ.Ε. ευθύνεται μόνο η ίδια η εταιρεία με την περιουσία της.

Άλλες μορφές επιχειρήσεων που λειτουργούν και δραστηριοποιούνται στην ελληνική οικονομία είναι επίσης τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις αυτών, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, οι συμμετοχικές ή οι αφανείς εταιρείες και οι κοινοπραξίες.

Οι διάφορες νομικές μορφές των επιχειρήσεων συνεπάγονται και διαφορές στον τρόπο σύστασης, λειτουργίας αλλά και φορολόγησής τους. Ειδικότερα, διαφορές στον τρόπο φορολόγησης έχουν καταγραφεί διαχρονικά τόσο μεταξύ των ατομικών και των εταιρικών επιχειρήσεων όσο και μεταξύ των εταιρικών επιχειρήσεων (π.χ. μεταξύ προσωπικών και κεφαλαιουχικών εταιρειών).

Αναλυτικότερα, οι ατομικές επιχειρήσεις, οι επιχειρήσεις, δηλαδή, που συστήνονται από ένα και μοναδικό φυσικό πρόσωπο το οποίο και ασκεί την επιχειρηματική δραστηριότητα, φορολογούνται βάσει του καθαρού εισοδήματός τους, όπως αυτό προκύπτει σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Διαχρονικά, το εισόδημα το οποίο αποκτούνταν από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας συναθροιζόταν με τα λοιπά εισοδήματα του φυσικού προσώπου και φορολογούνταν με βάση μία ενιαία προοδευτική κλίμακα φορολογίας εισοδήματος. Η κλίμακα φορολογίας εισοδήματος μεταβαλλόταν συχνά ως προς το ύψος του αφορολόγητου κλιμακίου, το ύψος του ανώτατου συντελεστή αλλά και ως προς τα ενδιάμεσα κλιμάκια. Ο τρόπος αυτός φορολόγησης ίσχυσε μέχρι 31.12.2013, οπότε και εφαρμόστηκε η αυτοτελής φορολόγηση του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τα λοιπά εισοδήματα του φορολογουμένου.

Οι προσωπικές εταιρείες φορολογούνται με τη χρήση αναλογικών φορολογικών συντελεστών. Εστιάζοντας στη διαχρονική εξέλιξη των ονομαστικών φορολογικών συντελεστών των προσωπικών εταιρειών, διαπιστώνονται σημαντικές διακυμάνσεις με το συντελεστή φορολόγησης των κερδών σε επίπεδο εταιρείας να κυμαίνεται ειδικότερα από 20% έως 29%. Παρατίθεται στον ακόλουθο πίνακα η διαχρονική εξέλιξη των ονομαστικών φορολογικών συντελεστών των προσωπικών εταιρειών στην Ελλάδα την περίοδο 2000 – 2016.

Πίνακας 4

Η διαχρονική εξέλιξη των ονομαστικών φορολογικών συντελεστών των ομορρύθμων και των ετερορρύθμων εταιρειών στην Ελλάδα (2000 – 2016)

Χρήση	Φορολογικός Συντελεστής Ο.Ε., Ε.Ε.	
2000 – 2006	25%	
2007 – 2009	20%	
2010 – 2012	25% για τα κέρδη που αναλογούν σε ετερόρρυθμους εταίρους 20% για τα κέρδη που αναλογούν σε ομόρρυθμους εταίρους	
2013 – 2014	Απλογραφικά βιβλία	26% έως 50.000 € 33% άνω των 50.000 €
	Διπλογραφικά βιβλία	26%
2015	Απλογραφικά βιβλία	26% έως 50.000 € 33% άνω των 50.000 €
	Διπλογραφικά βιβλία	29%
2016	29%	
<i>Σημειώσεις:</i> Ειδικοί φορολογικοί συντελεστές προβλέπονταν, σύμφωνα με το άρθρο 10 του ν. 2238/1994, για τις κοινωνίες, τις κοινοπραξίες, τις αστικές εταιρείες και τις συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες		

Μία σημαντική ιδιαιτερότητα στον τρόπο φορολόγησης των εταιρειών αυτών που ίσχυσε για μία σημαντική περίοδο αφορούσε τη νομοθετική πρόβλεψη για τον υπολογισμό της «επιχειρηματικής αμοιβής» των εταίρων. Η έννοια της «επιχειρηματικής αμοιβής» θεσπίστηκε προκειμένου μέρος των κερδών της προσωπικής εταιρείας να φορολογείται στο όνομα του δικαιούχου – φυσικού προσώπου ομόρρυθμου εταίρου ή κοινωνού. Η πρόβλεψη για την επιχειρηματική αμοιβή, η οποία εφαρμόστηκε από την έναρξη ισχύος του προηγούμενου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994), καταργήθηκε από τη χρήση 2013 (άρθρο 3 § 1 του ν. 4110/2013), οπότε και τα κέρδη των εταιρειών αυτών φορολογούνται μόνο σε επίπεδο νομικού προσώπου.

Οι κεφαλαιουχικές εταιρείες (Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε.) φορολογούνται διαχρονικά με την επιβολή ενός αναλογικού συντελεστή επί των κερδών που προκύπτουν από την επιχειρηματική τους δραστηριότητα. Ο ονομαστικός αυτός συντελεστής έχει μεταβληθεί σημαντικά κατά την τελευταία δεκαπενταετία λαμβάνοντας τιμές μεταξύ του 20% και του 40%. Παρατίθεται στον ακόλουθο πίνακα η διαχρονική εξέλιξη των ονομαστικών φορολογικών συντελεστών των κεφαλαιουχικών εταιρειών στην Ελλάδα την περίοδο 2000 – 2016.

Πίνακας 5

Η διαχρονική εξέλιξη των φορολογικών συντελεστών στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων (Α.Ε., Ε.Π.Ε.) στην Ελλάδα (2000 – 2016)

Χρήση	Φορολογικός Συντελεστής Α.Ε.	Φορολογικός Συντελεστής Ε.Π.Ε.
2000	35%	35%
2001	35%	35%
2002	35%	35%
2003	35%	35%
2004	35%	35%
2005	32%	32%
2006	29%	29%
2007	25%	25%
2008	25%	25%
2009	25%	25%
2010	24%	24%
2011	20%	20%
2012	20%	20%
2013	26%	26%
2014	26%	26%
2015	29%	29%
2016	29%	29%

Σημειώσεις: Οι μη εισηγμένες ανώνυμες εταιρείες φορολογήθηκαν για τη χρήση 2000 με συντελεστή 40% και για τη χρήση 2001 με συντελεστή 37,5%.

Ακολούθως, τα διανεμόμενα κέρδη της κεφαλαιουχικής εταιρείας υπόκεινται σε φορολόγηση στο επίπεδο του δικαιούχου – φυσικού προσώπου, με την εφαρμογή ενός αυτοτελούς αναλογικού συντελεστή. Επισημαίνεται ότι οι εκάστοτε ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.) εφαρμόζονται και στις ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες (Ι.Κ.Ε.), όπως ορίζεται σχετικά στο άρθρο 116 του ν. 4072/2012.

Διαφοροποιήσεις στον τρόπο φορολόγησης των επιχειρήσεων διαφορετικής νομικής μορφής ενδέχεται επίσης να προκύπτουν και δεδομένης της πιθανώς διαφορετικής ελεγκτικής στόχευσης των επιχειρήσεων αυτών. Για παράδειγμα, η ύπαρξη ειδικών ελεγκτικών μονάδων (Δ.Ο.Υ. Φορολογίας Ανωνύμων Εταιρειών) που ελέγχουν την επιβολή της φορολογικής νομοθεσίας στις ανώνυμες εταιρείες των δύο μεγαλύτερων νομών της χώρας (Αττικής, Θεσσαλονίκης) ενδέχεται να οδηγεί τις

επιχειρήσεις αυτές στην ανάληψη μεγαλύτερης φορολογικής επιβάρυνσης συγκριτικά με τις επιχειρήσεις άλλων νομικών μορφών.

Διαφοροποιήσεις, τέλος, ενδέχεται να υφίστανται και λόγω των εγγενών διαφοροποιήσεων στον τρόπο σύστασης και λειτουργίας των εταιρειών αυτών. Για παράδειγμα, οι επιχειρήσεις που συστήνονται ως ανώνυμες εταιρείες επιδιώκουν κατά κανόνα την άντληση κεφαλαίων από μεγαλύτερο εύρος χρηματοδοτών σε σύγκριση με τις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης. Μία τυχόν τέτοια διαφοροποίηση ενδέχεται να διαφοροποιεί τους στόχους της φορολογικής πολιτικής της επιχείρησης και κατ' επέκταση τη φορολογική της επιβάρυνση.

Συμπερασματικά, αναμένεται εύλογα ότι οι πραγματικοί φορολογικοί συντελεστές των επιχειρήσεων συσχετίζονται με τη νομική τους μορφή.

Υ7: Ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής της επιχείρησης σχετίζεται με τη νομική της μορφή

Η ανταγωνιστικότητα των προϊόντων και των υπηρεσιών σε διεθνές επίπεδο και ειδικότερα η εξαγωγική επίδοση της επιχείρησης αποτελεί ένα από τα κριτήρια βάσει των οποίων αξιολογούνται τα επενδυτικά σχέδια των αναπτυξιακών νόμων στη χώρα μας (π.χ. Ν. 3908/2011, Άρθρο 10). Στο πλαίσιο αυτό, επιχειρήσεις με εξαγωγικό προσανατολισμό θεωρείται πιθανότερο να τύχουν των φορολογικών απαλλαγών και των εκπτώσεων των αναπτυξιακών νόμων και να επιτύχουν κατά συνέπεια μικρότερη πραγματική φορολογική επιβάρυνση. Αναμένεται, ως εκ τούτου, ότι οι επιχειρήσεις θα αντιμετωπίζουν διαφορετικούς πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές ανάλογα με το αν εξάγουν ή όχι τα προϊόντα και τις υπηρεσίες τους στο εξωτερικό.

Υ8: Ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής της επιχείρησης σχετίζεται με τον εξαγωγικό ή μη προσανατολισμό της

Ο τρόπος με τον οποίο διαφοροποιείται η φορολογική επιβάρυνση των επιχειρήσεων μελετάται, όπως προαναφέρθηκε, και σε συνάρτηση με κρίσιμα γεγονότα που λαμβάνουν χώρα κατά την εξεταζόμενη περίοδο. Στην περίπτωση της χώρας μας, ένα σημαντικό τέτοιο γεγονός, το οποίο λαμβάνει χώρα κατά την εξεταζόμενη περίοδο, αποτέλεσε αναμφίβολα η έναρξη της χρηματοοικονομικής κρίσης.

Λαμβάνοντας υπόψη ότι οι συνθήκες στην ελληνική αγορά έχουν επιδεινωθεί σημαντικά από την έναρξη της χρηματοοικονομικής κρίσης, είναι ασφαλές να υποθεθεί ότι οι επιχειρήσεις ενδέχεται να επιδιώκουν περισσότερο επιθετικά τη μείωση της φορολογικής τους επιβάρυνσης στην προσπάθειά τους να προσαρμοστούν με επιτυχία στην τρέχουσα οικονομική συγκυρία. Στην αντίπερα όχθη, η φορολογική αρχή, κατά

την περίοδο μίας χρηματοοικονομικής κρίσης, εντείνει την προσπάθεια συλλογής των δημοσίων εσόδων αυξάνοντας τον αριθμό των φορολογικών ελέγχων και επιβάλλοντας τη φορολογική νομοθεσία με έναν περισσότερο αυστηρό τρόπο. Κατά συνέπεια, είναι εύλογο να αναμένεται η μεταβολή του μέσου πραγματικού φορολογικού συντελεστή των επιχειρήσεων στην περίοδο μετά την έναρξη της χρηματοοικονομικής κρίσης.

Παράλληλα, είναι εξίσου πιθανό η χρηματοοικονομική κρίση να επιδρά στους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές των επιχειρήσεων, εάν αυτοί εξεταστούν στη βάση των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών των επιχειρήσεων που διερευνώνται (όπως το μέγεθος της επιχείρησης, ο βαθμός εντάσεως της πάγιας περιουσίας της ή των αποθεμάτων της και η χρηματοοικονομική της μόχλευση). Ειδικότερα, αναμένεται ότι οι μεγαλύτερες σε μέγεθος επιχειρήσεις, δεδομένων των πόρων που έχουν στη διάθεσή τους, θα είναι σε θέση να προσαρμόζουν ευκολότερα τη στρατηγική τους στο νέο περιβάλλον και να επιτυγχάνουν χαμηλότερους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές στην περίοδο μετά την έναρξη της κρίσης. Το ίδιο ισχύει και για τις επιχειρήσεις εντάσεως αποθεμάτων, οι οποίες είναι σε θέση να προσαρμόζονται ευκολότερα στο μεταβαλλόμενο περιβάλλον, συγκριτικά με τις επιχειρήσεις εντάσεως πάγιας περιουσίας και να επιτυγχάνουν χαμηλότερους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές μετά την έναρξη της κρίσης. Τέλος, οι επιχειρήσεις με υψηλό βαθμό χρηματοοικονομικής μόχλευσης αναμένεται να επηρεάζονται σε σημαντικότερο βαθμό από τα προβλήματα ρευστότητας που πιθανότατα αντιμετωπίζουν μετά την έναρξη της χρηματοοικονομικής κρίσης. Το γεγονός αυτό μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα τη συρρίκνωση του φορολογητέου τους αποτελέσματος και κατ' επέκταση του πραγματικού φορολογικού τους συντελεστή.

Συμπερασματικά, αναμένεται ότι η περίοδος της χρηματοοικονομικής κρίσης θα επιδρά τόσο στο μέσο πραγματικό φορολογικό συντελεστή όσο και στον τρόπο με τον οποίο αυτός προσδιορίζεται στη βάση των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών των επιχειρήσεων.

Υ9: Ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής της επιχείρησης και η σχέση του με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων επηρεάζεται από την περίοδο της χρηματοοικονομικής κρίσης στην Ελλάδα.

6. Σχεδιασμός δείγματος. Δεδομένα και μεταβλητές

6.1. Το εξεταζόμενο δείγμα επιχειρήσεων

Η εμπειρική διερεύνηση του ζητήματος των πραγματικών φορολογικών συντελεστών των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στα πλαίσια του ελληνικού φορολογικού συστήματος και του τρόπου με τον οποίο αυτοί διαφοροποιούνται ως προς τα συγκεκριμένα χαρακτηριστικά τους προϋποθέτει τη συγκέντρωση στοιχείων των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων. Για το σκοπό αυτό στο πλαίσιο της παρούσας μελέτης, επιλέχθηκε και χρησιμοποιήθηκε η βάση δεδομένων ICAP Databank.

Η **βάση δεδομένων ICAP Databank** της εταιρείας ICAP Group αποτελεί τη μεγαλύτερη βάση επιχειρηματικών δεδομένων στα Βαλκάνια. Η βάση συγκεντρώνει σε επεξεργάσιμη μορφή τα δημοσιευμένα εμπορικά και οικονομικά στοιχεία σημαντικού αριθμού επιχειρήσεων όλων των κλάδων της βιομηχανίας, του εμπορίου και των υπηρεσιών της ελληνικής αγοράς. Τα οικονομικά στοιχεία που περιλαμβάνονται στη βάση αυτή αφορούν τις επιχειρήσεις που υποχρεωτικά ή προαιρετικά δημοσιεύουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις (κυρίως Α.Ε. και Ε.Π.Ε.).

Η ICAP Databank δίνει τη δυνατότητα στον χρήστη να κάνει αναζήτηση είτε μεμονωμένων οικονομικών μονάδων είτε ομάδων εταιρειών με τη χρήση απλών και σύνθετων κριτηρίων, όπως:

- ο κλάδος δραστηριοποίησης
- η νομική μορφή
- το πρωτεύον προϊόν
- το προϊόν σύμφωνα με την κωδικοποίηση NACE
- το απασχολούμενο προσωπικό
- το έτος ίδρυσης
- τη γεωγραφική περιοχή (Πόλη, Νομό, Διαμέρισμα κ.λπ.)

Παράλληλα, παρέχεται η δυνατότητα εξαγωγής του συνόλου των δεδομένων σε μορφή αρχείου EXCEL (xls).

Για τη διενέργεια της παρούσας μελέτης, εξασφαλίσαμε την πρόσβαση στη συγκεκριμένη βάση δεδομένων αντλώντας στοιχεία για συνολικό αριθμό 53.235 επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνταν στην Ελλάδα κατά την περίοδο 2000 – 2014.

Για τις επιχειρήσεις αυτές, αντλήθηκαν τα εμπορικά και τα οικονομικά στοιχεία που απαιτούνται για τη διερεύνηση των υποθέσεων που διαμορφώθηκαν στο προηγούμενο κεφάλαιο. Αναλυτικότερα, τα οικονομικά στοιχεία που συγκεντρώθηκαν για κάθε επιχείρηση παρουσιάζονται στον ακόλουθο πίνακα:

Πίνακας 6

Χρηματοοικονομικά στοιχεία που αντλήθηκαν από την ICAP Databank ανά επιχείρηση και ανά έτος (2000 – 2014)

Χρηματοοικονομικά στοιχεία
Κύκλος εργασιών (πωλήσεις) (34)
Μικτό κέρδος (36)
Χρηματοοικονομικές δαπάνες (38)
Λειτουργικό περιθώριο (40)
Κέρδος προ φόρου εισοδήματος (46)
Φόρος εισοδήματος (59)
Σύνολο αποσβέσεων (44)
Κέρδη προ τόκων, φόρων, αποσβέσεων (EBITDA) (72)
Καθαρά πάγια (1)
Αποθέματα (10)
Σύνολο ενεργητικού (20)
Μεσομακροπρόθεσμες υποχρεώσεις (56)
Αποδοτικότητα ιδίου κεφαλαίου (101)
Σχέση ξένων προς ίδια κεφάλαια (111)
Σημειώσεις: Σε παρένθεση παρατίθεται ο κωδικός αριθμός που χρησιμοποιείται στη βάση της ICAP Databank για κάθε μέγεθος.

Τα πρωτογενή στοιχεία που συγκεντρώθηκαν για το σύνολο των επιχειρήσεων του δείγματος χρησιμοποιήθηκαν για τη δημιουργία των μεταβλητών που απαιτούνται για τη διερεύνηση των εξεταζόμενων υποθέσεων. Συγκεντρώθηκαν επίσης για τις επιχειρήσεις του δείγματος και εμπορικά στοιχεία, όπως είναι ο κλάδος δραστηριοποίησης της επιχείρησης, ο νομός δραστηριοποίησής της, η διενέργεια εξαγωγών ή μη και άλλα στοιχεία.

6.2. Αρχική επεξεργασία και εισαγωγή δεδομένων στο οικονομετρικό πρόγραμμα STATA

Μετά τη συγκέντρωση των δεδομένων από τη βάση της ICAP Databank, προχωρήσαμε σε μία πρώτη επεξεργασία αυτών, προκειμένου να εντοπίσουμε πιθανά προβλήματα που πρέπει να ληφθούν υπόψη πριν τη χρησιμοποίησή τους στην έρευνα που διενεργούμε. Κρίνουμε σκόπιμο να αναφερθούμε στο στάδιο αυτό της έρευνας ώστε να διασφαλιστεί η δυνατότητα επανάληψης της διαδικασίας που ακολουθήθηκε.

Αρχικά, πρέπει να επισημανθεί ότι στη βάση δεδομένων της ICAP Databank δεν διαχωρίζονταν οι μηδενικές και οι κενές παρατηρήσεις· οι μηδενικές παρατηρήσεις, δηλαδή, παρουσιάζονται ως κενά κελιά, αντί ως κελιά με τον αριθμό «0». Το γεγονός αυτό προκαλεί σύγχυση ως προς το ακριβές περιεχόμενο της κάθε παρατήρησης και για το λόγο αυτό κατέστη απαραίτητος ο δειγματοληπτικός έλεγχος των δεδομένων και η διασταύρωσή τους με τη χρήση διαφορετικής πηγής δεδομένων.

Η πηγή η οποία χρησιμοποιήθηκε είναι η διαδικτυακή υπηρεσία εύρεσης ισολογισμών της ημερήσιας οικονομικής εφημερίδας ΕΞΠΡΕΣ⁷, στην οποία παρατίθεται αρχείο ισολογισμών και λογιστικών καταστάσεων για περισσότερες από 40.000 εταιρείες (οι ισολογισμοί παρατίθενται σε μορφή αρχείων εικόνας).

Ελέγχοντας δειγματοληπτικά μέρος των δεδομένων μας, επιβεβαιώσαμε ότι στις χρήσεις που υφίστανται τιμές, οι «κενές» παρατηρήσεις δεν αποτελούσαν ελλιπούς τιμές (missing values), αλλά μηδενικές τιμές. Με την επιβεβαίωση αυτή, προχωρήσαμε στις αναγκαίες προσαρμογές αντικαθιστώντας τις «κενές», αλλά πραγματικά μηδενικές παρατηρήσεις με τον αριθμό μηδέν, όπου απαιτείτο.

Το επόμενο βήμα της έρευνας δεν ήταν άλλο από την επιλογή του λογισμικού που θα χρησιμοποιηθεί για την επεξεργασία των δεδομένων. Το πρόγραμμα στο οποίο καταλήξαμε είναι **το στατιστικό οικονομετρικό πρόγραμμα STATA**. Το STATA αποτελεί ένα ολοκληρωμένο στατιστικό οικονομετρικό πακέτο που παρέχει πολυάριθμες δυνατότητες ανάλυσης και διαχείρισης δεδομένων, ένα ευρύ φάσμα στατιστικών τεχνικών και ένα εξαιρετικό σύστημα δημιουργίας γραφημάτων. Η πρώτη έκδοση του STATA κυκλοφόρησε τον Ιανουάριο του 1985 και επί 30 συναπτά έτη βελτιώνεται διαρκώς, αποτελώντας ένα πολύτιμο εργαλείο στο πεδίο της

⁷ Η διαδικτυακή υπηρεσία εύρεσης ισολογισμών της ημερήσιας οικονομικής εφημερίδας ΕΞΠΡΕΣ είναι διαθέσιμη στην ακόλουθη ηλεκτρονική διεύθυνση http://www.express.gr/misc/legal/1003oz_200804141003.php3

οικονομετρικής ανάλυσης δεδομένων. Για τους σκοπούς της παρούσας διατριβής, χρησιμοποιήθηκε η έκδοση 13 του προγράμματος STATA.

Η εισαγωγή των δεδομένων στο οικονομετρικό πρόγραμμα αποτέλεσε το επόμενο καίριας σημασίας - για την επιτυχία της έρευνας - βήμα. Η διαδικασία της εισαγωγής των δεδομένων, αν και φαινομενικά εύκολη, πρέπει να τυγχάνει ιδιαίτερης προσοχής, καθώς τυχόν λάθη είναι δύσκολο να γίνουν αντιληπτά και να διορθωθούν οδηγώντας πιθανώς σε σημαντικές στρεβλώσεις των αποτελεσμάτων της έρευνας.

Μετά από την ενοποίηση των δεδομένων της ICAP Databank για το σύνολο της περιόδου που εξετάζεται σε ένα ενιαίο αρχείο, προχωρήσαμε στην εισαγωγή των δεδομένων προς επεξεργασία στο STATA. Στο στάδιο αυτό, διαπιστώθηκε σειρά προβλημάτων που επισημαίνονται ακολούθως.

Αρχικά, παρατηρήθηκε ότι οι ποσοτικές μεταβλητές που εισαγάγαμε θεωρούνταν από το STATA ως μεταβλητές κειμένου (string). Προκειμένου να επιλυθεί το πρόβλημα αυτό και να ολοκληρωθεί σωστά η εισαγωγή των δεδομένων, ελέγξαμε προσεκτικά το σύνολο των δεδομένων και προχωρήσαμε στις ακόλουθες δύο ενέργειες:

1. Αφαιρέσαμε τα κενά (spaces) στις παρατηρήσεις. Τα κενά αποτελούν ένα συνηθισμένο λόγο για τον οποίο το STATA θεωρεί τις ποσοτικές μεταβλητές ως μεταβλητές κειμένου.
2. Ορίσαμε στο λειτουργικό μας σύστημα ως διαχωριστικό σημείο των δεκαδικών ψηφίων την τελεία αντί για το κόμμα. Η χρήση του κόμματος συνέχεε το STATA, το οποίο ελάμβανε τις ποσοτικές μεταβλητές ως μεταβλητές κειμένου.

Επιπροσθέτως, δεδομένου ότι η έκδοση του STATA στην οποία εργαστήκαμε δεν ήταν σε θέση να αναγνωρίσει ελληνικούς χαρακτήρες σε μεταβλητές κειμένου (π.χ. επωνυμία επιχείρησης), επιλέξαμε την αντικατάσταση των μεταβλητών κειμένου, όπου κρίθηκε απαραίτητο, με αριθμητικές μεταβλητές (π.χ. ID επιχείρησης αντί επωνυμίας, αριθμός από το 1-9 για το γεωγραφικό διαμέρισμα στο οποίο δραστηριοποιείται η επιχείρηση αντί ονόματος κ.ο.κ.). Παράλληλα, δημιουργήσαμε βοηθητικά αρχεία αντιστοιχιών στα οποία μπορούμε ανά πάσα στιγμή να ανατρέξουμε σε περίπτωση που κριθεί αναγκαία οποιαδήποτε διασταύρωση. Επισημαίνουμε ακόμη ότι στα δεδομένα που συγκεντρώθηκαν κάθε παρατήρηση αντιστοιχεί στα δεδομένα μίας επιχείρησης για ένα έτος (long-form) και ως εκ τούτου δεν απαιτείτο οποιαδήποτε άλλη τροποποίηση πριν την επεξεργασία τους.

Μετά από τις παραπάνω παρεμβάσεις, προχωρήσαμε επιτυχώς στην εισαγωγή στο STATA 798.525 παρατηρήσεων για 53.235 επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνταν στην Ελλάδα κατά την περίοδο 2000 – 2014.

6.3. Προσαρμογή δείγματος

Μετά την εισαγωγή των δεδομένων στο STATA, κρίθηκε απαραίτητη η προσαρμογή του δείγματος κατά τρόπο τέτοιο ώστε να ληφθούν υπόψη οι παρατηρήσεις οι οποίες ενδέχεται να οδηγήσουν σε στρέβλωση των παραγόμενων αποτελεσμάτων. Η προσαρμογή αυτή διενεργήθηκε στη βάση των τεχνικών που έχουν υιοθετηθεί σε προγενέστερες μελέτες του συγκεκριμένου πεδίου.

Αναλυτικότερα, το αρχικό δείγμα των επιχειρήσεων που συγκεντρώθηκε περιορίστηκε με την απομάκρυνση των παρατηρήσεων των επιχειρήσεων που εμπίπτουν σε μία από τις ακόλουθες κατηγορίες:

Επιχειρήσεις χωρίς δραστηριότητα ή με ελλιπή δεδομένα κατά την εξεταζόμενη περίοδο

Το αρχικό δείγμα των επιχειρήσεων περιλαμβάνει επιχειρήσεις με ελλιπή δεδομένα κατά την εξεταζόμενη περίοδο. Περιλαμβάνει επίσης επιχειρήσεις οι οποίες αρχίζουν ή/και διακόπτουν τη λειτουργία τους κατά τη διάρκεια της εξεταζόμενης περιόδου. Οι επιχειρήσεις αυτές απομακρύνονται από το δείγμα στο σύνολό τους, προκειμένου να μείνουν προς επεξεργασία οι επιχειρήσεις με δεδομένα για το σύνολο της υπό εξέταση περιόδου. Σημειώνεται ότι η επιλογή αυτή συνεπάγεται την απομάκρυνση από το εξεταζόμενο δείγμα του συνόλου των Ιδιωτικών Κεφαλαιουχικών Εταιρειών (Ι.Κ.Ε.) καθώς η συγκεκριμένη νομική μορφή εταιρείας ισχύει και εφαρμόζεται μετά τη θέσπιση του ν. 4072/2012 (ΦΕΚ Α 86/11-4-2012).

Επιχειρήσεις με ειδικό τρόπο σύστασης και λειτουργίας (χρηματοοικονομικές και ασφαλιστικές επιχειρήσεις)

Οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στον κλάδο των χρηματοπιστωτικών και ασφαλιστικών δραστηριοτήτων (τράπεζες, ιδρύματα πληρωμών, ασφαλιστικές επιχειρήσεις κ.λπ.) απομακρύνονται από το τελικό δείγμα, καθώς υπόκεινται σε διαφορετικό ρυθμιστικό πλαίσιο λειτουργίας, το οποίο μπορεί να δυσχεράνει την ορθή ερμηνεία των αποτελεσμάτων. Επισημαίνεται ότι η επιλογή αυτή αποτελεί κοινή πρακτική μεταξύ των περισσότερων ερευνητών στο συγκεκριμένο πεδίο μελέτης (Gupta & Newberry, 1997, Kim, Limpaphayom, 1998, Buijink, Janssen, Schols, 1999, Richardson & Lanis, 2007 κ.α.)

Επιχειρήσεις με αρνητικούς, «ψευδώς» θετικούς ή μεγαλύτερους της μονάδας πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές

Ο τρόπος με τον οποίο σχηματίζεται ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής και οι τιμές που μπορεί να πάρει αποτελούν ακόμη ένα ζήτημα που πρέπει να εξεταστεί πριν την επεξεργασία των δεδομένων και την εξαγωγή των αποτελεσμάτων. Ο λόγος είναι ότι σε επίπεδο μικροοικονομικής ανάλυσης παρελθόντων δεδομένων ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής προσδιορίζεται κατά κανόνα ως το πηλίκο του φόρου εισοδήματος που καταβάλει η επιχείρηση προς ένα μέγεθος εισοδήματος των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων.

Η επίπτωση στην περίπτωση κατά την οποία υφίσταται επιστροφή φόρου εισοδήματος ή ζημιά της επιχείρησης μπορεί να γίνει αντιληπτή από το ακόλουθο παράδειγμα, στο οποίο παρατίθενται τα χρηματοοικονομικά στοιχεία τεσσάρων υποθετικών επιχειρήσεων.

Πίνακας 7

Παράδειγμα προσδιορισμού των πραγματικών φορολογικών συντελεστών σε περίπτωση ύπαρξης επιστροφής φόρου εισοδήματος ή ζημίας

	Επιχείρηση «Α»	Επιχείρηση «Β»	Επιχείρηση «Γ»	Επιχείρηση «Δ»
Φόρος εισοδήματος	1.000	-1.000	-1.000	1.000
Λογιστικό Αποτέλεσμα (κέρδος/ζημιά) προ φόρων	10.000	-10.000	10.000	-10.000
Πραγματικός Φορολογικός Συντελεστής	10%	10%	-10%	-10%

Παρατηρείται ότι η επιχείρηση «Α» και η επιχείρηση «Β» έχουν ακριβώς τον ίδιο πραγματικό φορολογικό συντελεστή παρά το γεγονός ότι ο φόρος εισοδήματος και το αποτέλεσμα της χρήσης τους είναι εκ διαμέτρου αντίθετα. Η επιχείρηση «Β» δε, έχει θετικό πραγματικό φορολογικό συντελεστή παρά το γεγονός ότι δεν κατέβαλε φόρο εισοδήματος. Επιπλέον, η επιχείρηση «Γ», η οποία είχε επιστροφή φόρου εισοδήματος σε μία χρήση που είχε τελικώς φορολογητέα κέρδη (π.χ. λόγω αφορολόγητων εκπτώσεων αναπτυξιακών νόμων), έχει αρνητικό πραγματικό φορολογικό συντελεστή. Το ίδιο αποτέλεσμα προκύπτει και στην επιχείρηση «Δ» η οποία έχει αρνητικό

πραγματικό φορολογικό συντελεστή, παρά το γεγονός ότι κατέβαλε φόρο εισοδήματος (π.χ. λόγω διαφορών μεταξύ λογιστικού και φορολογικού αποτελέσματος).

Το παραπάνω πρόβλημα έχει επισημανθεί και σε προηγούμενες μελέτες. Η πλειονότητα των ερευνητών (Holland, 1998, Kim & Limpaphayom, 1998, Derashid & Zhang, 2003, Vandebussche, Crabbe & Janssen, 2005, Richardson & Lanis, 2007) επιλέγει να απομακρύνει από το δείγμα τις επιχειρήσεις που παρουσιάζουν αρνητικούς πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές είτε λόγω επιστροφών φόρου εισοδήματος είτε λόγω πραγματοποίησης ζημιών σε συγκεκριμένες χρήσεις.

Επιπροσθέτως, πρέπει να ληφθεί υπόψη και η περίπτωση κατά την οποία ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής υπερβαίνει για διάφορους λόγους την τιμή της μονάδας. Αυτό μπορεί να συμβεί, εάν, για παράδειγμα, μεταφερθεί μία υποχρέωση καταβολής φόρου εισοδήματος από το παρελθόν σε χρήση κατά την οποία δεν προκύπτουν σημαντικά κέρδη για την επιχείρηση. Οι ερευνητές στην προσπάθειά τους να μετριάσουν την επίδραση τέτοιων τιμών στα αποτελέσματα των ερευνών τους επιλέγουν συνήθως να απομακρύνουν τις επιχειρήσεις με πραγματικό φορολογικό συντελεστή μεγαλύτερο της μονάδας (Stickney & McGee, 1982, Gupta & Newberry, 1997, Kim, Limpaphayom, 1998, Derashid, Zhang, 2003, Richardson, Lanis, 2007).

Λαμβάνοντας υπόψη το μεγάλο αριθμό δεδομένων των επιχειρήσεων που έχουμε στη διάθεσή μας, επιλέγουμε να προχωρήσουμε στην απομάκρυνση των παρατηρήσεων των επιχειρήσεων που εμπίπτουν σε μία από τις προαναφερθείσες περιπτώσεις. Απομακρύνουμε, μάλιστα, τις παρατηρήσεις για το σύνολο της περιόδου αναφοράς των επιχειρήσεων που έστω και μία τιμή τους εμπίπτει σε μία από τις περιπτώσεις αυτές.

Πρέπει να επισημανθεί ότι η απομάκρυνση των ανωτέρω παρατηρήσεων δεν συνεπάγεται ότι το εξεταζόμενο δείγμα αποτελείται αποκλειστικά από κερδοφόρες επιχειρήσεις. Αντιθέτως, εξακολουθεί να περιλαμβάνεται στο δείγμα σημαντικός αριθμός παρατηρήσεων ζημιολόγων επιχειρήσεων (επιχειρήσεων, δηλαδή, με αρνητικό λογιστικό αποτέλεσμα περιόδου). Οι παρατηρήσεις αυτές, ωστόσο, συνδυάζονται με μηδενικό φόρο εισοδήματος, οδηγώντας, τελικώς, σε μηδενικό πραγματικό φορολογικό συντελεστή.

Το τελικό δείγμα των επιχειρήσεων που θα εξεταστεί, μετά την απομάκρυνση των επιχειρήσεων που εμπίπτουν σε όλες τις προαναφερθείσες περιπτώσεις, αποτελείται από 4.936 επιχειρήσεις και 74.040 παρατηρήσεις που αντιστοιχούν σε χρηματοοικονομικά δεδομένα επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα

κατά την περίοδο 2000 – 2014. Ο πίνακας που ακολουθεί συνοψίζει τον τρόπο με τον οποίο σχηματίστηκε το τελικό δείγμα των επιχειρήσεων.

Πίνακας 8

Προσαρμογή δείγματος επιχειρήσεων

Αρχικό δείγμα επιχειρήσεων (ICAP Databank)	53.235
Επιχειρήσεις με ελλιπή δεδομένα ή/και χωρίς <u>συνεχή</u> δραστηριότητα στην περίοδο αναφοράς	43.362
Χρηματοπιστωτικές, Ασφαλιστικές επιχειρήσεις	228
Επιχειρήσεις	4.709
με αρνητικό πραγματικό φορολογικό συντελεστή	
με αρνητικό φόρο (επιστροφή φόρου εισοδήματος) και αρνητικό αποτέλεσμα (ζημιά)	
με πραγματικό φορολογικό συντελεστή μεγαλύτερο της μονάδας	
Τελικό δείγμα (αριθμός επιχειρήσεων)	4.936
Τελικό δείγμα (αριθμός παρατηρήσεων)	74.040

Πρέπει να σημειωθεί ότι ο πολύ μεγάλος αριθμός των αρχικών παρατηρήσεων μας δίνει τη δυνατότητα – ακόμα και μετά τις προσαρμογές στις οποίες προχωρήσαμε – να εργαστούμε σ’ ένα μεγάλο και απόλυτα ισορροπημένο δείγμα χρονικών διαστρωματικών στοιχείων (balanced panel data) (η περίοδος αναφοράς είναι η ίδια για όλες τις επιχειρήσεις). Το δείγμα αυτό, μάλιστα, είναι αναμφίβολα ένα από τα μεγαλύτερα δείγματα επιχειρήσεων που έχουν μελετηθεί λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των προγενέστερων μελετών στο συγκεκριμένο πεδίο.

7. Μεταβλητές

7.1. Πραγματικός φορολογικός συντελεστής

Ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής σχηματίζεται στη βάση της προσέγγισης που επιλέγεται κατά την διενέργεια της έρευνας (μικροοικονομική ή μακροοικονομική), των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της υπό εξέταση οικονομίας, της διαθεσιμότητας των δεδομένων και των πληροφοριών που επιλέγεται να ενσωματωθούν στο δείκτη. Στη μικροοικονομική μελέτη που διενεργούμε, επίκεντρο της οποίας αποτελούν τα παρελθόντα δεδομένα των επιχειρήσεων, ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής προσδιορίζεται, κατά κανόνα, ως το πηλίκο του φόρου εισοδήματος που καταβάλλει η επιχείρηση προς ένα μέγεθος εισοδήματος των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων.

Ο γενικός τύπος προσδιορισμού του πραγματικού φορολογικού συντελεστή είναι ο ακόλουθος:

$$\text{Πραγματικός φορολογικός συντελεστής} = \frac{\text{Φόρος}}{\text{Εισόδημα}}$$

Εξετάζοντας την εκτενή σχετική βιβλιογραφία και αρθρογραφία, παρατηρούνται διαφοροποιήσεις ως προς τον τρόπο με τον οποίο σχηματίζονται οι πραγματικοί φορολογικοί συντελεστές. Οι διαφοροποιήσεις αυτές, οι οποίες συχνά καθιστούν μη συγκρίσιμα τα αποτελέσματα διαφορετικών ερευνών (Derashid, Zhang, 2003), αφορούν τόσο τον αριθμητή όσο και τον παρονομαστή του πραγματικού φορολογικού συντελεστή.

7.1.1. Ο αριθμητής του πραγματικού φορολογικού συντελεστή

Οι διαφοροποιήσεις στον αριθμητή του πραγματικού φορολογικού συντελεστή πηγάζουν από τις διαφορετικές επιλογές που πραγματοποιούν οι ερευνητές κατά το σχηματισμό του δείκτη. **Οι διαφοροποιήσεις αυτές μπορούν να συνοψιστούν στα ακόλουθα σημεία:**

- η επιλογή χρησιμοποίησης στο δείκτη του φόρου εξόδου (λογιστικό μέγεθος) ή της πραγματικής υποχρέωσης της επιχείρησης (φόρος πληρωτέος) καθώς και η ενσωμάτωση στο δείκτη ή μη της αναβαλλόμενης φορολογίας

- η επιλογή ενσωμάτωσης στο δείκτη του φόρου που αναλογεί είτε στο εισόδημα της επιχείρησης που προκύπτει στην ημεδαπή είτε στο παγκόσμιο εισόδημα της επιχείρησης
- η επιλογή ενσωμάτωσης στο δείκτη άλλων φόρων πέραν του φόρου εισοδήματος

Οι επιλογές για τον αριθμητή του πραγματικού φορολογικού συντελεστή αναλύονται διεξοδικά στη συνέχεια.

Φόρος – έξοδο ή φόρος πληρωτέος. Αναβαλλόμενη φορολογία.

Η χρησιμοποίηση στον αριθμητή του πραγματικού φορολογικού συντελεστή του φόρου εξόδου (λογιστικό μέγεθος) ή της πραγματικής υποχρέωσης της επιχείρησης (φόρος πληρωτέος) καθώς και η ενσωμάτωση ή μη της αναβαλλόμενης φορολογίας αποτελούν επιλογές των ερευνητών διεθνώς, που διαφοροποιούν το χρησιμοποιούμενο πραγματικό φορολογικό συντελεστή.

Αναλυτικότερα, ο φόρος εισοδήματος, για τους σκοπούς της κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων, είναι το άθροισμα του τρέχοντος φόρου (εξόδου ή εσόδου) και του, κατά περίπτωση, αναβαλλόμενου φόρου (έξοδο ή έσοδο) της κατάστασης αποτελεσμάτων.

Ως τρέχων φόρος νοείται το ποσό του φόρου εισοδήματος που προκύπτει, εάν εφαρμοστεί ο ισχύων φορολογικός συντελεστής επί του λογιστικού αποτελέσματος προ φόρου.

Ως αναβαλλόμενος φόρος νοείται το ποσό του φόρου εισοδήματος που είτε οφείλεται είτε είναι ανακτήσιμος σε μελλοντικές περιόδους, σε σχέση με φορολογητέες ή εκπιπτόμενες, αντιστοίχως, προσωρινές διαφορές.

Το άθροισμα του τρέχοντος και του αναβαλλόμενου φόρου διαφοροποιείται από το φόρο που αναλογεί στα φορολογητέα κέρδη της χρήσης τον οποίο καλείται τελικά η επιχείρηση να καταβάλει. Στην περίπτωση που το νομοθετικό πλαίσιο δεν επιτρέπει την εφαρμογή αναβαλλόμενης φορολογίας, ο φόρος εισοδήματος - έξοδο, όπως δημοσιεύεται από τις επιχειρήσεις, ενδέχεται να ταυτίζεται με το φόρο που τελικά καλείται να καταβάλει η επιχείρηση (φόρος πληρωτέος), δίχως, ωστόσο, αυτό να ισχύει καθολικά για όλα τα φορολογικά συστήματα.

Μελετώντας τη σχετική βιβλιογραφία, διαπιστώνεται ότι οι ερευνητές στην πλειονότητά τους αναγνωρίζουν την αναβαλλόμενη φορολογία ως μέγεθος που πρέπει να ληφθεί υπόψη κατά το σχηματισμό του πραγματικού φορολογικού συντελεστή.

Ορισμένοι απ' αυτούς επιλέγουν και είναι σε θέση να χρησιμοποιήσουν δεδομένα στο δείκτη για την αναβαλλόμενη φορολογία (Zimmerman, 1983, Stickney & McGee, 1982, Kern and Morris, 1992, C. Derashid, H. Zhang, 2003, Kraft, 2014 κ.α.)· άλλοι, αντιθέτως, είτε αποφεύγουν την ενσωμάτωση των δεδομένων αυτών για να διατηρηθεί η δυνατότητα σύγκρισης των αποτελεσμάτων τους με άλλες έρευνες (Gupta, Newberry, 1997, Holland, 1998) είτε δεν έχουν διαθέσιμα τα αναγκαία δεδομένα (Kim & Limphayom, 1998, Richardson & Lanis, 2007).

Στη χώρα μας, οι επιχειρήσεις εφαρμόζουν, από 1.1.2015, τις διατάξεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ν. 4308/2014). Στο πλαίσιο αυτό, έχουν τη δυνατότητα αυστηρά σε προαιρετική βάση να αναγνωρίζουν αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος στις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις. Η δυνατότητα αυτή υφίσταται από την ημερομηνία έναρξης ισχύος των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (1.1.2015) και δεν παρέχεται στο σύνολο των υποκειμένων στο νόμο επιχειρήσεων. Ειδικότερα, οι πολύ μικρές επιχειρήσεις, όπως αυτές ορίζονται βάσει συγκεκριμένων κριτηρίων στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, δεν έχουν τη δυνατότητα (ούτε προαιρετικά) να αναγνωρίζουν αναβαλλόμενους φόρους στις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις.

Πριν την έναρξη ισχύος των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, μέχρι, δηλαδή την 31^η Δεκεμβρίου 2014, το λογιστικό πλαίσιο στη χώρα μας ρυθμιζόταν από το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ., Π.Δ. 1123/1980). Οι επιχειρήσεις που εφαρμόζαν το Ε.Γ.Λ.Σ. δεν είχαν τη δυνατότητα να αναγνωρίζουν αναβαλλόμενους φόρους στις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις. Αντιθέτως, τη δυνατότητα αυτή είχαν, και εξακολουθούν να έχουν, οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Η μεγάλη πλειονότητα των επιχειρήσεων στην Ελλάδα, εφαρμόζοντας το Ε.Γ.Λ.Σ., καταχωρούσε υποχρεωτικά στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών και δημοσίευε τον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων, στον οποίο συμπεριλαμβανόταν και ο υπολογαριασμός 88.08 «Φόρος εισοδήματος και εισφορά ΟΓΑ». Ο υπολογαριασμός αυτός περιλαμβάνει το φόρο εισοδήματος και την εισφορά υπέρ ΟΓΑ που αναλογούσε στα συνολικά καθαρά φορολογητέα κέρδη της χρήσεως που κλείνει. Ο υπολογαριασμός αυτός σχηματίζεται από τον υπολογαριασμό 54.07 «Υποχρεώσεις από φόρους – τέλη – Φόρος Εισοδήματος Φορολογητέων Κερδών» και όπως γίνεται αντιληπτό, αποτελεί το φόρο πληρωτέο της επιχείρησης και όχι κάποιο λογιστικό μέγεθος (φόρο – έξοδο).

Η μη εφαρμογή της αναβαλλόμενης φορολογίας στην Ελλάδα καθιστά ουσιαστικά αδύνατη την ενσωμάτωση σχετικών στοιχείων στην παρούσα ή και σε οποιαδήποτε σχετική έρευνα διενεργείται στις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνταν στην ελληνική επικράτεια, κατά την περίοδο πριν την έναρξη εφαρμογής των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (έως 31.12.2014). Οι ερευνητές που θα μελετήσουν μεταγενέστερες περιόδους ενδέχεται να είναι σε θέση να ενσωματώσουν σχετικά στοιχεία στις έρευνές τους και για τη χώρα μας.

Σε κάθε περίπτωση, αξίζει να επισημανθεί ότι η ενσωμάτωση της αναβαλλόμενης φορολογίας στις μελέτες της φορολογικής επιβάρυνσης δεν αναμένεται να έχει παρά προσωρινή επίπτωση στα αποτελέσματα, δεδομένου ότι η αναβαλλόμενη φορολογία προκύπτει από προσωρινές διαφορές, οι οποίες αναστρέφονται, καταλήγοντας τελικά σε ουδέτερη συνολική επιβάρυνση για την επιχείρηση. Το παραπάνω ισχύει με την υπόθεση, βεβαίως, ότι εξετάζεται μία μεγαλύτερη σε έκταση περίοδος και όχι μεμονωμένες φορολογικές περιόδους. Άξια αναφοράς είναι δε, και η παρατήρηση των Stickney και McGee (1982), οι οποίοι εντοπίζουν σημαντική συσχέτιση (της τάξεως του 95% και άνω) μεταξύ του τρέχοντος φόρου εισοδήματος και του φόρου εισοδήματος που ενσωματώνει τον αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος.

Φόρος στο παγκόσμιο εισόδημα ή στο εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή

Ο φόρος εισοδήματος που περιλαμβάνεται στον αριθμητή του πραγματικού φορολογικού συντελεστή μπορεί να είναι ο φόρος που αναλογεί είτε στο εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή είτε στο παγκόσμιο εισόδημα της επιχείρησης (ημεδαπής και αλλοδαπής).

Στην περίπτωση που επιλεγεί να χρησιμοποιηθεί ο φόρος που αναλογεί στο παγκόσμιο εισόδημα της επιχείρησης, απαραίτητο είναι να ληφθούν υπόψη τυχόν εκπτώσεις του φόρου που παρέχονται για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης του εισοδήματος της επιχείρησης.

Αντιθέτως, εφόσον επιλεγεί η χρήση του φόρου που αναλογεί μόνο στο εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή, θα πρέπει, προκειμένου να αποφευχθούν στρεβλώσεις, να προσαρμοστεί αναλόγως και ο παρονομαστής του δείκτη, εξαιρώντας απ' αυτόν το εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή.

Έχει επισημανθεί ότι η επιλογή χρησιμοποίησης του παγκόσμιου φόρου εισοδήματος καθιστά τον δείκτη ευαίσθητο στον τρόπο με τον οποίο κατανέμεται το

εισόδημα στις χώρες δραστηριοποίησης της επιχείρησης. Μία λύση θα ήταν, ενδεχομένως, η εξαίρεση – από την μελέτη – των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στο εξωτερικό. Αυτό, ωστόσο, θα οδηγούσε αυτόματα σε σημαντική συρρίκνωση των εξεταζόμενων επιχειρήσεων και πιθανά σε μη αντιπροσωπευτικά αποτελέσματα των ερευνών που διενεργούνται (Holland, 1998).

Σημειώνεται ότι οι περισσότεροι ερευνητές επιλέγουν, για το σχηματισμό του πραγματικού φορολογικού συντελεστή, τη χρήση του παγκόσμιου φόρου εισοδήματος, όπως ενδεικτικά πράττουν οι Zimmerman (1983), οι Gupta και Newberry (1997), ο Holland (1998) και η Kraft (2014). Επισημαίνεται, ωστόσο, ότι σημαντικός αριθμός ερευνητών δεν αποσαφηνίζει τι ακριβώς περιλαμβάνεται στο «φόρο» του αριθμητή του πραγματικού φορολογικού συντελεστή (ενδεικτικά, Vandenbussche, Janssen, Crabbe, 2004, Kraft, 2014).

Στην ελληνική φορολογική νομοθεσία, και στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ο φορολογούμενος (φυσικό ή νομικό πρόσωπο) που έχει τη φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά του το οποίο αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος: για το εισόδημα, δηλαδή, που προκύπτει τόσο στην ημεδαπή όσο και στην αλλοδαπή. Ειδικότερα, τα νομικά πρόσωπα (επιχειρήσεις) παρουσιάζουν στις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις το φόρο εισοδήματος που αναλογεί στο παγκόσμιο εισόδημά τους, ενσωματώνοντας στο κονδύλι αυτό τα δεδομένα της παρελθούσας χρήσης για το εισόδημά τους τόσο στην ημεδαπή όσο και στην αλλοδαπή καθώς και τις τυχόν εκπτώσεις του φόρου στα πλαίσια της αποφυγής της διπλής φορολόγησης του εισοδήματός τους.

Λοιποί φόροι στον αριθμητή

Η ενσωμάτωση στον αριθμητή του πραγματικού φορολογικού συντελεστή άλλων φόρων πέραν του φόρου εισοδήματος (π.χ. Φ.Π.Α.) δεν επιλέγεται, δεδομένου ότι δεν υπάρχει άμεση συσχέτισή τους με τα επίπεδα εισοδήματος της επιχείρησης (Holland, 1998).

7.1.2. Ο παρονομαστής του πραγματικού φορολογικού συντελεστή

Οι διαφοροποιήσεις στον παρονομαστή του πραγματικού φορολογικού συντελεστή αφορούν το μέγεθος εισοδήματος που επιλέγεται κατά το σχηματισμό του δείκτη. Το μέγεθος αυτό μπορεί να ενσωματώνει κατά περίπτωση διαφορετικά χαρακτηριστικά του φορολογικού συστήματος και να επιδρά σε σημαντικό βαθμό στον

τρόπο με τον οποίο προσεγγίζεται το ζήτημα της πραγματικής φορολογικής επιβάρυνσης των επιχειρήσεων.

Τα μεγέθη που συχνότερα συναντώνται στους παρονομαστές των πραγματικών φορολογικών συντελεστών στις σχετικές έρευνες είναι τα ακόλουθα:

- Φορολογητέο εισόδημα (Taxable income)
- Κύκλος εργασιών (Turnover)
- Μικτό αποτέλεσμα (Gross Operating Profit)
- Λειτουργικό αποτέλεσμα (Operating Result)
- Κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA)
- Λογιστικά Κέρδη προ φόρων (Net Income Before Taxes)
- Χρηματοροές από λειτουργικές δραστηριότητες (Net cash flows from operating activities)

Οι επιλογές για τον παρονομαστή του πραγματικού φορολογικού συντελεστή αναλύονται διεξοδικά ακολούθως.

Φορολογητέο εισόδημα

Η χρήση του φορολογητέου εισοδήματος στον παρονομαστή του πραγματικού φορολογικού συντελεστή δεν επιλέγεται, δεδομένου ότι μπορεί να οδηγεί, σε συνάρτηση και με την επιλογή που πραγματοποιήθηκε στον αριθμητή του δείκτη, στο – γνωστό από τη νομοθεσία – ονομαστικό φορολογικό συντελεστή. Έχει επισημανθεί εξάλλου ότι το φορολογητέο εισόδημα, ως το μέγεθος που προσδιορίζεται μετά τις όποιες φορολογικές απαλλαγές και εκπτώσεις, δεν μπορεί να συμβάλλει στον εντοπισμό των διαφορών στη φορολογική επιβάρυνση μεταξύ των διαφορετικών επιχειρήσεων ή/και των διαφορετικών περιόδων (Gupta, Newberry, 1997).

Ανεξαρτήτως των ανωτέρω, πρέπει να επισημανθεί ότι το φορολογητέο εισόδημα, ως μέγεθος, είναι διαθέσιμο κατά κανόνα μόνο στις φορολογικές αρχές. Οι ερευνητές μπορούν, ωστόσο, να το εκτιμήσουν βάσει των δημοσιευθέντων στοιχείων για το φόρο εισοδήματος και τον ονομαστικό φορολογικό συντελεστή, με την προϋπόθεση ότι ο φόρος εισοδήματος που δημοσιεύεται από τις επιχειρήσεις αφορά φόρο εισοδήματος πληρωτέο και όχι φόρο – έξοδο, στον οποίο ενδέχεται να ενσωματώνεται και αναβαλλόμενος φόρος.

Κύκλος εργασιών

Η χρήση του κύκλου εργασιών (τζίρου) στον παρονομαστή του πραγματικού φορολογικού συντελεστή αποτελεί μία πρώτη εναλλακτική επιλογή για τους

ερευνητές. Ο κύκλος εργασιών, ως μέγεθος εισοδήματος της επιχείρησης, δίνει τη δυνατότητα στον ερευνητή να απομονώσει την επίδραση των λογιστικών πολιτικών που εφαρμόζει η διοίκηση της οντότητας, καθώς προσδιορίζεται με τον ίδιο τρόπο και με ελάχιστες διαφοροποιήσεις (π.χ. επιχορηγήσεις, επιδοτήσεις) σε όλους τους κλάδους της οικονομίας και σε όλες τις χρονικές περιόδους.

Εντούτοις, οι πραγματικοί φορολογικοί συντελεστές που σχηματίζονται στη βάση του κύκλου εργασιών της επιχείρησης οδηγούν σε πολύ μικρούς – σε απόλυτα μεγέθη – δείκτες και σε δύσκολα συγκρίσιμα αποτελέσματα. Παράλληλα, η χρήση του κύκλου εργασιών εισάγει στρεβλώσεις στη μελέτη της φορολογικής επιβάρυνσης, δεδομένου ότι οι πληροφορίες για τα διάφορα μεγέθη κόστους που επωμίζεται η επιχείρηση δεν λαμβάνονται υπόψη (κόστη πωληθέντων, αποσβέσεις, απομειώσεις, τόκοι, φόροι) (Nicodeme, 2001).

Μικτό αποτέλεσμα

Το μικτό αποτέλεσμα της επιχείρησης είναι ένα δεύτερο μέγεθος που μπορεί να επιλεγεί από τους ερευνητές για τον παρονομαστή του πραγματικού φορολογικού συντελεστή. Το μέγεθος αυτό σχηματίζεται εάν από τον κύκλο εργασιών της επιχείρησης αφαιρεθεί το κόστος των πωληθέντων αγαθών της αγνοώντας, ωστόσο, όπως συμβαίνει και με τον «κύκλο εργασιών» και τα «κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA)», σημαντικά στοιχεία κόστους που επωμίζεται η οντότητα. Κατ' επέκταση, όπως συχνά επισημαίνεται (π.χ. Zimmerman, 1983), μπορεί να οδηγήσει σε μεροληπτικά αποτελέσματα στην προσπάθεια προσδιορισμού της φορολογικής επιβάρυνσης των επιχειρήσεων.

Λειτουργικό Αποτέλεσμα

Το λειτουργικό αποτέλεσμα αποτελεί ένα ακόμα εναλλακτικό μέγεθος που μπορεί να χρησιμοποιηθεί στον αριθμητή του πραγματικού φορολογικού συντελεστή. Το μέγεθος αυτό, πέραν του κόστους των πωληθέντων αγαθών της επιχείρησης, ενσωματώνει επίσης τις προμήθειες καθώς και τα λοιπά λειτουργικά έσοδα της επιχείρησης, όπως και τις χρηματοοικονομικές δαπάνες και τα λοιπά λειτουργικά έξοδα της. Αγνοεί, ωστόσο, μη λειτουργικά έξοδα καθώς και αποσβέσεις που δεν είναι ενσωματωμένες στο κόστος πωληθέντων, γεγονός που ενδέχεται να οδηγήσει σε στρέβλωση των συμπερασμάτων σχετικά με την πραγματική φορολογική επιβάρυνση των επιχειρήσεων.

Κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA)

Τα κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων ενσώματων και άυλων παγίων (EBITDA – Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation, Amortization) αποτελούν ένα ακόμη μέγεθος, το οποίο επιλέγεται και χρησιμοποιείται στον παρονομαστή του πραγματικού φορολογικού συντελεστή. Η χρήση του, ωστόσο, δέχεται κριτική, δεδομένου ότι πρόκειται για ένα μέγεθος λογιστικού αποτελέσματος που δεν λαμβάνει υπόψη του πραγματικά και διόλου ευκαταφρόνητα έξοδα της επιχείρησης, όπως είναι οι τόκοι, οι φόροι και οι αποσβέσεις. Τα έξοδα αυτά, μάλιστα, αναμένεται να είναι ιδιαίτερα αυξημένα σε συγκεκριμένες κατηγορίες επιχειρήσεων. Η επιλογή, ως εκ τούτου, ενός τέτοιου μεγέθους στον παρονομαστή του πραγματικού φορολογικού συντελεστή αναμένεται επίσης να προκαλέσει στρεβλώσεις στη μελέτη της φορολογικής επιβάρυνσης των επιχειρήσεων. Το γεγονός αυτό έχει επισημανθεί και από άλλους ερευνητές (Kraft, 2014).

Λογιστικά Κέρδη προ φόρων

Η χρήση του μεγέθους «Λογιστικά Κέρδη προ φόρων» συναντάται ως η συνηθέστερη εναλλακτική επιλογή για τον παρονομαστή του πραγματικού φορολογικού συντελεστή. Το μέγεθος αυτό απεικονίζει το λογιστικό αποτέλεσμα της επιχείρησης για το φορολογικό έτος, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα στοιχεία κόστους και δαπανών που οι λοιπές εναλλακτικές αγνοούν, όπως, για παράδειγμα, το κόστος των πωληθέντων αγαθών, τις αποσβέσεις, τις απομειώσεις και τους τόκους της επιχείρησης. Το μέγεθος αυτό αποτελεί τη λογιστική απεικόνιση του αποτελέσματος της χρήσης της επιχείρησης και συνήθως διαφοροποιείται από το φορολογητέο αποτέλεσμα, εξαιτίας των διαφορών μεταξύ λογιστικής και φορολογικής νομοθεσίας. Πρέπει, ωστόσο, να επισημανθεί ότι το μέγεθος αυτό επηρεάζεται σημαντικά από τις λογιστικές πολιτικές που εφαρμόζει η διοίκηση της επιχείρησης (π.χ. μέθοδοι απόσβεσης, λογιστική κόστους κ.λπ.).

Χρηματοροές από λειτουργικές δραστηριότητες

Η χρήση του μεγέθους «Χρηματοροές από λειτουργικές δραστηριότητες» προτείνεται, ως ακόμη ένα εναλλακτικό μέγεθος για τον παρονομαστή του πραγματικού φορολογικού συντελεστή.

Οι επιχειρήσεις, στην προσπάθειά τους να μειώσουν το φόρο εισοδήματος, εφαρμόζουν συχνά πολιτικές μείωσης των λογιστικών κερδών. Για παράδειγμα, μία επιχείρηση και ανάλογα με τη μεταβολή των τιμών της αγοράς, ενδέχεται να επιλέξει να διαφοροποιήσει τον τρόπο με τον οποίο αποτιμά τα αποθέματά της (F.I.F.O.,

L.I.F.O., Μέσος σταθμικός όρος). Η μεταβολή αυτή επιδρά δυνητικά στην τελική φορολογική επιβάρυνση της επιχείρησης. Στην προσπάθεια των ερευνητών να απομονώσουν την επίδραση της εφαρμογής των διαφόρων λογιστικών πολιτικών στο φόρο εισοδήματος, η εναλλακτική της χρήσης ενός μεγέθους που συνδέεται με τις ταμειακές ροές της επιχείρησης προβάλλεται αναμφισβήτητα ως περισσότερο αξιόπιστη, δεδομένου ότι οι ταμειακές ροές της επιχείρησης δεν μπορούν να επηρεαστούν από τις λογιστικές πολιτικές της διοίκησης. Οι ερευνητές με τη χρήση ενός μεγέθους ταμειακών ροών στον παρονομαστή του πραγματικού φορολογικού συντελεστή επιτυγχάνουν τον έλεγχο της επίδρασης των εφαρμοζόμενων από την επιχείρηση λογιστικών πολιτικών στο φόρο εισοδήματος.

Την επισήμανση αυτή πραγματοποιεί αρχικά ο Zimmerman (1983), δίχως να είναι σε θέση, ωστόσο, να χρησιμοποιήσει το συγκεκριμένο μέγεθος λόγω ανεπάρκειας των σχετικών δεδομένων. Μεταγενέστεροι ερευνητές (Gupta, Newberry, 1997, Richardson, Lanis, 1997, Holland, 1998 κ.α.), στηριζόμενοι στην ιδέα του, σχηματίζουν τον πραγματικό φορολογικό συντελεστή και με τη χρήση του μεγέθους αυτού στον παρονομαστή του.

7.1.3. Συνίσταται η χρήση περισσότερων του ενός δεικτών

Όπως γίνεται σαφές από όσα προηγήθηκαν, ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής μπορεί να σχηματιστεί με πολλούς διαφορετικούς τρόπους ανάλογα με τα μεγέθη που θα επιλεγούν για τον αριθμητή και τον παρονομαστή του. Η επιλογή των κατάλληλων μεγεθών εναπόκειται, τελικώς, στον ερευνητή, ο οποίος σταθμίζοντας τα ιδιαίτερα γνωρίσματα του εξεταζόμενου συστήματος και εξετάζοντας παράλληλα και τη διαθεσιμότητα των δεδομένων, καταλήγει στον ιδανικότερο - για τη μελέτη που διενεργεί - δείκτη.

Δεδομένης της πληθώρας εναλλακτικών δεικτών που σχηματίζονται από τους ερευνητές, δεν αποτελεί έκπληξη το γεγονός ότι οι έρευνες στο συγκεκριμένο πεδίο μελέτης καταλήγουν συχνά σε αντικρουόμενα συμπεράσματα (Derashid, Zhang, 2003). Προτείνεται για το λόγο αυτό (Omer, Molloy, Ziebart, 1991) η ταυτόχρονη χρήση περισσότερων του ενός δεικτών, προκειμένου να είναι δυνατή η επιβεβαίωση και η ενδυνάμωση της ερμηνευτικής ισχύος των αποτελεσμάτων.

Για να γίνει κατανοητή η σημασία της χρήσης του κατάλληλου πραγματικού φορολογικού συντελεστή, παρατίθεται ο ακόλουθος πίνακας αποτελεσμάτων χρήσης τριών υποθετικών επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην ίδια οικονομία.

Πίνακας 9

Ενδεικτικό παράδειγμα χρήσης διαφορετικών αριθμοδεικτών πραγματικών φορολογικών συντελεστών

	Επιχείρηση «Α»	Επιχείρηση «Β»	Επιχείρηση «Γ»
Κύκλος εργασιών	100.000	100.000	100.000
Μικτό κέρδος	40.000	40.000	100.000
Κέρδη προ φόρων	10.000	20.000	60.000
Φορολογητέο αποτέλεσμα	20.000	30.000	40.000
Φορολογικός Συντελεστής	20%	20%	20%
Φόρος πληρωτέος	4.000	6.000	8.000

Ο ερευνητής, έχοντας στη διάθεσή του τα παραπάνω δεδομένα, επιλέγει το σχηματισμό των ακόλουθων δύο δεικτών για τον πραγματικό φορολογικό συντελεστή (Π.Φ.Σ.):

$$\text{Π.Φ.Σ.}_1 = \frac{\text{Φόρος}}{\text{Κέρδη προ φόρων}} \text{ και } \text{Π.Φ.Σ.}_2 = \frac{\text{Φόρος}}{\text{Μικτό κέρδος}}$$

Για λόγους απλοποίησης του παραδείγματος, υποθέτουμε ότι ο αριθμητής του πραγματικού φορολογικού συντελεστή είναι ο φόρος πληρωτέος, όπως παρατίθεται στον παραπάνω πίνακα και δεν λαμβάνονται υπόψη δεδομένα αναβαλλόμενης φορολογίας.

Παρατίθεται ακόλουθος πίνακας, ο οποίος συνοψίζει τους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές για τις επιχειρήσεις του παραδείγματος αυτού.

Πίνακας 10

Ενδεικτικό παράδειγμα χρήσης διαφορετικών αριθμοδεικτών πραγματικών φορολογικών συντελεστών (συνέχεια)

	Επιχείρηση «Α»	Επιχείρηση «Β»	Επιχείρηση «Γ»
Π.Φ.Σ. ₁	4.000/10.000 = 40%	6.000/20.000 = 30%	8.000/60.000 = 13,3%
Π.Φ.Σ. ₂	4.000/40.000 = 10%	6.000/40.000 = 15%	8.000/100.000 = 8%

Παρατηρείται ότι η εικόνα για την τελική φορολογική επιβάρυνση των επιχειρήσεων διαφοροποιείται ανάλογα με τον παρονομαστή που θα χρησιμοποιηθεί στον πραγματικό φορολογικό συντελεστή. Έτσι, εφόσον επιλεγεί η χρήση του Π.Φ.Σ.₁, η επιχείρηση «Α» παρουσιάζεται ως η έχουσα τη μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση,

ενώ αν επιλεγεί η χρήση του Π.Φ.Σ.2, η επιχείρηση «B» παρουσιάζει τη μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση.

Γίνεται αντιληπτό από το παραπάνω απλό παράδειγμα ότι ο τρόπος με τον οποίο σχηματίζεται ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής διαφοροποιεί σε σημαντικό βαθμό τα συμπεράσματα στα οποία μπορεί να καταλήξει ο ερευνητής. Για το λόγο αυτό, **καταλήγουμε στη χρήση τριών δεικτών για τον πραγματικό φορολογικό συντελεστή των επιχειρήσεων**. Οι δείκτες αυτοί διαθέτουν κοινό αριθμητή, ο οποίος είναι ο πληρωτέος φόρος εισοδήματος που αντιστοιχεί στο παγκόσμιο εισόδημα της επιχείρησης. Επισημαίνεται ότι η αναβαλλόμενη φορολογία δεν λαμβάνεται υπόψη κατά την παρούσα μελέτη, καθώς η αναγνώρισή της δεν επιτρεπόταν στη χώρα μας μέχρι 31.12.2014 (με την εξαίρεση ενός μικρού αριθμού επιχειρήσεων που δημοσιεύουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις βάσει των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων). Στον παρονομαστή των δεικτών χρησιμοποιούνται τρία διαφορετικά μεγέθη εισοδήματος, ένα για κάθε διαφορετικό δείκτη. Αναλυτικότερα, ο πρώτος δείκτης (ETR_1) ορίζεται ως το πηλίκo του πληρωτέου φόρου εισοδήματος προς το λογιστικό κέρδος της επιχείρησης προ φόρου εισοδήματος. Ο δεύτερος δείκτης (ETR_2) ορίζεται ως το πηλίκo του πληρωτέου φόρου εισοδήματος προς το λειτουργικό περιθώριο (αποτέλεσμα) της επιχείρησης. Ο τρίτος δείκτης (ETR_3), τέλος, ορίζεται ως το πηλίκo του πληρωτέου φόρου εισοδήματος προς τα κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA).

7.2. Ανεξάρτητες μεταβλητές και μεταβλητές ελέγχου

Για τη διερεύνηση των υποθέσεων που σχηματίστηκαν στο κεφάλαιο 5, θα χρησιμοποιήσουμε μία σειρά ανεξάρτητων μεταβλητών και μεταβλητών ελέγχου για το μέγεθος της επιχείρησης, το βαθμό της χρηματοοικονομικής της μόχλευσης, το βαθμό έντασης της πάγιας περιουσίας της, το βαθμό έντασης των αποθεμάτων της και τα λοιπά χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων που εξετάζονται. Οι μεταβλητές αυτές διαμορφώθηκαν στη βάση των επιλογών που έχουν πραγματοποιηθεί στις περισσότερες σχετικές έρευνες του παρελθόντος.

Αναλυτικότερα, το μέγεθος της επιχείρησης (*SIZE*) επιμετράται ως ο φυσικός λογάριθμος της συνολικής αξίας των στοιχείων ενεργητικού της επιχείρησης. Ο βαθμός της χρηματοοικονομικής μόχλευσης (*LEVERAGE*) επιμετράται ως το πηλίκo των μεσοπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων της επιχείρησης προς τη συνολική αξία των στοιχείων του ενεργητικού της. Ο βαθμός έντασης της πάγιας

περιουσίας της επιχείρησης (*CAPINT*) επιμετρύται ως το πηλίκο των καθαρών παγίων της επιχείρησης προς τη συνολική αξία των στοιχείων του ενεργητικού της. Σημειώνεται ότι με τον όρο «καθαρά πάγια περιουσιακά στοιχεία» νοούνται τα πάγια περιουσιακά στοιχεία μετά την αφαίρεση των αποσβέσεων που έχουν διενεργηθεί επί αυτών. Ο βαθμός έντασης των αποθεμάτων της επιχείρησης (*INVINT*) επιμετρύται ως το πηλίκο του αποθέματος του τέλους της χρήσης της επιχείρησης προς τη συνολική αξία των στοιχείων του ενεργητικού της.

Ο δείκτης αποδοτικότητας του ενεργητικού της επιχείρησης (*ROA*) χρησιμοποιείται ως μεταβλητή ελέγχου της μεταβολής του εισοδήματος της επιχείρησης και υπολογίζεται ως το πηλίκο του αποτελέσματος της επιχείρησης προ φόρου εισοδήματος προς τη συνολική αξία των στοιχείων του ενεργητικού της. Η μεταβλητή *STR* χρησιμοποιείται για να ελεγχθεί η επίδραση στα αποτελέσματα των μεταβολών του ονομαστικού φορολογικού συντελεστή του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων. Ειδικότερα, κατά την εξεταζόμενη περίοδο (2000 – 2014), ο ονομαστικός φορολογικός συντελεστής μεταβλήθηκε επτά (7) φορές (βλ. σχετικά τον Πίνακα 5), γεγονός που αναμένεται αναμφίβολα να επιδρά στον πραγματικό φορολογικό συντελεστή των επιχειρήσεων. Επιπλέον, η μεταβλητή *NLO* χρησιμοποιείται για να ελεγχθεί η πιθανή επίδραση στα αποτελέσματα της ύπαρξης ζημίας κατά την προηγούμενη διαχειριστική χρήση, δεδομένης της δυνατότητας των επιχειρήσεων να μεταφέρουν τη φορολογική ζημιά που πραγματοποιούν από μία χρήση σε επόμενη.

Παράλληλα, χρησιμοποιούνται μεταβλητές για τον κλάδο στον οποίο δραστηριοποιείται η επιχείρηση (*SECTOR*), την τοποθεσία της έδρας της επιχείρησης (*REGION*), τη νομική της μορφή (*LEGALFORM*) και τη δραστηριοποίησή της ή μη μέσω εξαγωγών (*EXPORT*). Οι μεταβλητές αυτές χρησιμοποιούνται για να ληφθούν υπόψη σταθερά στο χρόνο χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων που ενδέχεται να προκαλούν διακυμάνσεις στους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές. Επισημαίνεται ότι οι μεταβλητές αυτές (*NLO*, *SECTOR*, *REGION*, *LEGALFORM*, *EXPORT*) είναι εικονικές μεταβλητές ή ψευδομεταβλητές (*dummy variables*), οι οποίες παίρνουν δύο τιμές (0-1) για να δείξουν αν η συγκεκριμένη παρατήρηση αφορά ή όχι επιχείρηση για την οποία επαληθεύεται το εξεταζόμενο χαρακτηριστικό (π.χ. επιχείρηση συγκεκριμένου κλάδου, συγκεκριμένης γεωγραφικής περιφέρειας, συγκεκριμένης νομικής μορφής κ.ο.κ.).

Τέλος, για να διερευνηθεί η επίπτωση της περιόδου της χρηματοοικονομικής κρίσης στους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές των επιχειρήσεων, μία εικονική χρονική μεταβλητή (*CRISIS*) συμπεριλαμβάνεται στο οικονομετρικό μοντέλο. Η μεταβλητή αυτή διαχωρίζει τις παρατηρήσεις που αναφέρονται στην περίοδο πριν και μετά την έναρξη της χρηματοοικονομικής κρίσης στην Ελλάδα. Ως έτος έναρξης της χρηματοοικονομικής κρίσης στην Ελλάδα επιλέγεται το έτος 2008, καθώς κατά το έτος αυτό το ακαθάριστο εγχώριο προϊόν (Α.Ε.Π.) της χώρας συρρικνώθηκε για πρώτη φορά (με 0,2%) μετά από μία μακρά περίοδο μεγέθυνσης (Τράπεζα της Ελλάδος, 2014). Στα χρόνια που ακολούθησαν (2009 – 2014), σύμφωνα με τα δημοσιευθέντα στατιστικά στοιχεία της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής, το Α.Ε.Π. μειώθηκε σωρευτικά σε ποσοστό μεγαλύτερο του 25%. Παράλληλα, το ποσοστό της ανεργίας αυξήθηκε από 7,9% το 2008 σε 26,1% το 2014. Η σωρευτική μείωση στη συνολική και τη μισθωτή απασχόληση υπερέβη στο διάστημα αυτό το 18% (18,40% και 18,34%, αντιστοίχως).⁸ Στη βάση των ανωτέρω, η μεταβλητή *CRISIS* λαμβάνει την τιμή 1, εάν η παρατήρηση αφορά την περίοδο μετά την έναρξη της κρίσης, δηλαδή τα έτη 2008 έως 2014 και 0, διαφορετικά, δηλαδή εάν αφορά τα έτη 2000 έως 2007. Παράλληλα, στη βάση προγενέστερων ερευνών (π.χ. Gupta & Newberry, 1997, Richardson & Lanis, 2007), υπολογίστηκαν τέσσερις όροι αλληλεπίδρασης (interaction terms), οι οποίοι σχηματίστηκαν πολλαπλασιάζοντας την εικονική μεταβλητή *CRISIS* με κάθε μία από τις τέσσερις κύριες ανεξάρτητες μεταβλητές (*SIZE*, *LEVERAGE*, *CAPINT*, *INVINT*). Οι όροι αυτοί θα αξιοποιηθούν, προκειμένου να διερευνηθεί ο τρόπος με τον οποίο μεταβάλλονται οι προσδιοριστικοί παράγοντες των πραγματικών φορολογικών συντελεστών κατά την περίοδο πριν και μετά την έναρξη της χρηματοοικονομικής κρίσης.⁹

Σημειώνεται ότι λοιποί παράγοντες που ενδέχεται να επιδρούν στους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές των επιχειρήσεων όπως είναι, ενδεικτικά, οι δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης, ο βαθμός της δραστηριοποίησης της εταιρείας στο εξωτερικό και οι δαπάνες για τη λήψη φορολογικών συμβουλών, δεν κατέστη δυνατό να διερευνηθούν στην παρούσα μελέτη δεδομένης της μη διαθεσιμότητας των σχετικών δεδομένων.

⁸ Τα στατιστικά στοιχεία που παρατίθενται προκύπτουν από επεξεργασία δημοσιευθέντων στοιχείων της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής. Τα πρωτογενή δεδομένα είναι διαθέσιμα στην ηλεκτρονική διεύθυνση <http://www.statistics.gr/el/statistics/eco>

⁹ Για μία επισκόπηση των χρησιμοποιούμενων μεταβλητών, βλέπε τους Πίνακες Α1 – Α3 στο Παράρτημα.

7.3. Παρουσίαση δεδομένων. Περιγραφική Στατιστική

Ο πίνακας που ακολουθεί παρουσιάζει συνοπτικά στατιστικά στοιχεία (μέσος, διάμεσος, τυπική απόκλιση, ελάχιστη τιμή, μέγιστη τιμή, αριθμός παρατηρήσεων) για τους τρεις πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές που χρησιμοποιούνται στην παρούσα μελέτη και τις βασικές ανεξάρτητες μεταβλητές.

Πίνακας 11

Παρουσίαση Δεδομένων - Περιγραφική Στατιστική

	<i>Μέση τιμή</i>	<i>Τυπική Απόκλιση</i>	<i>Διάμεσος</i>	<i>Ελάχιστη Τιμή</i>	<i>Μέγιστη Τιμή</i>
<i>ETR₁</i>	0,152	0,166	0,096	0	1
<i>ETR₂</i>	0,144	0,161	0,067	0	1
<i>ETR₃</i>	0,088	0,110	0,009	0	1
<i>SIZE</i>	14,283	1,415	14,218	7,396	20,718
<i>LEVERAGE</i>	0,066	0,234	0	0	46,551
<i>CAPINT</i>	0,410	0,315	0,347	0	1
<i>INVINT</i>	0,131	0,177	0,427	0	0,999
<i>ROA</i>	0,025	0,470	0,009	-93,257	7,453
<i>STR</i>	0,285	0,540	0,260	0,200	0,350

Σημειώσεις: Ο *ETR₁* ορίζεται ως το πηλίκο του πληρωτέου φόρου εισοδήματος προς το λογιστικό κέρδος της επιχείρησης προ φόρου εισοδήματος. Ο *ETR₂* ορίζεται ως το πηλίκο του πληρωτέου φόρου εισοδήματος προς το λειτουργικό περιθώριο (αποτέλεσμα) της επιχείρησης. Ο *ETR₃* ορίζεται ως το πηλίκο του πληρωτέου φόρου εισοδήματος προς τα κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA). Η μεταβλητή *SIZE*, ως δείκτης μεγέθους της επιχείρησης, επιμετράται ως ο φυσικός λογάριθμος της συνολικής αξίας των στοιχείων ενεργητικού της επιχείρησης. Η μεταβλητή *LEVERAGE*, ως δείκτης του βαθμού χρηματοοικονομικής μόχλευσης της επιχείρησης, επιμετράται ως το πηλίκο των μεσοπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων της επιχείρησης προς τη συνολική αξία των στοιχείων του ενεργητικού της. Η μεταβλητή *CAPINT*, ως δείκτης του βαθμού έντασης της πάγιας περιουσίας της επιχείρησης, επιμετράται ως το πηλίκο των καθαρών παγίων της επιχείρησης προς τη συνολική αξία των στοιχείων του ενεργητικού της. Η μεταβλητή *INVINT*, ως δείκτης του βαθμού έντασης των αποθεμάτων της επιχείρησης, επιμετράται ως το πηλίκο του αποθέματος του τέλους της χρήσης της επιχείρησης προς τη συνολική αξία των στοιχείων του ενεργητικού της. Η μεταβλητή *ROA*, ως δείκτης της αποδοτικότητας του ενεργητικού, χρησιμοποιείται ως μεταβλητή ελέγχου της μεταβολής του εισοδήματος της επιχείρησης και υπολογίζεται ως το πηλίκο του αποτελέσματος της επιχείρησης προ φόρου εισοδήματος προς τη συνολική αξία των στοιχείων του ενεργητικού της. Η μεταβλητή *STR* απεικονίζει τον ονομαστικό φορολογικό συντελεστή του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων, όπως αυτός κατά χρήση ίσχυσε.

Παρατηρούμε ότι ο δείκτης *ETR₁* έχει μέσο 15,2% και διάμεσο 9,60%. Ο δείκτης *ETR₂* έχει μέσο 14,4% και διάμεσο 6,70% ενώ ο δείκτης *ETR₃* έχει μέσο 8,8% και διάμεσο 0.9%. Λαμβάνοντας υπόψη ότι οι τρεις δείκτες έχουν κοινό αριθμητή (φόρος εισοδήματος πληρωτέος) και οι παρονομαστές είναι αντιστοίχως τα λογιστικά κέρδη προ φόρου εισοδήματος (*ETR₁*), το λειτουργικό περιθώριο (αποτέλεσμα) (*ETR₂*) και τα κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA) (*ETR₃*) της επιχείρησης, είναι εύλογο ότι κατά μέσο όρο ο δείκτης *ETR₁* είναι μεγαλύτερος από το δείκτη *ETR₂* και αυτός είναι μεγαλύτερος από το δείκτη *ETR₃*.

Διαπιστώνεται, με διαφορετικά λόγια, ότι οι επιχειρήσεις του δείγματος καταβάλλουν ως φόρο εισοδήματος κατά μέσο όρο το 15,2% των λογιστικών τους κερδών προ φόρων, το 14,4% του λειτουργικού τους περιθωρίου ή το 8,8% των κερδών προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA).

Αναφορικά με τις ανεξάρτητες μεταβλητές, η μεταβλητή *SIZE* παρουσιάζει μέσο 14,28 και διάμεσο 14,22, η μεταβλητή *LEVERAGE* παρουσιάζει μέσο 0.066 και διάμεσο 0, η μεταβλητή *CAPINT* παρουσιάζει μέσο 0,41 και διάμεσο 0,347, η μεταβλητή *INVINT* παρουσιάζει μέσο 0,131 και διάμεσο 0,427 και, τέλος, η μεταβλητή *ROA* παρουσιάζει μέσο 0,025 και διάμεσο 0,009. Ένα αξιοσημείωτο στατιστικό στοιχείο αφορά τη μέγιστη τιμή της μεταβλητής *LEVERAGE*, η οποία υπερβαίνει τη μονάδα. Αν και εν πρώτοις το στατιστικό αυτό στοιχείο δεν φαίνεται ορθό, εν τούτοις επισημαίνουμε ότι αφορά λίγες σε αριθμό (62) παρατηρήσεις εταιρειών με υψηλότερο δανεισμό από τη συνολική αξία του παθητικού τους. Το στοιχείο αυτό προκύπτει δεδομένων των συσσωρευμένων ζημιών που περιλαμβάνονται στο σκέλος του παθητικού του ισολογισμού των συγκεκριμένων επιχειρήσεων.

Εξετάζοντας ακολούθως τις κατηγορικές μεταβλητές, μπορούμε επίσης να προχωρήσουμε σε ορισμένες ενδιαφέρουσες παρατηρήσεις. Για παράδειγμα, ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής *ETR_I* κυμαίνεται κατά μέσο όρο από 4,6% στον κλάδο των τεχνών, της διασκέδασης και της ψυχαγωγίας έως 22,4% στον κλάδο της ανθρώπινης υγείας και της κοινωνικής μέριμνας. Παρομοίως, ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής *ETR_I* παρουσιάζεται χαμηλότερος στα νησιά της χώρας (6,9% στα νησιά του Ιονίου, 7,8% στην Κρήτη και 9,5% στα νησιά του Αιγαίου) και υψηλότερος στη Στερεά Ελλάδα, τη γεωγραφική περιφέρεια που περιλαμβάνει την Αθήνα, την πρωτεύουσα της Ελλάδας (18,6%). Παρατηρείται επίσης ότι οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης παρουσιάζουν κατά μέσο όρο υψηλότερο *ETR_I* κατά περίπου 5 μονάδες συγκριτικά με τις ανώνυμες εταιρείες (Α.Ε.) (19,9% έναντι 14,9%). Διαπιστώνεται, τέλος, ότι οι εταιρείες που εξάγουν τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες τους αντιμετωπίζουν κατά μέσο όρο υψηλότερους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές από τις επιχειρήσεις που δεν έχουν εξαγωγικό χαρακτήρα (20% έναντι 13,4%).

Πρέπει να επισημανθεί, ωστόσο, ότι τα στατιστικά στοιχεία που παρατίθενται ανωτέρω αποτελούν μέσες τιμές, η διαμόρφωση των οποίων μπορεί να πραγματοποιείται στη βάση συγκεκριμένων χαρακτηριστικών των επιχειρήσεων που δεν απομονώνονται στο στάδιο αυτό της ανάλυσης. Για παράδειγμα, οι μεγαλύτεροι

πραγματικοί φορολογικοί συντελεστές που παρουσιάζουν κατά μέσο όρο οι εξαγωγικές επιχειρήσεις ενδέχεται να οφείλονται στο γεγονός ότι οι επιχειρήσεις αυτές είναι κατά τεκμήριο μεγαλύτερες σε μέγεθος από τις επιχειρήσεις που δεν δραστηριοποιούνται εξαγωγικά.

Συνεχίζοντας τη μελέτη των περιγραφικών στατιστικών του δείγματος, διαπιστώνεται επιπρόσθετα ότι ο μέσος πραγματικός φορολογικός συντελεστής ETR_1 μειώνεται από 18,1% την περίοδο πριν την έναρξη της χρηματοοικονομικής κρίσης (2000 – 2007) σε 12,9% την περίοδο μετά την έναρξή της (2008 – 2014). Στη βάση αυτής της παρατήρησης, παρατηρούμε ότι οι εξαρτημένες μεταβλητές (ETR_1 , ETR_2 , ETR_3) διαφέρουν μεταξύ των δύο περιόδων (2000 – 2007 και 2008 – 2014) σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 1%. Παρατίθενται στον ακόλουθο πίνακα τα στοιχεία του ελέγχου των δύο ανεξάρτητων δειγμάτων που πραγματοποιήθηκε.

Πίνακας 12

Έλεγχος ανεξάρτητων δειγμάτων για διαφορές μεταξύ των μέσων των μεταβλητών πριν και μετά την έναρξη της χρηματοοικονομικής κρίσης

	<i>Two - sample t-value test</i>	<i>Two - sample Wilcoxon - Mann - Whitney test</i>
ETR_1	30.191***	28.682***
ETR_2	32.237***	29.894***
ETR_3	29.408***	27.492***
SIZE	-40.062***	-38.626***
LEVERAGE	-11.831***	-11.650***
CAPINT	-2.250**	-0.552
INVINT	3.272***	8.137***

Σημειώσεις: Ο έλεγχος των δύο ανεξάρτητων δειγμάτων διενεργείται ως έλεγχος υπόθεσης για τη διαφορά μεταξύ των μέσων των εξαρτημένων και των ανεξάρτητων μεταβλητών πριν και μετά την έναρξη της χρηματοοικονομικής κρίσης (περίοδοι 2000 – 2007 και 2008 – 2014). Ο έλεγχος διενεργήθηκε μετά τον υπολογισμό των μέσων των ανεξάρτητων και των εξαρτημένων μεταβλητών για κάθε επιχείρηση για τις δύο περιόδους υπό εξέταση. Τα ***, ** και * υποδεικνύουν επίπεδο σημαντικότητας 1%, 5% και 10%, αντίστοιχα.

Για μία πλήρη επισκόπηση των μέσων στατιστικών στοιχείων ανά κλάδο, τοποθεσία, χρονική περίοδο, νομική μορφή και εξαγωγικό προσανατολισμό των επιχειρήσεων, μπορείτε να ανατρέξετε στους πίνακες A8 έως A12 του Παραρτήματος.

Διερευνώντας, τέλος, τις συσχετίσεις μεταξύ των μεταβλητών (Πίνακας 13), διαπιστώνεται θετική συσχέτιση μεταξύ του μεγέθους της επιχείρησης ($SIZE$) και των πραγματικών φορολογικών συντελεστών καθώς και μεταξύ του δείκτη έντασης αποθεμάτων της επιχείρησης και των πραγματικών φορολογικών συντελεστών. Αντιθέτως, αρνητική συσχέτιση παρατηρείται μεταξύ του δείκτη έντασης της πάγιας

περιουσίας της επιχείρησης (*CAPINT*) και των πραγματικών φορολογικών συντελεστών καθώς και μεταξύ του βαθμού της χρηματοοικονομικής μόχλευσης της επιχείρησης (*LEVERAGE*) και των πραγματικών φορολογικών συντελεστών. Ένα συμπέρασμα που προκύπτει επίσης είναι ότι ο δείκτης έντασης της πάγιας περιουσίας της επιχείρησης (*CAPINT*) και ο δείκτης έντασης αποθεμάτων της επιχείρησης συσχετίζονται αρνητικά, γεγονός που υποδηλώνει ότι οι μεταβλητές αυτές ενδέχεται να λειτουργούν ως υποκατάστατα μεγέθη, ένα εύρημα που, στη βάση της βιβλιογραφικής ανασκόπησης που προηγήθηκε, ενδέχεται να φανεί χρήσιμο κατά τη διερεύνηση της σχέσης μεταξύ του δείκτη έντασης αποθεμάτων και των πραγματικών φορολογικών συντελεστών.

Πίνακας 13

Συσχετίσεις (pairwise correlation) μεταξύ των μεταβλητών

	<i>ETR₁</i>	<i>ETR₂</i>	<i>ETR₃</i>	<i>SIZE</i>	<i>LEVERAGE</i>	<i>CAPINT</i>	<i>INVINT</i>	<i>ROA</i>
<i>ETR₁</i>	1.00							
<i>ETR₂</i>	0.91***	1.00						
<i>ETR₃</i>	0.78***	0.82***	1.00					
<i>SIZE</i>	0.14***	0.14***	0.07***	1.00				
<i>LEVERAGE</i>	-0.10***	-0.10***	-0.13***	0.14***	1.00			
<i>CAPINT</i>	-0.34***	-0.34***	-0.36***	-0.05***	0.14***	1.00		
<i>INVINT</i>	0.13***	0.13***	0.07***	0.15***	-0.05***	-0.46***	1.00	
<i>ROA</i>	0.13***	0.14***	0.23***	0.04***	-0.04***	-0.06***	0.001	1.00

Σημειώσεις: Τα ***, ** και * υποδεικνύουν επίπεδο σημαντικότητας 1%, 5% και 10%, αντίστοιχα.

7.4. Μεθοδολογία

Ο έλεγχος των υποθέσεων που διαμορφώθηκαν στο κεφάλαιο 5 θα διερευνηθεί εμπειρικά βάσει των ακόλουθων υποδειγμάτων:

$$(1) \quad ETR_{zit} = a_0 + a_1 SIZE_{it} + a_2 LEVERAGE_{it} + a_3 CAPINT_{it} + a_4 INVINT_{it} + a_5 ROA_{it} + a_6 STR_{it} \\ + a_7 NLO_{it} + a_8 CRISIS_t + a_9 LEGALFORM_i + a_{10} EXPORTS_t + \sum_{j=1}^{q-1} a_{11j} SECTOR_{ij} \\ + \sum_{k=1}^{l-1} a_{12k} REGION_{ik} + a_{13} CRISIS_t * SIZE_{it} + a_{14} CRISIS_t * LEVERAGE_{it} \\ + a_{15} CRISIS_t * CAPINT_{it} + a_{16} CRISIS_t * INVINT_{it} + \omega_i + \varepsilon_{it}$$

όπου η εξαρτημένη μεταβλητή ETR_{zit} είναι ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής της επιχείρησης. Οι ανεξάρτητες μεταβλητές περιλαμβάνουν δείκτες για το μέγεθος της επιχείρησης ($SIZE$), το βαθμό της χρηματοοικονομικής της μόχλευσης ($LEVERAGE$), το βαθμό έντασης της πάγιας περιουσίας της επιχείρησης ($CAPINT$), το βαθμό έντασης των αποθεμάτων της ($INVINT$), την κερδοφορία της (ROA), τον ισχύοντα ανά έτος ονομαστικό φορολογικό συντελεστή (STR), την ύπαρξη ζημίας κατά την προηγούμενη διαχειριστική χρήση (NLO), τον κλάδο στον οποίο δραστηριοποιείται ($SECTOR$), την τοποθεσία της έδρας της ($REGION$), τη νομική της μορφή ($LEGALFORM$), την εξαγωγική ή μη δραστηριοποίησή της ($EXPORTS$). Περιλαμβάνονται επίσης μεταβλητές για τη διερεύνηση της επίπτωσης της περιόδου της χρηματοοικονομικής κρίσης στους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές ($CRISIS$) καθώς και οι όροι αλληλεπίδρασης ($CRISIS*SIZE$, $CRISIS*LEVERAGE$, $CRISIS*CAPINT$, $CRISIS*INVINT$) για τη διερεύνηση της μεταβολής των προσδιοριστικών παραγόντων των πραγματικών φορολογικών συντελεστών πριν και μετά την έναρξη της χρηματοοικονομικής κρίσης. Ο όρος ω_i αντιπροσωπεύει τους παράγοντες που δεν μπορούν να παρατηρηθούν και παραμένουν σταθεροί στη διάρκεια του χρόνου (unobserved specific error) και ο όρος ε_{it} παράγοντες που δεν μπορούν να παρατηρηθούν και μεταβάλλονται στη διάρκεια του χρόνου (observation specific error). Οι χρησιμοποιούμενοι δείκτες υποδηλώνουν τους τρεις εναλλακτικούς πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές (z), τον κλάδο της επιχείρησης (j), την τοποθεσία της (k), το χρόνο (t) και τη συγκεκριμένη επιχείρηση (i). Τέλος, οι δείκτες q και l υποδηλώνουν τον αριθμό των κλάδων και των γεωγραφικών περιφερειών της χώρας, αντιστοίχως.

Δεδομένου ότι τα χρησιμοποιούμενα υποδείγματα περιλαμβάνουν τέσσερις μεταβλητές σταθερές στο χρόνο (*SECTOR, REGION, LEGALFORM, EXPORTS*) καθώς και ενδογενείς μεταβλητές, όπως θα δούμε ακολούθως, **η καταλληλότερη μέθοδος εκτίμησης είναι αυτή που προτείνεται από τους Hausman και Taylor (1981)**. Η χρήση ενός υποδείματος σταθερών επιδράσεων (fixed-effects model) δεν ενδείκνυται, καθώς όλες οι σταθερές στο χρόνο μεταβλητές θα εξαλειφθούν και θα απορροφηθούν από το σταθερό όρο του υποδείματος. Αντιθέτως, **η χρήση ενός υποδείματος τυχαίων επιδράσεων (random – effects model) επιτρέπει την ενσωμάτωση στο υπόδειγμα σταθερών στο χρόνο μεταβλητών**. Στηρίζεται, ωστόσο, στην υπόθεση ότι οι ανεξάρτητες μεταβλητές δεν συσχετίζονται με τις μεταβλητές που δεν παρατηρούνται, μία υπόθεση που δεν επαληθεύεται στην περίπτωση μας.

Σύμφωνα με τη βιβλιογραφία, μία **αντίστροφη σχέση αιτίου – αιτιατού** υφίσταται μεταξύ του πραγματικού φορολογικού συντελεστή και ορισμένων ανεξάρτητων μεταβλητών του υποδείματος. Ειδικότερα, αναλύοντας τη σχέση μεταξύ του πραγματικού φορολογικού συντελεστή (*ETR*) και του βαθμού χρηματοοικονομικής μόχλευσης της επιχείρησης (*LEVERAGE*), και δεδομένου ότι οι τόκοι αποτελούν εκπεστέες φορολογικά δαπάνες, είναι πιθανό μία επιχείρηση με υψηλό οριακό φορολογικό συντελεστή να επιλέγει τη χρηματοδότηση μέσω ξένων κεφαλαίων προκειμένου να επιτύχει μείωση του φορολογητέου της αποτελέσματος. Στην περίπτωση αυτή, πραγματοποιείται αντιστροφή της σχέσης αιτίου – αιτιατού καθώς ο υψηλός πραγματικός φορολογικός συντελεστής οδηγεί σε υψηλότερο βαθμό χρηματοοικονομικής μόχλευσης.

Στο ίδιο πλαίσιο, έχει επισημανθεί ότι οι χαμηλοί πραγματικοί φορολογικοί συντελεστές μπορεί να διαφοροποιούν τα επίπεδα στα οποία επενδύει η επιχείρηση (Vandenbussche, Crabbe and Janssen, 2005) ενώ έχει αποδειχθεί εμπειρικά ότι ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής επιδρά και στο μέγεθος των επιχειρήσεων (Heshmati, Johansson, Bjuggren, 2010).

Επιπροσθέτως, θεωρούμε ότι το μέγεθος της συνολικής αξίας των στοιχείων του ενεργητικού που χρησιμοποιείται ευρέως στο υπόδειμά μας συνδέεται πιθανότατα με μεταβλητές που δεν παρατηρούνται και ενσωματώνονται στο σφάλμα του υποδείματος. Για παράδειγμα, παράγοντες όπως η εταιρική κουλτούρα ή οι δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης της επιχείρησης συσχετίζονται πιθανά με το μέγεθος της επιχείρησης, καθιστώντας κατά συνέπεια τη συγκεκριμένη μεταβλητή ενδογενή.

Παράλληλα, τόσο οι ονομαστικοί φορολογικοί συντελεστές (*STR*) όσο και η ύπαρξη ζημίας (*NLO*) στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης ενδέχεται να συσχετίζονται με το σφάλμα του υποδείγματος. Ειδικότερα, έχει διαπιστωθεί επανειλημμένως ότι οι ονομαστικοί φορολογικοί συντελεστές (*STR*) συσχετίζονται με την ροπή των φορολογουμένων προς τη φοροδιαφυγή (ενδεικτικά, βλ. Clotfelter, 1983). Αντιστοίχως, η ύπαρξη ζημίας στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχει διαπιστωθεί ότι συσχετίζεται θετικά με μεγέθη που χρησιμοποιούνται για να απεικονίσουν το βαθμό στον οποίο η επιχείρηση επιδιώκει ενεργητικά τη φορολογική της ελάφρυνση (Frank, Lynch, Rego, 2009). Δεδομένου ότι η ροπή της επιχείρησης προς τη φοροδιαφυγή ή ο βαθμός της επιθετικότητας του φορολογικού σχεδιασμού της επιχείρησης δεν ελέγχεται από το παρόν υπόδειγμα, πρέπει να λάβουμε υπόψη το γεγονός ότι οι μεταβλητές *STR* και *NLO* συνδέονται πιθανώς με το σφάλμα του υποδείγματος.

Για όλους τους προαναφερθέντες λόγους, οι μεταβλητές *SIZE*, *LEVERAGE*, *CAPINT*, *INVINT*, *ROA*, *NLO*, *STR* πρέπει να θεωρηθούν στο σύνολό τους ως ενδογενείς μεταβλητές. Το ίδιο ισχύει και για τους όρους αλληλεπίδρασης που δημιουργήθηκαν στη βάση αυτών των ενδογενών μεταβλητών.

Λαμβάνοντας υπόψη όλα όσα προαναφέρθηκαν, **επιλέξαμε τη χρήση ενός υποδείγματος τυχαίων επιδράσεων Hausman – Taylor** (Hausman-Taylor random effects model), το οποίο επιτρέπει ταυτόχρονα την ενσωμάτωση στο υπόδειγμα σταθερών στο χρόνο μεταβλητών αντιμετωπίζοντας ταυτόχρονα και τα πιθανά ζητήματα ενδογένειας που επισημάνθηκαν ανωτέρω.

8. Αποτελέσματα και συζήτηση

Ο πίνακας που ακολουθεί συνοψίζει τα αποτελέσματα του μοντέλου τυχαίων επιδράσεων Hausman – Taylor για τους προσδιοριστικούς παράγοντες των πραγματικών φορολογικών συντελεστών των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα. Τα αποτελέσματα στηρίζονται σε ένα δείγμα 4.936 επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνταν στην Ελλάδα κατά την περίοδο 2000 έως 2014. Ο έλεγχος των υποθέσεων στηρίζεται στο Υπόδειγμα (1).

Πίνακας 14

Οι εκτιμήσεις του μοντέλου τυχαίων επιδράσεων Hausman – Taylor για τους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές στη βάση διαφόρων ιδιαίτερων χαρακτηριστικών των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα την περίοδο 2000 – 2014 (n = 4,936)

	Πρόβλεψη προσήμου σχέσης	Υπόδειγμα (1)		
		<i>ETR₁</i>	<i>ETR₂</i>	<i>ETR₃</i>
<i>Σημείο τομής</i>	+/-	-0,3507*** (-9,89)	-0,3621*** (-10,86)	-0,2313*** (-7,70)
<i>SIZE</i>	+	0,0255*** (11,29)	0,0267*** (12,68)	0,0162*** (7,99)
<i>LEVERAGE</i>	-	-0,0309 (-1,60)	-0,0297 (-1,59)	-0,0171 (-1,38)
<i>CAPINT</i>	-	-0,1248*** (-17,17)	-0,1349*** (-18,95)	-0,1288*** (-21,78)
<i>INVINT</i>	+	-0,0317*** (-2,62)	-0,0404*** (-3,45)	-0,0706*** (-7,43)
<i>ROA</i>	+	0,0080* (1,66)	0,0088 (1,64)	0,0166 (1,27)
<i>STR</i>	+	0,4207*** (27,83)	0,3983*** (26,84)	0,3760*** (35,60)
<i>NLO</i>	-	-0,0944*** (-54,20)	-0,0866*** (-51,22)	-0,0472*** (-38,80)
<i>CRISIS</i>	+/-	0,0288* (1,85)	0,0512*** (3,34)	0,0024 (0,22)
<i>CRISIS * SIZE</i>	+/-	-0,0037*** (-3,41)	-0,0060*** (-5,58)	-0,0016** (-2,08)
<i>CRISIS * LEVERAGE</i>	+/-	0,0255 (1,34)	0,0242 (1,31)	0,0148 (1,23)
<i>CRISIS * CAPINT</i>	+/-	0,0500*** (9,65)	0,0605*** (12,07)	0,0416*** (11,30)

CRISIS * INVINT	+/-	-0,0354*** (-3,73)	-0,0273*** (-2,88)	-0,0174** (-2,44)
Κλάδος 11 (Διαχείριση Ακίνητης Περιουσίας)	+/-	0,0881*** (7,07)	0,0936*** (7,68)	0,0923*** (9,78)
Κλάδος 6 (Χονδρικό και λιανικό εμπόριο)	+/-	0,0780*** (7,86)	0,0778*** (8,01)	0,0493*** (7,59)
Κλάδος 3 (Μεταποίηση)	+/-	0,0571*** (5,74)	0,0611*** (6,26)	0,0302*** (4,62)
Κλάδος 14 (Δημόσια Διοίκηση & Άμυνα, Υποχρεωτική Κοινωνική Ασφάλιση)	+/-	0,0646** (1,99)	0,0682** (2,01)	0,0636** (2,19)
Γεωγραφική περιφέρεια 4 (Στερεά Ελλάδα)	+/-	0,0602*** (6,45)	0,0558*** (5,75)	0,0358*** (5,46)
Γεωγραφική περιφέρεια 2 (Μακεδονία)	+/-	0,0467*** (4,86)	0,0408*** (4,09)	0,0197*** (2,91)
LEGAL FORM	+/-	0,0240*** (4,89)	0,2283*** (4,71)	0,0309*** (6,61)
EXPORTS	-	-0,0026 (-0,70)	-0,0051 (-1,44)	-0,0080*** (-2,64)
Έλεγχος Sargan- Hansen [p-value]		1,011 [0,3146]	3,055 [0,0805]	0,658 [0,4173]
R²		0,2218	0,2163	0,2265
Αριθμός επιχειρήσεων		4.928	4.928	4.927
Αριθμός παρατηρήσεων		62.800	62.796	53.176

Σημειώσεις: Εξαρτημένες μεταβλητές: ETR_1 , ETR_2 , ETR_3 . Ο ETR_1 ορίζεται ως το ηλίκο του πληρωτέου φόρου εισοδήματος προς το λογιστικό κέρδος της επιχείρησης προ φόρου εισοδήματος. Ο ETR_2 ορίζεται ως το ηλίκο του πληρωτέου φόρου εισοδήματος προς το λειτουργικό περιθώριο (αποτέλεσμα) της επιχείρησης. Ο ETR_3 ορίζεται ως το ηλίκο του πληρωτέου φόρου εισοδήματος προς τα κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA). Ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής δεν ορίζεται όταν ο παρονομαστής (λογιστικό κέρδος προ φόρου, λειτουργικό περιθώριο, EBITDA) ισούται με το μηδέν. **Ανεξάρτητες μεταβλητές:** Η μεταβλητή $SIZE$, ως δείκτης μεγέθους της επιχείρησης, επιμετράται ως ο φυσικός λογάριθμος της συνολικής αξίας των στοιχείων ενεργητικού της επιχείρησης. Η μεταβλητή $LEVERAGE$, ως δείκτης του βαθμού χρηματοοικονομικής μόχλευσης της επιχείρησης, επιμετράται ως το ηλίκο των μεσοπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων της επιχείρησης προς τη συνολική αξία των στοιχείων του ενεργητικού της. Η μεταβλητή $CAPINT$, ως δείκτης του βαθμού έντασης της πάγιας περιουσίας της επιχείρησης, επιμετράται ως το ηλίκο των καθαρών παγίων της επιχείρησης προς τη συνολική αξία των στοιχείων του ενεργητικού της. Η μεταβλητή $INVINT$, ως δείκτης του βαθμού έντασης των αποθεμάτων της επιχείρησης, επιμετράται ως το ηλίκο του αποθέματος του τέλους της χρήσης της επιχείρησης προς τη συνολική αξία των στοιχείων του ενεργητικού της. Η μεταβλητή ROA , ως δείκτης της αποδοτικότητας του ενεργητικού, χρησιμοποιείται ως μεταβλητή ελέγχου της μεταβολής του εισοδήματος της επιχείρησης και υπολογίζεται ως το ηλίκο του αποτελέσματος της επιχείρησης προ φόρου εισοδήματος προς τη συνολική αξία των στοιχείων του ενεργητικού της. Η μεταβλητή STR αντιστοιχεί στον

ονομαστικό φορολογικό συντελεστή κατ' έτος. **Κατηγορικές μεταβλητές:** *NLO, CRISIS, SECTOR, REGION, LEGALFORM, EXPORTS*. Η μεταβλητή *NLO* λαμβάνει την τιμή 1 αν η εταιρεία είχε αρνητικό αποτέλεσμα προ φόρων κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, 0 διαφορετικά. Η μεταβλητή *CRISIS* λαμβάνει την τιμή 1, εάν το έτος είναι 2008 έως 2014, 0 εάν το έτος είναι 2000 έως 2007. Για τον ορισμό των λοιπών κατηγορικών μεταβλητών, μπορείτε να ανατρέξετε στον Πίνακα Α1 του Παραρτήματος Α. Οι κλάδοι που παρουσιάζονται στον πίνακα αυτό είναι οι τέσσερις με το μεγαλύτερο ποσοστό συμμετοχής στη συνολική Ακαθάριστη Προστιθέμενη Αξία κατά το έτος 2014. Βλ. σχετικά τον Πίνακα Α2.1 στο Παράρτημα Α. Οι γεωγραφικές περιφέρειες που παρουσιάζονται στον πίνακα αυτό είναι οι δύο πολυπληθέστερες γεωγραφικές περιφέρειες της χώρας. Για μία λεπτομερή ανάλυση των αποτελεσμάτων για το σύνολο των κλάδων και των γεωγραφικών περιφερειών, θα πρέπει να ανατρέξετε στους πίνακες Α13 και Α14 του Παραρτήματος. **Όροι αλληλεπίδρασης (interaction terms):** *CRISIS*SIZE, CRISIS*LEVERAGE, CRISIS*CAPINT, CRISIS*INVINT*.

Οι μεταβλητές *LEVERAGE, SIZE, CAPINT, INVINT, ROA, STR, NLO* καθώς και οι όροι αλληλεπίδρασης αντιμετωπίζονται ως ενδογενείς μεταβλητές. Μεταβλητές που χρησιμοποιήθηκαν ως βοηθητικές μεταβλητές (instruments): *SECTOR, REGION, LEGALFORM, EXPORTS, CRISIS*.

Τα ***, ** και * υποδεικνύουν επίπεδο σημαντικότητας 1%, 5% και 10%, αντίστοιχα. Η στατιστική t (t-statistics) αναφέρεται στις παρενθέσεις (χρησιμοποιήθηκε ανθεκτική μέθοδος για τον υπολογισμό των τυπικών σφαλμάτων προκειμένου να διορθωθούν τυχόν ζητήματα ετεροσκεδαστικότητας και αυτοσυσχέτισης μεταξύ των παρατηρήσεων για κάθε επιχείρηση). Οι συντελεστές στρογγυλοποιήθηκαν στο τέταρτο δεκαδικό ψηφίο.

Η εγκυρότητα των βοηθητικών μεταβλητών εξακριβώθηκε με τον έλεγχο των Sargan-Hansen ο οποίος υποδεικνύει ότι δεν υπάρχουν προβλήματα εσφαλμένης εξειδίκευσης του μοντέλου.

Πίνακας 15

Η στατιστική t (t-statistics) για τον έλεγχο υποθέσεων στατιστικής σημαντικότητας των ανεξάρτητων μεταβλητών στην περίοδο μετά την έναρξη της χρηματοοικονομικής κρίσης (2008 - 2014)

Μεταβλητή	Υπόθεση	ETR_1	ETR_2	ETR_3
<i>SIZE</i>	$\alpha_2 + \alpha_{10}=0$	10,29***	10,65***	7,52***
<i>LEVERAGE</i>	$\alpha_3+\alpha_{11}=0$	-0,25	-0,26	-0,11
<i>CAPINT</i>	$\alpha_4+\alpha_{12}=0$	-3,38***	-3,47***	-4,06***
<i>INVINT</i>	$\alpha_5+\alpha_{13}=0$	-5,48***	-5,71***	-7,41***

Σημείωση: Η στατιστική t (t-statistics) υπολογίστηκε βάσει του ακόλουθου τύπου: $(\alpha_b + \alpha_c)/[\text{Var}(\alpha_b) + \text{Var}(\alpha_c) + 2 \text{cov}(\alpha_b, \alpha_c)]^{1/2}$.

Αρχικά, πρέπει να επισημανθεί ότι για την εξαγωγή των αποτελεσμάτων χρησιμοποιήθηκε ανθεκτική μέθοδος για τον υπολογισμό των τυπικών σφαλμάτων (robust standard errors) προκειμένου να διορθωθούν τα όποια ζητήματα ετεροσκεδαστικότητας και αυτοσυσχέτισης μεταξύ των παρατηρήσεων για κάθε επιχείρηση του δείγματος. Στο πλαίσιο αυτό, οι εκτιμήσεις της πολλαπλής παλινδρόμησης παρουσιάζονται στατιστικά σημαντικές σε επίπεδο σημαντικότητας μικρότερο του 1%, καθώς απορρίπτεται η υπόθεση ότι οι εκτιμημένοι συντελεστές είναι στο σύνολό τους ίσοι με το μηδέν (Wald test).

Τα συμπεράσματα που εξάγονται δε, για τους προσδιοριστικούς παράγοντες των πραγματικών φορολογικών συντελεστών των επιχειρήσεων είναι ιδιαίτερος ενδιαφέροντα. Αναλυτικότερα, διαπιστώνεται ότι οι πραγματικοί φορολογικοί

συντελεστές των επιχειρήσεων διαφοροποιούνται στη βάση των εξεταζόμενων χαρακτηριστικών των επιχειρήσεων, όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, ο βαθμός έντασης της πάγιας περιουσίας και ο βαθμός έντασης των αποθεμάτων της.

Ειδικότερα, παρατηρείται ότι **οι μεγαλύτερες σε μέγεθος επιχειρήσεις παρουσιάζουν μεγαλύτερους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές από τις μικρότερες**. Η θετική αυτή συσχέτιση μεταξύ πραγματικού φορολογικού συντελεστή (*ETR*) και μεγέθους της επιχείρησης (*SIZE*), η οποία είναι στατιστικώς σημαντική σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 1% ($p < 0,01$), είναι σύμφωνη με την υπόθεση Y_1 και τη θεωρία του πολιτικού κόστους, γεγονός που υποδεικνύει ότι οι μεγαλύτερες σε μέγεθος επιχειρήσεις δεν μπορούν να «διαφύγουν» της προσοχής των φορολογικών αρχών και κατ' επέκταση δεν είναι σε θέση να εκμεταλλευτούν τη δύναμή τους προκειμένου να επιτύχουν μείωση της φορολογικής τους επιβάρυνσης, τουλάχιστον όχι σε σημαντικό βαθμό. Ως εκ τούτου, οι μεγαλύτερες σε μέγεθος επιχειρήσεις καταλήγουν να φορολογούνται με υψηλότερους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές από τις μικρότερες επιχειρήσεις, όλων των υπολοίπων παραγόντων σταθερών.

Λαμβάνοντας υπόψη ότι οι επιχειρήσεις του εξεταζόμενου δείγματος παρουσιάζουν ποικιλομορφία ως προς το μέγεθός τους, μπορεί κάποιος ευλόγως να αναρωτηθεί εάν η θετική αυτή σχέση που παρατηρείται στο σύνολο των επιχειρήσεων του δείγματος μεταξύ πραγματικού φορολογικού συντελεστή (*ETR*) και μεγέθους της επιχείρησης (*SIZE*), επιβεβαιώνεται εάν εξεταστούν αποσπασματικά επιμέρους κατηγορίες μεγέθους επιχειρήσεων (για παράδειγμα, εάν διερευνηθεί η σχέση αυτή μόνο στις «πολύ μικρές» επιχειρήσεις). Για το σκοπό αυτό, και προκειμένου να ενισχύσουμε την ερμηνευτική δύναμη των αποτελεσμάτων της έρευνας, προχωρήσαμε στη διαίρεση του δείγματος των επιχειρήσεων που εξετάζουμε σε τρία (3) επιμέρους δείγματα βάσει του μεγέθους των επιχειρήσεων. Οι επιχειρήσεις ταξινομήθηκαν, για το σκοπό αυτό, σε πολύ μικρές, μικρές, μεσαίες και μεγάλες¹⁰ σύμφωνα με τα κριτήρια που ορίζει η ισχύουσα νομοθεσία των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ν. 4308/2014) και τα οποία παρατίθενται στον ακόλουθο πίνακα.

¹⁰ Οι μεσαίες και οι μεγάλες επιχειρήσεις, δεδομένου του μικρότερου ποσοστού αντιπροσώπευσής τους στο τελικό δείγμα, ενοποιήθηκαν για τους σκοπούς της συγκεκριμένης ανάλυσης.

Πίνακας 16

Κριτήρια μεγέθους επιχειρήσεων (Α.Ε., Ε.Π.Ε.) βάσει των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων

Κατηγορίες οντοτήτων	Κριτήρια μεγέθους (κάλυψη 2 από τα 3)		
	Μέσος όρος προσωπικού	Σύνολο ενεργητικό	Καθαρός κύκλος εργασιών
Πολύ μικρές	≤ 10	≤ 350.000	≤ 700.000
Μικρές	≤ 50	≤ 4.000.000	≤ 8.000.000
Μεσαίες	≤ 250	≤ 20.000.000	≤ 40.000.000
Μεγάλες	> 250	> 20.000.000	> 40.000.000

Προχωρήσαμε κατόπιν στη διενέργεια τριών νέων αναλύσεων παλινδρόμησης βάσει του υποδείγματος (1). Τα αποτελέσματα των αναλύσεων αυτών, τα οποία παρατίθενται συνοπτικά στον Πίνακα Α15 του Παραρτήματος Α, καταδεικνύουν ότι η σχέση μεταξύ πραγματικού φορολογικού συντελεστή (*ETR*) και μεγέθους της επιχείρησης (*SIZE*) διατηρεί το πρόσημο της στο σύνολο των διαφορετικών κατηγοριών μεγέθους αλλά και τη στατιστική της σημαντικότητα σε επίπεδο μικρότερο του 1% ($p < 0,01$). Προκύπτει, ως εκ τούτου, ότι η θετική σχέση μεταξύ *ETR* και *SIZE* επαληθεύεται τόσο μεταξύ των διαφορετικών κατηγοριών μεγέθους των επιχειρήσεων όσο και εντός των διαφορετικών κατηγοριών μεγέθους (between and within groups). Σημειώνουμε δε, ότι η μικρή μείωση της στατιστικής σημαντικότητας που παρατηρείται στα επιμέρους δείγματα είναι αναμενόμενη καθώς με τη διαίρεση των δειγμάτων δεν αποτυπώνεται πλέον η επίπτωση της σχέσης που υφίσταται μεταξύ των διαφορετικών κατηγοριών μεγέθους των επιχειρήσεων.

Όσον αφορά, ακολούθως, το **βαθμό της χρηματοοικονομικής μόχλευσης της επιχείρησης** (*LEVERAGE*) παρατηρείται μία στατιστικά «ασθενής» αρνητική συσχέτιση με τον **πραγματικό φορολογικό συντελεστή** (*ETR*) των επιχειρήσεων, σε αδυναμία στατιστικής επιβεβαίωσης της υπόθεσης Y_2 .¹¹ Η «ασθενής» αυτή τάση παρέχει μία ένδειξη ότι οι επιχειρήσεις που χρηματοδοτούνται με ξένα κεφάλαια απολαμβάνουν χαμηλότερους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές συγκριτικά με

¹¹ Πρέπει να επισημανθεί ότι το επίπεδο της στατιστικής σημαντικότητας της εν λόγω σχέσης περιορίστηκε σημαντικά μετά από τους ελέγχους στους οποίους προχωρήσαμε προκειμένου να διορθωθούν τα τυχόν ζητήματα ετεροσκεδαστικότητας και αυτοσυσχέτισης μεταξύ των παρατηρήσεων για κάθε επιχείρηση του δείγματος, γεγονός που, αναμφίβολα, καταδεικνύει τη σπουδαιότητα των στατιστικών ελέγχων που πρέπει να διενεργούνται.

τις επιχειρήσεις που βασίζονται στα ίδια κεφάλαιά τους. Το συμπέρασμα, αν επιβεβαιωνόταν σε αποδεκτά επίπεδα στατιστικής σημαντικότητας, θα ήταν εύλογο καθώς, όπως προαναφέρθηκε, οι τόκοι που καταβάλλονται στους εξωτερικούς χρηματοδότες της επιχείρησης αποτελούν φορολογικά εκπεστέες δαπάνες σε αντίθεση με τα μερίσματα που διανέμονται ως αμοιβή στους μετόχους για τα ίδια κεφάλαια της επιχείρησης που εκείνοι συνεισφέρουν. Εν τούτοις, φαίνεται ότι υφίστανται και άλλοι παράγοντες οι οποίοι επηρεάζουν σε σημαντικό βαθμό τη σχέση αυτή.

Για το λόγο αυτό, προχωρήσαμε στην περαιτέρω διερεύνηση του ζητήματος διαιρώντας τις επιχειρήσεις του δείγματος βάσει του μέσου επιπέδου χρηματοοικονομικής τους μόχλευσης. Αναλυτικότερα, αφού προσδιορίσαμε το μέσο επίπεδο χρηματοοικονομικής μόχλευσης για κάθε επιχείρηση του δείγματος για το σύνολο των εξεταζόμενων ετών, κατηγοριοποιήσαμε τις επιχειρήσεις σε επιχειρήσεις υψηλότερης μόχλευσης, αν η μέση χρηματοοικονομική τους μόχλευση κατά την εξεταζόμενη περίοδο υπερέβαινε το μέσο όρο του συνόλου των επιχειρήσεων του δείγματος και σε επιχειρήσεις χαμηλότερης μόχλευσης, διαφορετικά.

Διενεργήσαμε εκ νέου δύο αναλύσεις παλινδρόμησης στα δύο επιμέρους δείγματα που δημιουργήθηκαν. Τα αποτελέσματα, τα οποία παρατίθενται συνοπτικά στον Πίνακα Α16 του Παραρτήματος Α, καταδεικνύουν ότι, ενώ η αρνητική σχέση μεταξύ *ETR* και *LEVERAGE* παρουσιάζεται μη στατιστικώς σημαντική για τις επιχειρήσεις υψηλότερης χρηματοοικονομικής μόχλευσης (όπως ακριβώς συμβαίνει και στο σύνολο του δείγματος), η εικόνα της σχέσης δεν είναι ίδια για τις επιχειρήσεις χαμηλότερης χρηματοοικονομικής μόχλευσης. Για τις επιχειρήσεις αυτές, παρατηρείται μία αυξημένης στατιστικής σημαντικότητας (σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 1%) αρνητική συσχέτιση μεταξύ του *ETR* και του *LEVERAGE*, οδηγώντας στο συμπέρασμα ότι οι επιχειρήσεις με χαμηλή χρηματοοικονομική μόχλευση επιτυγχάνουν πράγματι χαμηλότερους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές καθώς αυξάνεται το επίπεδο της μόχλευσής τους.

Η σχέση αυτή παρουσιάζεται, δηλαδή, να επαληθεύεται έως ένα μέσο επίπεδο χρηματοοικονομικής μόχλευσης. Παρατηρείται ότι οι επιχειρήσεις, ως το επίπεδο αυτό, χρησιμοποιούν τη χρηματοδότηση μέσω δανειακών κεφαλαίων επιτυγχάνοντας μείωση της φορολογικής τους επιβάρυνσης. Από το μέσο αυτό επίπεδο και άνω, η σχέση αυτή εξασθενεί στατιστικώς. Το συμπέρασμα αυτό δεν αποτελεί έκπληξη καθώς έρχεται σε συμφωνία με τη θεωρία της αντιστάθμισης (trade-off theory) (Kraus και Litzenberger, 1973) σύμφωνα με την οποία οι επιχειρήσεις επιλέγουν την κεφαλαιακή

τους διάρθρωση (και κατ' επέκταση τον εξωτερικό τους δανεισμό) με τέτοιο τρόπο ώστε να επιτυγχάνουν το βέλτιστο συνδυασμό μεταξύ αύξησης του φορολογικού οφέλους λόγω έκπτωσης των τόκων από το φορολογητέο εισόδημα και διατήρησης του κινδύνου χρεοκοπίας σε ανεκτά επίπεδα δεδομένης της αύξησης του δανεισμού. Οι επιχειρήσεις που υπερβαίνουν αυτό το βέλτιστο σημείο της σχέσης αναμένεται ότι δεν θα καταφύγουν σε περαιτέρω δανεισμό, τουλάχιστον όχι για φορολογικούς λόγους, και αυτός ίσως είναι ο λόγος που η σχέση μεταξύ πραγματικού φορολογικού συντελεστή (*ETR*) και χρηματοοικονομικής μόχλευσης της επιχείρησης (*LEVERAGE*) εξασθενεί εάν διερευνηθεί σε επίπεδα άνω ενός μέσου επιπέδου χρηματοοικονομικής μόχλευσης.

Κατά τη διερεύνηση της σχέσης αυτής, κρίνουμε ιδιαίτερος χρήσιμο να αναφερθούμε επίσης στην έρευνα των Graham και Tucker (2006) οι οποίοι έχουν επισημάνει ότι οι επιχειρήσεις που πραγματοποιούν «επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό» πραγματοποιούν κατά μέσο όρο χαμηλότερου επιπέδου δανεισμό. Υφίσταται ενδεχομένως συσχέτιση μεταξύ φορολογικού σχεδιασμού, χρηματοοικονομικής μόχλευσης και πραγματικού φορολογικού συντελεστή; Προκειμένου να εξετάσουμε το ζήτημα αυτό, προχωρήσαμε στην επανάληψη της ανάλυσης παλινδρόμησης για τις επιχειρήσεις χαμηλότερης χρηματοοικονομικής μόχλευσης εισάγοντας στο υπόδειγμα μία ακόμη μεταβλητή: αυτή του φορολογικού κινδύνου (*tax risk*). Σύμφωνα με τους Guenther, Matsunaga, Williams (2013), ο φορολογικός κίνδυνος μίας επιχείρησης μπορεί να επιμετρηθεί βάσει της μεταβλητότητας του πραγματικού της φορολογικού συντελεστή. Οι επιχειρήσεις οι οποίες πραγματοποιούν επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό αναμένεται ότι θα αντιμετωπίζουν χαμηλότερο φορολογικό κίνδυνο, χαμηλότερη, δηλαδή, μεταβλητότητα στον πραγματικό φορολογικό τους συντελεστή. Προκειμένου να επιμετρήσουν το φορολογικό κίνδυνο, οι συγκεκριμένοι ερευνητές χρησιμοποιούν την τυπική απόκλιση του πραγματικού φορολογικού συντελεστή της επιχείρησης στην περίοδο αναφοράς και εξετάζουν κατά πόσο η επιχείρηση είναι σε θέση να διατηρήσει σταθερή τη φορολογική της επιβάρυνση στη διάρκεια της εξεταζόμενης περιόδου.

Επαναλαμβάνοντας την ανάλυση παλινδρόμησης στις επιχειρήσεις χαμηλής χρηματοοικονομικής μόχλευσης, μετά και την ενσωμάτωση της μεταβλητής για το φορολογικό κίνδυνο της επιχείρησης, παρατηρείται ότι η σχέση μεταξύ χρηματοοικονομικής μόχλευσης (*LEVERAGE*) και πραγματικού φορολογικού συντελεστή (*ETR*) δεν μεταβάλλεται, αλλά διατηρείται αρνητική και στατιστικώς σημαντική σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 1%. Το γεγονός αυτό υποδηλώνει

ότι η σχέση μεταξύ χρηματοοικονομικής μόχλευσης (*LEVERAGE*) και πραγματικού φορολογικού συντελεστή (*ETR*) επαληθεύεται στις επιχειρήσεις αυτές ανεξαρτήτως του φορολογικού κινδύνου που η επιχείρηση επωμίζεται και του φορολογικού σχεδιασμού στον οποίο κατ' επέκταση αυτή εμπλέκεται. Τα αποτελέσματα της ανάλυσης αυτής παρατίθενται στον Πίνακα Α17 του Παραρτήματος Α.¹²

Αναφορικά με το βαθμό έντασης της πάγιας περιουσίας της επιχείρησης (CAPINT), τα αποτελέσματα υποδεικνύουν ότι υφίσταται μία αρνητική στατιστικά σημαντική συσχέτιση με τον πραγματικό φορολογικό συντελεστή των επιχειρήσεων ($p < 0.01$). Το εύρημα αυτό στηρίζει την υπόθεση Y_3 επιβεβαιώνοντας ουσιαστικά την προνομιακή φορολογική μεταχείριση των επιχειρήσεων που επενδύουν στην πάγια περιουσία τους. Κρίνουμε ότι οι προβλέψεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος για την έκπτωση των αποσβέσεων των παγίων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων από το φορολογητέο εισόδημά τους καθώς και οι φορολογικές εκπτώσεις που παρέχονται στις επιχειρήσεις στο πλαίσιο των αναπτυξιακών νόμων αποτελούν τα στοιχεία εκείνα που διαμορφώνουν το πρόσημο της σχέσης αυτής. Πρέπει να επισημανθεί δε, ότι το μέγεθος του συντελεστή παλινδρόμησης του δείκτη έντασης της πάγιας περιουσίας (*CAPINT*) είναι ιδιαίτερα σημαντικό σε σύγκριση με τους συντελεστές παλινδρόμησης των υπολοίπων κύριων ανεξάρτητων μεταβλητών.

Εξετάζοντας ακολούθως τα αποτελέσματα σε σχέση με το **δείκτη της έντασης των αποθεμάτων της επιχείρησης (*INVINT*)**, διαπιστώνεται μία στατιστικώς σημαντική αρνητική συσχέτιση μεταξύ του δείκτη αυτού και του πραγματικού φορολογικού συντελεστή των επιχειρήσεων (*ETR*) ($p < 0.01$). Το συμπέρασμα αυτό έρχεται σε αντίθεση με την υπόθεση Y_4 και κατ' επέκταση και με την υπόθεση των Gupta και Newberry (1997). Η αρνητική αυτή συσχέτιση παρατηρείται παρά το γεγονός ότι η παραδοχή επάνω στην οποία στηρίζεται η υπόθεση των Gupta και Newberry (1997), ότι ο δείκτης έντασης της πάγιας περιουσίας της επιχείρησης (*CAPINT*) και ο δείκτης έντασης αποθεμάτων της επιχείρησης (*INVINT*) λειτουργούν ως υποκατάστατα μεγέθη (βλ. προηγούμενο Πίνακα 13), επιβεβαιώνεται στο δείγμα των επιχειρήσεων που εξετάζεται.

¹² Σημειώνεται ότι ο φορολογικός κίνδυνος της επιχείρησης (tax risk) παρουσιάζεται να συσχετίζεται θετικά με τον πραγματικό φορολογικό συντελεστή (*ETR*), γεγονός που υποδηλώνει ότι όσο αυξάνεται ο φορολογικός κίνδυνος, αυξάνεται και ο φορολογικός συντελεστής της επιχείρησης. Το συμπέρασμα αυτό είναι εύλογο και αντικατοπτρίζει εν πολλοίς την πραγματικότητα των επιχειρήσεων που δεν πραγματοποιούν φορολογικό σχεδιασμό.

Η σχέση αυτή, ωστόσο, δεν έχει εξεταστεί υπό το πρίσμα άλλων παραγόντων οι οποίοι ενδέχεται να διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο όπως είναι, για παράδειγμα, η σχέση του αποθέματος τέλους χρήσης με τη ζήτηση του προϊόντος και τις μελλοντικές πωλήσεις της επιχείρησης. Ειδικότερα, η αύξηση του αποθέματος των προϊόντων ή των εμπορευμάτων του τέλους της διαχειριστικής περιόδου της επιχείρησης αποτελεί μία ένδειξη μείωσης της ζήτησης για το υπό εξέταση προϊόν/εμπόρευμα (Bernard και Noel, 1991). Η μείωση αυτή της ζήτησης μπορεί συνεπακόλουθα να οδηγήσει σε μία μείωση των τιμών των προϊόντων/εμπορευμάτων της επιχείρησης, στην προσπάθειά της να διαθέσει το αυξημένο απόθεμα που έχει στην κατοχή της. Στο πλαίσιο αυτό, η επιχείρηση εισάγεται σε έναν κύκλο που περιλαμβάνει τη μείωση των περιθωρίων κέρδους της, τη μείωση των φορολογητέων της αποτελεσμάτων και τέλος, τη μείωση του φόρου εισοδήματος που καταβάλλει.

Διερευνώντας τη σχέση αυτή στο δείγμα των επιχειρήσεων που εξετάζεται, διαπιστώνεται ότι ο ρυθμός ανάπτυξης του αποθέματος τέλους χρήσης είναι κατά μέσο όρο περίπου δύο φορές μεγαλύτερος από το ρυθμό ανάπτυξης των πωλήσεων. Το συμπέρασμα αυτό δικαιολογεί εν μέρει την αρνητική συσχέτιση μεταξύ των δύο μεγεθών, λαμβάνοντας ιδίως υπόψη ότι στο υπόδειγμα έχει ενσωματωθεί ο δείκτης αποδοτικότητας του ενεργητικού (*ROA*), ως μεταβλητή ελέγχου της μεταβολής του εισοδήματος της επιχείρησης.

Πίνακας 17

Στατιστικά στοιχεία για το ρυθμό ανάπτυξης των πωλήσεων και του αποθέματος τέλους χρήσης των επιχειρήσεων

Μεταβλητή	Παρ/σεις	Μέση τιμή
<i>Ρυθμός πωλήσεων</i>	63.351	39,48%
<i>Ρυθμός αποθέματος</i>	48.885	88,15%

Σημειώσεις: Ο ρυθμός ανάπτυξης των πωλήσεων επιμετράται ως η ετήσια ποσοστιαία μεταβολή του κύκλου εργασιών της επιχείρησης. Ο ρυθμός ανάπτυξης του αποθέματος επιμετράται ως η ετήσια ποσοστιαία μεταβολή του αποθέματος του τέλους της χρήσης της επιχείρησης.

Παράλληλα, πρέπει να επισημανθεί ότι η αύξηση του αποθέματος τέλους της επιχείρησης συνεπάγεται αυξημένα κόστη αποθήκευσης, τα οποία συμβάλλουν στη μείωση του φορολογητέου αποτελέσματος της επιχείρησης και κατ' επέκταση στη μείωση του φόρου εισοδήματός της.

Αξίζει, επιπροσθέτως, να επισημανθεί ότι στο απόθεμα τέλους χρήσης περιλαμβάνονται διαφορετικής φύσεως αγαθά όπως εμπορεύματα, προϊόντα, πρώτες ύλες και υλικά, υλικά συσκευασίας, ανταλλακτικά παγίων κ.α., η επιμέρους μεταβολή

των οποίων ενδέχεται να επιδρά με διαφορετικό στην πραγματική φορολογική επιβάρυνση των επιχειρήσεων. Για παράδειγμα, μία αύξηση της ποσότητας των αγαθών που διακατέχονται και προορίζονται για πώληση αναμένεται να έχει διαφορετική επίπτωση στα κέρδη της επιχείρησης και κατ' επέκταση στο φόρο που μελλοντικά αυτή θα κληθεί να καταβάλει συγκριτικά με μία αύξηση της ποσότητας των πρώτων υλών που αναμένεται να αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία. Στην πρώτη περίπτωση, μπορεί να παρατηρηθεί αύξηση των πωλούμενων μονάδων, αύξηση του κόστους πωληθέντων και κατ' επέκταση μείωση του φόρου εισοδήματος ενώ στη δεύτερη περίπτωση το κόστος πωληθέντων της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου παραμένει ανεπηρέαστο με την όποια επίπτωση να αναβάλλεται για τα μελλοντικά έτη.

Τέλος, πρέπει να σημειωθεί ότι η αύξηση του αποθέματος τέλους της διαχειριστικής περιόδου της επιχείρησης συνεπάγεται τη δέσμευση κεφαλαίων τα οποία θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν περισσότερο αποτελεσματικά προς την κατεύθυνση της επίτευξης των στόχων της επιχείρησης. Στο πλαίσιο αυτό, η επιχείρηση στερείται πολύτιμων πόρων, γεγονός που ενδέχεται τελικώς να συμβάλλει στη συρρίκνωση του φορολογητέου εισοδήματος και τελικώς του φόρου που η επιχείρηση καταβάλλει.

Στη βάση όσων προαναφέρθηκαν, κρίνεται συμπερασματικά ότι η υπόθεση στην οποία είχαν προχωρήσει οι Gupta και Newberry (1997) αγνοούσε παράγοντες που ενδέχεται να επιδρούν με διαφορετικό τρόπο στην πραγματική φορολογική επιβάρυνση των επιχειρήσεων, γεγονός που επιβεβαιώνεται με το δείγμα των επιχειρήσεων που εξετάζεται στην παρούσα μελέτη.

Συνεχίζοντας με την ερμηνεία των μεταβλητών ελέγχου που εισήχθησαν στο υπόδειγμα, παρατηρείται αρχικώς η **στατιστικώς σημαντική θετική συσχέτιση του ονομαστικού φορολογικού συντελεστή με τον πραγματικό φορολογικό συντελεστή**, σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας μικρότερο του 1% ($p < 0,01$). Το συμπέρασμα αυτό είναι λογικό, καθώς αναμένεται ότι όσο αυξάνεται ο ονομαστικός φορολογικός συντελεστής της νομοθεσίας θα αυξάνεται και ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής των επιχειρήσεων. Πρέπει να επισημανθεί, ωστόσο, ότι ενώ η σχέση αυτή θα έπρεπε θεωρητικά να τείνει στην απολύτως θετική συσχέτιση (ο συντελεστής παλινδρόμησης να πλησιάζει στη μονάδα), εν τούτοις παρατηρείται ότι για κάθε μονάδα αύξησης του ονομαστικού φορολογικού συντελεστή, ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής (ETR_I) αυξάνεται κατά 0,42%. Το γεγονός αυτό αποτελεί, αναμφίβολα, ένα σημαντικό στοιχείο αναφορικά με την αποτελεσματικότητα των

παρεμβάσεων των φορολογικών αρχών στους ονομαστικούς φορολογικούς συντελεστές.

Όσον αφορά τη ζημία των επιχειρήσεων, διαπιστώνεται ότι **η ύπαρξη παρατηρήσεων με αρνητικό αποτέλεσμα (ζημία) προ φόρων συσχετίζεται αρνητικά με τον πραγματικό φορολογικό συντελεστή των επιχειρήσεων** σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας μικρότερο του 1% ($p < 0,01$). Το αποτέλεσμα αυτό είναι επίσης αναμενόμενο, καθώς οι επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα να συμψηφίζουν, έναντι μελλοντικών κερδών, τη ζημιά που τυχόν προκύπτει κατά τη διάρκεια μίας διαχειριστικής περιόδου.

Αναφορικά, τέλος, με το **δείκτη αποδοτικότητας του ενεργητικού της επιχείρησης (ROA)**, ο οποίος επίσης εισήχθη στο υπόδειγμα ως μεταβλητή ελέγχου της μεταβολής του εισοδήματος της επιχείρησης, διαπιστώνεται η θετική σχέση αυτού με τον πραγματικό φορολογικό συντελεστή των επιχειρήσεων (*ETR*), με αποδεκτή στατιστική σημαντικότητα, ωστόσο, μόνο για το βασικό δείκτη *ETR* που χρησιμοποιείται ($p < 0,10$).

Είναι σημαντικό να επισημανθεί το γεγονός ότι οι συντελεστές των τριών ανεξάρτητων μεταβλητών (*SIZE*, *CAPINT*, *INVINT*) **διατηρούν το πρόσημό τους και τη στατιστική τους σημαντικότητα** σε επίπεδο 1% και για τους τρεις δείκτες πραγματικών φορολογικών συντελεστών που χρησιμοποιούνται στο Υπόδειγμα (1) (βλ. Πίνακα 14). Η παρατήρηση αυτή χρήζει ειδικής μνείας ως ενδεικτική της ερμηνευτικής δύναμης των αποτελεσμάτων που εξάγονται.

Διερευνώντας στη συνέχεια τις κατηγορικές μεταβλητές (*SECTOR*, *REGION*, *LEGALFORM*, *EXPORTS*), παρατηρούνται επίσης ορισμένες στατιστικά σημαντικές συσχετίσεις.

Αρχικά, **ο κλάδος της επιχείρησης** φαίνεται να διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στη φορολογική της επιβάρυνση, επιβεβαιώνοντας την υπόθεση Y_5 . Ειδικότερα, οι κλάδοι των επιχειρήσεων παρουσιάζουν στην πλειονότητά τους διαφορετικούς φορολογικούς συντελεστές από τον κλάδο «αναφοράς» (γεωργία, δασοκομία και αλιεία) σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 1%. Ενδεικτικά, οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στους τέσσερις κλάδους της οικονομίας με το μεγαλύτερο ποσοστό συμμετοχής στη συνολική ακαθάριστη προστιθέμενη αξία (βλ. Πίνακα A2.1 στο Παράρτημα Α) (Διαχείριση Ακίνητης Περιουσίας, Χονδρικό και Λιανικό Εμπόριο, Μεταποίηση, Δημόσια Διοίκηση & Άμυνα, Υποχρεωτική Κοινωνική Ασφάλιση) αντιμετωπίζουν, όλων των υπολοίπων παραγόντων σταθερών, υψηλότερους

πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές, σε σύγκριση με τις επιχειρήσεις στον κλάδο της γεωργίας, της δασοκομίας και της αλιείας, οι οποίες απολαμβάνουν τους χαμηλότερους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές στο σύνολο της ελληνικής οικονομίας.

Επιπροσθέτως, **η τοποθεσία της επιχείρησης** αποδεικνύεται ότι αποτελεί προσδιοριστικό παράγοντα του πραγματικού φορολογικού της συντελεστή, επιβεβαιώνοντας την υπόθεση Y_6 . Ενδεικτικά, οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στη Στερεά Ελλάδα (τη γεωγραφική περιφέρεια της χώρας που περιλαμβάνει την Αθήνα, την πρωτεύουσα της) και στη Μακεδονία αντιμετωπίζουν, όλων των υπολοίπων παραγόντων σταθερών, υψηλότερους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές από τις επιχειρήσεις της Θράκης, η οποία λειτουργεί για τους σκοπούς της ανάλυσης ως γεωγραφική περιφέρεια αναφοράς.

Οι διαφοροποιήσεις αυτές, τόσο ως προς τον κλάδο των επιχειρήσεων, όσο και ως προς την τοποθεσία τους, επιβεβαιώνουν τις αρχικές υποθέσεις (Y_5 , Y_6) που σχηματίστηκαν στη βάση των διαφορετικών νομοθετικών ρυθμίσεων και των ενδείξεων διαφορετικής εφαρμογής της νομοθεσίας ανάλογα με τον κλάδο και την τοποθεσία της επιχείρησης. Για μία λεπτομερή παρουσίαση των αποτελεσμάτων των σχετικών μεταβλητών, βλέπε αναλυτικά τους Πίνακες A13 και A14 του Παραρτήματος.

Η νομική μορφή της επιχείρησης διαπιστώνεται επίσης ότι έχει σημαντική επίπτωση στον πραγματικό φορολογικό της συντελεστή σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 1% ($p < 0,01$), ένα συμπέρασμα που βρίσκεται σε αντιστοιχία με την υπόθεση Y_7 . Ειδικότερα, οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.) παρουσιάζονται να αντιμετωπίζουν υψηλότερους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές από τις ανώνυμες εταιρείες (Α.Ε.), όλων των υπολοίπων παραγόντων σταθερών. Λαμβάνοντας υπόψη ότι κατά την εξεταζόμενη περίοδο (2000 – 2014) το φορολογικό νομοθετικό πλαίσιο ήταν σχεδόν πανομοιότυπο για τις εταιρείες των συγκεκριμένων δύο νομικών μορφών, η διαφοροποίηση αυτή ενδέχεται να οφείλεται στο γεγονός ότι οι διευθυντές των ανωνύμων εταιρειών είναι σε μεγαλύτερο βαθμό υπόλογοι στους μετόχους της εταιρείας από ότι οι διαχειριστές των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, οι οποίοι πολύ συχνά ταυτίζονται με τους μετόχους της εταιρείας. Στο πλαίσιο αυτό, οι διοικούντες των ανωνύμων εταιρειών αναμένεται να επιδιώκουν περισσότερο επιθετικά τη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης των επιχειρήσεων που διοικούν στο πλαίσιο της περισσότερο επιτακτικής ανάγκης αύξησης του πλούτου των μετόχων της επιχείρησης.

Το γεγονός αυτό ενδέχεται πιθανώς να οδηγεί στους χαμηλότερους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές για τις εταιρείες αυτής της μορφής.

Ολοκληρώνοντας την αναφορά μας στις τέσσερις κατηγορικές μεταβλητές, επισημαίνουμε ότι δεν διαπιστώνεται στατιστικά σημαντική συσχέτιση του πραγματικού φορολογικού συντελεστή της επιχείρησης με τη **δραστηριοποίησή της μέσω εξαγωγών** στα υποδείγματα που χρησιμοποιούν ως εξαρτημένη μεταβλητή τους δείκτες ETR_1 και ETR_2 (το αντίθετο ισχύει για το δείκτη ETR_3). Το γεγονός αυτό μας οδηγεί, όπως γίνεται αντιληπτό, σε αδυναμία συνολικής επιβεβαίωσης της υπόθεσης Y_8 , αφού η σχέση αυτή παρουσιάζει ευαισθησία ως προς τον τρόπο με τον οποίο ορίζεται ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής.

Η επίδραση της περιόδου της χρηματοοικονομικής κρίσης στους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές των επιχειρήσεων

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει επίσης η διερεύνηση των σχετικών με τη **χρηματοοικονομική κρίση** μεταβλητών. Αρχικά, διαπιστώνεται ότι η μεταβλητή *CRISIS* παρουσιάζει θετική συσχέτιση και με τους τρεις δείκτες των πραγματικών φορολογικών συντελεστών, με διαφοροποιούμενο, ωστόσο, επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας. Το αποτέλεσμα αυτό αποτελεί αναμφίβολα μία σημαντική ένδειξη ότι οι πραγματικοί φορολογικοί συντελεστές των επιχειρήσεων αυξήθηκαν την περίοδο μετά την έναρξη της κρίσης (2008 – 2014), αποδεικνύοντας ότι, σε συμφωνία με την υπόθεση Y_9 , η περίοδος της κρίσης επιδρά σε σημαντικό βαθμό στη φορολογική επιβάρυνση των επιχειρήσεων.

Διερευνώντας περαιτέρω την επίπτωση της περιόδου μετά την έναρξη της χρηματοοικονομικής κρίσης, προχωρήσαμε στη δημιουργία μίας νέας μεταβλητής η οποία διαιρεί το σύνολο της εξεταζόμενης περιόδου σε τρεις υποπεριόδους: στην περίοδο προ κρίσης (2000 – 2007), στην περίοδο αμέσως μετά την έναρξη της κρίσης (2008 -2009) και στην περίοδο που ακολουθεί την υπογραφή του πρώτου Μνημονίου Οικονομικών και Χρηματοπιστωτικών Πολιτικών (2010 – 2014) μεταξύ Ελλάδας και Ευρωπαϊκής Επιτροπής, Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας και Διεθνούς Νομισματικού Ταμείου. Η μεταβλητή αυτή αντικατέστησε τη μεταβλητή *CRISIS* σε μία νέα ανάλυση παλινδρόμησης προκειμένου να ελεγχθεί εάν η θετική αυτή σχέση της περιόδου της κρίσης με τον πραγματικό φορολογικό συντελεστή είναι συνεπής κατά τις δύο υποπεριόδους μετά την έναρξη της κρίσης. Τα αποτελέσματα που προκύπτουν, και τα οποία παρατίθενται στον Πίνακα A18 του Παραρτήματος Α, ενισχύουν την ερμηνευτική δύναμη των αποτελεσμάτων μας, καθώς η θετική αυτή συσχέτιση μεταξύ

της περιόδου μετά την έναρξη της κρίσης και των πραγματικών φορολογικών συντελεστών επαληθεύεται εκ νέου και στις δύο υποπεριόδους που εξετάζονται. Ειδικότερα δε, μπορεί να επισημανθεί ότι ο συντελεστής παλινδρόμησης της σχέσης εμφανίζεται υψηλότερος κατά περίπου 9% την περίοδο 2010 – 2014 σε σύγκριση με την περίοδο 2008 – 2009, γεγονός εύλογο, αν αναλογιστεί κανείς τις μεταβολές που επήλθαν στη φορολογική νομοθεσία προς την κατεύθυνση της αύξησης των δημοσίων εσόδων στο πλαίσιο της αντιμετώπισης της κρίσης χρέους του ελληνικού δημοσίου. Αξίζει να επισημανθεί δε, ότι, παρά το γεγονός ότι η περίοδος 2010 – 2014 στιγματίστηκε επίσης από μεταβολές στο πολιτικό σκηνικό, η οικονομική πολιτική της εκάστοτε κυβέρνησης βρισκόταν σε συμφωνία με τις απαιτήσεις των δανειστών (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα, Διεθνές Νομισματικό Ταμείο) και παρέμεινε, ως εκ τούτου, εν πολλοίς αμετάλλακτη καθ' όλη τη διάρκεια της υποπεριόδου αυτής.

Αναλύοντας περαιτέρω την επίπτωση της περιόδου της χρηματοοικονομικής κρίσης στους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές των επιχειρήσεων, προχωράμε στη διερεύνηση των τεσσάρων όρων αλληλεπίδρασης που ενσωματώσαμε στο υπόδειγμα που εξετάζουμε. Οι όροι αυτοί, οι οποίοι σχηματίστηκαν πολλαπλασιάζοντας τη μεταβλητή *CRISIS* με κάθε μία από τις κύριες ανεξάρτητες μεταβλητές (*SIZE*, *LEVERAGE*, *CAPINT*, *INVINT*), καθιστούν δυνατή τη διερεύνηση του βαθμού στον οποίο μεταβλήθηκε η συσχέτιση των μεταβλητών αυτών με τους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές των επιχειρήσεων κατά την περίοδο μετά την έναρξη της κρίσης.

Αρχικά, είναι αξιοσημείωτο ότι τρεις από τους τέσσερις όρους αλληλεπίδρασης (και συγκεκριμένα, οι μεταβλητές *CRISIS*SIZE*, *CRISIS*CAPINT* and *CRISIS*INVINT*) είναι στατιστικώς σημαντικοί σε επίπεδο χαμηλότερο του 1% για τους δείκτες *ETR₁* και *ETR₂* και στατιστικώς σημαντικοί σε επίπεδο 1% ή 5% για τον τρίτο δείκτη (*ETR₃*).

Ειδικότερα, η μεταβλητή *CRISIS*SIZE* είναι αρνητική και στατιστικά σημαντική ($p < 0.01$), γεγονός που υποδηλώνει ότι κατά την περίοδο μετά την έναρξη της χρηματοοικονομικής κρίσης, η επίδραση του μεγέθους της επιχείρησης στους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές μειώνεται σε σύγκριση με την περίοδο πριν την έναρξη της χρηματοοικονομικής κρίσης. Στο πλαίσιο αυτό, οι μεγαλύτερες σε μέγεθος επιχειρήσεις επωφελούνται κατά την περίοδο της κρίσης καθώς για κάθε μονάδα που αυξάνεται το μέγεθος της επιχείρησης κατά την περίοδο 2008-2014

επιτυγχάνεται μικρότερη αύξηση του πραγματικού φορολογικού τους συντελεστή σε σύγκριση με την περίοδο 2000-2007. Το εύρημα αυτό υποδηλώνει ότι οι μεγαλύτερες σε μέγεθος επιχειρήσεις είναι σε θέση να επιδιώξουν περισσότερο επιθετικά τη μείωση ή τη διατήρηση της φορολογικής τους επιβάρυνσης σε ανεκτά επίπεδα κατά τη δύσκολη οικονομικά περίοδο μετά την έναρξη της κρίσης.

Παρομοίως, η μεταβλητή *CRISIS*INVINT* είναι επίσης αρνητική και στατιστικά σημαντική ($p < 0.01$), γεγονός που υποδεικνύει ότι οι επιχειρήσεις εντάσεως αποθεμάτων παρουσιάζονται να αποκομίζουν φορολογικό όφελος κατά την περίοδο μετά την έναρξη της κρίσης. Ειδικότερα, διαπιστώνεται ότι μετά την έναρξη της χρηματοοικονομικής κρίσης για κάθε μία μονάδα που αυξάνεται η μεταβλητή *INVINT*, ο δείκτης *ETR* μειώνεται ακόμη περισσότερο συγκριτικά με την περίοδο πριν την έναρξη της κρίσης. Αντιθέτως, η μεταβλητή *CRISIS*CAPINT* είναι θετική και στατιστικά σημαντική ($p < 0.01$) υποδηλώνοντας ότι οι επιχειρήσεις εντάσεως πάγιας περιουσίας επιτυγχάνουν μικρότερη μείωση του πραγματικού φορολογικού τους συντελεστή κατά την περίοδο μετά την έναρξη της κρίσης (2008 – 2014). Ειδικότερα, διαπιστώνεται ότι μετά την έναρξη της χρηματοοικονομικής κρίσης για κάθε μία μονάδα που αυξάνεται η μεταβλητή *CAPINT*, ο δείκτης *ETR* μειώνεται σε μικρότερο βαθμό συγκριτικά με την περίοδο πριν την έναρξη της κρίσης. Συμπερασματικά, οι επιχειρήσεις εντάσεως αποθεμάτων φαίνεται να είναι σε μεγαλύτερο βαθμό ικανές να προσαρμοστούν στα οικονομικά δεδομένα που υφίστανται μετά την έναρξη της χρηματοοικονομικής κρίσης σε σύγκριση με τις επιχειρήσεις εντάσεως πάγιας περιουσίας. Αυτό μπορεί να οφείλεται στο γεγονός ότι οι επιχειρήσεις εντάσεως πάγιας περιουσίας πραγματοποιούν μακροπρόθεσμες επενδύσεις και δεν είναι σε θέση να αναπροσαρμόσουν τις δραστηριότητές τους σε τέτοιο βαθμό ώστε να επιτύχουν συρρίκνωση του φορολογητέου τους εισοδήματος και κατ' επέκταση του φόρου που καλούνται να πληρώσουν.

Τέλος, η μεταβλητή *CRISIS*LEVERAGE* παρουσιάζεται ως μη στατιστικώς σημαντική, γεγονός που καθιστά ανέφικτη την εξαγωγή συμπερασμάτων για τη μεταβολή ή μη της σχέσης της χρηματοοικονομικής μόχλευσης και των πραγματικών φορολογικών συντελεστών των επιχειρήσεων την περίοδο μετά την έναρξη της κρίσης (βλ. σχετικά και τον Πίνακα 15).

Συγκριτική παράθεση αποτελεσμάτων μεθοδολογίας ομαδοποιημένων ελαχίστων τετραγώνων (pooled OLS)

Προκειμένου να εκτιμήσουμε την πιθανή μεροληψία που θα είχε εισαχθεί στα αποτελέσματα εάν δεν είχε χρησιμοποιηθεί το μοντέλο τυχαίων επιδράσεων Hausman – Taylor (Hausman-Taylor random effects model), προχωρήσαμε επίσης στην εκτίμηση των αποτελεσμάτων μέσω της μεθόδου των ομαδοποιημένων ελαχίστων τετραγώνων (pooled OLS), μίας μεθόδου που χρησιμοποιείται ευρέως στη σχετική βιβλιογραφία. Η μέθοδος αυτή αγνοεί, ωστόσο, τα πιθανά προβλήματα ενδογένειας που υφίστανται στις μεταβλητές μας και περιγράφησαν στο προηγούμενο κεφάλαιο, διαφοροποιώντας τα αποτελέσματα σε σημαντικό βαθμό. Αρχικά, στην εκτίμηση αυτή, διαπιστώνεται ότι συγκεκριμένες μεταβλητές παρουσιάζονται με το αντίθετο πρόσημο απ' αυτό που προέκυψε στο μοντέλο τυχαίων επιδράσεων Hausman – Taylor, όπως ακριβώς συμβαίνει για τους όρους αλληλεπίδρασης *CRISIS*SIZE*, *CRISIS*CAPINT*, *CRISIS*INVINT*. Επιπρόσθετα, τα αποτελέσματα περιλαμβάνουν μεταβλητές με υψηλότερη στατιστική σημαντικότητα (π.χ. *LEVERAGE*, *EXPORTS*) καθώς και μεταβλητές με χαμηλότερη στατιστική σημαντικότητα (π.χ. *CRISIS*SIZE*, *CRISIS*LEVERAGE*). Τέλος, τα μεγέθη των συντελεστών των μεταβλητών διαφέρουν σε σημαντικό βαθμό από τις εκτιμήσεις του μοντέλου τυχαίων επιδράσεων Hausman – Taylor, καθώς υφίστανται μεταβλητές με συντελεστές ακόμη και τέσσερις φορές πολλαπλάσιες σε απόλυτο αριθμό. Όλα όσα προαναφέρθηκαν οδηγούν στο συμπέρασμα ότι η χρήση της μεθόδου των ομαδοποιημένων ελαχίστων τετραγώνων (pooled OLS) θα οδηγούσε σε μεροληπτικά αποτελέσματα, λαμβάνοντας υπόψη τα προβλήματα ενδογένειας που η μέθοδος αυτή αγνοεί. Για την επισκόπηση των αποτελεσμάτων που θα είχαν εξαχθεί εάν χρησιμοποιούνταν η μέθοδος των ομαδοποιημένων ελαχίστων τετραγώνων (pooled OLS), μπορείτε να ανατρέξετε στον Πίνακα A19 του Παραρτήματος.

9. Συμπεράσματα. Προτάσεις για μελλοντική έρευνα

Στο πρώτο μέρος της παρούσας διατριβής, προχωρήσαμε σε μία μικροοικονομική ανάλυση παρελθόντων δεδομένων, προκειμένου να εντοπίσουμε τους προσδιοριστικούς παράγοντες των πραγματικών φορολογικών συντελεστών των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα κατά την περίοδο 2000 έως 2014.

Ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής της επιχείρησης αποτελεί ένα δείκτη, ο οποίος χρησιμοποιείται κατά τη μελέτη των φορολογικών συστημάτων και ενσωματώνει την πληροφορία που εμπεριέχεται τόσο στον ονομαστικό φορολογικό συντελεστή όσο και στη φορολογική βάση επί της οποίας αυτός επιβάλλεται. Ο συντελεστής αυτός συμβάλλει στην ακριβέστερη απεικόνιση της πραγματικής φορολογικής επιβάρυνσης των επιχειρήσεων και επιμετράται, σε επίπεδο μικροοικονομικών μελετών παρελθόντων δεδομένων, ως το πηλίκο του φόρου εισοδήματος της επιχείρησης προς ένα μέγεθος εισοδήματος των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων.

Η διερεύνηση των πραγματικών φορολογικών συντελεστών και του τρόπου με τον οποίο προσδιορίζονται στη βάση των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών των επιχειρήσεων αποτελεί μία σαφή ένδειξη της ουδετερότητας ή μη του φορολογικού συστήματος καθώς και του βαθμού κατά τον οποίο οι επιχειρήσεις εφαρμόζουν πρακτικές φοροαποφυγής.

Τα αποτελέσματα της έρευνας υποδεικνύουν ότι οι πραγματικοί φορολογικοί συντελεστές των επιχειρήσεων στην Ελλάδα διαφοροποιούνται αναλόγως με το μέγεθος τους, το βαθμό της χρηματοοικονομικής τους μόχλευσης, το βαθμό έντασης της πάγιας περιουσίας και των αποθεμάτων τους, του κλάδου στον οποίο δραστηριοποιούνται, της τοποθεσίας τους και της νομικής τους μορφής.

Ειδικότερα, διαπιστώνεται ότι οι μεγαλύτερες σε μέγεθος επιχειρήσεις αντιμετωπίζουν συγκριτικά μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση από τις μικρότερες επιχειρήσεις, γεγονός που υποδηλώνει ότι οι μεγαλύτερες επιχειρήσεις δεν είναι σε θέση να εκμεταλλευτούν τη θέση τους στην αγορά προκειμένου να επιτύχουν μείωση της φορολογικής τους επιβάρυνσης, τουλάχιστον όχι σε σημαντικό βαθμό.

Επιπρόσθετα, παρατηρείται μία «ασθενής» στατιστικά αρνητική σχέση μεταξύ της χρηματοοικονομικής μόχλευσης της επιχείρησης και του πραγματικού φορολογικού της συντελεστή. Η διερεύνηση σε βάθος της σχέσης αυτής κατέδειξε ότι η σχέση αυτή αποδεικνύεται στατιστικώς σημαντική στις επιχειρήσεις χαμηλότερης

χρηματοοικονομικής μόχλευσης οι οποίες επιτυγχάνουν χαμηλότερους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές καθώς αυξάνουν το επίπεδο της χρηματοοικονομικής τους μόχλευσης.

Παράλληλα, αρνητική στατιστικά σημαντική συσχέτιση διαπιστώθηκε μεταξύ του πραγματικού φορολογικού συντελεστή της επιχείρησης και του βαθμού έντασης της πάγιας περιουσίας της, επιβεβαιώνοντας την υπόθεση σχετικά με την προνομιακή φορολογική μεταχείριση των επιχειρήσεων που επενδύουν στην πάγια περιουσία τους.

Επίσης, αρνητική στατιστικά σημαντική συσχέτιση υφίσταται και μεταξύ του πραγματικού φορολογικού συντελεστή της επιχείρησης και του βαθμού έντασης των αποθεμάτων της. Το συμπέρασμα αυτό υποδηλώνει ότι οι επιχειρήσεις οι οποίες επενδύουν στην αύξηση των αποθεμάτων τους επωμίζονται υψηλότερους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές.

Διαφοροποιήσεις στους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές των επιχειρήσεων διαπιστώνονται επίσης ανάλογα με τον κλάδο στον οποίο δραστηριοποιούνται, την τοποθεσία τους αλλά και τη νομική τους μορφή.

Αναφορικά, τέλος, με τον τρόπο που επιδρά η περίοδος της χρηματοοικονομικής κρίσης στους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές των επιχειρήσεων, συμπεραίνεται αρχικά ότι οι συντελεστές αυτοί αυξάνονται κατά την περίοδο μετά την έναρξη της κρίσης (2008 – 2014). Διερευνώντας περαιτέρω το εύρημα αυτό, συμπεραίνεται ότι η περίοδος της χρηματοοικονομικής κρίσης λειτουργεί προς όφελος των μεγαλύτερων σε μέγεθος επιχειρήσεων καθώς και των επιχειρήσεων εντάσεως αποθεμάτων. Αντιθέτως, η περίοδος της χρηματοοικονομικής κρίσης παρουσιάζεται να έχει αρνητικό αντίκτυπο στους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές των επιχειρήσεων εντάσεως πάγιας περιουσίας.

Όλα τα προαναφερθέντα ευρήματα υποδεικνύουν χωρίς αμφιβολία ότι ο φόρος εισοδήματος των επιχειρήσεων στην Ελλάδα δεν επιβάλλεται με τρόπο ουδέτερο, καθώς υπάρχουν επιχειρήσεις που βάσει συγκεκριμένων χαρακτηριστικών τους, όπως είναι το μέγεθος τους, ο βαθμός της χρηματοοικονομικής τους μόχλευσης ή ο τρόπος διάρθρωσης του ενεργητικού τους αντιμετωπίζουν υψηλότερους ή χαμηλότερους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές σε σύγκριση με τις υπόλοιπες επιχειρήσεις.

Οι αρμόδιοι φορείς για τη λήψη των πολιτικών αποφάσεων μπορούν να αξιοποιήσουν τη μεθοδολογία που ακολουθήθηκε και τα ευρήματα αυτής είτε ο στόχος τους είναι η διασφάλιση των κρατικών εσόδων είτε η απομάκρυνση των στρεβλώσεων που υπονομεύουν την ουδετερότητα του φορολογικού συστήματος της χώρας και

επιηρεάζουν αρνητικά τη δημιουργία ενός περισσότερο φιλικού προς τις επενδύσεις επιχειρηματικού περιβάλλοντος.

Αρχικά, ιδιαίτερη έμφαση μπορεί και πρέπει να δοθεί στις επιχειρήσεις που συστηματικά επιτυγχάνουν μικρότερους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές συγκριτικά με τις λοιπές επιχειρήσεις της χώρας· η διεύρυνση της φορολογικής βάσης αποτελεί ένα κοινό στόχο για όλους τους διαμορφωτές της φορολογικής νομοθεσίας και η έρευνα που διενεργούμε παρέχει την απαραίτητη τεχνογνωσία, η οποία μπορεί να αξιοποιηθεί στην προσπάθεια επίτευξης των εισπρακτικών στόχων των δημοσίων εσόδων, ιδιαίτερα σε περιόδους ύφεσης σαν αυτή που διανύει τα τελευταία χρόνια η χώρα μας. Κατ' αντιστοιχία, οι επιχειρήσεις που συστηματικά επιβαρύνονται φορολογικά σε σημαντικότερο βαθμό πρέπει επίσης να βρεθούν στο μικροσκόπιο των ασκούντων τη φορολογική πολιτική, προκειμένου να περιοριστούν κατά το δυνατόν τα αντικίνητρα που υφίστανται για επενδύσεις στην οικονομία της χώρας. Επιπλέον, θα πρέπει να διερευνηθεί εάν η απομάκρυνση από το στόχο της ουδετερότητας του φορολογικού συστήματος είναι επιθυμητή (για παράδειγμα, προκειμένου να επιτευχθεί η προώθηση συγκεκριμένων επενδυτικών δραστηριοτήτων) ή αν έχει προκύψει ακούσια στο πέρασμα του χρόνου και απαιτείται η διόρθωσή της. Τέλος, η ανάλυση που πραγματοποιήθηκε μπορεί να αξιοποιηθεί και από τις ίδιες τις επιχειρήσεις, καθώς οι παράγοντες που επιδρούν στην πραγματική φορολογική τους επιβάρυνση, όπως είναι ο κλάδος ή η τοποθεσία στην οποία δραστηριοποιούνται, μπορούν να ληφθούν υπόψη κατά την υλοποίηση των επενδυτικών τους επιλογών.

Διάφοροι παράγοντες μπορούν να ληφθούν υπόψη κατά τη διενέργεια αντίστοιχων ερευνών στο μέλλον. Αρχικά, η έρευνα αυτή μπορεί να επεκταθεί στις προσωπικές και τις ατομικές επιχειρήσεις, που αποτελούν τη συντριπτική πλειονότητα των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στη χώρα μας. Λαμβάνοντας, ωστόσο, υπόψη ότι τα δεδομένα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων αυτών δεν είναι δημοσίως διαθέσιμα, η διερεύνηση των πραγματικών φορολογικών συντελεστών των επιχειρήσεων αυτών προϋποθέτει τη συνεργασία και την άντληση στοιχείων από διάφορες διοικητικές πηγές (όπως, για παράδειγμα, το Υπουργείο Οικονομικών, η Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων κ.λπ.). Επιπροσθέτως, κατά τη διενέργεια μελλοντικών ερευνών, παράγοντες οι οποίοι ενδέχεται να επιδρούν στην πραγματική φορολογική επιβάρυνση των επιχειρήσεων και οι οποίοι δεν κατέστη δυνατό να εξεταστούν κατά την παρούσα μελέτη μπορούν να ενσωματωθούν στα υποδείγματα που θα χρησιμοποιηθούν. Για παράδειγμα, η επίπτωση της ιδιοκτησιακής

δομής του μετοχικού κεφαλαίου της επιχείρησης (π.χ. αν πρόκειται για αμιγώς ελληνική ή πολυεθνική επιχείρηση), της διεθνούς δραστηριοποίησής της, της δραστηριοποίησής της στον τομέα της έρευνας και ανάπτυξης ή της δαπάνης που πραγματοποιεί για ελεγκτικές και φορολογικές υπηρεσίες αποτελούν παράγοντες που δεν εξετάστηκαν στην παρούσα μελέτη λόγω αδυναμίας συγκέντρωσης των σχετικών δεδομένων. Οι παράγοντες αυτοί είναι ορθό να ληφθούν υπόψη κατά το σχεδιασμό μελλοντικών ερευνών.

Μέρος Δεύτερο

Το κόστος που επωμίζονται οι επιχειρήσεις κατά τη
συμμόρφωσή τους με τη φορολογική νομοθεσία

10. Εισαγωγή

Το φορολογικό σύστημα αποτελεί ένα σύνολο νομοθετημάτων, υπουργικών αποφάσεων, επεξηγηματικών εγγράφων και διοικητικών διαδικασιών που ρυθμίζουν τη διαδικασία προσδιορισμού και επιβολής των διαφόρων φορολογιών σε μία χώρα.

Μία φορολογική ρύθμιση ή μία φορολογική διοικητική διαδικασία δημιουργεί κατά κανόνα κόστος για τις επιχειρήσεις. Το κόστος αυτό συναντάται συνήθως ως άμεσο χρηματικό κόστος λαμβάνοντας τη μορφή του φόρου, του τέλους ή της εισφοράς. Αποτελεί, ωστόσο, το άμεσο χρηματικό κόστος το μοναδικό κόστος που επωμίζονται οι επιχειρήσεις στα πλαίσια του φορολογικού συστήματος;

Η απάντηση στην ερώτηση αυτή είναι βεβαίως αρνητική. Μορφές κόστους του φορολογικού συστήματος που υφίστανται και κατά κανόνα αγνοούνται κατά τη μελέτη των φορολογικών συστημάτων αποτελούν επίσης το έμμεσο διαρθρωτικό κόστος, τα κόστη από καθυστερήσεις της φορολογικής διοίκησης καθώς και το έμμεσο κόστος που επωμίζονται οι επιχειρήσεις, προκειμένου να συμμορφωθούν με τη φορολογική νομοθεσία (κόστος συμμόρφωσης).

Στα πλαίσια του δεύτερου μέρους της παρούσας διατριβής, μελετούμε εκτενώς το έμμεσο κόστος συμμόρφωσης που επωμίζονται οι επιχειρήσεις για να διεκπεραιώσουν τη βασικότερη φορολογική τους υποχρέωση, την υποχρέωση υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Η έρευνα που διενεργήθηκε αποσκοπεί αφενός στην ποσοτικοποίηση του κόστους αυτού και αφετέρου στη διερεύνηση των παραγόντων που το διαφοροποιούν σε επίπεδο επιχείρησης.

Η έρευνα αυτή συμβάλλει στη διεθνή βιβλιογραφία με μία σειρά από τρόπους. Αρχικά, αποτελεί, στο βαθμό που γνωρίζουμε, τη μοναδική εμπειρική μελέτη που διερευνά το κόστος που επωμίζονται οι επιχειρήσεις προκειμένου να συμμορφωθούν με τη φορολογική νομοθεσία στην Ελλάδα. Παράλληλα, αποτελεί μία από τις ελάχιστες σε αριθμό έρευνες διεθνώς οι οποίες δεν αρκούνται στην ποσοτικοποίηση του κόστους συμμόρφωσης, αλλά διερευνούν επιπροσθέτως τους παράγοντες που επιδρούν στο κόστος αυτό. Κατά το στάδιο αυτό, η ανάλυση που διενεργείται εμβαθύνει, μάλιστα, στον τρόπο με τον οποίο διαφοροποιούνται τα συστατικά του κόστους συμμόρφωσης (εσωτερικό κόστος συμμόρφωσης, κόστος εξωτερικών συνεργατών, κόστος εκπαίδευσης, κόστος απόκτησης αγαθών ή/και υπηρεσιών) μεταξύ των επιχειρήσεων της ελληνικής οικονομίας. Τέλος, η έρευνα αυτή υιοθετεί τα κυριότερα στοιχεία της ευρέως διαδεδομένης μεθοδολογίας του Τυποποιημένου Μοντέλου Κόστους

εφαρμόζοντας, ωστόσο, μία αρτιότερη επιστημονικά προσέγγιση κατά το στάδιο της δειγματοληψίας και της συλλογής των αποτελεσμάτων, επιτυγχάνοντας με τον τρόπο αυτό την ενίσχυση της αξιοπιστίας των παραγόμενων αποτελεσμάτων.

Το δεύτερο μέρος της διατριβής διαρθρώνεται ως ακολούθως. Στο επόμενο κεφάλαιο 11, παρατίθενται οι βασικές έννοιες της έρευνας με έμφαση στα κόστη αλλά και στα οφέλη που προκύπτουν στα πλαίσια της συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία. Στο κεφάλαιο 12, πραγματοποιείται η βιβλιογραφική επισκόπηση των σημαντικότερων ερευνών στο συγκεκριμένο πεδίο μελέτης. Στο κεφάλαιο 13, παρουσιάζεται ο τρόπος με τον οποίο σχεδιάστηκε και υλοποιήθηκε η έρευνα. Ειδικότερα, παρουσιάζεται η μεθοδολογία που επιλέχθηκε, ο τρόπος με τον οποίο σχεδιάστηκε το ερωτηματολόγιο καθώς και ο τρόπος με τον οποίο διενεργήθηκε η δειγματοληψία, η διανομή του ερωτηματολογίου και η συλλογή των αποτελεσμάτων. Στο κεφάλαιο 14, παρουσιάζονται τα αποτελέσματα της διαδικασίας ποσοτικοποίησης του κόστους συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία. Στο κεφάλαιο 15, πραγματοποιείται η διερεύνηση των προσδιοριστικών παραγόντων του κόστους συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία. Στο κεφάλαιο αυτό, ειδικότερα, παρουσιάζεται ο τρόπος με τον οποίο διαμορφώθηκε το τελικώς εξεταζόμενο δείγμα, οι υποθέσεις της έρευνας, το εμπειρικό μοντέλο που χρησιμοποιήθηκε, οι σχετικές μεταβλητές και τα αποτελέσματα που προέκυψαν. Στο κεφάλαιο 16, παρατίθεται η άποψη των επιχειρήσεων για το ελληνικό φορολογικό σύστημα, όπως αυτή εκφράστηκε από τους συμμετέχοντες στην έρευνα. Στο κεφάλαιο 17, τέλος, πραγματοποιείται σύνοψη των κυριότερων ευρημάτων της έρευνας, παρουσιάζεται ο τρόπος με τον οποίο τα ευρήματα αυτά μπορούν να αξιοποιηθούν από τους αρμόδιους φορείς και τις επιχειρήσεις. Παρατίθενται επίσης οι πιθανοί περιορισμοί της έρευνας και διατυπώνονται προτάσεις που θα ήταν χρήσιμο να ληφθούν υπόψη κατά τη διενέργεια σχετικών μελλοντικών ερευνών.

11. Η διαδικασία συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία.

Τα κόστη και τα οφέλη συμμόρφωσης

11.1. Το κόστος συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία

Μία φορολογική ρύθμιση (νόμος, προεδρικό διάταγμα, υπουργική απόφαση) ή μια διοικητική διαδικασία δημιουργεί κόστος για τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στα πλαίσια του φορολογικού συστήματος. Το κόστος αυτό μπορεί να συναντηθεί με τη μορφή του άμεσου χρηματικού κόστους, του έμμεσου διαρθρωτικού κόστους, του κόστους από καθυστερήσεις της διοίκησης και του κόστους συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία.

Το κόστος συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία (tax compliance cost) αποτελεί ένα σημαντικό «κρυφό» κόστος του φορολογικού συστήματος για τις επιχειρήσεις, που συχνά αγνοείται και σπανίως ποσοτικοποιείται. Το κόστος συμμόρφωσης διακρίνεται στο κόστος που προκύπτει από συμμόρφωση σε ουσιώδεις υποχρεώσεις και στο διοικητικό κόστος.

Αναλυτικότερα, ως κόστος που προκύπτει από συμμόρφωση σε ουσιώδεις υποχρεώσεις νοείται το κόστος που προκύπτει από τη συμμόρφωση των υποκείμενων σε υποχρεώσεις που θέτουν ουσιαστικές προδιαγραφές ή κριτήρια που είναι απαραίτητα για να επιτευχθούν οι βασικοί στόχοι της ρύθμισης. Το κόστος αυτό το επωμίζεται ο υποκείμενος στη ρύθμιση μέσα από τη δαπάνη κεφαλαίων του για την εκπλήρωση νομικά υποχρεωτικών προδιαγραφών (Υπουργείο Εσωτερικών, 2010). Για παράδειγμα, η υποχρέωση αγοράς μίας φορολογικής ταμειακής μηχανής ή ενός τερματικού ως συνέπεια μίας ρύθμισης για την υποχρεωτική αποδοχή πληρωμών με πιστωτική και χρεωστική κάρτα αποτελούν υποχρεώσεις ουσιώδους συμμόρφωσης με τη νομοθεσία. Οι υποχρεώσεις αυτές αντιδιαστέλλονται προς τις υποχρεώσεις πληροφόρησης από τις οποίες προκύπτουν τα διοικητικά βάρη.

Το διοικητικό κόστος (κόστος που προκύπτει από συμμόρφωση σε υποχρέωση πληροφόρησης προς το δημόσιο ή τρίτους) είναι το κόστος που προκύπτει από τη συμμόρφωση σε νομικές ή κανονιστικές υποχρεώσεις για παροχή δεδομένων προς το δημόσιο τομέα. Το κόστος αυτό αναλαμβάνεται ως αποτέλεσμα της νομικής υποχρέωσης συναλλαγής με το δημόσιο τομέα και αποτελεί συναλλακτικό κόστος για τους υποκείμενους στη νομοθεσία, εφόσον ο νόμος ορίζει πως μια τέτοια συναλλαγή πρέπει να πραγματοποιηθεί (Υπουργείο Εσωτερικών, 2010).

Το διοικητικό κόστος με τη σειρά του διακρίνεται σε κόστος συνήθους επιχειρηματικής λειτουργίας και διοικητικό βάρος. Ως κόστος συνήθους επιχειρηματικής λειτουργίας θεωρείται το κόστος που προέρχεται από τη συμμόρφωση σε υποχρεώσεις πληροφόρησης το οποίο οι επιχειρήσεις θα επωμίζονταν ακόμα και αν η νομοθεσία ή η διοικητική διαδικασία δεν υπήρχε ή δεν είχε θεσπιστεί ποτέ. Ως διοικητικό βάρος, αντιθέτως, θεωρείται το κόστος συμμόρφωσης με υποχρεώσεις πληροφόρησης, το οποίο οι υποκείμενοι επωμίζονται λόγω της ύπαρξης της νομοθεσίας ή της διοικητικής διαδικασίας και το οποίο δεν θα επωμίζονταν εάν η νομοθεσία καταργούνταν ή δεν υπήρχε (Υπουργείο Εσωτερικών, 2010). Για παράδειγμα, η υποχρέωση υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της επιχείρησης αποτελεί μία υποχρέωση που δημιουργεί διοικητικό βάρος για τις επιχειρήσεις.

Μέρος του κόστους συμμόρφωσης αποτελεί επίσης και το ψυχικό κόστος που επωμίζονται οι συμμετέχοντες στη διαδικασία της φορολογικής συμμόρφωσης. Το ψυχικό κόστος είναι το πνευματικό και συναισθηματικό κόστος, το άγχος και η ψυχολογική πίεση που αντιμετωπίζουν οι φορολογούμενοι στην προσπάθεια τους να ανταπεξέλθουν στις υποχρεώσεις της φορολογικής νομοθεσίας. Παρότι είναι δύσκολο να ποσοτικοποιηθεί, το ψυχικό κόστος επιβαρύνει σημαντικό ποσοστό των φορολογουμένων και συχνά μετατρέπεται και σε χρηματικό κόστος, όταν ο φορολογούμενος (φυσικό ή νομικό πρόσωπο) αποφασίζει να συνεργαστεί με κάποιον εξειδικευμένο φορολογικό σύμβουλο, προκειμένου να το μετριάσει (Sandford, Godwin, Hardwick, 1989).

11.2. Τα οφέλη συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία

Η διαδικασία της φορολογικής συμμόρφωσης έχει επισημανθεί ότι αποφέρει και συγκεκριμένα οφέλη για τις επιχειρήσεις. Τα οφέλη αυτά κατηγοριοποιούνται στις ακόλουθες τρεις κατηγορίες:

- τα διαχειριστικά οφέλη
- τα ταμειακά οφέλη
- τα οφέλη λόγω της αναγνώρισης δαπανών που εκπίπτουν φορολογικά και μειώνουν το φόρο εισοδήματος.

Η ύπαρξη αυτών των οφελών καθιστά απαραίτητες τις έννοιες του μικτού (gross) κόστους συμμόρφωσης και του καθαρού (net) κόστους συμμόρφωσης. Η αναφορά των ερευνητών σε καθαρό κόστος συμμόρφωσης, όπως γίνεται αντιληπτό,

λαμβάνει υπόψη τα οφέλη που συνεπάγεται για το φορολογούμενο η διαδικασία συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία. Παραθέτουμε ακολούθως βασικές πληροφορίες για τα οφέλη που προκύπτουν κατά τη διαδικασία της φορολογικής συμμόρφωσης.

11.2.1. Διαχειριστικά οφέλη (managerial benefits)

Η υποχρέωση συμμόρφωσης των επιχειρήσεων με τη φορολογική νομοθεσία συνεπάγεται την αυστηρότερη καταγραφή των εσόδων, των εξόδων, των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων της επιχείρησης, μία διαδικασία η οποία θεωρείται ότι μπορεί να συμβάλλει στην αποτελεσματικότερη διοίκησή της (Sandford κ.α., 1981).

Ο Lignier (2009), συνοψίζοντας τον τρόπο με τον οποίο η διαδικασία της φορολογικής συμμόρφωσης ενισχύει τον τρόπο διοίκησης της επιχείρησης, πραγματοποιεί μία σειρά ενδιαφερουσών παρατηρήσεων. Αρχικά, σημειώνει ότι η διαδικασία της φορολογικής συμμόρφωσης συμβάλλει κατά κανόνα στη βελτίωση του λογιστικού συστήματος της επιχείρησης. Η ανάγκη παροχής πληθώρας πληροφοριών προς το κράτος οδηγεί πιθανά στη μετάβαση των επιχειρήσεων από χειρόγραφα σε μηχανογραφικά λογιστικά συστήματα. Η χρήση υπολογιστών παρέχει πολυάριθμες δυνατότητες στις επιχειρήσεις (π.χ. έγκυρη και ακριβέστερη γνώση της κατάστασης της επιχείρησης, δυνατότητα δημιουργίας αναφορών) τις οποίες μπορεί να στερούνταν η επιχείρηση εάν δεν υφίστατο η υποχρέωση φορολογικής συμμόρφωσης. Επιπροσθέτως, κατά τη διαδικασία της φορολογικής συμμόρφωσης, επιτυγχάνεται μεγαλύτερος βαθμός ελέγχου των διαδικασιών της επιχείρησης. Για παράδειγμα, η ανάγκη εκπλήρωσης των ταμειακών φορολογικών υποχρεώσεων των επιχειρήσεων οδηγεί σε στενότερη παρακολούθηση των ταμειακών τους ροών με ενδεχόμενη παράπλευρη ωφέλεια τη μείωση του μέσου χρόνου είσπραξης των απαιτήσεων τους. Παράλληλα, σημειώνεται ότι η πρόσληψη εξωτερικών συνεργατών για τη συμμόρφωση της επιχείρησης με τη φορολογική νομοθεσία ενδέχεται να οδηγεί στην επίτευξη εξοικονομήσεων στο κόστος άλλων υπηρεσιών που μπορεί να λαμβάνει η επιχείρηση από τους συνεργάτες αυτούς, ανεξαρτήτως της φορολογικής νομοθεσίας (π.χ. συμβουλευτικές υπηρεσίες για το στρατηγικό σχεδιασμό της επιχείρησης). Αξίζει να προσθέσουμε δε, ότι η αναλυτική καταγραφή των εξόδων της επιχείρησης μπορεί να συμβάλλει επίσης στον εντοπισμό των δαπανών εκείνων που παρουσιάζουν περιθώρια εξοικονόμησης του κόστους τους. Γίνεται κατανοητό, βάσει των ανωτέρω, ότι η επιχείρηση, στο πλαίσιο της συμμόρφωσής της με τη φορολογική νομοθεσία,

καταλήγει να έχει στη διάθεσή της αυξημένη πληροφόρηση η οποία μπορεί να συμβάλλει στην καλύτερη λήψη αποφάσεων και στην αποτελεσματικότερη διοίκησή της.

Η πιθανή ύπαρξη των διαχειριστικών οφελών καταγράφηκε πρώτα από τους Sandford, Godwin, Hardwick και Butterworth (1981), οι οποίοι, μάλιστα, επιχείρησαν και μία πρώτη προσπάθεια ποσοτικοποίησης τους στηριζόμενοι, ωστόσο, στην αυθαίρετη εκτίμηση των συμμετεχόντων στην έρευνα που διενήργησαν. Παρόμοια διαδικασία ακολούθησε μεταγενέστερα και το National Audit Office (1994) καθώς και ο Lignier (2009). Αν και είναι προφανές ότι τα διαχειριστικά οφέλη μπορεί να αποτελούν ένα σημαντικό αντιστάθμισμα του κόστους που επωμίζεται η επιχείρηση κατά τη διαδικασία της φορολογικής συμμόρφωσης, είναι, εντούτοις, εξαιρετικά δύσκολο να ποσοτικοποιηθούν και για το λόγο αυτό, δεν λαμβάνονται κατά κανόνα υπόψη στις σχετικές έρευνες.

11.2.2. Ταμειακά οφέλη (cash flow benefits)

Στο πλαίσιο της συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία, οι επιχειρήσεις συχνά υποχρεούνται να παρακρατούν φόρους τους οποίους αποδίδουν σε μεταγενέστερο χρόνο στο κράτος (π.χ. 1 ή 3 μήνες μετά το χρόνο παρακράτησης). Χαρακτηριστικά μπορούμε να αναφερθούμε στην περίπτωση της παρακράτησης φόρου εισοδήματος και ασφαλιστικών εισφορών των μισθωτών υπαλλήλων της επιχείρησης ή τρίτων συνεργατών της ή της διακράτησης του φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) ή άλλων έμμεσων φόρων.

Στις περιπτώσεις αυτές, οι επιχειρήσεις αποκομίζουν κατά τη φορολογική συμμόρφωση ένα σημαντικό παράπλευρο όφελος, καθώς διακρατούν και μπορούν να χρησιμοποιήσουν κατά το δοκούν χρηματικά διαθέσιμα τρίτων μέχρι τον οριζόμενο χρόνο απόδοσής τους. Ενδεικτικά, η διακράτηση ενός σημαντικού ποσού για ένα συγκεκριμένο χρονικό διάστημα ενδέχεται να είναι από μόνη της ικανή να δημιουργήσει εισόδημα από τόκους για την επιχείρηση. Εναλλακτικά, το ποσό αυτό μπορεί να χρησιμοποιηθεί καλύπτοντας υποχρεώσεις και βελτιώνοντας προσωρινά τις ταμειακές ροές της επιχείρησης. Πρέπει, ωστόσο, να σημειωθεί ότι η διαδικασία αυτή ενδέχεται ορισμένες φορές να επιφέρει και ταμειακό κόστος για την επιχείρηση. Αυτό παρατηρείται κατά την περίπτωση στην οποία η επιχείρηση οφείλει να αποδώσει φόρο (π.χ. Φ.Π.Α.) που δεν έχει εισπράξει με αρνητικές – για τις ταμειακές της ροές – συνέπειες.

Συμπερασματικά, η διαδικασία της φορολογικής συμμόρφωσης ενδέχεται να αποφέρει ταμειακά οφέλη στην επιχείρηση. Πρέπει, εντούτοις, να επισημανθεί ότι το ταμειακό όφελος για την επιχείρηση αποτελεί κόστος για το κράτος και ως εκ τούτου, σε επίπεδο οικονομίας, το αποτέλεσμα καταλήγει τελικώς να είναι ουδέτερο.

11.2.3. Οφέλη έκπτωσης φόρου (tax deductibility benefits)

Στο πλαίσιο της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων, επιτρέπεται η αναγνώριση του συνόλου ή μέρους των δραστηριοτήτων της διαδικασίας φορολογικής συμμόρφωσης ως δαπάνες που εκπίπτουν από το φορολογητέο εισόδημα της επιχείρησης. Ως αποτέλεσμα, η επιχείρηση που αναλαμβάνει το κόστος της φορολογικής συμμόρφωσης απολαμβάνει τη μείωση του φόρου, που αντιστοιχεί στις δαπάνες που πραγματοποιεί και οι οποίες αναγνωρίζονται φορολογικά προς έκπτωση από το ακαθάριστο εισόδημά της. Πρέπει, ωστόσο, και σε αυτή την περίπτωση να επισημανθεί ότι το ταμειακό όφελος για την επιχείρηση αποτελεί κόστος για το κράτος και ως εκ τούτου, σε επίπεδο οικονομίας, το αποτέλεσμα καταλήγει τελικώς να είναι ουδέτερο.

12. Βιβλιογραφική Ανασκόπηση

12.1. Έρευνες ποσοτικοποίησης του κόστους συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία

Τα διοικητικά βάρη που επωμίζονται οι επιχειρήσεις λόγω του φορολογικού συστήματος αποτελούν διαχρονικό αντικείμενο μελέτης και προβληματισμού για τις επιχειρήσεις και τους διαμορφωτές της φορολογικής πολιτικής σε διάφορες χώρες του κόσμου.

Κάθε αναδρομή στο ζήτημα του κόστους συμμόρφωσης με τις υποχρεώσεις που απορρέουν από το φορολογικό σύστημα ξεκινά τυπικά από τον Adam Smith και το έργο του «Έρευνα για τη φύση και τα αίτια του πλούτου των εθνών». Ο Adam Smith (1776), αναφερόμενος στα τέσσερα «αξιώματα» της φορολογίας, πραγματοποιεί την πρώτη συστηματική αναγνώριση της επιβάρυνσης των φορολογουμένων με επιπρόσθετα και περιττά κατά κανόνα έξοδα κατά τη διαδικασία της επιβολής των φόρων.

Αναλυτικότερα, τα αξιώματα της φορολογίας, σύμφωνα με τον Adam Smith (1776), είναι τα ακόλουθα¹³:

«1. Οι πολίτες κάθε κράτους πρέπει να συνεισφέρουν στις δαπάνες του κράτους κατά το δυνατόν ανάλογα με τις δυνάμεις τους, δηλαδή, σύμφωνα με το εισόδημα το οποίο υπό την προστασία του κράτους απολαμβάνουν. Στην τήρηση ή παραμέληση αυτού του αξιώματος έγκειται αυτό που αναφέρεται ως ισότητα ή ανισότητα του φορολογικού συστήματος.

2. Ο φόρος που πρέπει να πληρώνει κάθε άνθρωπος πρέπει να είναι βέβαιος και όχι αυθαίρετος. Ο χρόνος και ο τρόπος της πληρωμής του φόρου καθώς και το ποσό το οποίο πρέπει να πληρωθεί πρέπει να είναι σαφή και καθαρά στο φορολογούμενο καθώς και σε όλα τα άλλα πρόσωπα. Η αβεβαιότητα του φόρου οδηγεί στην αύξηση της διαφθοράς καθώς ο φορολογούμενος εναπόκειται λιγότερο ή περισσότερο στην εξουσία της φορολογικής αρχής. Η αρχή της βεβαιότητας στη φορολογία είναι τόσο σπουδαία ώστε, όπως προφανώς διδάσκει η πείρα όλων των λαών, ακόμα και μία τόσο μεγάλη φορολογική ανισότητα, να μην είναι τόσο μεγάλο κακό, όσο η ελάχιστη αβεβαιότητα.

¹³ Τα αξιώματα του Smith (1776) για τη φορολογία παρατίθενται σε ελεύθερη απόδοση από το βιβλίο «Ο πλούτος των Εθνών» του Καλιτσουνάκη Δημήτριου (Εκδόσεις Εστία, 1948).

3. Όλοι οι φόροι πρέπει να εισπράττονται κατά το χρόνο και τρόπο εκείνο ο οποίος είναι ο καταλληλότερος για το φορολογούμενο, δηλαδή να εισπράττονται τότε, όταν πληρώνονται ευκολότερα από το φορολογούμενο. Για παράδειγμα, ένας φόρος επί του εισοδήματος από την εκμίσθωση γης ή ακινήτων πρέπει να επιβάλλεται στο ίδιο διάστημα κατά το οποίο τα εισοδήματα αυτά αποκτώνται και στο οποίο ο φορολογούμενος είναι περισσότερο πιθανό να έχει τα μέσα για να τον καταβάλει.

4. Κάθε φορολογία πρέπει να σχεδιάζεται κατά τρόπο τέτοιο, ώστε να αφαιρεί από «τις τσέπες» των πολιτών κατά το δυνατόν λιγότερα πέρα και πάνω από αυτά που εισπράττονται από το κράτος.»

Ένας φόρος, σύμφωνα με τα όσα αναφέρει ο Smith (1776), μπορεί να αφαιρεί από τους πολίτες περισσότερα απ' όσα εισπράττονται από το κράτος με τους ακόλουθους τέσσερις τρόπους:

α) Η επιβολή και η συλλογή του φόρου μπορεί να επιφέρει σημαντικό διοικητικό κόστος για το κράτος. Μπορεί, για παράδειγμα, να απαιτείται ένας σημαντικός αριθμός υπαλλήλων, η μισθοδοσία των οποίων αναλώνει σημαντικό μέρος του εσόδου που συλλέγεται από το κράτος.

β) Η επιβολή του φόρου ενδέχεται να παρεμποδίζει την επιχειρηματικότητα και να αποθαρρύνει το φορολογούμενο από την άσκηση συγκεκριμένων δραστηριοτήτων, οδηγώντας σε αύξηση της ανεργίας.

γ) Ο κακός σχεδιασμός μίας φορολογίας καθιστά τους φορολογουμένους επιρρεπείς στη φοροδιαφυγή. Όσοι ανεπιτυχώς επιχειρήσουν να φοροδιαφύγουν, θα έρθουν αντιμέτωποι με πρόστιμα, τα οποία ενδέχεται να τους οδηγήσουν ακόμη και σε διακοπή των δραστηριοτήτων τους. Η διαδικασία αυτή, η οποία θα μπορούσε να αποφευχθεί με έναν καλύτερο σχεδιασμό της νομοθεσίας, στερεί τελικώς από την κοινωνία τα οφέλη που απορρέουν από την αξιοποίηση των κεφαλαίων του φορολογούμενου.

δ) Η επιβολή του φόρου ενδέχεται να εκθέτει το φορολογούμενο σε αχρείαστη τλαιπωρία, σε εκνευρισμό και καταπίεση. Παρόλο δε, που η ενόχληση αυτή δεν αποτελεί, υπό τη στενή έννοια του όρου, έξοδο, είναι βέβαιο, εντούτοις, ότι κάθε φορολογούμενος θα ήταν διατεθειμένος να πληρώσει, προκειμένου να την αποφύγει.

Γίνεται αποδεκτό, συμπερασματικά, ότι στα πλαίσια μίας φορολογικής υποχρέωσης αναμένεται με μεγάλη ακρίβεια ότι ο φορολογούμενος θα πρέπει τελικώς να επωμιστεί ένα υψηλότερο φορολογικό βάρος απ' το ποσό της υποχρέωσης αυτής καθαυτής. Το βάρος αυτό περιλαμβάνει τόσο το φόρο που ο φορολογούμενος θα

κληθεί να καταβάλει όσο και τα κόστη που συνδέονται με την προετοιμασία, τον υπολογισμό και την πληρωμή του φόρου. Ο Smith (1776), στο τέταρτο αυτό του αξίωμα για τη φορολογία, επισημαίνει ότι η φορολογία πρέπει να σχεδιάζεται με όσο το δυνατόν πιο αποτελεσματικό τρόπο, ούτως ώστε να μειώνει τα κρυφά κόστη που επωμίζεται ο φορολογούμενος. Με άλλα λόγια, το φορολογικό σύστημα θα πρέπει να συνδυάζει την επίτευξη των στόχων του με την ελαχιστοποίηση του κόστους συμμόρφωσης για το φορολογούμενο, δεδομένου, ιδιαιτέρως, ότι τα κόστη αυτά δεν αποτελούν τίποτα περισσότερο από σπατάλη πόρων για την οικονομία. Η μείωσή τους, ως εκ τούτου, θα έπρεπε να αποτελεί έναν από τους σημαντικότερους στόχους των σχεδιαστών της φορολογικής πολιτικής.

Παρά την προφανή, μέχρι σήμερα, σπουδαιότητά του και την αλληλεπίδρασή του με τα υπόλοιπα αξιώματα (δεν μπορεί, για παράδειγμα, να θεωρηθεί ότι επιτυγχάνεται η αρχή της φορολογικής ισότητας, όταν οι μικρότερες σε μέγεθος επιχειρήσεις επωμίζονται υψηλότερα κόστη συμμόρφωσης με τη νομοθεσία), το τέταρτο αξίωμα του Adam Smith για τη φορολογία τυπικά αγνοούνταν από τους μελετητές των φορολογικών συστημάτων καθώς θεωρούνταν «δευτερευούσης σημασίας». Χαρακτηριστικό το ακόλουθο απόσπασμα εγκυκλοπαίδειας που αναφέρεται στα ανωτέρω αξιώματα:

«Σήμερα, μόνο το πρώτο από αυτά τα αξιώματα θεωρείται πρωταρχικής σημασίας. Τα υπόλοιπα τρία έχουν επισκιαστεί. Το κόστος του προσδιορισμού, της συλλογής και της διαχείρισης των φόρων πρέπει να παραμένει στο χαμηλότερο επίπεδο ... (αλλά) η αρχή αυτή είναι δευτερευούσης σημασίας: είναι προφανές ότι η αρχή της ισότητας και του οικονομικού ορθολογισμού δεν πρέπει να θυσιάζονται για προβληματισμούς σχετικά με το κόστος». (New Encyclopedia Britannica, 1986).

Δεν αποτελεί έκπληξη, ως εκ τούτου, ότι στο πλαίσιο αυτό οι πρώτες έρευνες ποσοτικοποίησης των διοικητικών βαρών του φορολογικού συστήματος καταγράφονται περισσότερο από 150 χρόνια μετά τη θέσπιση των αξιωμάτων του Adam Smith για τη φορολογία.

Ειδικότερα, η πρώτη καταγεγραμμένη ποσοτική έρευνα «στο ανεξερεύνητο αυτό πεδίο» ήταν του Haig (1935). Η έρευνα αυτή διενεργήθηκε ταχυδρομικά διερευνώντας τα κόστη συμμόρφωσης 1.500 μεγάλων επιχειρήσεων στις Η.Π.Α. και έδωσε το έναυσμα για την περαιτέρω μελέτη του συγκεκριμένου πεδίου.

Ακολούθησε σειρά ερευνών κατά την περίοδο μεταξύ του 1930 και του 1960, μικρής, ωστόσο, κλίμακας, οι οποίες διενεργήθηκαν κατά κύριο λόγο στη Βόρεια

Αμερική (π.χ. Bryden, 1961, Muller, 1963, Wicks, 1965). Οι έρευνες αυτές, αν και είχαν σημαντικούς μεθοδολογικούς περιορισμούς, όπως σημειώνουν οι Sandford, Godwin και Hardwick (1989), έθεσαν τα θεμέλια του συγκεκριμένου πεδίου μελέτης και παράλληλα κατέληξαν σε ορισμένα συμπεράσματα η ορθότητα των οποίων καταδείχτηκε με την πάροδο των ετών. Αναλυτικότερα, κοινός τόπος μεταξύ των πρώιμων αυτών ερευνών ήταν ότι τα κόστη συμμόρφωσης φθίνουν, καθώς αυξάνεται το μέγεθος της επιχείρησης. Διαπιστώνεται, παράλληλα, ότι συνδέονται με μία αντιστρόφως ανάλογη σχέση με τα κόστη του φοροεισπρακτικού μηχανισμού.

Από τη δεκαετία του 1960 και ενώ η διερεύνηση του πεδίου σταδιακά εξασθενούσε στη Βόρεια Αμερική, η Ευρώπη παίρνει τη σκυτάλη. Ο Strumpel (1966) πραγματοποίησε την πρώτη ευρωπαϊκή έρευνα στη Δυτική Γερμανία, όπου σε ένα αντιπροσωπευτικό δείγμα μικρών επιχειρήσεων, παρατήρησε ότι το γραφειοκρατικό βάρος επωμίζονται δυσανάλογα οι μικρότερες επιχειρήσεις. Επεσήμανε σχετικά, μάλιστα, ότι το εύρημα αυτό έρχεται σε ευθεία αντίθεση με το στόχο της προοδευτικής φορολόγησης του εισοδήματος.

Στις αρχές της δεκαετίας του 1970, πραγματοποιούνται οι πρώτες έρευνες του κόστους συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία και στο Ηνωμένο Βασίλειο. Οι έρευνες αυτές (Sandford και Dean, 1971, Sandford, 1973) επικεντρώνονται στη φορολογία εισοδήματος των φυσικών προσώπων και καταλήγουν επίσης ότι τα κόστη συμμόρφωσης κατανέμονται άνισα στους φορολογούμενους.

Από τις αρχές της δεκαετίας του 1980, το θέμα των διοικητικών βαρών του φορολογικού συστήματος έρχεται σταδιακά στο προσκήνιο. Κυβερνήσεις, μεγάλοι οργανισμοί, επιχειρήσεις και φορολογούμενοι αναγνωρίζουν όλο και περισσότερο τις επιπτώσεις των διοικητικών βαρών των φορολογικών συστημάτων. Η ευαισθητοποίηση αυτή των αρμοδίων φορέων έρχεται, όπως σημειώνει σχετικά ο Sandford (1995), ως το γινόμενο διαφόρων παραγόντων, όπως:

- η δυνατότητα διενέργειας μεγαλύτερων και περισσότερο αξιόπιστων ερευνών λόγω της χρήσης των ηλεκτρονικών υπολογιστών και των μεταβολών στη τεχνολογία
- η εισαγωγή έμμεσων φόρων (ΦΠΑ, Φόρος κύκλου εργασιών) που επιφέρουν αυξημένα διαχειριστικά κόστη στις επιχειρήσεις

- η σπουδαιότητα στις σύγχρονες οικονομίες των μικρομεσαίων επιχειρήσεων, οι οποίες εμφανίζονται να επιβαρύνονται περισσότερο από τα διοικητικά βάρη του φορολογικού συστήματος
- η πολυπλοκότητα των φορολογικών συστημάτων
- η ευαισθητοποίηση των κυβερνήσεων στο ζήτημα των διοικητικών βαρών του φορολογικού συστήματος, δεδομένης της εθελοντικής συμμόρφωσης που επιδιώκουν να επιτύχουν.

Στα πλαίσια του ανεπτυγμένου αυτού ενδιαφέροντος της κοινής γνώμης, ξεκινά μία πιο συστηματική προσπάθεια ποσοτικοποίησης των διοικητικών βαρών του φορολογικού συστήματος, με απώτερο στόχο τη μείωσή τους στο ελάχιστο δυνατό επίπεδο.

Παραθέτουμε ακολούθως ορισμένες σημαντικές έρευνες που έχουν διενεργηθεί κατά την τελευταία τριακονταετία στο ζήτημα της ποσοτικοποίησης του κόστους που επωμίζονται οι επιχειρήσεις, για να συμμορφωθούν με τη φορολογική νομοθεσία καθώς και τα σημαντικότερα ευρήματα αυτών.

Επιλέγουμε να ξεκινήσουμε την ανασκόπηση της περιόδου αυτής από τον Cedric Sandford, το πρωτοποριακό έργο του οποίου κατέστησε το ζήτημα της διερεύνησης του κόστους συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία θέμα διαρκούς μελέτης για αρκετές χώρες του Ο.Ο.Σ.Α.. Ο Sandford, σε μία από τις σημαντικότερες εμπειρικές του μελέτες (Sandford, Godwin και Hardwick, 1989) διερευνά τα κόστη συμμόρφωσης που επωμίζονται οι φορολογούμενοι στο πλαίσιο της φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, του φόρου προστιθέμενης αξίας, των ειδικών φόρων κατανάλωσης και άλλων φόρων στο Ηνωμένο Βασίλειο κατά τη δεκαετία του 1980. Στη μακροσκελή έρευνα της οποίας προΐσταται, διαπιστώνεται ότι το κόστος του φορολογικού συστήματος του Ηνωμένου Βασιλείου ανέρχεται αθροιστικά στο επίπεδο των 5 δισ. λιρών για την περίοδο 1986 – 1987. Συμπεραίνεται δε, ότι τα κόστη συμμόρφωσης με τη νομοθεσία της φορολογίας εισοδήματος των εταιρειών είναι δυσαναλόγως σημαντικότερα για τις μικρότερες σε μέγεθος επιχειρήσεις, οι οποίες καλούνται να αντιμετωπίσουν ένα «δημιουργούμενο από το κράτος ανταγωνιστικό μειονέκτημα».

Στη βάση του έργου του Sandford, το όνομα του οποίου μνημονεύεται σε όλες τις έρευνες του κόστους συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία, **διενεργήθηκαν πολυάριθμες μεταγενέστερες μελέτες στο Ηνωμένο Βασίλειο.**

Χαρακτηριστικά, σε έρευνα του Πανεπιστημίου του Bath (Collard κ.α., 1998) για το κόστος συμμόρφωσης των επιχειρήσεων που υποχρεούνται να παρακρατούν και να αποδίδουν στο Δημόσιο το φόρο εισοδήματος και τις ασφαλιστικές εισφορές των εργαζομένων, διαπιστώνεται ότι το κόστος αυτό ανέρχεται στο ποσό των 1,32 δισ. λιρών για την περίοδο 1995 – 1996. Το κόστος αυτό, το οποίο αντιστοιχεί στο 1,3% του εσόδου που συλλέγεται από το κράτος ή στο 0,2% του Α.Ε.Π. της χώρας, βαρύνει, μάλιστα, σε σημαντικότερο βαθμό τις μικρότερες σε μέγεθος επιχειρήσεις. Τη δυσανάλογη επιβάρυνση των μικρότερων σε μέγεθος επιχειρήσεων κατά τη συμμόρφωσή τους με τη φορολογική νομοθεσία επιβεβαιώνουν και οι Chittenden, Kauser και Routziouris (2005). Οι συγκεκριμένοι ερευνητές επιχειρούν για πρώτη φορά να ποσοτικοποιήσουν το ψυχικό κόστος που επωμίζεται ο εργοδότης καθώς και το κόστος ευκαιρίας που επωμίζεται η επιχείρηση κατά τη συμμόρφωσή της με τη φορολογική νομοθεσία. Ως εξαιρετικού ενδιαφέροντος θα μπορούσε να χαρακτηριστεί επίσης και η έρευνα της KPMG (2006) στο Ηνωμένο Βασίλειο στην οποία διαπιστώνεται ότι τα διοικητικά βάρη που επωμίζονται οι επιχειρήσεις λόγω της υποχρέωσης συμμόρφωσής τους σε 28 διαφορετικά πεδία της φορολογικής νομοθεσίας ανέρχονται ετησίως στο ποσό των 5,1 δισ. λιρών. Από το ποσό αυτό δε, περίπου το 12% (608 εκ. λίρες) αφορά τη συμμόρφωση των επιχειρήσεων με τη νομοθεσία της φορολογίας εισοδήματος. Αντίστοιχης διερεύνησης, επίσης, έχει τύχει στο Ηνωμένο Βασίλειο και το κόστος που προκύπτει κατά τη διαδικασία συμμόρφωσης με τη νομοθεσία του φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.). Αναλυτικότερα, οι Hansford, Hasseldine και Howorth (2003) διαπιστώνουν υψηλότερα κόστη συμμόρφωσης για τις επιχειρήσεις με υψηλότερο κύκλο εργασιών καθώς και για τις επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν μηχανογραφικό λογιστικό σύστημα και εξωτερικούς συνεργάτες. Παρομοίως, υψηλότερα κόστη συμμόρφωσης καταγράφονται για τις νέες επιχειρήσεις στην οικονομία.

Ενδεικτικές της σπουδαιότητας του κόστους συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία **είναι επίσης και διάφορες έρευνες που έχουν διενεργηθεί σε άλλες χώρες του κόσμου.** Χαρακτηριστικά, οι Sandford και Hasseldine (1992), διαπιστώνουν ότι τα κόστη συμμόρφωσης που επωμίζονται οι επιχειρήσεις στη Νέα Ζηλανδία είναι σημαντικά υψηλά και κατανέμονται δυσανάλογα εις βάρος των μικρότερων σε μέγεθος επιχειρήσεων. Μεταξύ των διαφορετικών φορολογιών δε, ο φόρος εισοδήματος εμφανίζεται ως ο φόρος με τη μεγαλύτερη – για τις επιχειρήσεις – επιβάρυνση. Τα αποτελέσματα αυτά επαληθεύονται και μεταγενέστερα στην ίδια

χώρα, καθώς διαπιστώνεται ότι το μέσο ετήσιο κόστος συμμόρφωσης των μικρομεσαίων επιχειρήσεων της χώρας ανέρχεται στο ποσό των 4 δισ. δολαρίων (Colmar Brunton, 2005). Παρομοίως, οι Evans, Ritchie, Tran – Nam και Walpole (1996) διαπιστώνουν ότι τα κόστη συμμόρφωσης με τη νομοθεσία της φορολογίας εισοδήματος στην Αυστραλία ανέρχονται στο 6,8% του εσόδου που τελικώς συλλέγεται από το κράτος. Επιβεβαιώνουν εκ νέου δε, την αντίστροφη σχέση μεταξύ του κόστους συμμόρφωσης και του μεγέθους της επιχείρησης. Αντιστοίχως, ο Erard (1997) συμπεραίνει ότι τα κόστη συμμόρφωσης των μεγάλων επιχειρήσεων του Καναδά με τη φορολογία εισοδήματος και κεφαλαίου ανέρχονται σε ποσοστό 4,6% έως 4,9% του εσόδου που συλλέγεται.

Ιδιαίτερης αναφοράς χρήζει η προσέγγιση του ζητήματος του κόστους συμμόρφωσης στις Η.Π.Α. όπου το θέμα μελετάται από την ίδια τη φορολογική αρχή της χώρας, το I.R.S. (Internal Revenue Service). Για το σκοπό αυτό, μάλιστα, έχουν αναπτυχθεί τρία μοντέλα προσδιορισμού του κόστους συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία (για τους ιδιώτες φορολογούμενους, τις μικρές επιχειρήσεις και τις επιχειρήσεις στο σύνολό τους). Τα μοντέλα αυτά δομούνται στη βάση των αποτελεσμάτων σχετικών ερευνών και είναι σε θέση να πραγματοποιήσουν πρόβλεψη του κόστους συμμόρφωσης, ακόμη και έπειτα από μεταβολές του φορολογικού συστήματος. Ειδικότερα, το μοντέλο επιβάρυνσης για τις επιχειρήσεις (Business Taxpayer Burden Model) επιτρέπει τη διαφοροποίηση της εκτίμησης του κόστους ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της επιχείρησης. Ενδεικτικά, σημειώνεται ότι ο μέσος χρόνος συμμόρφωσης ανά επιχείρηση για το 2015 εκτιμήθηκε από 240 έως 1.245 ώρες και το μέσο χρηματικό κόστος που αναλαμβάνεται για τη συμμόρφωση αυτή κυμαίνεται από 3.100 έως 68.900 δολάρια¹⁴. Χαρακτηριστικό της αντίληψης που επικρατεί στις Η.Π.Α. για τη σπουδαιότητα του ζητήματος του κόστους συμμόρφωσης είναι το γεγονός ότι υφίσταται ειδικό έντυπο (Form 13285-A), προκειμένου οι φορολογούμενοι να καταθέτουν τις ιδέες και τις προτάσεις τους για τη μείωση των διοικητικών βαρών του φορολογικού συστήματος.

Ολοκληρώνουμε την αναφορά μας στις σημαντικότερες μελέτες του κόστους συμμόρφωσης των τελευταίων 30 ετών με την πλέον συστηματική προσπάθεια διερεύνησης του ζητήματος: τη μελέτη Paying Taxes της εταιρείας

¹⁴ Τα συγκεκριμένα στατιστικά στοιχεία αποτυπώνονται επί του εντύπου “Form 1120” για το 2015. Το έντυπο είναι διαθέσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i1120.pdf>

PricewaterhouseCoopers (PwC) και της Παγκόσμιας Τράπεζας. Η ετήσια αυτή μελέτη, η οποία δημοσιεύεται ανελλιπώς τα τελευταία 10 χρόνια (2007 – 2016), αναλύει τα χαρακτηριστικά των φορολογικών συστημάτων σε 189 οικονομίες παγκοσμίως.¹⁵ Στα πλαίσια της μελέτης αυτής, προσδιορίζονται, μεταξύ άλλων, οι ώρες που απαιτούνται ούτως ώστε μία πρότυπη επιχείρηση μεσαίου μεγέθους να συμμορφωθεί με τη φορολογική νομοθεσία κάθε μίας εκ των χωρών που εξετάζονται. Με τον όρο πρότυπη επιχείρηση νοείται μία επιχείρηση με δεδομένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις και συγκεκριμένες υποθέσεις σχετικά με τις συναλλαγές της, τα περιουσιακά της στοιχεία και τις υποχρεώσεις της, τον αριθμό των υπαλλήλων της και το ιδιοκτησιακό της καθεστώς. Με τη χρήση ερωτηματολογίου, το οποίο απευθύνεται σε δύο – ανά χώρα – ειδικούς σε ζητήματα φορολογίας, συγκεντρώνονται δεδομένα για το χρόνο που χρειάζεται η πρότυπη αυτή επιχείρηση προκειμένου να συμμορφωθεί με τη νομοθεσία της φορολογίας εισοδήματος, τη νομοθεσία σχετικά με την παρακράτηση φόρου εισοδήματος και ασφαλιστικών εισφορών στην πηγή και τη νομοθεσία του φόρου συναλλαγών (φόρος προστιθέμενης αξίας ή φόρος επί των αγαθών και των υπηρεσιών, κατά περίπτωση). Αντικείμενο της εν λόγω έρευνας έχει αποτελέσει και το ελληνικό φορολογικό σύστημα. Έχει διαπιστωθεί σχετικά ότι απαιτούνται συνολικά 193 ώρες ετησίως για τη συμμόρφωση της πρότυπης αυτής επιχείρησης με τη φορολογική νομοθεσία. Το 20% των ωρών αυτών (40 ώρες) αναλώνεται, ειδικότερα, για τη συμμόρφωση με τη φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων. Ο αριθμός αυτός είναι υψηλότερος από τον ευρωπαϊκό μέσο όρο (173 ώρες) και κατατάσσει την Ελλάδα στην 85^η θέση μεταξύ των 189 χωρών.

12.2. Έρευνες προσδιορισμού των παραγόντων που επιδρούν στο κόστος συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία

Η ποσοτικοποίηση των διοικητικών βαρών που προκύπτουν στη βάση των υποχρεώσεων συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία έχει αποτελέσει το αντικείμενο πολυάριθμων ερευνών, όπως αναλυτικά παρουσιάστηκαν στην προηγούμενη ενότητα. **Ενώ, όμως, η πλειονότητα των ερευνητών αρκείται στον ποσοτικό προσδιορισμό του κόστους αυτού, υπάρχουν και ερευνητές (λιγότεροι σε αριθμό) οι οποίοι προχωρούν περαιτέρω την ανάλυσή τους διερευνώντας τους**

¹⁵ Η αναφορά της μελέτης “Paying Taxes 2016” είναι διαθέσιμη στην ηλεκτρονική διεύθυνση: <http://www.pwc.com/gx/en/services/tax/paying-taxes-2016.html>

παράγοντες που επιδρούν στο κόστος που επωμίζονται οι επιχειρήσεις, για να συμμορφωθούν με τη φορολογική νομοθεσία.

Ειδικότερα, αντικείμενο των ερευνών αυτών είναι η διερεύνηση της σχέσης μεταξύ του κόστους συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία και μίας σειράς μεταβλητών που συνδέονται με συγκεκριμένα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της επιχείρησης στο πλαίσιο μίας ανάλυσης παλινδρόμησης. Έχει επισημανθεί σχετικά (Slemrod, Venkatesh, 2002) ότι μία απλή περιγραφική ανάλυση των ερευνητικών δεδομένων δεν μπορεί να οδηγήσει σε ακριβή συμπεράσματα σχετικά με τη σχέση του κόστους συμμόρφωσης με μεγέθη, όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης. Για παράδειγμα, οι μεγαλύτερες επιχειρήσεις μπορεί πράγματι να επωμίζονται μεγαλύτερα κόστη συμμόρφωσης. Ευθύνεται, όμως, για το συμπέρασμα αυτό το μέγεθός τους; Ή μήπως ενδέχεται να επιδρούν στη σχέση αυτή άλλοι παράγοντες, όπως είναι, για παράδειγμα, η δραστηριοποίησή τους στο εξωτερικό; Με τη διενέργεια μίας ανάλυσης παλινδρόμησης, επιτυγχάνεται η απομόνωση των διαφόρων παραγόντων που μπορεί να επιδρούν στα κόστη συμμόρφωσης και απεικονίζεται ακριβέστερα η σχέση μεταξύ αιτίων και αιτιατών.

Παραθέτουμε στη συνέχεια τα κυριότερα στοιχεία των σημαντικότερων ερευνών διερεύνησης των προσδιοριστικών παραγόντων του κόστους συμμόρφωσης με τη νομοθεσία της φορολογίας εισοδήματος, εστιάζοντας ιδιαίτερα στους παράγοντες που επιλέγονται προς διερεύνηση.

Η ανασκόπησή μας θα ξεκινήσει από τους Slemrod και Blumenthal (1996), οι οποίοι ήταν μεταξύ των πρώτων που μελετούν τους προσδιοριστικούς παράγοντες του κόστους συμμόρφωσης με τη νομοθεσία της φορολογίας εισοδήματος. Στην πολυμεταβλητή ανάλυση που διενεργούν σε ένα δείγμα μεγάλων επιχειρήσεων στις Η.Π.Α, εξετάζουν, μεταξύ άλλων, την επίπτωση στο κόστος συμμόρφωσης του μεγέθους της επιχείρησης, του κλάδου στον οποίο αυτή δραστηριοποιείται καθώς και της έκτασης των δραστηριοτήτων της. Στους υπό εξέταση παράγοντες συμπεριλαμβάνουν επίσης την τοποθεσία της επιχείρησης, το βαθμό στον οποίο εμπλέκεται σε δικαστική διένεξη με το δημόσιο καθώς και το εάν υπόκειται ή όχι σε συγκεκριμένες ρυθμίσεις του αμερικάνικου φορολογικού συστήματος (συγκεκριμένα, εάν η επιχείρηση υπόκειται ή όχι στον ελάχιστο εναλλακτικό φόρο – Alternative Minimum Tax). Λαμβάνοντας όλους τους ανωτέρω παράγοντες υπόψη, συμπεραίνουν ότι το κόστος συμμόρφωσης αυξάνεται καθώς αυξάνεται το μέγεθος της επιχείρησης. Στατιστικά σημαντικές σχέσεις προκύπτουν επίσης για το κόστος συμμόρφωσης σε

σχέση με τον κλάδο στον οποίο δραστηριοποιείται η επιχείρηση, τον αριθμό των υποκαταστημάτων της, την τοποθεσία της έδρας της καθώς και την εμπλοκή της σε δικαστική διένεξη με το δημόσιο κατά την εξεταζόμενη περίοδο.

Ακολούθως, οι Slemrod και Venkatesh (2002), σε έρευνά τους για τα κόστη συμμόρφωσης των μεσαίων και μεγάλων επιχειρήσεων για το φόρο εισοδήματος στις Η.Π.Α., περιλαμβάνουν στους παράγοντες που εξετάζονται, επιπρόσθετα όσων είχαν περιληφθεί στην προαναφερθείσα έρευνα των Slemrod και Blumenthal (1996), τον τύπο της δήλωσης που καλείται η επιχείρηση να υποβάλλει καθώς και τη διαπραγμάτευση ή μη των μετοχών της στο χρηματιστήριο ή σε οργανωμένες αγορές. Στα πλαίσια της συγκεκριμένης μελέτης, διαπιστώνεται θετική σχέση μεταξύ κόστους συμμόρφωσης και μεγέθους της επιχείρησης ενώ στατιστικά σημαντικές σχέσεις προκύπτουν επίσης για τις επιχειρήσεις με διεθνή παρουσία καθώς και για τις επιχειρήσεις με μετοχές που διαπραγματεύονται σε οργανωμένες αγορές.

Το ζήτημα των προσδιοριστικών παραγόντων του κόστους συμμόρφωσης με τη νομοθεσία της φορολογίας εισοδήματος έχει μελετήσει και ο Erard (1997) στον Καναδά, ο οποίος διαπιστώνει ότι τα κόστη συμμόρφωσης αυξάνονται καθώς αυξάνεται το μέγεθος της επιχείρησης (με φθίνοντα ρυθμό). Παράλληλα, συμπεραίνει ότι επιχειρήσεις με δραστηριοποίηση στο εξωτερικό ή σε συγκεκριμένους κλάδους δραστηριοτήτων παρουσιάζονται να αντιμετωπίζουν υψηλότερα κόστη συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία.

Εκτενή έρευνα για τους προσδιοριστικούς παράγοντες του κόστους συμμόρφωσης έχει πραγματοποιήσει και η Smulders (2013) στη Νότια Αφρική, η οποία εξετάζει, μεταξύ άλλων, μεγέθη όπως το μέγεθος της επιχείρησης, τον κλάδο που αυτή δραστηριοποιείται, τη νομική της μορφή, την ηλικία της, τη χρήση συγκεκριμένων φορολογικών κινήτρων για τις μικρές επιχειρήσεις, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των διαχειριστών/ιδιοκτητών (όπως το επίπεδο εκπαίδευσης ή η γνώση λογιστικής), την ανάθεση της διαδικασίας συμμόρφωσης σε εξωτερικό συνεργάτη, τη χρήση ή μη μηχανογραφικού λογιστικού συστήματος. Ως προς τα αποτελέσματα της έρευνάς της για τη νομοθεσία της φορολογίας εισοδήματος, μπορεί να επισημανθεί η στατιστικά σημαντική συσχέτιση του κόστους συμμόρφωσης με τη νομική μορφή της επιχείρησης, καθώς και η θετική – στατιστικά σημαντική – σχέση μεταξύ του κόστους αυτού και του επιπέδου της εκπαίδευσης ή της γνώσης λογιστικής του ιδιοκτήτη της επιχείρησης.

Έρευνες οι οποίες εξετάζουν τους προσδιοριστικούς παράγοντες του κόστους συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία έχουν πραγματοποιηθεί επίσης και για άλλες νομοθεσίες, πέραν της νομοθεσίας για τη φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων.

Αναλυτικότερα, οι Hudson και Godwin (2000), μελετώντας τη νομοθεσία της παρακράτησης του φόρου εισοδήματος στην πηγή στο Ηνωμένο Βασίλειο, περιλαμβάνουν στους παράγοντες που εξετάζουν τον αριθμό των εργαζομένων της επιχείρησης, το μέγεθος της επιχείρησης, διάφορους παράγοντες που αυξάνουν την πολυπλοκότητα της διαδικασίας συμμόρφωσης καθώς και παράγοντες που συνδέονται με την ικανότητα της επιχείρησης να συμμορφώνεται επιτυχώς με τη νομοθεσία. Συμπεραίνουν δε, ότι το εξεταζόμενο κόστος συμμόρφωσης αυξάνεται καθώς αυξάνεται το μέγεθος της επιχείρησης, παρουσιάζοντας, όμως, φθίνουσα τάση και επιβεβαιώνουν ότι το κόστος συμμόρφωσης είναι ευθέως ανάλογο με παράγοντες, όπως η ροή του εργατικού δυναμικού, η πολυπλοκότητα της διαδικασίας συμμόρφωσης και η συχνότητα με την οποία οι επιχειρήσεις απαιτείται να συμμορφώνονται με τη διαδικασία. Αντιθέτως, δεν διαπιστώθηκε στατιστικά σημαντική σύνδεση του κόστους συμμόρφωσης με τη νομική μορφή της επιχείρησης.

Αντίστοιχα, οι Hansford, Hasseldine και Howorth (2003), μελετώντας τη νομοθεσία του Φ.Π.Α. στο Ηνωμένο Βασίλειο, περιλαμβάνουν στους παράγοντες που επιδρούν στα κόστη συμμόρφωσης το μέγεθος της επιχείρησης, την ηλικία της, το χρόνο που η επιχείρηση είναι υποκείμενη στο Φ.Π.Α., τη χρήση ή μη μηχανογραφικού λογιστικού συστήματος, τη συνεργασία ή μη με εξωτερικό συνεργάτη για την εκπλήρωση της υποχρέωσης συμμόρφωσης, την πολυπλοκότητα της νομοθεσίας (όπως αυτή γίνεται αντιληπτή από τους συμμετέχοντες στην έρευνα, στη βάση σχετικών ερωτήσεων που τους τέθηκαν), το βαθμό ψυχολογικής επιβάρυνσης των συμμετεχόντων στην έρευνα και τέλος, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του συμμετέχοντα στην έρευνα, που ενδέχεται να δυσχεραίνουν τη διαδικασία συμμόρφωσης (π.χ. αν τα αγγλικά είναι η μητρική τους γλώσσα και αν είναι άτομο με ειδικές ανάγκες). Στα συμπεράσματα των ερευνητών περιλαμβάνεται η θετική συσχέτιση μεταξύ του κόστους συμμόρφωσης και του μεγέθους της επιχείρησης. Διαπιστώνεται αναλυτικότερα ότι οι μεγαλύτερες σε μέγεθος επιχειρήσεις αναλαμβάνουν μεγαλύτερο κόστος για να συμμορφωθούν με την εξεταζόμενη νομοθεσία. Παράλληλα, σε επιβεβαίωση σχετικής υπόθεσης, συμπεραίνεται ότι οι ερωτηθέντες που θεωρούν ότι επωμίζονται υψηλότερα ψυχολογικά κόστη (στρες, άγχος κ.λπ.) αντιμετωπίζουν και

υψηλότερα κόστη συμμόρφωσης. Στατιστικά σημαντικές σχέσεις του κόστους συμμόρφωσης παρατηρούνται επίσης με το χρόνο που η επιχείρηση είναι υποκείμενη στο Φ.Π.Α., τον κλάδο στον οποίο δραστηριοποιείται, τη συνεργασία με εξωτερικό συνεργάτη για τη συμμόρφωση με τη νομοθεσία καθώς και την αντιλαμβανόμενη πολυπλοκότητα της νομοθεσίας. Αξίζει να επισημανθεί, τέλος, ότι οι επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν μηχανογραφικό λογιστικό σύστημα παρουσιάζονται να έχουν μεγαλύτερα κόστη από αυτές που τηρούν χειρόγραφα τα λογιστικά τους αρχεία. Οι ερευνητές δικαιολογούν το αντίθετο αυτό – από την αρχική τους υπόθεση – αποτέλεσμα, καθώς θεωρούν ότι είτε οι επιχειρήσεις που έχουν χειρόγραφο λογιστικό σύστημα υποεκτιμούν τα κόστη συμμόρφωσης είτε οι επιχειρήσεις με μηχανογραφικό λογιστικό σύστημα μπορούν να αποτυπώσουν ακριβέστερα τα κόστη αυτά.

Εστιάζοντας στις επιχειρήσεις των Η.Π.Α. με εισοδήματα στο εξωτερικό, οι Blumenthal και Slemrod (1995) διαπιστώνουν ότι το κόστος συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία που επωμίζονται οι επιχειρήσεις αυτές είναι δυσανάλογα υψηλό σε σχέση με μεγέθη, όπως τα στοιχεία του ενεργητικού της επιχείρησης, ο αριθμός των εργαζομένων της στο εξωτερικό ή ο κύκλος των εργασιών της στο εξωτερικό. Στους παράγοντες που εξετάζονται, περιλαμβάνονται επίσης ο κλάδος δραστηριοποίησης, ο αριθμός των θυγατρικών επιχειρήσεων στο εξωτερικό καθώς και ο αριθμός των χωρών στις οποίες οι επιχειρήσεις αυτές διαθέτουν θυγατρική.

Τέλος, οι Gunz, Macnaughton και Wensley (1996) μελετώντας τις δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης στον Καναδά, εισάγουν προς διερεύνηση μεταβλητές που συνδέονται με την εξεταζόμενη νομοθεσία, όπως το μέγεθος της αξίωσης για τη δαπάνη έρευνας και ανάπτυξης, το μέγεθος της επιχείρησης καθώς και τον τύπο της επιχείρησης (για παράδειγμα, αν πρόκειται για μία επιχείρηση που κατά κύριο λόγο δραστηριοποιείται στους τομείς της έρευνας και ανάπτυξης).

12.3. Σύνοψη των σημαντικότερων μεθοδολογικών επιλογών των ερευνητών

Συνοψίζοντας τη βιβλιογραφική ανασκόπηση που προηγήθηκε, μπορούμε να επισημάνουμε ότι οι έρευνες που έχουν πραγματοποιηθεί με αντικείμενο τη μελέτη των διοικητικών βαρών του φορολογικού συστήματος είναι πολυάριθμες. Οι έρευνες αυτές πραγματοποιήθηκαν σε διάφορες χώρες του κόσμου με διαφορετικές μεθοδολογίες και διαφορετικό κάθε φορά προσανατολισμό των ερευνών εξετάζοντας, για παράδειγμα, αποσπασματικά συγκεκριμένους φόρους ή το σύνολο της φορολογίας.

Η πλειονότητα των ερευνών εστιάζει στην ποσοτικοποίηση του κόστους συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία ενώ υφίστανται και έρευνες, λιγότερες σε αριθμό, οι οποίες επιχειρούν περαιτέρω να προσδιορίσουν τους παράγοντες που επιδρούν στο κόστος αυτό.

Το αντικείμενο των ερευνών ποικίλλει με το ενδιαφέρον να επικεντρώνεται στη μελέτη του κόστους συμμόρφωσης με τη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, τη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων, το φόρο προστιθέμενης αξίας ή το φόρο επί αγαθών και υπηρεσιών, τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης και άλλους φόρους.

Για την ποσοτικοποίηση του κόστους συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία χρησιμοποιούνται διαφορετικές μεθοδολογίες. Μεταξύ των επιλογών των ερευνητών, συναντάται συχνότερα η έρευνα με τη χρήση ερωτηματολογίου. Σημαντικός αριθμός ερευνών έχει υλοποιηθεί με συνέντευξη ενώ, όπως αναφέρει ο Evans (2003), έχουν υπάρξει και έρευνες με τη χρήση ημερολογίου (Wallschutzky και Gibson, 1993), με ανάλυση εγγράφων (Arthur Andersen & Co, 1985) καθώς και με τη χρήση τεχνικών προσομοίωσης (Thompson, 1984).

Σημαντικές διακυμάνσεις παρατηρούνται όσον αφορά τα ποσοστά ανταπόκρισης των ερωτώμενων στις διενεργηθείσες έρευνες. Ενδεικτικά, έχουν καταγραφεί έρευνες με ποσοστά ανταπόκρισης από 7% (Arthur Andersen & Co, 1985) έως 50% (Evans, Ritchie, Tran – Nam και Walpole, 1996). Ένα τυπικό μέσο ποσοστό ανταπόκρισης είναι, σύμφωνα με τον Sandford (1995), το 30%.

Κοινός τόπος όλων των ανωτέρω ερευνών είναι ότι **τα κόστη συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία αποδεικνύονται κατά κανόνα σημαντικά** είτε εξεταζόμενα ως απόλυτα μεγέθη είτε ως ποσοστό του εισπραττόμενου φόρου, του Α.Ε.Π. ή του κόστους διαχείρισης του φοροεισπρακτικού μηχανισμού. Τα κόστη αυτά κυμαίνονται, από 2% έως 10% των εσόδων που προκύπτουν από τους αντίστοιχους φόρους, σε ποσοστά μέχρι 2,5% του Α.Ε.Π. και είναι συνήθως πολλαπλάσια (2 έως 6 φορές) του κόστους του φοροεισπρακτικού μηχανισμού (Evans, 2003). Τονίζεται δε, ότι, παρά τη διενέργεια πολλών ερευνών σε διαφορετικές χώρες, δεν έχουν διενεργηθεί παρά ελάχιστες συγκριτικές έρευνες μέτρησης διοικητικών βαρών σε διαφορετικά φορολογικά συστήματα, καθώς ο κίνδυνος της σύγκρισης διαφορετικών φορολογικών συστημάτων είναι γνωστός στους ερευνητές. Ενδεικτικά, ο Sandford (1995) έχει επισημάνει ότι η σύγκριση των διοικητικών βαρών σε διαφορετικά φορολογικά

συστήματα πρέπει να γίνεται «με φειδώ, με μεγάλη προσοχή και με αναγνώριση των περιορισμών που προκύπτουν».

Όσον αφορά, τέλος, τους προσδιοριστικούς παράγοντες του κόστους συμμόρφωσης, παρατηρείται σύγκλιση των ερευνητών τουλάχιστον αναφορικά με τους παράγοντες που επιλέγονται προς εξέταση. Αναλυτικότερα, μεταξύ των προσδιοριστικών παραγόντων που λαμβάνονται υπόψη, συχνότερα εξετάζονται ο αριθμός των εργαζομένων της επιχείρησης, το μέγεθός της, η ηλικία της επιχείρησης, η νομική της μορφή, η έκταση των δραστηριοτήτων της, η δραστηριοποίησή της στο εξωτερικό, η τοποθεσία της στη χώρα, ο κύκλος εργασιών της, ο τύπος του χρησιμοποιούμενου λογιστικού συστήματος (μηχανογραφικό ή χειρόγραφο), η συνεργασία ή μη με εξωτερικούς συνεργάτες για τη συμμόρφωση με τη νομοθεσία, ο βαθμός της ψυχολογικής επιβάρυνσης που αισθάνεται ο υποκείμενος στη νομοθεσία καθώς και ιδιαίτεροι παράγοντες που συνδέονται με τη φύση της εξεταζόμενης νομοθεσίας. Πρέπει να επισημανθεί, εντούτοις, ότι οι παράγοντες αυτοί διαφοροποιούνται στη βάση των ιδιαιτεροτήτων της νομοθεσίας που εξετάζεται αλλά και της διαθεσιμότητας των σχετικών δεδομένων.

13. Σχεδιασμός και υλοποίηση της ερευνητικής μεθοδολογίας

13.1. Το αντικείμενο της έρευνας στην ελληνική πραγματικότητα

Το φορολογικό σύστημα αναφέρεται συχνά ως ένα από τα σημαντικότερα εμπόδια για την επιχειρηματικότητα στην Ελλάδα. Η κριτική που ασκείται εστιάζει, εκτός των συντελεστών φορολόγησης και του άμεσου χρηματικού κόστους που επωμίζονται οι επιχειρήσεις, και στην πολύπλοκη διαδικασία συμμόρφωσης των επιχειρήσεων με τις φορολογικές τους υποχρεώσεις.

Η πολυπλοκότητα του ελληνικού φορολογικού συστήματος πηγάζει από την έκταση των φορολογικών νόμων, την ανάγκη ερμηνείας αυτών από τη φορολογική διοίκηση, τις διάσπαρτες φορολογικές διατάξεις σε πλήθος νομοθετημάτων, την ασάφεια των θέσεων της φορολογικής αρχής καθώς και τη συχνότητα των μεταβολών στην εφαρμοζόμενη νομοθεσία. Χαρακτηριστικά, ο ισχύων Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων (Ν. 4172/2013) αποτελείται από 72 άρθρα και από περισσότερες από 34.000 λέξεις. Για το νόμο αυτό, εκδίδονται ετησίως πολυάριθμες αποφάσεις και ερμηνευτικές οδηγίες ενώ έχει δημοσιευτεί και σημαντικός αριθμός ατομικών λύσεων (απαντήσεων, δηλαδή, σε συγκεκριμένα ερωτήματα φορολογουμένων). Από την έναρξη ισχύος του (1.1.2014) έως και τη δημοσίευση του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α 94/27-5-2016), ο νόμος αυτός, μάλιστα, έχει τροποποιηθεί περισσότερες από 280 φορές.¹⁶

Αξίζει να σημειώσουμε ότι ο νόμος αυτός αντικατέστησε τον προϊσχύοντα Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994) σε μία προσπάθεια «δημιουργίας ενός Κώδικα εύληπτου, κατανοητού και προσιτού στον κάθε πολίτη, προκειμένου να επαναθεμελιωθούν συνθήκες εμπιστοσύνης και σταθερότητας στο κοινωνικό και οικονομικό περιβάλλον και να τεθούν οι προϋποθέσεις, ώστε η φορολογική διοίκηση να μπορεί να αντιμετωπίσει τη μεγαλύτερη πηγή οικονομικής αδικίας, που είναι η φοροδιαφυγή»¹⁷. Ενώ έχει διανυθεί ένα σημαντικό χρονικό διάστημα από την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού, είναι αμφίβολο αν η αγορά θεωρεί ότι έχουν επιτευχθεί σε ικανοποιητικό βαθμό οι στόχοι που τέθηκαν κατά τη ψήφιση του νόμου αυτού στη Βουλή των Ελλήνων.

¹⁶ Τα στατιστικά στοιχεία προέρχονται από την ιστοσελίδα φορολογικής πληροφόρησης forin.gr

¹⁷ Το κείμενο αποτελεί απόσπασμα από την αιτιολογική έκθεση του συγκεκριμένου νόμου, όπως αυτή κατατέθηκε στη Βουλή των Ελλήνων.

Η κριτική για το ελληνικό φορολογικό σύστημα έχει αποτυπωθεί σε διάφορες έρευνες. Ενδεικτικά, σε πανευρωπαϊκή έρευνα της Deloitte (2014), με τη συμμετοχή 18 εταιρειών από την Ελλάδα, η συντριπτική πλειονότητα (92,3%) των ερωτηθέντων θεωρούν ότι υπάρχει φορολογική αβεβαιότητα στη χώρα, χαρακτηρίζοντάς την ως τη μεγαλύτερη πρόκληση που αντιμετωπίζουν στη δουλειά τους. Οι δύο κύριες αιτίες φορολογικής αβεβαιότητας στην Ελλάδα είναι οι ασαφείς, αντιφατικές ή ελλιπείς οδηγίες των φορολογικών αρχών (84,6%) και οι συχνές αλλαγές στη νομοθεσία (76,9%). Μεταξύ των υπολοίπων παραγόντων που προκαλούν φορολογική αβεβαιότητα, αξίζει να επισημανθούν οι αναδρομικές αλλαγές στη νομοθεσία καθώς και το ασαφές ή αδύναμο ρυθμιστικό σύστημα για ατομικές λύσεις.

Ομοίως, σε έκθεση της PwC (2016), σημειώνεται ότι το ελληνικό φορολογικό σύστημα εμφανίζει υψηλή μεταβλητότητα των φορολογικών παραμέτρων και διάφορες παραμορφώσεις. Επισημαίνεται δε, ότι οι συνεχείς μεταβολές των φορολογικών παραμέτρων δε μοιάζει να έχουν κάποιο ουσιαστικό αποτέλεσμα πάνω στην εισπραξιμότητα των φόρων. Σημειώνεται χαρακτηριστικά ότι «οι φορολογικοί συντελεστές σε όλες τις κατηγορίες είναι από τους υψηλότερους στην Ευρώπη, αλλά η συγκομιδή των φόρων παραμένει στον μέσο όρο ή και υπολείπεται αυτού».

Τα παραπάνω αποτελούν ενδείξεις ότι το ελληνικό φορολογικό σύστημα δημιουργεί κόστος για τις επιχειρήσεις, το οποίο, μάλιστα, υπερβαίνει το έσοδο που αποκομίζει το κράτος κατά τη συλλογή του οποιουδήποτε επιβαλλόμενου φόρου. Η μείωση αυτού του κόστους, και ειδικότερα η μείωση του υπερβάλλοντος κόστους που επωμίζονται οι επιχειρήσεις συγκριτικά με το άμεσο χρηματικό κόστος που καταβάλλουν, πρέπει να αποτελεί σημαντική προτεραιότητα για τους διαμορφωτές της φορολογικής νομοθεσίας.

Στο πλαίσιο του δεύτερου μέρους της παρούσας διατριβής, θα επιχειρήσουμε να ποσοτικοποιήσουμε το διοικητικό βάρος που επωμίζονται οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα, προκειμένου να συμμορφωθούν με την υποχρέωση υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων. Για το σκοπό αυτό, επιχειρείται η άντληση πρωτογενών στοιχείων από τις ανώνυμες εταιρείες (Α.Ε.) και τις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.) που δραστηριοποιούνται στη χώρα μας κατά το φορολογικό έτος 2013. Η μεθοδολογία στις βασικές αρχές της οποίας δομείται η έρευνα είναι η πλέον διαδεδομένη μεθοδολογία στον τομέα των διοικητικών

βαρών: η μεθοδολογία του Τυποποιημένου Μοντέλου Κόστους. Η μεθοδολογία αυτή προσαρμόζεται καταλλήλως ώστε να εφαρμοστεί με το βέλτιστο δυνατό τρόπο, λαμβάνοντας υπόψη τις όποιες ενστάσεις εγείρονται για την εφαρμογή της. Αμέσως μετά τον προσδιορισμό του κόστους που αναλαμβάνουν οι επιχειρήσεις για τη συμμόρφωση με την υποχρέωση υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, προχωράμε ακολούθως στην εξέταση των παραγόντων που συνδέονται με το κόστος αυτό σε μία σχέση αιτίου – αιτιατού. Όλα τα στάδια της έρευνας αναλύονται διεξοδικά στη συνέχεια.

13.2. Η μεθοδολογία του Τυποποιημένου Μοντέλου Κόστους

Η προσπάθεια συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία αποτελεί συχνά τροχοπέδη για την παραγωγικότητα των επιχειρήσεων και κατ' επέκταση για τη βελτίωση της ανταγωνιστικότητας των εθνικών οικονομιών και την αναβάθμιση του επιχειρηματικού περιβάλλοντος. Με στόχο την αύξηση της παραγωγικότητας και την τόνωση της επιχειρηματικότητας, η βελτίωση της νομοθεσίας και η ελαχιστοποίηση των διοικητικών βαρών εισέρχονται σταδιακά στο επίκεντρο των ασκούντων τη φορολογική πολιτική παγκοσμίως.

Στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή άρχισε να διαμορφώνει από το 2005 ένα συγκεκριμένο μοντέλο για τη μέτρηση των διοικητικών επιβαρύνσεων που απορρέουν από τη νομοθεσία, μία κοινή μεθοδολογία για τη μέτρηση των διοικητικών βαρών. Το 2007, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή παρουσίασε το ολοκληρωμένο Πρόγραμμα Δράσης για τη μείωση του διοικητικού φόρτου στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Το Πρόγραμμα αποσκοπούσε στη μείωση κατά 25% των διοικητικών επιβαρύνσεων σε 13 τομείς προτεραιότητας και 72 συγκεκριμένες νομικές πράξεις κατά την περίοδο 2007 - 2012. Στους τομείς αυτούς περιλαμβάνονταν και ο τομέας του Φορολογικού Δικαίου. Σύμφωνα με τα επίσημα στοιχεία της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, το Πρόγραμμα Δράσης 2007 – 2012 οδήγησε σε εξοικονόμηση 30,8 δις ευρώ από τα διοικητικά βάρη που προκαλούσε η ενωσιακή νομοθεσία για τις επιχειρήσεις στους υπό εξέταση τομείς. Το 2015, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή αποφάσισε να δημιουργήσει την πλατφόρμα REFIT (Regulatory Fitness and Performance Programme)¹⁸, την οποία συμβουλεύεται για να κάνει τη νομοθεσία της Ευρωπαϊκής

¹⁸ Για περισσότερες πληροφορίες, μπορείτε να ανατρέξετε στην ειδική ιστοσελίδα της Ευρωπαϊκής Επιτροπής στην ηλεκτρονική διεύθυνση: http://ec.europa.eu/smart-regulation/refit/admin_burden/scm_en.htm

Ένωσης απλούστερη και πιο αποτελεσματική. Η πλατφόρμα αυτή στοχεύει στη βελτίωση της καταλληλότητας και της αποδοτικότητας των κανονιστικών διατάξεων, με τη λήψη μέτρων απλούστευσης της νομοθεσίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης και μείωσης του κανονιστικού κόστους. Στην πλατφόρμα REFIT συμμετέχουν εμπειρογνώμονες από τον επιχειρηματικό κόσμο, την κοινωνία των πολιτών, τους κοινωνικούς εταίρους, την Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή, την Επιτροπή των Περιφερειών και τα κράτη μέλη.

Κοινός άξονας όλων των ανωτέρω πρωτοβουλιών της Ευρωπαϊκής Επιτροπής στην προσπάθεια μείωσης των διοικητικών βαρών αποτελεί **η μεθοδολογία του Τυποποιημένου Μοντέλου Κόστους (Standard Cost Model)**. Η μεθοδολογία αυτή αποσκοπεί στην ποσοτική αποτίμηση των διοικητικών βαρών, στη θέσπιση ποσοτικών στόχων μείωσης των βαρών αυτών και στη δημιουργία δομών κεντρικού συντονισμού, συνεργασίας και παρακολούθησης των μετρήσεων και μειώσεων.

Η μεθοδολογία του Τυποποιημένου Μοντέλου Κόστους για τη μέτρηση των διοικητικών βαρών στηρίζεται στη θεμελιώδη έννοια της υποχρέωσης πληροφόρησης, στην ανάλυση των υποχρεώσεων πληροφόρησης στις διοικητικές δραστηριότητες καθώς και στην έννοια της τυπικά αποδοτικής επιχείρησης.

Ως διοικητικό βάρος, για τους σκοπούς της μεθοδολογίας, νοείται το κόστος συμμόρφωσης με υποχρεώσεις πληροφόρησης, το οποίο οι υποκείμενοι επωμίζονται λόγω της ύπαρξης της νομοθεσίας ή της διοικητικής διαδικασίας και το οποίο δεν θα επωμίζονταν εάν η νομοθεσία καταργούνταν ή δεν υπήρχε.

Ως **υποχρεώσεις πληροφόρησης** νοούνται όλες οι νομικές ή διοικητικές υποχρεώσεις οι οποίες επιβάλλουν στις επιχειρήσεις να παρέχουν ή να τηρούν δεδομένα και πληροφόρηση.

Ειδικότερα, **κάθε υποχρέωση πληροφόρησης αναλύεται σε συγκεκριμένες διοικητικές δραστηριότητες** τις οποίες πρέπει η ενδιαφερόμενη επιχείρηση να διεκπεραιώσει, προκειμένου να συμμορφωθεί με την υποχρέωση. Οι διοικητικές δραστηριότητες είναι φυσικές ενέργειες στις οποίες πρέπει να προβεί ο επιχειρηματίας, ο υπάλληλος ή ο εξωτερικός συνεργάτης της επιχείρησης, για να ολοκληρώσει τα απαιτούμενα βήματα της διαδικασίας συμμόρφωσης με την υποχρέωση. Τέτοιες δραστηριότητες μπορεί να είναι η συμπλήρωση κάποιου εντύπου, η υποβολή δικαιολογητικών, η αντιγραφή κάποιων στοιχείων κ.λπ.

Οι διοικητικές δραστηριότητες που αναλύονται, σύμφωνα με τον Οδηγό Εφαρμογής του Τυποποιημένου Μοντέλου Κόστους στην Ελλάδα (Υπουργείο Εσωτερικών, 2010), είναι οι ακόλουθες:

Πίνακας 18

Οι διοικητικές δραστηριότητες σύμφωνα με τον Οδηγό του Τυποποιημένου Μοντέλου Κόστους

1.	Εξοικείωση με την υποχρέωση πληροφόρησης
2.	Ανάκτηση πληροφοριών
3.	Αξιολόγηση δεδομένων
4.	Υπολογισμός δεδομένων
5.	Παρουσίαση δεδομένων
6.	Έλεγχος / διασταύρωση δεδομένων
7.	Διόρθωση δεδομένων
8.	Περιγραφή ή προετοιμασία αναφοράς
9.	Πληρωμές
10.	Εσωτερικές συναντήσεις
11.	Εξωτερικές συναντήσεις
12.	Έλεγχος / επιθεώρηση από δημόσιες αρχές ή τρίτους
13.	Έλεγχος / επιθεώρηση από την ίδια την επιχείρηση
14.	Τήρηση / συμπλήρωση / επικαιροποίηση βιβλίων και εγγράφων
15.	Εκπαίδευση και ενημέρωση νέων δεδομένων
16.	Αντιγραφή, διανομή ή συμπλήρωση δεδομένων
17.	Υποβολή δεδομένων
18.	Εξουσιοδότηση σε πρόσωπο για διεκπεραίωση δραστηριότητας

Η ανάλυση των υποχρεώσεων πληροφόρησης σε διοικητικές δραστηριότητες αποτελεί σημαντικό πλεονέκτημα της συγκεκριμένης μεθοδολογίας, καθώς διασφαλίζει ότι όλοι οι συμμετέχοντες στην έρευνα βλέπουν την εξεταζόμενη υποχρέωση πληροφόρησης υπό το ίδιο πρίσμα. Ο ερευνητής με τον τρόπο αυτό μπορεί να αισθάνεται σε σημαντικότερο βαθμό βέβαιος ότι οι συμμετέχοντες στην έρευνα δεν θα παραλείψουν να συνυπολογίσουν το κόστος κάποιας συγκεκριμένης διοικητικής δραστηριότητας ή ότι δεν θα συνυπολογίσουν το κόστος κάποιας δραστηριότητας που δεν απαιτείτο να συνυπολογιστεί (Nijssen, 2009).

Βασική έννοια μέτρησης της μεθοδολογίας του Τυποποιημένου Μοντέλου Κόστους είναι η Τυπικά Αποδοτική Επιχείρηση. **Τυπικά Αποδοτική Επιχείρηση είναι** η επιχείρηση η οποία διεκπεραιώνει τις διοικητικές δραστηριότητες που είναι απαραίτητες για να υπάρξει συμμόρφωση με ένα «φυσιολογικό» τρόπο, δηλαδή ούτε πολύ χειρότερο ούτε πολύ καλύτερο από το αναμενόμενο. Ουσιαστικά, η Τυπικά Αποδοτική Επιχείρηση αναφέρεται στο συνήθη χρόνο εντός του οποίου διεκπεραιώνεται η κάθε διοικητική δραστηριότητα. Ο χρόνος αυτός αποτελεί μία φυσιολογική τάση του χρόνου διεκπεραίωσης κάθε δραστηριότητας και προσδιορίζεται βάσει των στοιχείων που συγκεντρώνονται κατά το στάδιο της συλλογής των δεδομένων. Εάν κατά τη συλλογή των δεδομένων δεν προκύπτει η φυσιολογική τάση, η συγκέντρωση δεδομένων θα πρέπει να συνεχιστεί. Παρατίθεται ενδεικτικά το ακόλουθο παράδειγμα.

Πίνακας 19

Εξαγωγή τυπικά αποδοτικής επιχείρησης στη μεθοδολογία του Τυποποιημένου Μοντέλου Κόστους

Διοικητική Δραστηριότητα 1		Διοικητική Δραστηριότητα 2	
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Α	10 λεπτά	ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Α	10 λεπτά
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Β	10 λεπτά	ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Β	20 λεπτά
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Γ	10 λεπτά	ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Γ	50 λεπτά
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Δ	10 λεπτά	ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Δ	2 λεπτά
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Ε	40 λεπτά	ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Ε	5 λεπτά
Η Τυπικά Αποδοτική Επιχείρηση ολοκληρώνει τη Διοικητική Δραστηριότητα 1 σε 10 λεπτά.		Δεν υπάρχει Τυπικά Αποδοτική Επιχείρηση. Θα πρέπει να συνεχιστεί η συλλογή δεδομένων	

Όπως απεικονίζεται στον παραπάνω πίνακα, κατά την εξέταση της Διοικητικής Δραστηριότητας 1, η επιχείρηση Ε χρειάζεται πολύ περισσότερο χρόνο απ' ό τι οι υπόλοιπες για να διεκπεραιώσει τη δραστηριότητα. Σύμφωνα με τους διεθνείς οδηγούς εφαρμογής του Τυποποιημένου Μοντέλου Κόστους, δεν απαιτείται να συνεχιστεί η συλλογή δεδομένων, καθώς διαφαίνεται ήδη μία τάση μέσα από τα στοιχεία που έχουν συγκεντρωθεί για τις υπόλοιπες τέσσερις επιχειρήσεις. Στη συγκεκριμένη περίπτωση θα θεωρηθεί ότι μια Τυπικά Αποδοτική Επιχείρηση διεκπεραιώνει τη Διοικητική Δραστηριότητα 1 σε 10 λεπτά. Αντίθετα, στη Διοικητική Δραστηριότητα 2, όπου οι

απαντήσεις έχουν μεγάλες αποκλίσεις μεταξύ τους, δεν είναι δυνατόν να γίνει εκτίμηση και να εξαχθεί ο χρόνος στον οποίο συμμορφώνεται η Τυπικά Αποδοτική Επιχείρηση. Συνεπώς, η άντληση δεδομένων πρέπει να συνεχιστεί μέχρι να βρεθεί μια τάση.

Η μέτρηση των διοικητικών βαρών σύμφωνα με τη μεθοδολογία του Τυποποιημένου Μοντέλου Κόστους προϋποθέτει την άντληση στοιχείων σχετικά με το χρόνο διεκπεραίωσης κάθε διοικητικής δραστηριότητας. Η άντληση των στοιχείων αυτών πραγματοποιείται κατά κανόνα μέσα από έρευνες που διενεργούνται με τη χρήση ερωτηματολογίων, δεδομένου ότι οι επιχειρήσεις δεν τηρούν αναλυτικά αρχεία καταγραφής του χρόνου αυτού. Μετά τη συγκέντρωση των δεδομένων των εργατωρών που απαιτούνται για την εκπλήρωση κάθε διοικητικής δραστηριότητας, υπολογίζεται το κόστος που επωμίζονται οι επιχειρήσεις, λαμβάνοντας υπόψη τα δημοσιευμένα στοιχεία των στατιστικών αρχών για το κόστος της εργατοώρας για κάθε εμπλεκόμενο στη διαδικασία μέρος ή το κόστος μίας εξωτερικής ανάθεσης (Υπουργείο Εσωτερικών, 2010).

Αναλυτικότερα, το κόστος κάθε Διοικητικής Δραστηριότητας (Δ.Δ.) προκύπτει, ως ακολούθως:

Κόστος Δ.Δ. = (κόστος εργατοώρας διεκπεραιωτή * χρόνος διεκπεραίωσης)

Το κόστος κάθε Υποχρέωσης Πληροφόρησης (Υ.Π.) ισούται με το σύνολο του κόστους των Διοικητικών Δραστηριοτήτων που την απαρτίζουν, δηλαδή:

Κόστος Υ.Π. = Σύνολο Κόστους Διοικητικών Δραστηριοτήτων

Γίνεται ευθέως αντιληπτό ότι ο τρόπος με τον οποίο εξάγεται η «φυσιολογική τάση» του χρόνου διεκπεραίωσης κάθε δραστηριότητας στη συγκεκριμένη μεθοδολογία δεν αποτελεί μία στατιστικώς ορθή διαδικασία, δεδομένου ότι παραπέμπει περισσότερο στη διάμεσο τιμή (median) των δεδομένων, αγνοώντας τιμές που εκφεύγουν της «φυσιολογικής τάσης». Η απουσία δε, σαφών κατευθύνσεων από τους διεθνείς οδηγούς εφαρμογής της μεθοδολογίας αφήνουν σημαντικά περιθώρια στους ερευνητές για τη «χειραγώγηση» των ακραίων παρατηρήσεων καθιστώντας τελικώς τη διαδικασία αμφίβολης «επιστημονικότητας». Στο πλαίσιο αυτό, τα αποτελέσματα που προκύπτουν με τη χρήση της έννοιας της Τυπικά Αποδοτικής Επιχείρησης είναι απίθανο να μπορούν να αναπαραχθούν, καθιστώντας, τελικώς, τη διαδικασία αναξιόπιστη (Weigel, 2008). Καθίσταται, ως εκ τούτου, κοινός τόπος όλων όσων ασκούν κριτική στη συγκεκριμένη μεθοδολογία ότι **μία περισσότερο**

στατιστικώς αποδεκτή προσέγγιση είναι απαραίτητη (Cavallo, Coco, Martelli, 2009, Weigel, 2008, Torriti, 2009, Coletti, Radaelli, 2013).

Για το λόγο αυτό, επιλέγουμε να χρησιμοποιήσουμε στην έρευνα που διενεργούμε βασικές αρχές της μεθοδολογίας του Τυποποιημένου Μοντέλου Κόστους, όπως είναι η έννοια της υποχρέωσης πληροφόρησης, η κατάτμηση των υποχρεώσεων πληροφόρησης σε διοικητικές δραστηριότητες και ο τρόπος μέτρησης του διοικητικού βάρους. Αντιθέτως, **επιλέγουμε να αντικαταστήσουμε την έννοια της Τυπικά Αποδοτικής Επιχείρησης με τη έννοια «της στατιστικά μέσης επιχείρησης»**, δεδομένου ότι στόχος της παρούσας μελέτης είναι η ποσοτικοποίηση του κόστους που κάθε μία επιχείρηση πράγματι επωμίζεται για τη συμμόρφωση με την εξεταζόμενη υποχρέωση πληροφόρησης. Το κόστος αυτό δε, σε αντίθεση με το κόστος για την τυπικά αποδοτική επιχείρηση, λαμβάνει υπόψη όχι μόνο το νομοθετικό περιβάλλον αλλά και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε επιχείρησης που ενδέχεται να το διαφοροποιούν, όπως για παράδειγμα τις διοικητικές ικανότητες του προσωπικού, την εμπειρία του καθώς και τον εξοπλισμό που διαθέτει η κάθε επιχείρηση. Η στόχευση της ανάλυσής μας στη μικροοικονομική πλευρά του κόστους αυτού, σε επίπεδο, δηλαδή, επιχείρησης μάς επιτρέπει να αποφύγουμε τη χρήση της αμφιλεγόμενης έννοιας της Τυπικά Αποδοτικής Επιχείρησης.

13.3. Ο σχεδιασμός του ερωτηματολογίου

Η ποσοτικοποίηση του κόστους που επωμίζεται η επιχείρηση προκειμένου να διεκπεραιωθεί η διαδικασία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των επιχειρήσεων προϋποθέτει την άντληση των δεδομένων αυτών από τις ίδιες της επιχειρήσεις. Για το σκοπό αυτό, σχεδιάστηκε ένα κατάλληλα διαμορφωμένο ερωτηματολόγιο, το οποίο δομήθηκε στη βάση αντίστοιχων προγενέστερων ερευνών. Το ερωτηματολόγιο αυτό περιλαμβάνει αναλυτικά τέσσερις ενότητες.

Η πρώτη ενότητα του ερωτηματολογίου περιλαμβάνει ερωτήσεις σχετικά με τα χαρακτηριστικά της επιχείρησης. Στην ενότητα αυτή, επιδιώκουμε να αντλήσουμε στοιχεία σχετικά με τον αριθμό των εργαζομένων της επιχείρησης, τον κύκλο εργασιών της καθώς και τη συνολική αξία του ενεργητικού της κατά την εξεταζόμενη χρήση.

Η δεύτερη ενότητα του ερωτηματολογίου περιλαμβάνει ερωτήσεις σχετικά με το χρόνο που δαπανά και το κόστος που επωμίζεται η επιχείρηση, προκειμένου να συμμορφωθεί με την υποχρέωση υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Για

την ενότητα αυτή, χρησιμοποιήθηκε ως βάση η μεθοδολογία του Τυποποιημένου Μοντέλου Κόστους που παρουσιάστηκε ανωτέρω.

Η βασική ερώτηση με την οποία καλούνται οι συμμετέχοντες στην έρευνα να εκτιμήσουν το έμμεσο κόστος που επωμίζεται η επιχείρηση κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στηρίζεται, όπως προαναφέραμε, στη διαίρεση της διαδικασίας συμμόρφωσης σε επιμέρους διοικητικές δραστηριότητες και έχει την ακόλουθη μορφή:

Πίνακας 20

Η ερώτηση σχετικά με τον προσδιορισμό του κόστους που επωμίζεται εσωτερικά η επιχείρηση για να υποβάλλει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος

Διοικητική δραστηριότητα	Δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων (μαζί με τα συνυποβαλλόμενα έντυπα)
Ανάλυση του εντύπου της δήλωσης	
Συγκέντρωση και αξιολόγηση των ζητούμενων πληροφοριών	
Υπολογισμοί (Μετρήσεις – Πράξεις)	
Συμπλήρωση εντύπου δήλωσης	
Έλεγχος, διασταύρωση, διόρθωση δεδομένων	
Συζητήσεις/Συναντήσεις με εξωτερικούς συνεργάτες της επιχείρησής σας	
Συνδιαλλαγή με την αρμόδια φορολογική αρχή (κλήσεις, επισκέψεις, email)	
Υποβολή δήλωσης	
Καταβολή φόρου	
Αποθήκευση δήλωσης, συνυποβαλλόμενων εντύπων και δικαιολογητικών	
Άλλη δραστηριότητα. Παρακαλώ συμπληρώστε	
Σύνολο	

Σημειώνεται ότι η ερώτηση αυτή αφορά αποκλειστικά το κόστος που αναλαμβάνεται εντός της επιχείρησης. Με άλλες ερωτήσεις στην ίδια ενότητα του ερωτηματολογίου, επιχειρείται η ποσοτικοποίηση των λοιπών μορφών κόστους που αναλαμβάνονται και ειδικότερα:

- του κόστους (σε χρόνο) που αναλαμβάνεται για την εκπαίδευση των εργαζομένων στην ισχύουσα φορολογική νομοθεσία (μελέτη νόμων, εγκυκλίων, ενημερωτικών δελτίων, ιστοσελίδων, βιβλίων, παρακολούθηση σεμιναρίων κ.λπ.) στο αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος
- του κόστους που καταβάλλεται σε εξωτερικούς λογιστές, λογιστικά γραφεία ή φορολογικούς συμβούλους για την προετοιμασία και την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος
- του χρόνου που δαπανήθηκε από το σύνολο των εργαζομένων της επιχείρησης κατά τη συνεργασία με τους εξωτερικούς της συνεργάτες (λογιστές, λογιστικά γραφεία κ.λπ.) για την προετοιμασία και την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος
- του κόστους προμήθειας αγαθών ή υπηρεσιών για την προετοιμασία ή την παροχή πληροφοριών στο πλαίσιο της υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Στις ερωτήσεις, όπου ζητείται η εκτίμηση του χρόνου διεκπεραίωσης μίας δραστηριότητας, ζητείται επίσης από τους συμμετέχοντες στην έρευνα ο επιμερισμός του χρόνου αυτού στις διάφορες κατηγορίες εργαζομένων της επιχείρησης (ιδιοκτήτες, εταίροι, διευθυντές, μισθωτοί κ.λπ.). Με τον τρόπο αυτό είμαστε σε θέση να κοστολογήσουμε το χρόνο σε διαφορετική βάση ανάλογα με την ειδικότητα του εργαζόμενου που διεκπεραιώνει την εξεταζόμενη διοικητική δραστηριότητα.

Η τρίτη ενότητα του ερωτηματολογίου περιλαμβάνει γενικές ερωτήσεις σχετικά με τα πιθανά διαχειριστικά και ταμειακά οφέλη αλλά και το ψυχολογικό κόστος που αντιλαμβάνονται οι συμμετέχοντες στην έρευνα. Περιλαμβάνονται επίσης ερωτήσεις για την καταγραφή της άποψης των συμμετεχόντων στην έρευνα για τη φορολογική νομοθεσία, τις μεταβολές της και τον τρόπο με τον οποίο ερμηνεύεται από το Υπουργείο Οικονομικών. Τέλος, εξετάζεται η άποψη των ερωτώμενων σχετικά με την κατανομή των φορολογικών υποχρεώσεων κατά τη διάρκεια του έτους και τις παρατάσεις των καταληκτικών προθεσμιών. Στην ενότητα αυτή επιχειρείται η διερεύνηση της στάσης, των πεποιθήσεων και των απόψεων των συμμετεχόντων στην

έρευνα σε μία σειρά 12 δομημένων προτάσεων για τις οποίες παρέχονται δυνητικές απαντήσεις σε μία κλίμακα 5 σημείων (διαφωνώ απολύτως έως συμφωνώ απολύτως). Η απάντηση των ερωτώμενων υποδηλώνει το βαθμό συμφωνίας ή διαφωνίας με την τιθέμενη πρόταση.

Η τέταρτη ενότητα του ερωτηματολογίου, τέλος, περιλαμβάνει ερωτήσεις σχετικά με τα δημογραφικά στοιχεία των συμμετεχόντων στην έρευνα. Αναλυτικότερα, στην ενότητα αυτή συγκεντρώνονται στοιχεία για την ιδιότητα του ατόμου που απάντησε στις ερωτήσεις του ερωτηματολογίου, το επίπεδο εκπαίδευσής του καθώς και το επίπεδο γνώσεών του στη λογιστική. Παράλληλα, στην ενότητα αυτή παρέχεται η δυνατότητα στους συμμετέχοντες να τοποθετηθούν σε ερωτήσεις ανοικτού τύπου σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο θα μπορούσε η διαδικασία συμμόρφωσης να γίνει απλούστερη καθώς και να καταθέσουν τις προτάσεις ή/και τις παρατηρήσεις τους για τη διενεργούμενη έρευνα.

Το ερωτηματολόγιο στο σύνολό του παρατίθεται στο Παράρτημα Β1 της παρούσας διατριβής.

13.4. Ο σχεδιασμός της έρευνας στο διαδίκτυο

Το διαδίκτυο επιλέχθηκε ως το μέσο για τη διανομή των ερωτηματολογίων και τη συλλογή των στοιχείων σχετικά με το κόστος που αναλαμβάνουν οι επιχειρήσεις, προκειμένου να συμμορφωθούν με την υποχρέωση της υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Η επιλογή αυτή παρουσιάζει σημαντικά πλεονεκτήματα αλλά και μειονεκτήματα. Τα χαρακτηριστικά στοιχεία των ερευνών στο διαδίκτυο έχουν συνοψιστεί από τον Wright (2005) και παρουσιάζονται αναλυτικά στη συνέχεια.

Στα **πλεονεκτήματα** των ερευνών που διενεργούνται στο διαδίκτυο περιλαμβάνεται η δυνατότητα ταχύτερης εκτέλεσης του ερευνητικού έργου, το χαμηλό κόστος που αναλαμβάνεται συγκριτικά με τις λοιπές μεθόδους συλλογής στοιχείων, η δυνατότητα αξιοποίησης σημαντικών νέων τεχνολογιών καθώς και η δυνατότητα πιο άμεσης πρόσβασης στους συμμετέχοντες στην έρευνα.

Ειδικότερα, ένα σπουδαίο πλεονέκτημα της διενέργειας της έρευνας στο διαδίκτυο είναι η **δυνατότητα υλοποίησής της ταχύτερα συγκριτικά με τις υπόλοιπες μεθόδους συλλογής πρωτογενών στοιχείων**. Οι έρευνες στο διαδίκτυο δεν απαιτούν μετακινήσεις για προσωπικές συνεντεύξεις και δεν καθυστερούν λόγω των ταχυδρομείων. Η αποστολή ενός ηλεκτρονικού ερωτηματολογίου μπορεί να γίνει

ταυτόχρονα σε χιλιάδες παραλήπτες και να ολοκληρωθεί μέσα σε ελάχιστα λεπτά της ώρας. Συγκριτικό πλεονέκτημα για τις έρευνες στο διαδίκτυο προκύπτει επίσης λόγω της αμεσότητας συλλογής των αποτελεσμάτων, καθώς οι ερευνητές αποκτούν πρόσβαση στα αποτελέσματα σε πραγματικό χρόνο, οποιαδήποτε στιγμή από οπουδήποτε στον κόσμο.

Το **χαμηλό κόστος** υλοποίησης των διαδικτυακών ερευνών είναι ένα ακόμη ιδιαίτερος σημαντικό πλεονέκτημα συγκριτικά με τις υπόλοιπες μεθόδους πρωτογενών ερευνών. Αναλυτικότερα, η χρήση συνεντευξιαστών, στους οποίους αντιστοιχεί μεγάλο μερίδιο του κόστους των προσωπικών ή των τηλεφωνικών ερευνών, δεν είναι απαραίτητη στις έρευνες στο διαδίκτυο, αφού οι διαδικασίες συλλογής και εισαγωγής των δεδομένων είναι αυτοματοποιημένες. Με τη χρήση του διαδικτύου ως μέσου διανομής των ερωτηματολογίων, αποφεύγονται επίσης τα μεταφορικά κόστη για την αυτοπρόσωπη παρουσία των συνεντευξιαστών στο χώρο των συμμετεχόντων, τα τηλεφωνικά κόστη καθώς και τα κόστη ηχογράφησης του υλικού. Τέλος, δεν απαιτείται να αναληφθούν κόστη, όπως τα ταχυδρομικά τέλη ή τα κόστη εκτύπωσης, δεδομένου ότι το ερωτηματολόγιο δε διανέμεται εντύπως. Συμπερασματικά, τα κόστη που συνολικά αποφεύγονται κατά τη διενέργεια μίας έρευνας στο διαδίκτυο είναι σημαντικά υψηλότερα από αυτά που τελικώς αναλαμβάνονται για το λογισμικό που θα χρησιμοποιηθεί για τη διενέργεια της έρευνας.

Η **δυνατότητα αξιοποίησης των νέων τεχνολογιών** αποτελεί ένα ακόμη σημείο υπεροχής για τις έρευνες στο διαδίκτυο. Αρχικά, τα ηλεκτρονικά ερωτηματολόγια μπορούν να διαμορφωθούν με τέτοιο τρόπο, ώστε να μην επιτρέπεται στο συμμετέχοντα να ολοκληρώνει το ερωτηματολόγιο εάν δεν έχει καταχωρήσει τουλάχιστον μία απάντηση (θετική) σε όλες τις ερωτήσεις που τίθεται ο σχετικός όρος. Παράλληλα, σημαντική είναι και η τεχνολογική δυνατότητα με την οποία καθίσταται ανέφικτη η συμπλήρωση του ίδιου ερωτηματολογίου από τον ερωτώμενο περισσότερες από μία φορές. Τέλος, οι απαντήσεις σε προηγούμενες ερωτήσεις μπορούν να χρησιμοποιηθούν, προκειμένου να ανακατευθυνθούν οι ερωτώμενοι σε κατάλληλες γι' αυτούς ερωτήσεις επόμενων ενοτήτων του ερωτηματολογίου. Για παράδειγμα, στους ερωτηθέντες που απαντούν ότι η διαδικασία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος αναλαμβάνεται αποκλειστικά από τον εξωτερικό λογιστή της επιχείρησης, υπάρχει η δυνατότητα να μην παρουσιαστούν οι ερωτήσεις του ερωτηματολογίου που ζητούν την εκτίμηση του κόστους που αναλαμβάνεται εντός της επιχείρησης. Η δυνατότητα αυτή, η οποία δεν υφίσταται στις παραδοσιακές μεθόδους

ερευνών, απλοποιεί τη συμπλήρωση του ερωτηματολογίου και αυξάνει τα ποσοστά ανταπόκρισης των συμμετεχόντων στην έρευνα.

Επιπροσθέτως, η χρήση του διαδικτύου **αυξάνει τις πιθανότητες συμμετοχής** προσώπων τα οποία θα ήταν δύσκολο, αν όχι αδύνατον, να συμμετάσχουν στην έρευνα μέσω διαφορετικών καναλιών επικοινωνίας. Για παράδειγμα, η αποστολή μίας πρόσκλησης για συμμετοχή σε έρευνα στο προσωπικό e-mail του οικονομικού διευθυντή ή του προϊσταμένου του λογιστηρίου μίας επιχείρησης μπορεί να έχει περισσότερες πιθανότητες επιτυχούς απόκρισης από μία προσπάθεια τηλεφωνικής επικοινωνίας μαζί του, οπότε και πιθανότατα θα παρεμβληθεί κάποιος συνεργάτης του (π.χ. γραμματέας). Η πρόσκληση στις διαδικτυακές έρευνες θα αναγνωστεί απευθείας από το άτομο που καλείται να συμμετάσχει στην έρευνα, αυξάνοντας ταυτόχρονα τις πιθανότητες συμμετοχής του σε αυτή. Πρέπει, εντούτοις, να επισημανθεί ότι η αποστολή μίας πρόσκλησης για συμμετοχή σε έρευνα στο προσωπικό e-mail του υποψήφιου – συμμετέχοντα μπορεί να θεωρηθεί «ενοχλητική», να διαγραφεί, να αγνοηθεί ή να μην παραληφθεί έχοντας χαρακτηριστεί ως ανεπιθύμητη (spam). Δεδομένου δε, ότι μπορεί να απαιτηθεί χρόνος προκειμένου να απαντήσει τελικώς ο ερωτώμενος στο ερωτηματολόγιο, θα πρέπει να υπάρχει διακριτικότητα στην αποστολή των όποιων υπενθυμίσεων καθώς και στην επιλογή κατάλληλων χρόνων (ημερών – ωρών), προκειμένου να μην δυσαρεστηθεί ο υποψήφιος και να επιτευχθεί τελικώς η συμμετοχή του στην έρευνα. Για τους παραπάνω λόγους, είναι ιδιαιτέρως σημαντικό κατά τη διενέργεια των διαδικτυακών ερευνών να διασφαλίζεται ότι οι υποψήφιοι συμμετέχοντες έχουν ενημερωθεί προκαταβολικά για τη συμμετοχή τους στην έρευνα και έχουν δώσει τη συγκατάθεσή τους για την παραλαβή της πρόσκλησης στο προσωπικό τους e-mail. Επιπλέον, απαραίτητο είναι να περιλαμβάνονται στην έρευνα στοιχεία επικοινωνίας, πληροφορίες για τη διενεργούμενη έρευνα καθώς και τα διαπιστευτήρια των ερευνητών, προκειμένου να επιτευχθεί η οικοδόμηση ενός περιβάλλοντος εμπιστοσύνης στη σχέση ερευνητών – συμμετεχόντων.

Σε ό,τι αφορά τα μειονεκτήματα των ερευνών στο διαδίκτυο, αυτά μπορούν να συνοψιστούν στην ακρίβεια των συλλεχθέντων δεδομένων και στη δυνατότητα ελέγχου του εξεταζόμενου δείγματος.

Αρχικά, **η ακρίβεια των δεδομένων που συλλέγονται είναι πρωταρχικής σημασίας για οποιαδήποτε έρευνα**. Ειδικότερα, η ακρίβεια των δεδομένων επηρεάζεται από τη δράση του συνεντευξιαστή, τις δυνατότητες αποσαφήνισης σε τυχόν προβλήματα που παρουσιάζονται και την άνεση που αισθάνονται οι

συμμετέχοντες στην έρευνα. Στην περίπτωση των διαδικτυακών ερευνών και δεδομένης της απουσίας του συνεντευξιαστή, απαιτείται το ερωτηματολόγιο να έχει σχεδιασθεί με τρόπο τέτοιο, ώστε να αποφεύγονται τα λάθη από τους συμμετέχοντες αλλά και να μειώνεται η ανάγκη αποσαφήνισης των ερωτήσεων. Πρέπει να επισημανθεί, ωστόσο, ότι οι έρευνες στο διαδίκτυο πλεονεκτούν και πάλι συγκριτικά με τις λοιπές μεθόδους συλλογής στοιχείων δεδομένου ότι επιτρέπουν στον ερωτώμενο να συμπληρώσει το ερωτηματολόγιο οποιαδήποτε στιγμή αυτός το επιθυμεί, σε περιβάλλον, μάλιστα, που διασφαλίζει την ανωνυμία του.

Επιπροσθέτως, **η δυνατότητα ελέγχου του εξεταζόμενου δείγματος αποτελεί ιδιαίτερα σημαντικό παράγοντα της αξιοπιστίας της έρευνας**. Λεπτομερέστερα, το δείγμα που εξετάζεται πρέπει να αντιπροσωπεύει ικανοποιητικά τον πληθυσμό – στόχο της έρευνας και κατά τη διενέργεια μίας έρευνας στο διαδίκτυο, η πιθανότητα μη αντιπροσωπευτικού δείγματος είναι ιδιαίτερα υψηλή. Για παράδειγμα, η δημοσίευση μίας πρόσκλησης συμμετοχής σε έρευνα σε μια συγκεκριμένη ιστοσελίδα απομακρύνει τον ερευνητή από το στόχο της αντιπροσωπευτικότητας του εξεταζόμενου δείγματος, δεδομένου ότι η έρευνα απευθύνεται ουσιαστικά στο περιορισμένο κοινό της ιστοσελίδας, το οποίο δεν αποτελεί κατά κανόνα αντιπροσωπευτικό δείγμα του πληθυσμού – στόχου. Ο προβληματισμός για την αντιπροσωπευτικότητα των ερευνών στο διαδίκτυο εντείνεται επιπλέον, καθώς το διαδίκτυο δεν χρησιμοποιείται από το σύνολο του πληθυσμού καθιστώντας το, κατά συνέπεια, μη κατάλληλο για τη διενέργεια ερευνών στο γενικό πληθυσμό. Μπορεί, ωστόσο, να είναι ιδιαίτερα αποτελεσματικό σε ειδικούς πληθυσμούς, όπως για παράδειγμα, ο πληθυσμός των επιχειρήσεων μίας χώρας. Πρέπει να επισημανθεί, τέλος, ότι τα συμπεράσματα των ερευνών τα οποία προκύπτουν από μη αντιπροσωπευτικά δείγματα δε μπορούν να γενικευτούν στον πληθυσμό και μειώνουν σε σημαντικό βαθμό την αξιοπιστία των παραγόμενων αποτελεσμάτων.

Λαμβάνοντας υπόψη όλους τους παραπάνω παράγοντες και έχοντας καταλήξει στη διενέργεια της έρευνας στο διαδίκτυο στη βάση των πλεονεκτημάτων που απορρέουν από μία τέτοια επιλογή, επιλέξαμε να χρησιμοποιήσουμε για το σκοπό της συλλογής των στοιχείων μία εκ των πλέον σύγχρονων εφαρμογών διενέργειας ερευνών στο διαδίκτυο, το Qualtrics Research Suite¹⁹.

¹⁹ Η ιστοσελίδα της εφαρμογής Qualtrics Research Suite βρίσκεται στην ηλεκτρονική διεύθυνση <https://www.qualtrics.com/>

Το **Qualtrics Research Suite** χρησιμοποιείται από περισσότερες από 8.500 εταιρείες παγκοσμίως, καθώς και από τα 99 από τα 100 κορυφαία πανεπιστήμια διοίκησης επιχειρήσεων. Αποτελεί τον κορυφαίο πάροχο υπηρεσιών παγκοσμίως στους τομείς της συλλογής και ανάλυσης δεδομένων για ακαδημαϊκή έρευνα, παρέχοντας στους ερευνητές πλήθος δυνατοτήτων που συμβάλλουν αφενός στην αύξηση του μεγέθους των συλλεχθέντων δεδομένων και αφετέρου στην βέλτιστη ανάλυση των συγκεντρωθεισών απαντήσεων.

Μεταξύ των πολυάριθμων δυνατοτήτων που προσφέρονται, μπορούμε ενδεικτικά να σημειώσουμε τη δυνατότητα χρησιμοποίησης περισσότερων από 100 διαφορετικών τύπων ερωτήσεων, τη δυνατότητα τυχαιοποίησης της σειράς των ερωτήσεων ή των απαντήσεων, τη δυνατότητα εξατομίκευσης των ερωτηματολογίων βάσει των ιδιαιτέρων χαρακτηριστικών των συμμετεχόντων, τη δυνατότητα μεταβολής του ερωτηματολογίου βάσει προηγούμενων απαντήσεων των συμμετεχόντων (skip logic / branching), τη δυνατότητα ανάλυσης των απαντήσεων των συμμετεχόντων σε πραγματικό χρόνο, τη δυνατότητα αποστολής ανώνυμων ή μοναδικών συνδέσμων σε κάθε συμμετέχοντα, τη δυνατότητα σύνδεσης κάθε συμπληρωμένου ερωτηματολογίου με συγκεκριμένο συμμετέχοντα και φυσικά τη δυνατότητα εξαγωγής των δεδομένων σε κατάλληλη μορφή για περαιτέρω στατιστική ανάλυση.

Αντιλαμβανόμενοι τα σημαντικά πλεονεκτήματα της χρήσης της συγκεκριμένης πλατφόρμας, προχωρήσαμε στην εξασφάλιση του δικαιώματος χρήσης της για την έρευνα που διενεργούμε. Στο πλαίσιο αυτό, το ερωτηματολόγιο, όπως είχε αρχικά σχεδιαστεί, μεταφέρθηκε σε ηλεκτρονικό περιβάλλον. Στην αρχή κάθε ενότητας του ερωτηματολογίου, και όπου κρίθηκε απαραίτητο, προστέθηκε περιγραφικό κείμενο για να συμβάλει στην κατανόηση του αντικειμένου της έρευνας και να διευκολύνει τον ερωτώμενο κατά τη συμπλήρωση του ερωτηματολογίου.

Οι ερωτήσεις που συμπεριλήφθηκαν στο ερωτηματολόγιο ήταν κατά κανόνα ερωτήσεις πολλαπλής επιλογής (multiple choice), ερωτήσεις σταθερού αθροίσματος (constant sum) και ερωτήσεις ανοικτού τύπου (text entry). Στις ερωτήσεις πολλαπλής επιλογής υπήρχε η δυνατότητα να καθοριστεί ως αποδεκτή είτε μία και μοναδική απάντηση είτε πολλαπλές απαντήσεις. Οι απαντήσεις μπορούσαν να παρουσιάζονται οριζόντια, κάθετα ή σε διαφορετικές στήλες. Οι ερωτήσεις σταθερού αθροίσματος (constant sum) χρησιμοποιήθηκαν στις ερωτήσεις που ζητήθηκε να κατανεμηθεί ποσοστιαία ο χρόνος φορολογικής συμμόρφωσης στους εργαζόμενους των εταιρειών (π.χ. διευθυντές, υπαλλήλους κ.λπ.). Με τον τύπο αυτό των ερωτήσεων, μπορούσαμε

να διασφαλίσουμε ότι το τελικό άθροισμα των απαντήσεων της ερώτησης θα άθροιζε στο 100%. Σε διαφορετική περίπτωση, η απάντηση δεν μπορούσε να γίνει δεκτή.

Επιπλέον, χρησιμοποιήθηκε η ιδιαίτερως σημαντική δυνατότητα μεταβολής του ερωτηματολογίου βάσει των προηγούμενων απαντήσεων των συμμετεχόντων (skip logic / branching). Ειδικότερα, οι συμμετέχοντες στην έρευνα που απάντησαν ότι η υποχρέωση υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της επιχείρησης ανατίθεται σε εξωτερικούς συνεργάτες (λογιστές/λογιστικά γραφεία) δεν καλούνταν να συμπληρώσουν το μέρος του ερωτηματολογίου σχετικά με τους χρόνους διεκπεραίωσης της υποχρέωσης εντός της επιχείρησης. Αντιθέτως, ανακατευθύνονταν αμέσως σε επόμενη ενότητα του ερωτηματολογίου, όπου εξετάζονταν οι λοιπές μορφές κόστους συμμόρφωσης με την εν λόγω νομοθεσία.

Τέλος, με «κρυφή» ερώτηση που εισήχθη στο ερωτηματολόγιο, έγινε δυνατή η καταγραφή του συνολικού χρόνου που χρειάστηκαν οι συμμετέχοντες προκειμένου να ολοκληρώσουν τη συμπλήρωση του ερωτηματολογίου.

13.5. Η διαδικασία της δειγματοληψίας

Εξαιρετικής σημασίας για την αξιοπιστία της διενεργούμενης μελέτης είναι η επιλογή των επιχειρήσεων που συμπεριλαμβάνονται στο δείγμα που εξετάζεται. Ειδικότερα, η διασφάλιση της αντιπροσωπευτικότητας του εξεταζόμενου δείγματος παρέχει τη δυνατότητα γενίκευσης των αποτελεσμάτων στο σύνολο του πληθυσμού και εξασφαλίζει την υποστήριξη της έρευνας με τον αρτιότερο επιστημονικά τρόπο. Προκειμένου τα χαρακτηριστικά του εξεταζόμενου δείγματος να είναι αντίστοιχα με αυτά του πληθυσμού των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην ελληνική επικράτεια, **προχωρήσαμε σε αίτημά μας στο Τμήμα Μεθοδολογίας και Ανάλυσης Μελετών της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής (ΕΛ.ΣΤΑΤ.) για την παροχή αντιπροσωπευτικού δείγματος επιχειρήσεων** βάσει συγκεκριμένων τεχνικών χαρακτηριστικών που ορίστηκαν προκαταβολικά. Τα χαρακτηριστικά στη βάση των οποίων δομήθηκε το δείγμα των επιχειρήσεων είναι αναλυτικότερα η νομική μορφή της επιχείρησης, ο κλάδος της καθώς και η τοποθεσία στην οποία αυτή δραστηριοποιείται.

Αναλυτικά, τα κριτήρια βάσει των οποίων ζητήθηκε να σχηματιστεί το δείγμα των επιχειρήσεων ήταν τα ακόλουθα:

- Οι επιχειρήσεις του δείγματος δραστηριοποιούνται σε όλη την ελληνική επικράτεια

- Οι επιχειρήσεις δραστηριοποιούνται στους παρακάτω κλάδους (στην παρένθεση παρατίθεται ο κλάδος δραστηριοποίησης βάσει της κατηγοριοποίησης NACE2):
 - Μεταποίηση (Γ),
 - Κατασκευές (ΣΤ),
 - Χονδρικό και λιανικό εμπόριο – Επισκευή μηχανοκίνητων οχημάτων και μοτοσικλετών (Ζ),
 - Μεταφορά και αποθήκευση (Η),
 - Δραστηριότητες υπηρεσιών παροχής καταλύματος και υπηρεσιών εστίασης (Θ)
 - Ενημέρωση και επικοινωνία (Ι)
 - Επαγγελματικές, επιστημονικές και τεχνικές δραστηριότητες (ΙΓ)
 - Διοικητικές και υποστηρικτικές δραστηριότητες (ΙΔ)
 - Δημόσια διοίκηση και άμυνα. Υποχρεωτική κοινωνική ασφάλιση (ΙΕ)
 - Εκπαίδευση (ΙΣΤ)
 - Δραστηριότητες σχετικές με την ανθρώπινη υγεία και την κοινωνική μέριμνα (ΙΖ)
 - Τέχνες, διασκέδαση και ψυχαγωγία (ΙΗ)
 - Άλλες δραστηριότητες παροχής υπηρεσιών (ΙΘ)
- Οι επιχειρήσεις του δείγματος είναι Ανώνυμες εταιρείες (Α.Ε.) και Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.), ανεξαρτήτως μεγέθους. Η επιλογή αυτή πραγματοποιήθηκε δεδομένου ότι οι παραπάνω εταιρείες δημοσιεύουν υποχρεωτικά τα στοιχεία των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων, επιτρέποντας την περαιτέρω ανάλυση των αποτελεσμάτων που θα προκύψουν.

Παράλληλα, ζητήθηκε, εφόσον ήταν εφικτό, να μας χορηγηθούν επιπρόσθετα τα στοιχεία επικοινωνίας των εταιρειών (π.χ. e-mail, τηλέφωνο επικοινωνίας).

Το δείγμα μάς παραδόθηκε ηλεκτρονικά από το τμήμα Μεθοδολογίας και Ανάλυσης Μελετών της ΕΛ.ΣΤΑΤ. Επισημαίνουμε ότι το πρώτο αίτημά μας στην ΕΛ.ΣΤΑΤ. πραγματοποιήθηκε τον Απρίλιο του 2013 και τελικώς το δείγμα παρελήφθη το Μάρτιο του 2014, σχεδόν, δηλαδή, ένα χρόνο μετά από το πρώτο αίτημά μας. Στο διάστημα αυτό πραγματοποιήθηκαν αλληπάλληλες επικοινωνίες (τηλεφωνικές και μέσω e-mail) με υπαλλήλους της ΕΛ.ΣΤΑΤ., προκειμένου να εξασφαλίσουμε τη λήψη

του δείγματος. Πραγματοποιούμε την αναφορά αυτή, καθώς κρίνουμε απαραίτητη τη δημιουργία ενός περισσότερο αποτελεσματικού διαύλου συνεργασίας των Πανεπιστημίων της χώρας με την Ελληνική Στατιστική Αρχή με γνώμονα την προώθηση των ερευνητικών δραστηριοτήτων των Πανεπιστημίων και τη βελτίωση των συνθηκών έρευνας των επιστημόνων στη χώρα.

Το δείγμα που τελικώς παραδόθηκε αποτελούνταν από 1.021 επιχειρήσεις. Στα στοιχεία που μας χορηγήθηκαν περιλαμβάνονταν η επωνυμία της εταιρείας, ο ταχυδρομικός κώδικας της διεύθυνσης της έδρας της επιχείρησης καθώς και ο κωδικός δραστηριότητάς της (συγκεκριμένα, τα δύο πρώτα ψηφία NACE2). Το αρχείο που μας παραδόθηκε ήταν της ακόλουθης μορφής:

Πίνακας 21

Ενδεικτική εγγραφή στο αντιπροσωπευτικό δείγμα επιχειρήσεων της ΕΛ.ΣΤΑΤ.

ΕΠΩΝΥΜΙΑ	TK	NACE_2dgt
.....	20300	55

Παρατίθενται ακολούθως πίνακες σχετικοί με τα ποσοστά εκπροσώπησης στο δείγμα των επιχειρήσεων ανά κλάδο και περιφέρεια στην οποία δραστηριοποιούνται.

Πίνακας 22

Ποσοστά εκπροσώπησης επιχειρήσεων στο δείγμα ανά κλάδο και τοποθεσία

Κλάδος	Ποσοστό εκπροσώπησης στο δείγμα
Μεταποίηση (Γ)	23,62%
Χονδρικό και λιανικό εμπόριο – Επισκευή μηχανοκίνητων οχημάτων και μοτοσικλετών (Ζ)	23,39%
Μεταφορά και αποθήκευση (Η)	6,11%
Δραστηριότητες υπηρεσιών παροχής καταλύματος και υπηρεσιών εστίασης (Θ)	15,11%
Ενημέρωση και επικοινωνία (Ι)	5,02%
Επαγγελματικές, Επιστημονικές και Τεχνικές Δραστηριότητες (ΙΓ)	6,33%
Διοικητικές και υποστηρικτικές Δραστηριότητες (ΙΔ)	5,34%
Δημόσια διοίκηση και άμυνα. Υποχρεωτική κοινωνική ασφάλιση (ΙΕ)	0,05%
Δραστηριότητες σχετικές με την ανθρώπινη υγεία και την κοινωνική μέριμνα (ΙΖ)	2,44%
Τέχνες, διασκέδαση και ψυχαγωγία (ΙΗ)	2,35%
Άλλες δραστηριότητες παροχής υπηρεσιών (ΙΘ)	2,35%
Εκπαίδευση (ΙΣΤ)	0,05%
Κατασκευές (ΣΤ)	7,83%
Τοποθεσία έδρας	Ποσοστό εκπροσώπησης στο δείγμα
Νησιά Αιγαίου	4,48%
Ήπειρος	1,40%
Θεσσαλία	3,39%
Θράκη	1,72%
Νησιά Ιονίου	1,81%
Κρήτη	5,93%
Μακεδονία	16,88%
Πελοπόννησος	4,62%
Στερεά Ελλάδα	59,77%

Σημειώνεται ότι δεν κατέστη τελικώς δυνατή η λήψη στοιχείων επικοινωνίας των επιχειρήσεων, λόγω των «ισχυουσών προδιαγραφών περί εμπιστευτικότητας των

παραγόμενων στατιστικών στοιχείων». Η εξέλιξη αυτή κατέστησε αναγκαίο τον επανασχεδιασμό του έργου μας, προκειμένου να συλλεχθούν τα απαραίτητα – για τη συνέχισή του – στοιχεία επικοινωνίας.

Δεδομένου ότι η έρευνα θα πραγματοποιούνταν μέσω διαδικτύου, ήταν απαραίτητη η κατοχή τουλάχιστον μίας διεύθυνσης ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (e-mail) της επιχείρησης. Η διεύθυνση αυτή δε, έπρεπε να είναι της οικονομικής διεύθυνσης ή του λογιστηρίου της επιχείρησης ή του ατόμου που είναι υπεύθυνο για τη συμμόρφωση της επιχείρησης με τις φορολογικές της υποχρεώσεις.

Πραγματοποιήσαμε αρχικά μία προσπάθεια συλλογής στοιχείων επικοινωνίας από τις ιστοσελίδες των εταιρειών στο διαδίκτυο. Δεδομένου ότι κατά την περίοδο αυτή έξι στις δέκα εταιρείες ανεξαρτήτως μεγέθους, είχε δική της ιστοσελίδα,²⁰ θεωρήσαμε πιθανώς δυνατή τη συλλογή των στοιχείων αυτών από τις ιστοσελίδες των εταιρειών. Η πραγματικότητα, ωστόσο, ήταν διαφορετική, καθώς οι περισσότερες επιχειρήσεις χρησιμοποιούν ειδικώς σχεδιασμένες φόρμες επικοινωνίας για το κοινό και δεν αναρτούν διευθύνσεις ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στο διαδίκτυο, πιθανότατα, για λόγους αποφυγής τυχόν ανεπιθύμητης αλληλογραφίας. Επιχειρήσαμε ταυτόχρονα τη συγκέντρωση των στοιχείων επικοινωνίας (e-mails, τηλέφωνα επικοινωνίας) από διαφορετικές βάσεις δεδομένων στις οποίες είχαμε πρόσβαση (ICAP DATABANK, Εμπορικά Επιμελητήρια). Το αποτέλεσμα, ωστόσο, και πάλι δεν ήταν ενθαρρυντικό, καθώς οι διευθύνσεις ηλεκτρονικού ταχυδρομείου που συγκεντρώθηκαν ήταν γενικής μορφής (π.χ. info@company.gr). Τα e-mails αυτά κατά κανόνα διαχειρίζονται από την κεντρική γραμματεία της επιχείρησης, η οποία είναι υπεύθυνη να προωθεί τη ληφθείσα αλληλογραφία στο αρμόδιο για να απαντήσει τμήμα. Η διαδικασία αυτή, όπως γίνεται εύκολα αντιληπτό, καθιστά εξαιρετικά δύσκολη τη λήψη του ερωτηματολογίου από το άτομο – στόχο της έρευνας.

Για το λόγο αυτό, **κρίθηκε ως απαραίτητη η τηλεφωνική ενημέρωση των επιχειρήσεων του δείγματος** για τη διενεργούμενη έρευνα και τη συγκέντρωση των απαραίτητων διευθύνσεων ηλεκτρονικού ταχυδρομείου για την αποστολή των ηλεκτρονικών ερωτηματολογίων. Στο πλαίσιο αυτό, επιλέχθηκε η συνεργασία με μία εταιρεία που παρέχει υπηρεσίες τηλεφωνικού κέντρου (call center) και συγκεκριμένα τη MEDIATEL A.E..

²⁰Τα στοιχεία αυτά προέρχονται από την έρευνα «Νέες τεχνολογίες στις επιχειρήσεις» της Κοινωνίας της Πληροφορίας ΑΕ. Αναλυτικά τα αποτελέσματα της έρευνας παρατίθενται στην ηλεκτρονική διεύθυνση: <http://icteval.ktpae.gr/stats/delivery/>

Η **MEDIATEL A.E.**²¹ δραστηριοποιείται στον χώρο των τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών από το 1995, όπου και κατέχει ηγετική θέση παρέχοντας ολοκληρωμένες υπηρεσίες τηλεφωνικής εξυπηρέτησης. Στις υπηρεσίες που παρέχει, περιλαμβάνονται και υπηρεσίες τηλεφωνικού κέντρου (call center), οι οποίες αποτελούν έναν αποτελεσματικό τρόπο για την αμφίδρομη επικοινωνία επιχειρήσεων, φορέων και οργανισμών με κοινό και πελάτες. Στα έργα που αναλαμβάνονται, περιλαμβάνονται ενδεικτικά έρευνες ικανοποίησης πελατών, παροχή πληροφοριών τηλεφωνικού καταλόγου, προώθηση υπηρεσιών και επικαιροποίηση στοιχείων πελατολογίου.

Στο πλαίσιο της συνεργασίας μας με τη συγκεκριμένη εταιρεία, προετοιμάσαμε εναλλακτικά σενάρια τα οποία θα λειτουργούσαν καθοδηγητικά προς τους υπαλλήλους της εταιρείας για την επικοινωνία με τις επιχειρήσεις του δείγματος. Στις τηλεφωνικές επικοινωνίες που διενεργήθηκαν, πραγματοποιούνταν αρχικά μία σύντομη ενημέρωση για την έρευνα σχετικά με τα διοικητικά βάρη του φορολογικού συστήματος για τις επιχειρήσεις. Ακολούθως, ζητούνταν το e-mail επικοινωνίας του υπεύθυνου εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων της επιχείρησης (π.χ. του οικονομικού διευθυντή, του προϊσταμένου λογιστηρίου ή μισθωτού υπαλλήλου του λογιστηρίου). Ο συνομιλών ενημερωνόταν επίσης σχετικά με το χρόνο αποστολής του ηλεκτρονικού ερωτηματολογίου ενώ επισημαινόταν ότι το ερωτηματολόγιο δεν απαιτεί σημαντικό χρόνο για να συμπληρωθεί. Η τηλεφωνική επικοινωνία ολοκληρωνόταν με την προτροπή να απαντηθεί το ερωτηματολόγιο ως «μία ευκαιρία να καταγραφεί η άποψη της επιχείρησής σας για το φορολογικό σύστημα της χώρας».

Δεδομένου ότι τα τηλέφωνα επικοινωνίας των επιχειρήσεων του δείγματος συλλέχθηκαν από μηδενική βάση (ελλείπει σχετικών στοιχείων από την ΕΛ.ΣΤΑΤ.), κατέστη τελικώς δυνατή η συγκέντρωση 929 τηλεφώνων επικοινωνίας (στο σύνολο των 1.021 επιχειρήσεων του δείγματος), τα οποία παραδόθηκαν στη MEDIATEL A.E. προκειμένου να ξεκινήσει η τηλεφωνική ενημέρωση.

Η τηλεφωνική ενημέρωση διήρκεσε τρεις (3) ημέρες, από 25.6.2014 έως 27.6.2014 και επιχειρήθηκαν συνολικά 930 τηλεφωνικές κλήσεις. Επετεύχθη επικοινωνία με 641 επιχειρήσεις, αριθμός που αντιστοιχούσε στο 69% των επιχειρήσεων της λίστας. Αντιθέτως, δεν κατέστη δυνατή η επικοινωνία με 245 επιχειρήσεις για διάφορους λόγους (π.χ. «δεν απάντησε», «τηλεφωνητής» κ.λπ.). Σημειώνεται ότι για τις επαφές για τις οποίες δεν κατέστη δυνατή η επικοινωνία,

²¹ Η ιστοσελίδα της εταιρείας είναι στην ηλεκτρονική διεύθυνση: <http://www.mediatel.gr/en/>

πραγματοποιήθηκαν περισσότερες από 5 προσπάθειες επικοινωνίας. Επιπλέον, 41 επιχειρήσεις εξαιρέθηκαν από την τηλεφωνική ενημέρωση, καθώς επρόκειτο για εταιρείες εγγεγραμμένες στο Μητρώο του άρθρου 11 του Ν. 3471/2006, οι οποίες είχαν ζητήσει να μην δέχονται τηλεφωνικές κλήσεις για σκοπούς απευθείας εμπορικής προώθησης προϊόντων ή υπηρεσιών και για κάθε είδους διαφημιστικούς σκοπούς.

Τα συνολικά αποτελέσματα από τις κλήσεις που ολοκληρώθηκαν διαμορφώθηκαν, σύμφωνα με την τελική αναφορά της MEDIATEL, ως εξής:

- Θετική ανταπόκριση είχε το 85% (548 επιχειρήσεις)
- Αρνητική ανταπόκριση είχε το 14% (93 επιχειρήσεις)
- Λάθος αριθμός (3 επιχειρήσεις)

Παρατίθενται ακολούθως τα αναλυτικά στοιχεία της τηλεφωνικής εκστρατείας ενημέρωσης, όπως μας παραδόθηκαν από την MEDIATEL A.E.

Πίνακας 23

Τα συνοπτικά αποτελέσματα της τηλεφωνικής ενημέρωσης των συμμετεχόντων στην έρευνα

Ημερομηνία	Κλήσεις			Σύνολο Κλήσεων
	25/06/14	26/06/14	27/06/14	
Θετικές Επαφές	375	69	104	548
Αρνητικές Επαφές	77	11	5	93
Λάθος αριθμός	3	0	0	3
Ποσοστιαία ανάλυση αποτελεσμάτων				
Θετικές Επαφές	82%	86%	95%	85%
Αρνητικές Επαφές	17%	14%	5%	14%
Λάθος αριθμός	1%	0%	0%	0,47%
Ποσοστό επιτυχίας	82%	86%	95%	85%
Ποσοστό επικοινωνίας	51%	9%	12%	73%

Προκειμένου να επιτύχουμε μεγαλύτερα ποσοστά ανταπόκρισης στην έρευνα, προχωρήσαμε, μετά την πρώτη αποστολή του ερωτηματολογίου, και σε μία δεύτερη τηλεφωνική εκστρατεία σε συνεργασία και πάλι με τη MEDIATEL A.E.. Η τηλεφωνική ενημέρωση αυτή τη φορά στόχευε στο να υπενθυμίσει στους

συμμετέχοντες στην έρευνα να συμπληρώσουν το ερωτηματολόγιο. Η τηλεφωνική υπενθύμιση πραγματοποιήθηκε σε 409 επιχειρήσεις του εξεταζόμενου δείγματος. Η επικοινωνία ολοκληρωνόταν με την επιβεβαίωση του e-mail επικοινωνίας που είχε ληφθεί κατά την πρώτη επαφή.

Τα συνολικά αποτελέσματα από τις κλήσεις που ολοκληρώθηκαν διαμορφώθηκαν, σύμφωνα με την τελική αναφορά της MEDIATEL, ως εξής:

Από τις 409 επαφές επιβεβαιώθηκαν οι ηλεκτρονικές διευθύνσεις για το 93,9% αυτών (384 επαφές). Οι εναπομείνουσες 25 επαφές αφορούσαν σε 20 με τις οποίες δεν κατέστη δυνατή η επικοινωνία (για τις συγκεκριμένες έγιναν συνολικά 3 προσπάθειες από το σύστημα σε διαφορετικές χρονικές περιόδους) και σε 5 για τις οποίες ορίστηκε επανάκληση σε μεταγενέστερη ώρα που όμως και πάλι δεν κατέστη εφικτή η επικοινωνία (για τις συγκεκριμένες επαφές έγιναν άλλες 2 προσπάθειες από τον υπάλληλο της εταιρείας).

Παρατίθεται ακολούθως αναλυτικός πίνακας με τα αποτελέσματα της δεύτερης εκστρατείας ενημέρωσης:

Πίνακας 24

Τα συνοπτικά αποτελέσματα της τηλεφωνικής υπενθύμισης για την έρευνα

	Κλήσεις
Ημερομηνία	22/7/2014
Θετικές Επαφές στην επιβεβαίωση	384
Δεν απαντήθηκαν	20
Επανάκληση - Φαξ	5
Ποσοστιαία ανάλυση αποτελεσμάτων	
Θετικές επαφές στην επιβεβαίωση	93,9%
Δεν απαντήθηκαν	4,9%
Επανάκληση - Φαξ	1,2%
Ποσοστό επικοινωνίας	94%

13.6. Η διανομή του ερωτηματολογίου

Έχοντας ολοκληρώσει επιτυχώς τα προηγούμενα στάδια της έρευνας (δημιουργία ερωτηματολογίου, μεταφορά του ερωτηματολογίου στην πλατφόρμα Qualtrics Research Suite, άντληση αντιπροσωπευτικού δείγματος επιχειρήσεων σε συνεργασία με την ΕΛ.ΣΤΑΤ και συγκέντρωση των στοιχείων επικοινωνίας των επιχειρήσεων του δείγματος σε συνεργασία με τη MEDIATEL), προχωρήσαμε στο επόμενο κρίσιμο στάδιο, αυτό της διανομής του ερωτηματολογίου.

Αρχικά, αποφασίσαμε να προχωρήσουμε στη διανομή του ερωτηματολογίου σε χρόνο κατά το δυνατόν εγγύτερα στη συμπλήρωση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των εταιρειών. Ο χρόνος αυτός επιλέγεται καθώς αναμένεται ότι κατά την περίοδο αυτή θα μειωθεί κατά το δυνατόν το σφάλμα ανάκλησης (recall bias). Το σφάλμα αυτό εμφανίζεται όταν η πληροφορία που συγκεντρώνεται δεν είναι ακριβής ή πλήρης δεδομένου ότι οι ερωτώμενοι δεν είναι σε θέση να ανακαλέσουν ακριβώς στη μνήμη τους τα απαιτούμενα δεδομένα. Με δεδομένο ότι η καταληκτική προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των εταιρειών στη χώρα μας είναι κατά κανόνα η 30^η Ιουνίου κάθε έτους, ως χρόνος διανομής των ερωτηματολογίων επιλέχθηκε η πρώτη εβδομάδα του Ιουλίου του 2014.

Δημιουργήσαμε, για το σκοπό αυτό, την **ηλεκτρονική πρόσκληση** συμμετοχής στην έρευνα (e-mail) η οποία περιλάμβανε αναλυτικά:

- Εισαγωγικό σημείωμα, στο οποίο προσφωνούσαμε το συμμετέχοντα στην έρευνα με το όνομά του, εφόσον αυτό ήταν διαθέσιμο και τον καλούσαμε να συμμετάσχει στην έρευνα τονίζοντας τη σπουδαιότητά της
- Σύνδεσμο (link) που οδηγούσε στο ερωτηματολόγιο το οποίο καλούσαμε να απαντηθεί. Σημειώνεται ότι το ηλεκτρονικό ερωτηματολόγιο αναρτάται στην ιστοσελίδα της πλατφόρμας, όπου και συμπληρώνεται ηλεκτρονικά από τους συμμετέχοντες στην έρευνα. Δεν απαιτείται οποιαδήποτε άλλη ενέργεια από αυτούς (π.χ. απάντηση στο e-mail, αποστολή συνημμένων αρχείων κ.λπ.)
- Τα στοιχεία επικοινωνίας των υπευθύνων της έρευνας
- Υπενθύμιση ότι η επιλογή της επιχείρησης πραγματοποιήθηκε με τυχαίο τρόπο από την Ελληνική Στατιστική Αρχή (ΕΛ.ΣΤΑΤ.), στα πλαίσια της δημιουργίας ενός αντιπροσωπευτικού δείγματος επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην ελληνική επικράτεια.

Στόχος μας ήταν το e-mail της πρόσκλησης να είναι σύντομο και περιεκτικό, προκειμένου να αυξηθούν οι πιθανότητες ανάγνωσής του και αντιστοίχως οι πιθανότητες συμμετοχής του ερωτώμενου στην έρευνα.

Παράλληλα, δημιουργήσαμε και ένα ακόμη περισσότερο συνοπτικό **e-mail υπενθύμισης**, το οποίο προγραμματίστηκε να σταλεί επαναληπτικά σε όσους δεν συμμετείχαν στην έρευνα μετά την πρώτη πρόσκληση. Στο e-mail αυτό επισημάνθηκε ότι εκκρεμεί η συμπλήρωση του ερωτηματολογίου, για λογαριασμό της συγκεκριμένης εταιρείας, ενώ δινόταν έμφαση στο λίγο χρόνο που απαιτείται για τη συμμετοχή του ερωτώμενου στην έρευνα.

Τα e-mails που χρησιμοποιήθηκαν ως προσκλήσεις για τη συμμετοχή στην έρευνα παρατίθενται αναλυτικά στο Παράρτημα Β1.

Για την καλύτερη προώθηση της έρευνας και την ενίσχυση του ενδιαφέροντος και της εμπιστοσύνης των συμμετεχόντων, **προχωρήσαμε επιπρόσθετα, πριν τη διανομή του ερωτηματολογίου, στη δημιουργία μίας ιστοσελίδας στην ηλεκτρονική διεύθυνση <http://www.taxcompliance.gr>.**

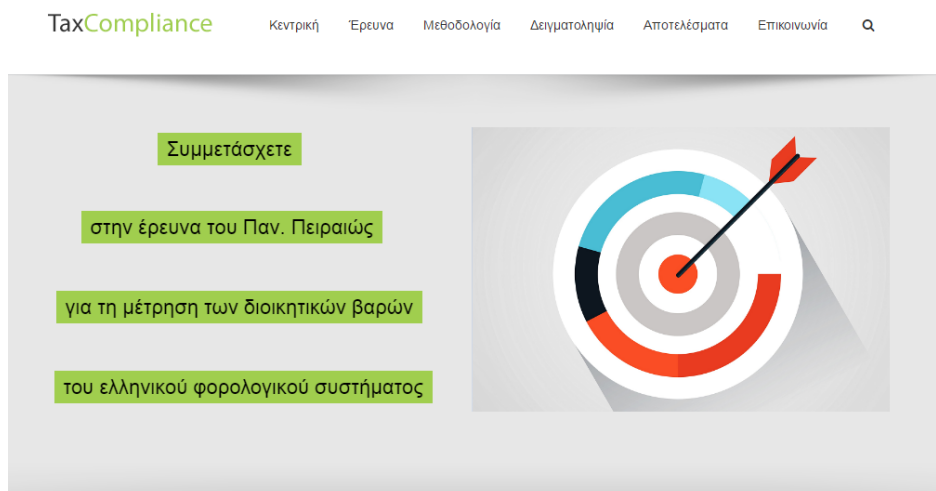
Στην ιστοσελίδα αυτή, παραθέτουμε αναλυτικά τις βασικές έννοιες της διενεργούμενης έρευνας, τη μεθοδολογία που ακολουθείται καθώς και τον τρόπο με τον οποίο πραγματοποιήθηκε η δειγματοληψία. Παράλληλα, υπάρχει πρόβλεψη για τη δημοσιοποίηση των σημαντικότερων ευρημάτων της έρευνας στην ιστοσελίδα αυτή, μετά την ολοκλήρωσή της. Τέλος, ενσωματώσαμε στην ιστοσελίδα ειδική φόρμα επικοινωνίας, προκειμένου να είναι σε θέση οι συμμετέχοντες στην έρευνα να επικοινωνήσουν οποτεδήποτε εκείνοι κρίνουν ό,τι απαιτείται για περαιτέρω διευκρινίσεις.

Η ιστοσελίδα αυτή χρησιμοποιήθηκε ως μέσο για να εξοικειώσει τους συμμετέχοντες με τις έννοιες της έρευνας, να τους βοηθήσει να αντιληφθούν τα ζητούμενα του ερωτηματολογίου και παράλληλα, να ενισχύσει την εμπιστοσύνη τους στους ερευνητές. Για το λόγο αυτό, ο σύνδεσμος προς την ιστοσελίδα κοινοποιήθηκε στους συμμετέχοντες στην έρευνα κατά την αποστολή των σχετικών e-mails – προσκλήσεων.

Παραθέτουμε ακολούθως ενδεικτικές εικόνες από την ιστοσελίδα της έρευνας (<http://www.taxcompliance.gr>).



Εικόνα 1: Η κεντρική σελίδα της ιστοσελίδας της έρευνας <http://www.taxcompliance.gr>



Εικόνα 2: Η κεντρική σελίδα της ιστοσελίδας της έρευνας <http://www.taxcompliance.gr>



Μεθοδολογία

Η ποσοτικοποίηση του έμμεσου κόστους συμμόρφωσης με το οποίο επιβαρύνονται οι επιχειρήσεις στο ελληνικό φορολογικό σύστημα πραγματοποιείται βάσει των αρχών της συχνότερα χρησιμοποιούμενης μεθοδολογίας παγκοσμίως στο ζήτημα του προσδιορισμού των διοικητικών βαρών: της μεθοδολογίας του Τυποποιημένου Μοντέλου Κόστους (Standard Cost Model).

Η μεθοδολογία του Τυποποιημένου Μοντέλου Κόστους, η οποία αναπτύχθηκε αρχικά στην Ολλανδία, έχει εφαρμοστεί στη χώρα μας πλιτοικά από το Υπουργείο Εσωτερικών, υπάλληλοι του οποίου είναι μέλη του SCM Network, ενός παγκόσμιου δικτύου ανθρώπων που εργάζονται σε κυβερνητικές θέσεις χωρών όλου του κόσμου και συνεργάζονται προκειμένου να μοιραστούν εμπειρίες και γνώσεις σχετικά με την εφαρμογή του Τυποποιημένου Μοντέλου Κόστους. Μέσα από αυτή την ανταλλαγή βέλτων πρακτικών, κοινός στόχος είναι η μείωση του διοικητικού φόρτου και της γραφειοκρατίας σε όλους τους τομείς της κυβερνητικής πολιτικής.

Εικόνα 3: Εσωτερική σελίδα της ιστοσελίδας της έρευνας <http://www.taxcompliance.gr> για τη μεθοδολογία που ακολουθήθηκε



Η επιλογή των επιχειρήσεων που συμπεριλαμβάνονται στο εξεταζόμενο δείγμα είναι εξαιρετικής σημασίας για την αξιοπιστία της διενεργούμενης μελέτης. Η δειγματοληψία είναι ίσως το σπουδαιότερο στάδιο για την αξιοπιστία ολόκληρης της έρευνας καθώς η διασφάλιση της αντιπροσωπευτικότητας του πληθυσμού στο εξεταζόμενο δείγμα παρέχει τη δυνατότητα γενίκευσης των αποτελεσμάτων στο σύνολο του πληθυσμού.

Στόχος μας εξ αρχής ήταν τα χαρακτηριστικά του δείγματος που θα εξεταστεί να είναι αντίστοιχα με αυτά του πληθυσμού των επιχειρήσεων και για το σκοπό αυτό, το δείγμα των επιχειρήσεων που εξετάζεται σχηματίστηκε με τη συμβολή του Τμήματος Μεθοδολογίας και Ανάλυσης Μελετών της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής (ΕΛ. ΣΤΑΤ.).

Εικόνα 4: Εσωτερική σελίδα της ιστοσελίδας της έρευνας <http://www.taxcompliance.gr> για τον τρόπο δημιουργίας του εξεταζόμενου δείγματος

14. Η ποσοτικοποίηση του κόστους συμμόρφωσης. Επεξεργασία και παρουσίαση των αποτελεσμάτων

14.1. Η συλλογή των αποτελεσμάτων

Η συλλογή των ερωτηματολογίων διήρκησε από τον Ιούλιο έως το Σεπτέμβριο του 2014. Σύμφωνα με τα στατιστικά στοιχεία της πλατφόρμας Qualtrics, οι συμμετέχοντες στην έρευνα ξεκίνησαν τη συμπλήρωση 410 ερωτηματολογίων και **ολοκλήρωσαν επιτυχώς τη συμπλήρωση 285 εξ αυτών**. Λαμβάνοντας υπόψη ότι το αρχικό δείγμα επιχειρήσεων ανερχόταν στις 1.021 επιχειρήσεις, το ποσοστό ανταπόκρισης στο ερωτηματολόγιο ανήλθε τελικώς στο **ποσοστό 27,91%**, ένα μέγεθος τυπικό του μέσου ποσοστού ανταπόκρισης σε ανάλογες έρευνες (βλ. σχετική αναφορά στο κεφάλαιο 12.3).

Ο μέσος χρόνος συμπλήρωσης των ερωτηματολογίων ανήλθε στα 25 λεπτά και 14 δευτερόλεπτα. Για τον υπολογισμό της τιμής αυτής, εξαιρέθηκαν τα ερωτηματολόγια με χρόνο συμπλήρωσης που υπερέβαινε τις 2 ώρες, καθώς κρίθηκε ότι δεν ανταποκρίνονταν σε μια διαδικασία συνεχούς συμπλήρωσης του ερωτηματολογίου.

Μετά τη συλλογή των αποτελεσμάτων, πραγματοποιήθηκε ένας **προκαταρκτικός έλεγχος των ερωτηματολογίων**, προκειμένου να εντοπιστούν ακουσίως λανθασμένες ή εκουσίως ακραίες καταχωρίσεις και να ληφθούν υπόψη κατά την επεξεργασία των δεδομένων. Η διενέργεια της έρευνας μέσω διαδικτύου, χωρίς τη μεσολάβηση συνεντευξιαστή, η έλλειψη πείρας των συνεντευξιαζόμενων (θεωρείται εξαιρετικά απίθανο να είχαν συμμετάσχει σε αντίστοιχες έρευνες κατά το παρελθόν), καθώς και η πιθανότητα οι συμμετέχοντες στην έρευνα να υπερεκτιμούν τα κόστη που αναφέρουν ούτως ώστε να ασκήσουν πίεση στους διαμορφωτές της φορολογικής νομοθεσίας (Tate, 1988), κατέστησαν απαραίτητο τον έλεγχο αυτό.

Τα ερωτηματολόγια και οι απαντήσεις των ερωτηθέντων (ιδιαίτερως στις ερωτήσεις που απαιτούσαν εκτίμηση χρόνου ή κόστους) εξετάστηκαν διεξοδικά και κατηγοριοποιήθηκαν σε ερωτηματολόγια «υψηλού κινδύνου», τα οποία κρίθηκε ότι πρέπει να διερευνηθούν περαιτέρω και «χαμηλού κινδύνου», τα οποία μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν, ως είχαν, για την περαιτέρω επεξεργασία των αποτελεσμάτων της έρευνας.

Τα «υψηλού κινδύνου» ερωτηματολόγια αποτέλεσαν περίπου το 7% των συνολικά συγκεντρωθέντων ερωτηματολογίων (19 στα 287 ερωτηματολόγια). Μεταξύ

αυτών, υπήρχαν εταιρείες που προσδιόρισαν το συνολικό τους κόστος σε παράλογο – για τα υπόλοιπα μεγέθη τους - ύψος (π.χ. επιχείρηση παρείχε απαντήσεις που τοποθετούσαν το κόστος συμμόρφωσης στο ποσό των 3.776.208,08 €), καθώς και εταιρείες που κατέληγαν, μετά τη συμπλήρωση του ερωτηματολογίου, σε μηδενικά κόστη συμμόρφωσης.

Προκειμένου να αποσαφηνιστούν οι απαντήσεις των συμμετεχόντων σε αυτά τα συγκεκριμένα ερωτηματολόγια, επιχειρήθηκε αρχικά η επικοινωνία μαζί τους. Αυτό κατέστη δυνατό, ωστόσο, μόνο στις περιπτώσεις που ο συμμετέχων στην έρευνα είχε δώσει – με ειδική απάντησή του στο ερωτηματολόγιο – την έγκρισή του για την παροχή περαιτέρω διευκρινίσεων επί των απαντήσεών του.

Ταυτόχρονα, επιχειρήθηκε – όπου ήταν δυνατό – να διορθωθούν τυχόν τυπογραφικά λάθη των συμμετεχόντων. Αυτό συνέβη ιδίως σε περιπτώσεις εμφανώς λανθασμένων καταχωρίσεων (π.χ. λάθος στην πληκτρολόγηση, αναγραφή απόλυτου ποσού αντί του ζητούμενου ποσοστού κ.λπ.).

Τα ερωτηματολόγια, οι απαντήσεις των οποίων δεν κατέστη δυνατό να αποσαφηνιστούν, απομακρύνθηκαν από το τελικό δείγμα δεδομένης της χαμηλής αξιοπιστίας τους. Το σύνολο των αξιοποιήσιμων ερωτηματολογίων για την ποσοτικοποίηση του κόστους συμμόρφωσης ανήλθε τελικώς στον αριθμό των 274 ερωτηματολογίων.

14.2. Προσδιορισμός του κόστους των διοικητικών δραστηριοτήτων

Η ποσοτικοποίηση του κόστους συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία προϋποθέτει αρχικά τη μετατροπή των ωρών που απαιτούνται για την εκπλήρωση της εξεταζόμενης υποχρέωσης σε χρηματικό κόστος για την επιχείρηση.

Για την εκτίμηση του κόστους της εργατοώρας των υπαλλήλων της επιχείρησης, στηριζόμαστε στις αρχές της μεθοδολογίας του Τυποποιημένου Μοντέλου Κόστους. Στο πλαίσιο της μεθοδολογίας αυτής, η ανάκτηση των δεδομένων ωριαίων αμοιβών γίνεται **στη βάση πραγματικών, εθνικών στοιχείων** από τις Συλλογικές Συμβάσεις Εργασίας ή από στοιχεία των Επαγγελματικών Φορέων και Ενώσεων. **Οι αμοιβές αυτές ακολουθώως προσαυξάνονται κατά 25%** ως μία εύλογη επιβάρυνση για τις δαπάνες που σχετίζονται με τα σταθερά διοικητικά έξοδα της επιχείρησης (μίσθωμα, τηλέφωνο, θέρμανση, ηλεκτρική ενέργεια, εξοπλισμός Η/Υ). Στο ποσό αυτό περιλαμβάνεται, επίσης, το κόστος απουσίας εξ' αιτίας ασθένειας, δεδομένου ότι η ωριαία αμοιβή που χρησιμοποιείται για να υπολογιστούν τα διοικητικά

έξοδα είναι η ωριαία αμοιβή ανά αποτελεσματική ώρα εργασίας. Στην επιβάρυνση αυτή ενσωματώνονται, τέλος, και οι εισφορές κοινωνικής ασφάλισης του εργοδότη. Αναλυτικότερα, οι παράγοντες στους οποίους βασίζεται η προσαύξηση αυτή είναι οι εξής:

- Δαπάνες μισθοδοσίας
 - Συνεισφορές κοινωνικής ασφάλισης εργοδότη
 - Συνταξιοδοτικές εισφορές εργοδοτών
- Δαπάνες ανθρώπινου δυναμικού
 - Κόστος Εκπαίδευσης - Επιμόρφωσης Προσωπικού
- Δαπάνες τεχνολογιών πληροφορικής και επικοινωνίας (ΤΠΕ)
 - Κόστος τηλεφωνημάτων/επικοινωνίας
 - Κόστος υλικοτεχνικού εξοπλισμού ΤΠΕ
- Έμμεσες Δαπάνες
 - Μίσθωμα - Απομείωση αξίας χρήσης Υποδομών Επιχείρησης
 - Ασφάλεια Ακινήτου
 - Τηλέφωνο, θέρμανση, ηλεκτρική ενέργεια, νερό
 - Κόστος υλικοτεχνικού εξοπλισμού γραφείου
 - Συνδρομές
 - Επισκευές

Πίνακας 25

Οι παράμετροι του εσωτερικού κόστους συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία

ΚΟΣΤΟΣ	ΠΑΡΑΜΕΤΡΟΙ
Κόστος συμμόρφωσης εντός της επιχείρησης	Χρόνος που απαιτείται για την ολοκλήρωση της διοικητικής δραστηριότητας
	Μισθολογικό και κατ' αποκοπή κόστος
	Γενικά διοικητικά έξοδα (overhead costs)

Σημειώνεται ότι τα γενικά διοικητικά έξοδα και το ποσοστό με το οποίο επιλέγεται να επιβαρύνουν το κόστος συμμόρφωσης διαφοροποιείται μεταξύ των χωρών που εφαρμόζουν τη μεθοδολογία του Τυποποιημένου Μοντέλου Κόστους. Στην Ελλάδα, σύμφωνα με τον επίσημο οδηγό εφαρμογής της μεθοδολογίας, χρησιμοποιείται το ποσοστό 25%, σε συμφωνία με χώρες όπως η Ιταλία, η Δανία, η Νορβηγία και η Σουηδία (Υπουργείο Εσωτερικών, 2010). Υφίστανται χώρες,

εντούτοις, που επιλέγουν να χρησιμοποιούν και μεγαλύτερα ποσοστά (π.χ. η Ολλανδία) (Cavallo, Coco, Martelli, 2009).

Δεδομένου ότι η διενεργούμενη έρευνα εξετάζει στοιχεία που αφορούν το φορολογικό έτος 2013, συγκεντρώσαμε και παραθέτουμε στον ακόλουθο πίνακα τα στοιχεία μέσου ημερομισθίου ανά κατηγορία επαγγέλματος, όπως αυτά προκύπτουν από τα μηνιαία στοιχεία απασχόλησης του Ιδρύματος Κοινωνικών Ασφαλίσεων (ΙΚΑ) για τον Δεκέμβριο του 2013²². Ξεκινώντας από το μέσο μισθό ανά κατηγορία επαγγέλματος, παρατίθενται αναλυτικά τα στοιχεία του μέσου ημερομισθίου, του μέσου ωρομισθίου και του μέσου ωρομισθίου προσαυξημένου κατά 25% για τα σταθερά διοικητικά έξοδα που αναλογούν σε κάθε εργατοώρα. Η τελευταία στήλη του ακόλουθου πίνακα περιλαμβάνει τις τιμές που χρησιμοποιούνται για την ποσοτικοποίηση του κόστους των διοικητικών δραστηριοτήτων που υλοποιούνται εντός της επιχείρησης.

Πίνακας 26

Μισθολογικά στοιχεία ανά κατηγορία επαγγέλματος ⁽¹⁾

Επάγγελμα	Μέσος μισθός	Μέσο ημερομίσθιο	Μέσο ωρομίσθιο	Μέσο ωρομίσθιο + 25% ⁽²⁾
Διευθύνοντες και ανώτερα στελέχη	4.014,65	162,80	20,35	25,44
Λογιστές και λοιπά στελέχη	2.699,71	114,54	14,32	17,9
Υπάλληλοι γραφείου	1.473,97	62,99	7,87	9,84
Ανειδίκευτος υπάλληλος ⁽³⁾	586,08	23,44	2,93	3,66

Σημειώσεις: **1.** Τα στοιχεία που παρατίθενται προκύπτουν από τα μηνιαία στοιχεία απασχόλησης του Ιδρύματος Κοινωνικών Ασφαλίσεων (ΙΚΑ) για τον Δεκέμβριο του 2013. **2.** Η προσαύξηση κατά 25% του μέσου ωρομισθίου πραγματοποιείται λόγω των σταθερών διοικητικών εξόδων που επιβαρύνουν το μέσο ωρομίσθιο βάσει των αρχών της μεθοδολογίας του Τυποποιημένου Μοντέλου Κόστους. **3.** Ο μέσος μισθός του ανειδίκευτου υπαλλήλου αφορά το βασικό μισθό υπαλλήλου, χωρίς προϋπηρεσία, άνω των 25 ετών βάσει της Εθνικής Γενικής Συλλογικής Σύμβασης.

²² Τα στοιχεία αντλήθηκαν από την ιστοσελίδα του Ιδρύματος Κοινωνικών Ασφαλίσεων (ΙΚΑ) και συγκεκριμένα από την ηλεκτρονική διεύθυνση: https://www.ika.gr/gr/infopages/stats/stat_report_results.cfm

Σημειώνεται ότι στον υπολογισμό του μέσου ωρομισθίου έχουν αθροιστεί όλες οι αποδοχές πλην των δώρων και των επιδομάτων αδείας.

14.3. Τα δημογραφικά στοιχεία επιχειρήσεων και ερωτηθέντων του δείγματος

14.3.1. Οι επιχειρήσεις του εξεταζόμενου δείγματος

Τα χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων του εξεταζόμενου δείγματος αποτελούν παράγοντα καίριας σημασίας για την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων της έρευνας. Για το σκοπό αυτό, ζητήθηκε από τους συμμετέχοντες στην έρευνα να παράσχουν στοιχεία αναφορικά με το μέγεθος της επιχείρησής τους και ειδικότερα σχετικά με τον αριθμό των εργαζομένων της, τον κύκλο εργασιών και την αξία του συνόλου του ενεργητικού της. Τα στοιχεία αυτά ζητήθηκαν στη βάση προγενέστερων ερευνών και τα συγκεντρωτικά αποτελέσματα παρατίθενται συνοπτικά ακολούθως.

Ειδικότερα, **ως προς τον αριθμό των εργαζομένων των επιχειρήσεων**, η πλειονότητα των επιχειρήσεων του δείγματος (33,33% ή 95 επιχειρήσεις) απασχολούν περισσότερους από 250 εργαζόμενους. Ακολουθούν οι επιχειρήσεις με προσωπικό από 50 έως και 249 εργαζόμενους (30,88% ή 88 επιχειρήσεις) και οι επιχειρήσεις με προσωπικό από 10 έως και 49 εργαζόμενους (25,61% ή 73 επιχειρήσεις). Με το μικρότερο ποσοστό στο δείγμα συμμετέχουν οι επιχειρήσεις από 0 έως και 9 εργαζόμενους (10,18% ή 29 επιχειρήσεις).

Αναφορικά με τον κύκλο εργασιών των επιχειρήσεων του δείγματος, διαπιστώνεται ότι οι περισσότερες εξ αυτών παρουσιάζουν κύκλο εργασιών από 1.000.001 € έως 10.000.000 € (32,98% ή 94 επιχειρήσεις). Ακολουθούν οι επιχειρήσεις με κύκλο εργασιών από 10.000.001 € έως 50.000.000 € (28,42% ή 81 επιχειρήσεις), οι επιχειρήσεις με κύκλο εργασιών από 50.000.001 € και άνω (26,32% ή 75 επιχειρήσεις) και τέλος, οι επιχειρήσεις με κύκλο εργασιών έως 1.000.000 ευρώ (12,28% ή 35 επιχειρήσεις).

Τέλος, εστιάζοντας στην αξία του συνόλου του ενεργητικού των επιχειρήσεων του δείγματος, προκύπτει ότι η πλειονότητα των επιχειρήσεων του δείγματος διαθέτει ενεργητικό μεγαλύτερης αξίας των 20.000.000 € (45,96% ή 131 επιχειρήσεις). Ακολουθούν οι επιχειρήσεις με αξία ενεργητικού από 1.000.001 € έως 5.000.000 € (23,16% ή 66 επιχειρήσεις) και οι επιχειρήσεις με αξία ενεργητικού από 5.000.001 € έως 20.000.000 € (22,11% ή 63 επιχειρήσεις). Με το μικρότερο ποσοστό

συμμετέχουν στο δείγμα οι επιχειρήσεις με αξία ενεργητικού έως 1.000.000 € (8,77% ή 25 επιχειρήσεις).

Ένα προφανές συμπέρασμα που προκύπτει από την παράθεση των ανωτέρω στατιστικών στοιχείων είναι ότι οι μικρότερες σε μέγεθος επιχειρήσεις, οι οποίες αποτελούν και τον πυρήνα της ελληνικής οικονομίας, υποαντιπροσωπεύονται στο εξεταζόμενο δείγμα. Αυτό συμβαίνει δε, παρά την προσπάθεια αρχικής δημιουργίας ενός δείγματος αντιπροσωπευτικού του συνόλου των ανωνύμων εταιρειών και των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης που δραστηριοποιούνται στη χώρα μας και οφείλεται ενδεχομένως στη μη συμμετοχή στην έρευνα ενός σημαντικού ποσοστού του αρχικού δείγματος. Πιθανολογούμε ότι οι επιχειρήσεις αυτές, δεδομένου ότι λειτουργούν κατά κανόνα με πολύ μικρό αριθμό εργαζομένων, ενδέχεται να αγνοούν προσκλήσεις για τη συμμετοχή τους σε ανάλογο αντικείμενο έρευνες ή να υποβαθμίζουν τη σημασία τους μπροστά στις υποχρεώσεις της επιχείρησης. Το γεγονός αυτό πρέπει να λαμβάνεται υπόψη κατά την ερμηνεία των αποτελεσμάτων του μέρους αυτού της παρούσας διατριβής.

14.3.2 Τα δημογραφικά χαρακτηριστικά των συμμετεχόντων στην έρευνα

Παρατίθενται ακολούθως τα συνοπτικά αποτελέσματα της τελευταίας ενότητας του ερωτηματολογίου σχετικά με την ιδιότητα του ατόμου που απάντησε στις ερωτήσεις, το επίπεδο εκπαίδευσής του καθώς και το επίπεδο γνώσεων του στη λογιστική.

Ειδικότερα, **ο μεγαλύτερος αριθμός των ερωτηθέντων που συμμετείχαν τελικώς στην έρευνα είναι μισθωτοί λογιστές με ποσοστό 37,82%** (104 ερωτηματολόγια) και ακολουθούν διευθυντές ή προϊστάμενοι με ποσοστό 37,45% (103 ερωτηματολόγια). Τα υπόλοιπα ερωτηματολόγια απαντήθηκαν από υπαλλήλους ή διοικητικό προσωπικό (ποσοστό 9,09%), εξωτερικούς λογιστές ή φορολογικούς συμβούλους (ποσοστό 8,36%) και ιδιοκτήτες, εταίρους ή διαχειριστές των εταιρειών (ποσοστό 6,91%).

Εξετάζοντας το **επίπεδο εκπαίδευσης των ερωτώμενων**, παρατηρείται ότι η μεγάλη πλειονότητα αυτών δηλώνουν απόφοιτοι Α.Ε.Ι. (ποσοστό 64,23%). Συνολικά, ποσοστό 93,79% των ερωτηθέντων δηλώνουν απόφοιτοι Α.Ε.Ι., Τ.Ε.Ι. ή κάτοχοι μεταπτυχιακού ή διδακτορικού τίτλου σπουδών.

Τέλος, διερευνώντας το **επίπεδο γνώσεων των συμμετεχόντων στη λογιστική**, παρατηρείται ότι το 75,82% δήλωσαν λογιστές Α' τάξης και το 15,38%

αυτών δήλωσαν λογιστές Β' τάξης. Σημειώνεται ότι, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 1 του ν. 2515/1997, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, επαγγελματική ταυτότητα Λογιστή Φοροτεχνικού Α' τάξης χορηγείται στα μέλη του Οικονομικού Επιμελητηρίου Ελλάδος, στους πτυχιούχους τμημάτων Οικονομικής κατεύθυνσης των Πανεπιστημίων, στους πτυχιούχους των Τμημάτων Οικονομικής κατεύθυνσης της Σχολής Διοίκησης και Οικονομίας των Τεχνολογικών Εκπαιδευτικών Ιδρυμάτων (Τ.Ε.Ι.) και στα φυσικά πρόσωπα που πληρούν τις προϋποθέσεις επαγγελματικών προσόντων του π.δ. 38/2010, που ασκούν επί τριετία το επάγγελμα του Λογιστή Φοροτεχνικού Β' τάξης. Επαγγελματική ταυτότητα Λογιστή Φοροτεχνικού Β' τάξης χορηγείται από το Οικονομικό Επιμελητήριο της Ελλάδος στους κατόχους απολυτηρίου Γενικού Λυκείου, οι οποίοι ασκούν επί επτά (7) έτη από τη λήψη του απολυτηρίου τους το επάγγελμα του βοηθού λογιστή ή στους κατόχους απολυτηρίου Επαγγελματικού Λυκείου ή Ενιαίου Πολυκλαδικού Λυκείου κλάδου Οικονομίας, οι οποίοι ασκούν επί έξι (6) έτη από τη λήψη του απολυτηρίου τους το επάγγελμα του βοηθού λογιστή ή στους κατόχους πτυχίου Ινστιτούτου Επαγγελματικής Κατάρτισης (Ι.Ε.Κ.) Λογιστικής, οι οποίοι ασκούν επί πέντε (5) έτη το επάγγελμα του βοηθού λογιστή ή στους αποφοίτους των μακροχρόνιων προγραμμάτων κατάρτισης του Ελληνικού Κέντρου Παραγωγικότητας (ΕΛ.ΚΕ.ΠΑ.), οι οποίοι ασκούν επί πέντε (5) έτη το επάγγελμα του βοηθού λογιστή.

Οι αναλυτικοί πίνακες που παρουσιάζουν τα δημογραφικά στοιχεία των επιχειρήσεων και των συμμετεχόντων στην έρευνα, όπως συγκεντρώθηκαν από τις αντίστοιχες ερωτήσεις του ερωτηματολογίου, παρουσιάζονται στο παράρτημα Β2 του δεύτερου μέρους της παρούσας διατριβής.

14.4. Παρουσίαση αποτελεσμάτων έρευνας

14.4.1. Το κόστος συμμόρφωσης με την υποχρέωση υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων

Πριν την παράθεση των αποτελεσμάτων για την ποσοτικοποίηση του διοικητικού βάρους που επωμίζονται οι επιχειρήσεις, προκειμένου να συμμορφωθούν με την υποχρέωση υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, θα αναφερθούμε αρχικά στα αποτελέσματα ορισμένων εισαγωγικών ερωτήσεων του ερωτηματολογίου. Ειδικότερα, οι συμμετέχοντες στην έρευνα κλήθηκαν αρχικά να τοποθετηθούν σχετικά με τον τρόπο εκπλήρωσης της υποχρέωσης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Από τις απαντήσεις τους διαπιστώνεται ότι η πλειονότητα

αυτών (75,09%) εκπληρώνει την υποχρέωση αυτή εντός της επιχείρησης. Αντιθέτως, το 16,49% των συμμετεχόντων στην έρευνα δηλώνουν ότι η υποχρέωση ανατίθεται σε εξωτερικούς συνεργάτες ενώ το 8,42% δηλώνει ότι η υποχρέωση εκπληρώνεται με συνεργασία των εργαζομένων της επιχείρησης με τους εξωτερικούς της συνεργάτες. **Όσον αφορά δε, τα προγράμματα που χρησιμοποιούν οι επιχειρήσεις του δείγματος** κατά τη διαδικασία της φορολογικής συμμόρφωσης, διαπιστώνεται ότι η πολύ μεγάλη πλειονότητα των ερωτηθέντων χρησιμοποιεί «μηχανογραφικό πρόγραμμα λογιστικής διαχείρισης» (το 98,6% αυτών) και «μηχανογραφικό πρόγραμμα μισθοδοσίας» (το 90,88% αυτών) ενώ περισσότερες από τις μισές επιχειρήσεις (το 53,68% αυτών) χρησιμοποιούν επιπλέον και «πρόγραμμα υποβολής φορολογικών δηλώσεων».

Παραθέτουμε ακολούθως τα κυριότερα αποτελέσματα της δεύτερης ενότητας του ερωτηματολογίου της έρευνας σχετικά με την ποσοτικοποίηση του διοικητικού βάρους των επιχειρήσεων κατά τη διαδικασία συμμόρφωσης με την υποχρέωση υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Τα αποτελέσματα προκύπτουν από την επεξεργασία 274 ερωτηματολογίων των επιχειρήσεων του εξεταζόμενου δείγματος και αφορούν συγκεκριμένα την υποχρέωση υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2013.

Αναλυτικότερα, **το κόστος που επωμίζονται οι επιχειρήσεις του δείγματος, προκειμένου να διεκπεραιώσουν τη βασικότερη φορολογική τους υποχρέωση, την υποχρέωση υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος**, ανήλθε κατά το φορολογικό έτος 2013 κατά μέσο όρο στο ποσό των 9.571,72 €. Το κόστος αυτό, όπως προέκυψε από τις απαντήσεις των συμμετεχόντων στην έρευνα, κυμάνθηκε από 179 ευρώ έως 183.834,00 €. Η διάμεσος τιμή του κόστους συμμόρφωσης είναι 3.183,79 € και ως εκ τούτου τα δεδομένα που έχουν προκύψει είναι ασυμμετρικά (παρουσιάζεται θετική ασυμμετρία, δεδομένου ότι η μέση τιμή είναι μεγαλύτερη της διαμέσου).

Στον πίνακα που ακολουθεί, παρουσιάζεται ο τρόπος με τον οποίο κατανέμεται το κόστος αυτό μεταξύ των διαφορετικών κατηγοριών κόστους που έχουν καταγραφεί.

Πίνακας 27

Τα συστατικά του κόστους συμμόρφωσης των επιχειρήσεων. Στατιστικά στοιχεία

Μορφή κόστους	Μέση Τιμή	Τυπική Απόκλιση	Ελάχιστη Τιμή	Μέγιστη Τιμή	Κατανομή κόστους
Κόστος συμμόρφωσης εντός της επιχείρησης	926,97	1.972,08	0	17.900,00	9,68%
Κόστος συνεργασίας με εξωτερικούς συνεργάτες	4.167,29	13.056,34	0	150.000,00	43,54%
Κόστος (εργατοωρών) εκπαίδευσης εργαζομένων	1.314,28	3.480,44	0	45.732,50	13,73%
Κόστος απόκτησης αγαθών/υπηρεσιών	3.163,19	10.799,47	0	121.951,20	33,05%
Συνολικό κόστος συμμόρφωσης	9.571,72	19.561,13	179	183.834,00	100,00%
<i>Σημειώσεις:</i> Τα δεδομένα που παρατίθενται αφορούν τις 274 επιχειρήσεις του εξεταζόμενου δείγματος.					

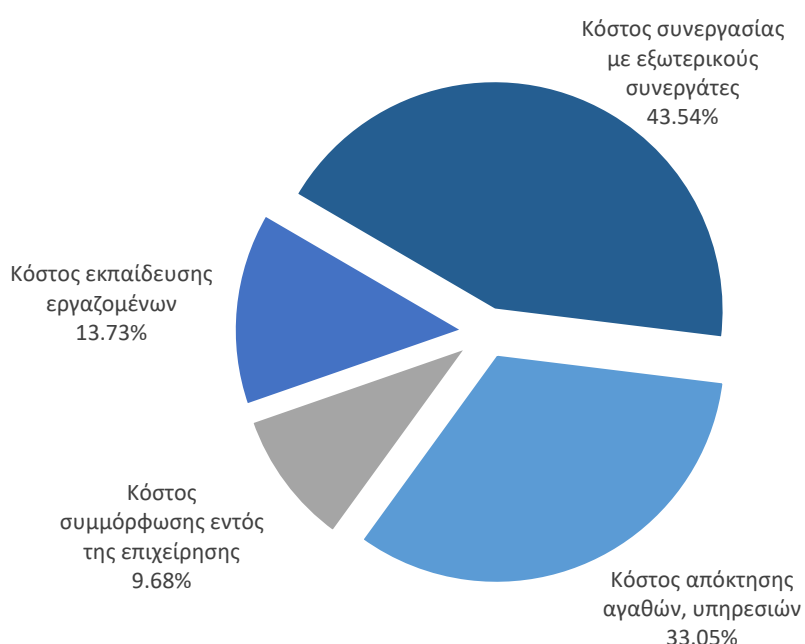
Όπως προκύπτει από τον παραπάνω πίνακα, το κυριότερο συστατικό στοιχείο του κόστους συμμόρφωσης είναι το κόστος που επωμίζεται η επιχείρηση για τη συνεργασία της με τους εξωτερικούς της συνεργάτες (λογιστές, λογιστικά γραφεία, φορολογικοί σύμβουλοι κ.λπ.). Αναλυτικότερα, το κόστος αυτό ανήλθε κατά την εξεταζόμενη περίοδο κατά μέσο όρο στο ποσό των 4.167,29 € ή σε ποσοστό 43,54% του συνολικού κόστους συμμόρφωσης.

Αντιστοίχως σημαντικό είναι, επίσης, το κόστος απόκτησης αγαθών και υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται κατά τη διαδικασία της φορολογικής συμμόρφωσης (π.χ. ειδικό λογισμικό, συνδρομές σε τράπεζες πληροφοριών, αγορές βιβλίων και περιοδικών κ.α.). Το κόστος αυτό ανήλθε κατά την εξεταζόμενη περίοδο κατά μέσο όρο στο ποσό των 3.163,19 € ή στο 33,05% του συνολικού κόστους συμμόρφωσης.

Τρίτο σε σειρά σπουδαιότητας είναι το κόστος που επωμίζεται η επιχείρηση λόγω των εργατοωρών που δαπανώνται για την εκπαίδευση των εργαζομένων της. Το κόστος αυτό ανήλθε αναλυτικότερα στο ποσό των 1.314,28 € ή στο 13,73% του συνολικού κόστους συμμόρφωσης.

Τέλος, το κόστος που επωμίστηκαν οι επιχειρήσεις στο εσωτερικό τους, προκειμένου να διεκπεραιώσουν την υποχρέωση υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, εκτιμήθηκε από τις επιχειρήσεις του δείγματος στο ποσό των 926,97 €.

Γράφημα 1: Η κατανομή του κόστους συμμόρφωσης κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των επιχειρήσεων



Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω στατιστικά στοιχεία αφορούν μέσες τιμές στο σύνολο των επιχειρήσεων του εξεταζόμενου δείγματος. Δεν εξετάζεται, δηλαδή, ο τρόπος με τον οποίο επιλέγουν οι επιχειρήσεις να συμμορφώνονται με την εξεταζόμενη υποχρέωση (π.χ. εντός της επιχείρησης ή με ανάθεση σε εξωτερικούς συνεργάτες). Επισημαίνεται επίσης ότι τα στοιχεία αυτά αφορούν το μικτό κόστος που επωμίζεται η επιχείρηση για να διεκπεραιώσει την υποχρέωση υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, καθώς δεν λαμβάνονται υπόψη τα οφέλη της διαδικασίας συμμόρφωσης, όπως αυτά παρατέθηκαν σχετικά στο κεφάλαιο 11.2. Σημειώνουμε ότι τα οφέλη αυτά εξετάζονται ποιοτικά στην τρίτη ενότητα του ερωτηματολογίου (βλ. κεφάλαιο 16) αλλά δεν ποσοτικοποιούνται για τους σκοπούς της παρούσας μελέτης.

Στις ενότητες που ακολουθούν, εστιάζουμε στις τέσσερις μορφές του κόστους που συναποτελούν το κόστος συμμόρφωσης που επωμίζεται η επιχείρηση κατά τη διαδικασία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

14.4.1.1. Εσωτερικό κόστος συμμόρφωσης

Το πρώτο συστατικό του κόστους συμμόρφωσης που εξετάστηκε ήταν το κόστος που επωμίζονται οι επιχειρήσεις στο εσωτερικό τους για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Για την εκτίμηση του κόστους αυτού, παρουσιάστηκε στους ερωτηθέντες σειρά διοικητικών δραστηριοτήτων, η διεκπεραίωση των οποίων είναι απαραίτητη για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και ζητήθηκε η εκτίμηση του χρόνου που απαιτείται για τη διεκπεραίωση κάθε μίας εκ των δραστηριοτήτων αυτών.

Παρατίθενται ακολούθως στατιστικά στοιχεία για το χρόνο διεκπεραίωσης των διοικητικών δραστηριοτήτων που απαιτούνται για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Πίνακας 28

Ο τρόπος κατανομής του χρόνου που απαιτείται για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ανά διοικητική δραστηριότητα

Διοικητική Δραστηριότητα	Μέση Τιμή	Τυπική Απόκλιση	Ελάχιστη Τιμή	Μέγιστη Τιμή	Κατανομή επί του συνόλου
Ανάλυση εντύπου δήλωσης	4,32	8,38	0	50	6,76%
Συγκέντρωση & αξιολόγηση ζητούμενων πληροφοριών	17,07	42,00	0	350	26,73%
Υπολογισμοί (Μετρήσεις & Πράξεις)	8,83	38,22	0	500	13,83%
Συμπλήρωση εντύπου δήλωσης	3,34	6,36	0	50	5,23%
Έλεγχος, διασταύρωση & διόρθωση δεδομένων	6,61	16,34	0	100	10,35%
Συζητήσεις & Συναντήσεις με εξωτερικούς συνεργάτες (λογιστές - λογιστικά γραφεία)	6,03	21,36	0	250	9,45%
Συνδιαλλαγή με τη Φορολογική Αρχή (κλήσεις, επισκέψεις, email)	1,54	4,18	0	30	2,41%
Υποβολή δήλωσης	3,38	6,78	0	50	5,30%
Καταβολή φόρου	2,86	6,46	0	30	4,47%
Αποθήκευση δήλωσης και δικαιολογητικών	2,81	6,28	0	30	4,39%
Άλλη δραστηριότητα	7,08	24,41	0	200	11,09%
Σύνολο	63,87	111,01	2,35	977	100%
<p>Σημειώσεις: Τα δεδομένα που παρατίθενται αφορούν τις 183 επιχειρήσεις του εξεταζόμενου δείγματος που δήλωσαν ότι η εξεταζόμενη υποχρέωση διεκπεραιώνεται στο εσωτερικό της επιχείρησης και οι εκπρόσωποι των οποίων συμπλήρωσαν αναλυτικά το ερωτηματολόγιο, εκτιμώντας διακριτά το χρόνο που απαιτείται για κάθε διοικητική δραστηριότητα.</p>					

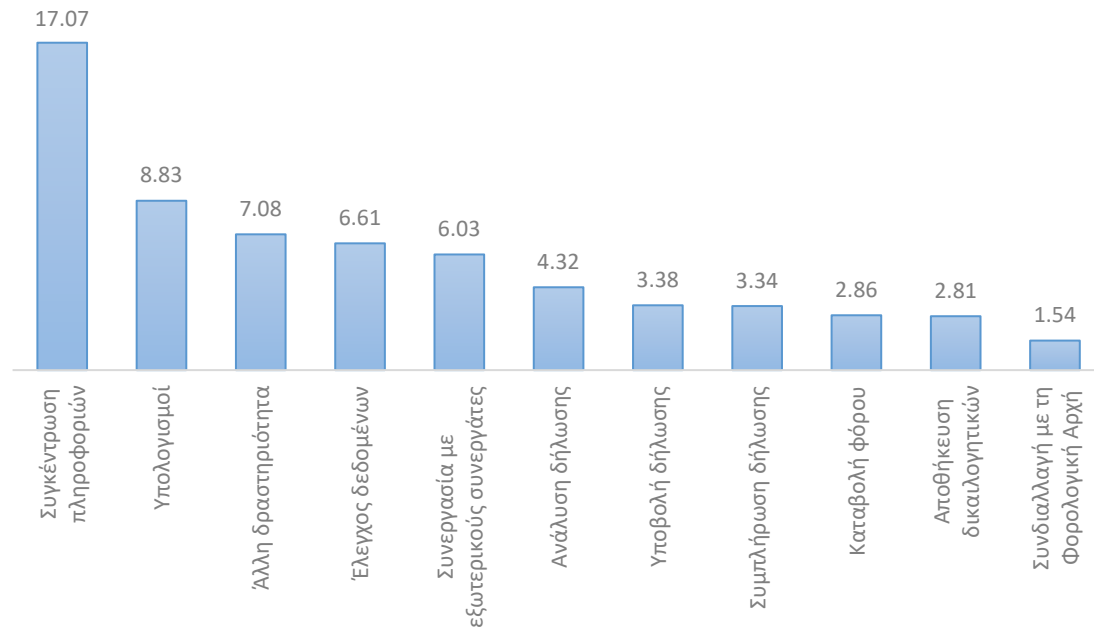
Παρατηρείται ότι η διαδικασία της συγκέντρωσης και της αξιολόγησης των ζητούμενων πληροφοριών αναφέρεται ως η πλέον χρονοβόρα διαδικασία για τις επιχειρήσεις του δείγματος. Η διαδικασία αυτή απαιτεί κατά μέσο όρο 17,07 ώρες ετησίως και καταλαμβάνει το 26,73% του χρόνου που δηλώνουν οι επιχειρήσεις ότι συνολικά απαιτείται για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Ακολουθούν οι υπόλοιπες δραστηριότητες, οι οποίες περιλαμβάνουν τη διενέργεια υπολογισμών (μετρήσεων - πράξεων) (8,83 ώρες ετησίως), τον έλεγχο και τη διασταύρωση των δεδομένων (6,61 ώρες ετησίως), τη συνεργασία με τους εξωτερικούς συνεργάτες της επιχείρησης (6,03 ώρες ετησίως) και την ανάλυση του εντύπου της δήλωσης (4,32 ώρες ετησίως).

Λιγότερο χρόνο, αντιθέτως, καταλαμβάνουν οι δραστηριότητες της συμπλήρωσης του εντύπου της δήλωσης, της υποβολής της, της καταβολής του φόρου και της αποθήκευσης της δήλωσης και των συνυποβαλλόμενων εντύπων και δικαιολογητικών. Κρίνουμε ότι είναι φανερή στα αποτελέσματα αυτά η επίδραση της ηλεκτρονικοποίησης της διαδικασίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Αναλυτικότερα, οι επιχειρήσεις συμπληρώνουν τη δήλωση και την υποβάλλουν σε ηλεκτρονικό περιβάλλον, αποθηκεύουν τα ηλεκτρονικά αρχεία και τα δικαιολογητικά άμεσα και καταβάλλουν το φόρο πιθανότατα μέσω των ηλεκτρονικών υπηρεσιών των τραπεζών, περιορίζοντας σε σημαντικό βαθμό το χρόνο που θα απαιτείτο αν οι διαδικασίες αυτές απαιτούσαν τη φυσική παρουσία του εκπροσώπου της επιχείρησης στις αντίστοιχες υπηρεσίες.

Άξιο αναφοράς είναι, τέλος, ότι η συνδιαλλαγή με τη Φορολογική Αρχή (Δ.Ο.Υ., Γ.Γ.Δ.Ε. και Υπουργείο Οικονομικών) καταλαμβάνει, σύμφωνα με τις απαντήσεις των συμμετεχόντων στην έρευνα, το μικρότερο τμήμα του συνολικού χρόνου που απαιτείται για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Το στοιχείο αυτό θα μπορούσε ιδεατά να θεωρηθεί ως ενδεικτικό ενός απολύτως λειτουργικού συστήματος στο οποίο δεν απαιτείται η επικοινωνία μεταξύ φορολογούμενου και φορολογικής αρχής. Μπορεί, όμως, να αποτελεί και ένδειξη της αδυναμίας επικοινωνίας των φορολογουμένων με τη φορολογική αρχή για διευκρινίσεις ή πληροφορίες σχετικές με την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων. Στην καλύτερη κατανόηση του συγκεκριμένου ευρήματος θεωρούμε ότι θα συμβάλλουν οι ανοικτού τύπου ερωτήσεις, τα αποτελέσματα των οποίων παρουσιάζονται αναλυτικά στο κεφάλαιο 16 της παρούσας διατριβής.

Γράφημα 2: Οι χρόνοι διεκπεραίωσης των διοικητικών δραστηριοτήτων για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος



Προχωράμε ακολούθως στην εκτίμηση του συνολικού χρόνου που απαιτείται εντός της επιχείρησης για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Απαραίτητο στοιχείο για τη μετατροπή των εργατοωρών που δαπανώνται σε χρηματικό κόστος αποτελεί ο τρόπος κατανομής αυτών στις διαφορετικές κατηγορίες εργαζομένων της επιχείρησης. Σύμφωνα με τις απαντήσεις των ερωτηθέντων, οι περισσότερες ώρες εντός της επιχείρησης για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος δαπανώνται από τους μισθωτούς λογιστές της επιχείρησης (ποσοστό 67,13%). Ακολουθούν οι ιδιοκτήτες/εταίροι/διαχειριστές/διευθυντές/προϊστάμενοι της επιχείρησης με ποσοστό ωρών 21,04% επί του συνόλου και οι λοιποί υπάλληλοι της επιχείρησης με ποσοστό 11,41% επί του συνόλου.

Για την αντικειμενική κρίση των απαντήσεων στην ερώτηση αυτή (αλλά και των ανάλογων ερωτήσεων που ακολουθούν), αξίζει να επισημανθεί ότι, σύμφωνα με τα δημογραφικά χαρακτηριστικά που συγκεντρώθηκαν, οι ιδιοκτήτες/εταίροι/διαχειριστές/διευθυντές και οι μισθωτοί λογιστές συμμετείχαν με αντίστοιχα ποσοστά στην έρευνα (ειδικότερα, τα ποσοστά συμμετοχής επί του συνόλου ήταν 37,82% και 37,45%, αντίστοιχα, βλ. αναλυτικά το κεφάλαιο 14.3.2.). Το γεγονός αυτό απομακρύνει το ενδεχόμενο πιθανής μεροληψίας των αποτελεσμάτων υπέρ συγκεκριμένων κατηγοριών εργαζομένων. Παρατίθενται ακολούθως τα αναλυτικά

στοιχεία κατανομής των ωρών διεκπεραίωσης των διοικητικών δραστηριοτήτων στις διάφορες κατηγορίες εργαζομένων.

Πίνακας 29

Η κατανομή των εργατοωρών που δαπανώνται για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στις διάφορες κατηγορίες εργαζομένων (σε ποσοστό %)

	Μέση τιμή	Τυπ. Απόκλιση	Ελάχιστη τιμή	Μέγιστη τιμή
Ιδιοκτήτες, Εταίροι, Διαχειριστές, Διευθυντές	21,04	27,69	0	100
Μισθωτοί λογιστές	67,13	33,11	0	100
Υπάλληλοι - διοικητικό προσωπικό	11,41	21,26	0	100
Άμισθοι συγγενείς/φίλοι	0,41	2,86	0	30
Σημειώσεις: Τα δεδομένα που παρατίθενται αφορούν τις 232 επιχειρήσεις του εξεταζόμενου δείγματος που δήλωσαν ότι η εξεταζόμενη υποχρέωση διεκπεραιώνεται στο εσωτερικό της επιχείρησης				

Επισημαίνεται παρενθετικά ότι η πιθανότητα να φανεί πολύπλοκη η διαδικασία εκτίμησης του χρόνου διεκπεραίωσης κάθε μίας διοικητικής δραστηριότητας κατέστησε απαραίτητη την παροχή μίας εναλλακτικής δυνατότητας συμπλήρωσης ενός και μόνο «κελιού» με το συνολικό χρόνο που κρίνουν οι ερωτηθέντες ότι απαιτείται για την εκπλήρωση της υποχρέωσης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Δεδομένου ότι υφίστανται ερωτηματολόγια που οι συμμετέχοντες απάντησαν τόσο για τις επιμέρους διοικητικές δραστηριότητες όσο και για το συνολικό χρόνο που απαιτείται, αποφασίστηκε, στη βάση μίας συντηρητικής προσέγγισης του ζητήματος, να χρησιμοποιηθεί στην περίπτωση αυτή η μικρότερη τιμή εκ των δύο, ούτως ώστε να μην υπερεκτιμηθούν τα αποτελέσματα.

Στη βάση της κατανομής των εργατοωρών στις διάφορες κατηγορίες εργαζομένων και του τρόπου με τον οποίο ο χρόνος μετατρέπεται σε χρηματικό κόστος για τις επιχειρήσεις (βλ. αναλυτικά το κεφάλαιο 14.2), προκύπτει το εσωτερικό κόστος συμμόρφωσης των επιχειρήσεων προκειμένου να διεκπεραιώσουν την υποχρέωση υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Αναλυτικότερα, το κόστος αυτό ανέρχεται για τις επιχειρήσεις του δείγματος κατά μέσο όρο στο ποσό των 926,97 € ετησίως με τις τιμές να κυμαίνονται από 0 ευρώ (για τις επιχειρήσεις που αναθέτουν την υποβολή της δήλωσης σε εξωτερικούς

συνεργάτες) έως 17.900 ευρώ. Το κόστος αυτό αποτελεί δε, κατά μέσο όρο, το 9,68% του συνολικού κόστους που επωμίστηκαν οι επιχειρήσεις για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους.

Παραθέτουμε τα σχετικά στατιστικά στοιχεία στον ακόλουθο πίνακα. Επισημαίνεται ότι οι επιχειρήσεις που διεκπεραιώνουν αποκλειστικά με εξωτερικούς συνεργάτες τη διαδικασία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος λαμβάνονται υπόψη με μηδενική τιμή για τον υπολογισμό του μέσου κόστους.

Πίνακας 30

Το εσωτερικό κόστος συμμόρφωσης για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (σε ευρώ)

Αριθμός παρατηρήσεων	Μέση τιμή	Τυπ. Απόκλιση	Ελάχιστη τιμή	Μέγιστη τιμή	% του συνολικού κόστους
274	926,97	1.972,08	0	17.900	9,68%

14.4.1.2. Κόστος συνεργασίας με εξωτερικούς συνεργάτες

Το σημαντικότερο συστατικό στοιχείο του κόστους που αναλαμβάνει η επιχείρηση για τη διεκπεραίωση της διαδικασίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος αποτελεί το κόστος συνεργασίας με λογιστές, εξωτερικούς συνεργάτες και εξωτερικούς συμβούλους.

Κατά τη διερεύνηση του κόστους αυτού, ζητήθηκε από τους συμμετέχοντες στην έρευνα να αναγράψουν το ποσό που κατέβαλαν (χωρίς Φ.Π.Α.) κατά την εξεταζόμενη περίοδο σε εξωτερικούς λογιστές, λογιστικά γραφεία ή φορολογικούς συμβούλους. Ακολούθως, τους ζητήθηκε να εκτιμήσουν το ποσοστό του ποσού αυτού που αναλογεί στην εκπλήρωση της υποχρέωσης υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της επιχείρησης.

Ζητήθηκε, επιπροσθέτως, από τους συμμετέχοντες στην έρευνα να εκτιμήσουν το χρόνο που διατέθηκε κατά τη διάρκεια της εξεταζόμενης περιόδου από το σύνολο των εργαζομένων για τη συνεργασία τους με τους εξωτερικούς συνεργάτες της επιχείρησης (λογιστές, λογιστικά γραφεία, φορολογικούς συμβούλους κ.λπ.) στα πλαίσια πάντα της εκπλήρωσης της υποχρέωσης υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της επιχείρησης. Επισημαίνεται ότι η ερώτηση αυτή απευθύνθηκε σε όσους δήλωσαν ότι αναθέτουν τη διαδικασία της φορολογικής συμμόρφωσης σε εξωτερικούς συνεργάτες (λογιστές, λογιστικά γραφεία,

φορολογικούς συμβούλους κ.λπ.). Για το σκοπό αυτό, πραγματοποιήθηκε προσαρμογή των δεδομένων που συλλέχθηκαν, προκειμένου να εξαιρεθούν και να μην προσμετρηθούν διπλά οι απαντήσεις όσων συνυπολόγισαν το κόστος αυτό και κατά τον προσδιορισμό του εσωτερικού κόστους συμμόρφωσης.

Οι απαντήσεις των συμμετεχόντων στην έρευνα τοποθετούν αθροιστικά το μέσο κόστος συνεργασίας με λογιστές και εξωτερικούς συμβούλους για την εξεταζόμενη φορολογική περίοδο στο ποσό των 4,167.29 €. Το ποσό αυτό αντιστοιχεί κατά μέσο όρο στο 43,54% του συνολικού κόστους που επωμίστηκαν οι επιχειρήσεις για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους.

Παρατίθενται συγκεντρωτικά τα στοιχεία των σχετικών ερωτήσεων στους παρακάτω πίνακες. Επισημαίνεται ότι οι επιχειρήσεις που δε συνεργάζονται με εξωτερικούς συνεργάτες κατά τη διαδικασία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος λαμβάνονται υπόψη με μηδενική τιμή για τον υπολογισμό του μέσου αυτού κόστους.

Πίνακας 31

Το (συνολικό) κόστος συνεργασίας με λογιστές/εξωτερικούς συμβούλους (σε ευρώ)

Αριθμός παρατηρήσεων	Μέση τιμή	Τυπ. Απόκλιση	Ελάχιστη τιμή	Μέγιστη τιμή	% του συνολικού κόστους
274	4.167,29	13.056,34	0	150.000	43,54%

Πίνακας 32

Το (χρηματικό) κόστος συνεργασίας με λογιστές/εξωτερικούς συμβούλους (σε ευρώ)

Αριθμός παρατηρήσεων	Μέση τιμή	Τυπ. Απόκλιση	Ελάχιστη τιμή	Μέγιστη τιμή	% του συνολικού κόστους
274	4.074,01	13.046,42	0	150.000	42,56%

Πίνακας 33

Το κόστος των εργατοωρών συνεργασίας με λογιστές/εξωτερικούς συμβούλους

	Μέση τιμή	Τυπ. Απόκ.	Ελάχ. τιμή	Μέγ. τιμή
Χρόνος συνεργασίας με εξωτερικούς συνεργάτες (σε ώρες)	43,91	75,25	1	300
Κατανομή του χρόνου στους εργαζόμενους (σε ποσοστό %)				
Ιδιοκτήτες, Εταίροι, Διαχειριστές, Διευθυντές	35,63	32,06	0	100
Μισθωτοί λογιστές	30,57	35,83	0	100
Υπάλληλοι, διοικητικό προσωπικό	32,09	33,81	0	100
Άμισθοι συγγενείς, φίλοι	1,71	4,01	0	15
Κόστος εργατοωρών συνεργασίας με εξωτερικούς συνεργάτες (σε ευρώ)	93,28	515,27	0	5.362,20

14.4.1.3. Κόστος εκπαίδευσης (εργατοώρες)

Σημαντικό μέρος του κόστους συμμόρφωσης αποτελεί επίσης και το κόστος που επωμίζεται η επιχείρηση λόγω των εργατοωρών που δαπανώνται για την εκπαίδευση των εργαζομένων.

Αναλυτικότερα, κατά τη διερεύνηση του ζητήματος αυτού, ζητήθηκε από τους συμμετέχοντες στην έρευνα να εκτιμήσουν το χρόνο που δαπανήθηκε κατά την εξεταζόμενη περίοδο από το σύνολο των εργαζομένων της επιχείρησης (συμπεριλαμβανομένων των εταίρων/διαχειριστών κ.λπ.) για την εκπαίδευσή τους στην ισχύουσα φορολογική νομοθεσία και ειδικότερα στο αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος (μελέτη νόμων, εγκυκλίων, ενημερωτικών δελτίων, ιστοσελίδων, βιβλίων, παρακολούθηση σεμιναρίων κ.λπ.).

Σύμφωνα με τις απαντήσεις των ερωτηθέντων, οι επιχειρήσεις του δείγματος δαπάνησαν κατά μέσο όρο 72,5 ώρες για την εκπαίδευση των εργαζομένων τους στο αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος. Η πλειονότητα των ωρών αυτών με ποσοστό 68,07% δαπανάται από τους μισθωτούς λογιστές της επιχείρησης ενώ ακολουθούν οι ιδιοκτήτες/εταίροι/διαχειριστές/διευθυντές/προϊστάμενοι της επιχείρησης με ποσοστό

ωρών 17,79% επί του συνόλου και οι λοιποί υπάλληλοι της επιχείρησης με ποσοστό 13,75%.

Πίνακας 34

Ο χρόνος εκπαίδευσης στο αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος των εργαζομένων της επιχείρησης και η κατανομή αυτού στις διαφορετικές κατηγορίες εργαζομένων

	Αριθμός παρατηρήσεων	Μέση τιμή	Τυπ. Απόκ.	Ελάχ. τιμή	Μέγ. τιμή
Χρόνος εκπαίδευσης εργαζομένων (σε ώρες)	274	72,5	193,53	0	2500
Κατανομή του χρόνου στους εργαζόμενους (σε ποσοστό %)					
Ιδιοκτήτες, Εταίροι, Διαχειριστές, Διευθυντές	274	17,79	28,49	0	100
Μισθωτοί λογιστές	274	68,07	35,50	0	100
Υπάλληλοι – διοικητικό προσωπικό	274	13,75	25,92	0	100
Άμισθοι συγγενείς/φίλοι	274	0,39	2,13	0	20

Η μετατροπή των εργατοωρών αυτών σε χρηματικό κόστος (βλ. σχετικά το κεφάλαιο 14.2) τοποθετεί το μέσο ετήσιο κόστος που επωμίστηκαν οι επιχειρήσεις του δείγματος στο ποσό των 1.314,28 €. Το κόστος αυτό δε, κυμαίνεται από 0 ευρώ (για τις επιχειρήσεις που αναθέτουν την υποβολή της δήλωσης σε εξωτερικούς συνεργάτες) έως 45.732,50 ευρώ και ανέρχεται κατά μέσο όρο στο 13,73% του συνολικού κόστους που ανέλαβαν οι επιχειρήσεις για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους. Τα στοιχεία αυτά παρατίθενται αναλυτικά στον ακόλουθο πίνακα.

Πίνακας 35

Το κόστος των εργατοωρών εκπαίδευσης των εργαζομένων της επιχείρησης (σε ευρώ)

Αριθμός παρατηρήσεων	Μέση τιμή	Τυπ. Απόκλιση	Ελάχιστη τιμή	Μέγιστη τιμή	% του συνολικού κόστους
274	1.314,28	3.480,44	0	45.732,50	13,73%

14.4.1.4. Κόστος απόκτησης αγαθών – υπηρεσιών

Το δεύτερο υψηλότερο συστατικό στοιχείο του κόστους συμμόρφωσης, μετά το κόστος των εξωτερικών συνεργατών, είναι το κόστος απόκτησης αγαθών και υπηρεσιών σχετικών με τη διαδικασία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Ειδικότερα, κατά τη διερεύνηση του ζητήματος αυτού, ζητήθηκε από τους συμμετέχοντες στην έρευνα να αναγράψουν το χρηματικό ποσό που κατέβαλαν κατά την εξεταζόμενη περίοδο για μία σειρά αγαθών και υπηρεσιών που μπορεί να προμηθεύονται στο πλαίσιο των φορολογικών τους υποχρεώσεων. Στη συνέχεια, τους ζητήθηκε να εκτιμήσουν το ποσοστό του ποσού αυτού που αναλογεί στην εκπλήρωση της υποχρέωσης υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της επιχείρησης.

Σύμφωνα με τις απαντήσεις των συμμετεχόντων στην έρευνα, οι επιχειρήσεις του δείγματος κατέβαλαν κατά την εξεταζόμενη περίοδο κατά μέσο όρο το ποσό των 3.163,19 € για αγαθά και υπηρεσίες που προμηθεύτηκαν για τη διεκπεραίωση της υποχρέωσης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Το κόστος αυτό ανέρχεται κατά μέσο όρο στο 33,05% του συνολικού κόστους που επωμίστηκαν οι επιχειρήσεις για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους.

Προχωρώντας περαιτέρω την ανάλυση των απαντήσεων των ερωτηθέντων, διαπιστώνεται ότι το κυριότερο συστατικό στοιχείο του κόστους αυτού είναι το ετήσιο συμβόλαιο συντήρησης του λογισμικού που χρησιμοποιεί η επιχείρηση. Ειδικότερα, οι επιχειρήσεις δηλώσαν ότι το κόστος που κατέβαλαν για το λογισμικό τους κατά την εξεταζόμενη περίοδο ανήλθε κατά μέσο όρο στο ποσό των 2.323,17 €. Ακολουθεί το χρηματικό κόστος που καταβλήθηκε για τη συμμετοχή των εργαζομένων σε ενημερωτικά σεμινάρια, τις συνδρομές σε τράπεζες πληροφοριών, τις συνδρομές σε επαγγελματικά περιοδικά και την αγορά βιβλίων και περιοδικών. Τα κόστη αυτά υπολογίστηκαν στη βάση της εκτίμησης των ερωτηθέντων για το ποσοστό του συνολικού κόστους που αναλογεί στην υποχρέωση της υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Παρατίθενται συγκεντρωτικά τα αποτελέσματα της ερώτησης αυτής στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 36

Το κόστος απόκτησης αγαθών και υπηρεσιών κατά τη συμμόρφωση με την υποχρέωση υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (σε ευρώ)

Αγαθά/υπηρεσίες	Μέση Τιμή	Τυπ. Απόκ.	Ελαχ. Τιμή	Μεγ. Τιμή	% του συνολικού κόστους απόκτησης
Λογισμικό (συμβόλαιο συντήρησης)	2.323,17	9.591,31	0	121.951,20	73,44%
Συνδρομές σε τράπεζες πληροφοριών	257,24	2.460,24	0	40.000,00	8,13%
Συνδρομές σε περιοδικά	61,71	160,65	0	1.393,61	1,95%
Αγορά βιβλίων, περιοδικών	58,78	174,10	0	1.800,00	1,86%
Κόστος σεμιναρίων	395,00	1.570,54	0	20.000,00	12,49%
Άλλο κόστος	67,29	920,75	0	15.036,75	2,13%
Συνολικό κόστος απόκτησης αγαθών και υπηρεσιών	3.163,19	10.799,47	0	121.951,2	100%

14.4.1.5. Διερεύνηση του συνολικού κόστους συμμόρφωσης βάσει κλάδου, τοποθεσίας και νομικής μορφής.

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει επίσης η διερεύνηση του μέσου κόστους συμμόρφωσης βάσει συγκεκριμένων χαρακτηριστικών των επιχειρήσεων, όπως είναι ο κλάδος στον οποίο δραστηριοποιούνται, η νομική τους μορφή και η τοποθεσία της έδρας τους.

Αναλυτικότερα, εστιάζοντας στους κλάδους στους οποίους δραστηριοποιούνται οι επιχειρήσεις του δείγματος, παρατηρείται ότι ιδιαίτερα υψηλά κόστη συμμόρφωσης επωμίζονται οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στους

κλάδους «Διοικητικές και Υποστηρικτικές Δραστηριότητες» και «Ενημέρωση και Επικοινωνία». Αντιθέτως, χαμηλότερο μέσο κόστος συμμόρφωσης διαπιστώνεται στους κλάδους «Κατασκευές» και «Επαγγελματικές, επιστημονικές και τεχνικές δραστηριότητες».

Σε ό,τι αφορά την τοποθεσία της έδρας της επιχείρησης, διαπιστώνεται ότι το μέσο κόστος συμμόρφωσης που επωμίστηκαν οι επιχειρήσεις είναι υψηλότερο στη Μακεδονία. Αντιθέτως, χαμηλότερο είναι το μέσο κόστος συμμόρφωσης στα Νησιά του Ιονίου, τη Θράκη και την Πελοπόννησο. Επισημαίνεται ότι οι περισσότερες επιχειρήσεις της χώρας δραστηριοποιούνται στη Στερεά Ελλάδα, τη γεωγραφική περιφέρεια που περιλαμβάνει την Αττική, και εν πολλοίς διαμορφώνει και το γενικότερο μέσο κόστος συμμόρφωσης των επιχειρήσεων.

Εξετάζοντας, τέλος, τη νομική μορφή των επιχειρήσεων, παρατηρείται ότι το μέσο κόστος συμμόρφωσης είναι χαμηλότερο για τις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης συγκριτικά με τις ανώνυμες εταιρείες.

Ενδεικτικοί πίνακες με τα ανωτέρω στατιστικά στοιχεία παρατίθενται στο παράρτημα Β2.2 (πίνακες Β14 και επόμενοι) της παρούσας διατριβής.

Επισημαίνουμε ότι δεν κρίνουμε σκόπιμη την εκτενή ανάλυση των στατιστικών αυτών στοιχείων, δεδομένου ότι το μέσο κόστος συμμόρφωσης ενδέχεται, για παράδειγμα, να είναι υψηλότερο ή χαμηλότερο σε συγκεκριμένους κλάδους ή γεωγραφικές περιοχές της χώρας, εξαιτίας άλλων παραγόντων που δεν απομονώνονται κατά την απλή παράθεση των περιγραφικών στατιστικών στοιχείων (όπως είναι, για παράδειγμα, το μέγεθος της επιχείρησης). Για το λόγο αυτό, παραπέμπουμε τον αναγνώστη στο κεφάλαιο 15 της παρούσας διατριβής, όπου με τη διενέργεια αναλύσεων παλινδρόμησης επιχειρούμε να προσδιορίσουμε τις σχέσεις που διαμορφώνονται αναφορικά με τα κόστη συμμόρφωσης των επιχειρήσεων.

14.4.2. Εκτίμηση του κόστους συμμόρφωσης με την υποχρέωση υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων στον πληθυσμό

Στην προηγούμενη ενότητα παρατέθηκαν αναλυτικά τα αποτελέσματα της έρευνας για το κόστος συμμόρφωσης που αναλαμβάνουν οι επιχειρήσεις κατά τη διαδικασία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Τα αποτελέσματα αυτά προέκυψαν στη βάση των απαντήσεων των συμμετεχόντων στην έρευνα. Στην ενότητα αυτή παρουσιάζεται ο τρόπος με τον οποίο αξιοποιούνται τα δεδομένα αυτά, προκειμένου να προβληθούν τα αποτελέσματα που συγκεντρώθηκαν από τις

επιχειρήσεις του δείγματος στον πληθυσμό των ανωνύμων εταιρειών και των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης που δραστηριοποιούνται στη χώρα μας.

Για να προχωρήσουμε στην εξαγωγή συμπερασμάτων για τον εξεταζόμενο πληθυσμό, **οφείλουμε να λάβουμε υπόψη μας το ζήτημα της αντιπροσωπευτικότητας των δεδομένων που συγκεντρώθηκαν**, όπως αυτό προκύπτει στη βάση των δημογραφικών χαρακτηριστικών των επιχειρήσεων που παρατέθηκαν στο προηγούμενο κεφάλαιο 14.3. Ειδικότερα, και παρά την προσπάθεια αρχικής δημιουργίας ενός δείγματος αντιπροσωπευτικού του συνόλου των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στη χώρα μας, η μη συμμετοχή στην έρευνα ενός σημαντικού ποσοστού των επιχειρήσεων του δείγματος καθιστά τα αποτελέσματα ευαίσθητα ως προς το σφάλμα της μη ανταπόκρισης (non-response bias). Στο πλαίσιο αυτό, και δεδομένου ότι δεν μπορούμε να θεωρήσουμε με ασφάλεια ότι οι επιχειρήσεις οι οποίες δεν συμμετείχαν τελικώς στην έρευνα αντιπροσωπεύονται επαρκώς στο δείγμα που εξετάστηκε, **προχωρήσαμε στη στάθμιση του δείγματος** πριν την προβολή των αποτελεσμάτων που συλλέχθηκαν στον πληθυσμό.

Ο παράγοντας στη βάση του οποίου σταθμίστηκαν οι παρατηρήσεις του δείγματος ήταν το μέγεθος της επιχείρησης. Αναλυτικότερα, συγκεντρώθηκαν δεδομένα για την κατανομή των επιχειρήσεων (Α.Ε. και Ε.Π.Ε.) στον πληθυσμό ως προς το μέγεθός τους. Τα δεδομένα που χρησιμοποιήθηκαν αντλήθηκαν από τη βάση της ICAP Databank και αφορούσαν την κατανομή 35.881 επιχειρήσεων σε 4 κατηγορίες μεγέθους βάσει του αριθμού των εργαζομένων τους (0 – 9, 10 – 49, 50 – 249, 250 και άνω). Τα ποσοστά που αντιστοιχούν σε κάθε κατηγορία μεγέθους στον πληθυσμό αντιπαραβλήθηκαν με τα ποσοστά που προκύπτουν στη βάση της ίδιας κατηγοριοποίησης στο δείγμα που συλλέχθηκε. Παρατηρήθηκε, ειδικότερα, ότι υπάρχει υποαντιπροσώπηση των μικρότερων επιχειρήσεων στο δείγμα και υπεραντιπροσώπηση των μεγαλύτερων επιχειρήσεων σε μέγεθος. Χρησιμοποιώντας μία ευρέως αποδεκτή μέθοδο στάθμισης (cell weighting method) (Kalton, Flores – Cervantes, 2003) η οποία έχει χρησιμοποιηθεί, μάλιστα, κατά το παρελθόν σε αντίστοιχη μελέτη (Slemrod, Venkatesh, 2002), προχωρήσαμε στον προσδιορισμό ενός συντελεστή στάθμισης ο οποίος προκύπτει ως το πηλίκο του ποσοστού εκπροσώπησης κάθε κατηγορίας μεγέθους στον πληθυσμό προς το ποσοστό εκπροσώπησης της ίδιας κατηγορίας στο δείγμα. Παρατίθεται σχετικά ο ακόλουθος πίνακας.

Πίνακας 37

Προσδιορισμός των συντελεστών στάθμισης των παρατηρήσεων του δείγματος

Αριθμός εργαζομένων	Πληθυσμός	Ποσοστό στον πληθυσμό	Δείγμα	Ποσοστό στο δείγμα	Συντελεστής στάθμισης
0 – 9	21.959	61,20%	27	9,85%	6,21
10 – 49	11.059	30,82%	70	25,55%	1,21
50 – 249	2.385	6,65%	83	30,29%	0,22
250 και άνω	478	1,33%	94	34,31%	0,04
Σύνολο	35.881	100,00%	274	100,00%	

Με τη χρήση των παραπάνω συντελεστών στάθμισης οι παρατηρήσεις του δείγματος λαμβάνουν τη βαρύτητα εκείνη που απαιτείται, προκειμένου τα αποτελέσματα να προβληθούν στο συνολικό πληθυσμό των επιχειρήσεων. Επισημαίνουμε ότι δεν κατέστη δυνατό να προβούμε σε στάθμιση του δείγματος στη βάση περισσότερων παραγόντων (π.χ. κλάδος ή τοποθεσία της επιχείρησης), καθώς τα δεδομένα που είχαμε στη διάθεσή μας ήταν ανεπαρκή. Κρίνουμε, ωστόσο, ότι το ζήτημα της στάθμισης βάσει του κλάδου ή της τοποθεσίας στην οποία δραστηριοποιείται η επιχείρηση μπορεί να θεωρηθεί ελάσσονος σημασίας δεδομένου ότι οι αποκλίσεις μεταξύ των ποσοστών εκπροσώπησης στο δείγμα και των ποσοστών εκπροσώπησης στον πληθυσμό δεν κρίνονται ιδιαίτερα σημαντικές.

Λαμβάνοντας υπόψη την ανωτέρω μεθοδολογία, παραθέτουμε ακολούθως τα σταθμισμένα αποτελέσματα τα οποία μπορούν να θεωρηθούν αντιπροσωπευτικά του πληθυσμού των επιχειρήσεων των ανωνύμων εταιρειών και των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα.

Αναλυτικότερα, το κόστος που επωμίζονται οι ανώνυμες εταιρείες και οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης στην Ελλάδα, προκειμένου να διεκπεραιώσουν την υποχρέωση υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ανέρχεται ετησίως κατά μέσο όρο στο ποσό των 5.864,46€. Λαμβάνοντας υπόψη ότι κατά την περίοδο αναφοράς (φορολογικό έτος 2013) βρίσκονταν σε λειτουργία 57.096 ανώνυμες εταιρείες (Α.Ε.) και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.)²³, προκύπτει επαγωγικά ένα συνολικό κόστος για την οικονομία ύψους 334.837.208,16€. Το ποσό αυτό

²³ Ο αριθμός των επιχειρήσεων λαμβάνεται για την περίοδο, όπως κατατέθηκε στα πρακτικά της Βουλής των Ελλήνων, σε συνέχεια απάντησης σχετικής ερώτησης (αρ. πρωτ. απάντησης Β13-9/4.2.2014).

ανέρχεται ως ποσοστό στο 0,19% του Α.Ε.Π. της περιόδου²⁴ και στο 12,61% του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων²⁵ που συλλέχθηκε από το κράτος. Παρατίθεται ακολούθως ο πίνακας με τα συνοπτικά σταθμισμένα αποτελέσματα για τον πληθυσμό των επιχειρήσεων (Α.Ε., Ε.Π.Ε.) της χώρας.

Πίνακας 38

Συνοπτικά σταθμισμένα αποτελέσματα για το κόστος συμμόρφωσης στον πληθυσμό των Α.Ε. και Ε.Π.Ε. της χώρας (σε ευρώ)

Μορφή κόστους	Μέση σταθμισμένη τιμή	Κατανομή κόστους
Κόστος συμμόρφωσης εντός της επιχείρησης	595,78	10,16%
Κόστος συνεργασίας με εξωτερικούς συνεργάτες	3.083,03	52,57%
Κόστος εκπαίδευσης εργαζομένων	1.177,92	20,09%
Κόστος απόκτησης αγαθών/υπηρεσιών	1.007,73	17,18%
Συνολικό κόστος συμμόρφωσης	5.864,46	100%

Η στάθμιση των παρατηρήσεων του δείγματος, όπως γίνεται αντιληπτό, οδηγεί σε μία αναμενόμενη προσαρμογή προς τα κάτω των αποτελεσμάτων που συγκεντρώθηκαν και παρουσιάστηκαν στην προηγούμενη ενότητα. Η προσαρμογή αυτή είναι εύλογη, καθώς το μέσο κόστος συμμόρφωσης για την επιχείρηση παρουσιάζεται περισσότερο συντηρητικά λαμβάνοντας υπόψη την υποαντιπροσώπευση στο δείγμα των μικρότερων σε μέγεθος επιχειρήσεων και την υπεραντιπροσώπευση των μεγαλύτερων. Επισημαίνουμε, εντούτοις, ότι παρά την προσαρμογή αυτή, το κόστος αυτό κρίνεται και είναι ιδιαίτερος σημαντικό, ιδίως αν ληφθεί υπόψη ότι αποτελεί ένα σημαντικό, πλην όμως όχι το μοναδικό, συστατικό στοιχείο του συνολικού κόστους που επωμίζεται η επιχείρηση, προκειμένου να συμμορφωθεί με τη φορολογική νομοθεσία.

²⁴ Το Ακαθάριστο Εγχώριο Προϊόν της Ελλάδας ανήλθε, κατά το 2013, στο ποσό των 180,389 δις ευρώ (σε τρέχουσες τιμές). Πηγή: ΕΛ.ΣΤΑΤ. Για περισσότερες πληροφορίες, μπορείτε να ανατρέξετε στην ηλεκτρονική διεύθυνση: <http://www.statistics.gr/el/statistics/-/publication/SEL15/>

²⁵ Τα συνολικά έσοδα από το φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων ανήλθαν στο ποσό των 2,655 δις ευρώ. Πηγή: Εισηγητική Έκθεση του Κρατικού Προϋπολογισμού 2016.

15. Οι προσδιοριστικοί παράγοντες του κόστους συμμόρφωσης. Ανάλυση παλινδρόμησης

Η ποσοτικοποίηση του κόστους που επωμίζονται οι επιχειρήσεις προκειμένου να συμμορφωθούν με τη φορολογική νομοθεσία αποτελεί αναμφίβολα ένα σημαντικό στάδιο στη διερεύνηση της επίπτωσης του φορολογικού συστήματος στις επιχειρήσεις. Εξίσου σημαντική, ωστόσο, είναι και η διερεύνηση των παραγόντων εκείνων που επιδρούν και μεταβάλλουν το κόστος αυτό μεταξύ των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στα πλαίσια του ίδιου φορολογικού συστήματος.

Στην ενότητα αυτή, διερευνούμε, μέσω μίας ανάλυσης παλινδρόμησης, την αιτιώδη σχέση μεταξύ του κόστους συμμόρφωσης και συγκεκριμένων μεταβλητών που αντιπροσωπεύουν ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων. Αφού αναφερθούμε στον τρόπο με τον οποίο προκύπτει το δείγμα των επιχειρήσεων που εξετάζεται, διαμορφώνουμε τις υπό ανάλυση υποθέσεις, προσδιορίζουμε τις μεταβλητές και το εμπειρικό μοντέλο που θα εφαρμοστεί και ολοκληρώνουμε την ενότητα αυτή με την παρουσίαση των αποτελεσμάτων που προκύπτουν.

15.1. Διαμόρφωση δείγματος

Η ανάλυση που προηγήθηκε στηρίχτηκε στα πρωτογενή δεδομένα που συλλέχθηκαν μέσω των ερωτηματολογίων που διανεμήθηκαν στους συμμετέχοντες στην έρευνα.

Προκειμένου να προχωρήσουμε στην περαιτέρω διερεύνηση του κόστους συμμόρφωσης, εμπλουτίζουμε τα δεδομένα που έχουμε στη διάθεσή μας με στοιχεία για τις επιχειρήσεις που συμμετείχαν στο αρχικό δείγμα από τη βάση δεδομένων της ICAP Databank (βλ. σχετικά με την ICAP Databank το κεφάλαιο 6 του πρώτου μέρους της παρούσας διατριβής). Τα στοιχεία που αντλήθηκαν από την εν λόγω βάση περιλάμβαναν ενδεικτικά την ακριβή αξία του συνόλου του ενεργητικού της κάθε επιχείρησης, τον κύκλο εργασιών της και τον αριθμό των εργαζομένων της για την εξεταζόμενη περίοδο (φορολογικό έτος 2013).

Οι επιχειρήσεις, για τις οποίες δεν κατέστη δυνατό να συγκεντρωθούν περαιτέρω δεδομένα από τη βάση της ICAP Databank εξαιρέθηκαν του σκέλους αυτού της μελέτης. Συνεπώς, το δείγμα των επιχειρήσεων που εξετάζεται στη συνέχεια περιορίστηκε στις 207 επιχειρήσεις.

15.2. Διαμόρφωση υποθέσεων

Στη βάση της βιβλιογραφικής ανασκόπησης που προηγήθηκε στο κεφάλαιο 12.2, προχωρούμε ακολούθως στη διαμόρφωση των υποθέσεων που θα εξεταστούν. Οι παράγοντες που θα διερευνηθούν επιλέγονται με γνώμονα τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του ελληνικού φορολογικού συστήματος και τη διαθεσιμότητα των σχετικών δεδομένων. Ειδικότερα, επιδιώκοντας τη μέγιστη δυνατή κάλυψη των παραγόντων που συνήθως εξετάζονται σε αντίστοιχες έρευνες, εστιάζουμε στη διερεύνηση του κόστους συμμόρφωσης σε συνάρτηση με το μέγεθος της επιχείρησης, την ικανότητά της να διεκπεραιώνει τις φορολογικές της υποχρεώσεις, τον αριθμό των εργαζομένων της επιχείρησης, την έκταση των δραστηριοτήτων της, τον κλάδο στον οποίο δραστηριοποιείται, την τοποθεσία στην οποία δραστηριοποιείται, τη νομική της μορφή, τη δραστηριοποίησή της ή μη μέσω εξαγωγών καθώς και τη χρήση ή μη ειδικού λογισμικού υποβολής φορολογικών δηλώσεων.

Αρχικά, το μέγεθος της επιχείρησης αναμένεται ότι θα επιδρά στο κόστος που αυτή επωμίζεται προκειμένου να συμμορφωθεί με τη φορολογική νομοθεσία. Η υπόθεση αυτή στηρίζεται στο γεγονός ότι οι μεγαλύτερες σε μέγεθος επιχειρήσεις αντιμετωπίζουν μεγαλύτερο όγκο και κόστος τήρησης αρχείων. Η συμμόρφωσή τους προϋποθέτει το βέλτιστο συντονισμό των διαθέσιμων πόρων, γεγονός που αναμένεται να οδηγεί σε αυξημένα κόστη συμμόρφωσης. Παράλληλα, οι μεγαλύτερες σε μέγεθος επιχειρήσεις τίθενται συχνότερα σε διαδικασία ελέγχου από τη φορολογική αρχή. Για παράδειγμα, στην Ελλάδα λειτουργεί, ως ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία φορολογικού ελέγχου, το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) του Υπουργείου Οικονομικών. Η υπηρεσία αυτή στοχεύει αποκλειστικά στο φορολογικό έλεγχο των μεγαλύτερων σε μέγεθος επιχειρήσεων και αναμένεται ως εκ τούτου να συμβάλλει στην αύξηση του κόστους που επωμίζονται οι επιχειρήσεις αυτές προκειμένου να συμμορφωθούν με τη φορολογική νομοθεσία.

Ανεξαρτήτως των ανωτέρω, καθώς το μέγεθος της επιχείρησης αυξάνεται, η επιχείρηση είναι περισσότερο πιθανό να επενδύσει σε εξειδικευμένο λογισμικό ή να συνεργαστεί με εταιρείες που παρέχουν ολοκληρωμένες λύσεις φορολογικής υποστήριξης. Οι λύσεις αυτές, ενώ παρουσιάζουν αρχικώς υψηλό κόστος (το οποίο, ωστόσο, μπορεί να αναληφθεί από μία μεγαλύτερη σε μέγεθος επιχείρηση), οδηγούν τελικώς σε μείωση του οριακού κόστους συμμόρφωσης, ωφελώντας τις μεγαλύτερες σε μέγεθος επιχειρήσεις.

Αναμένεται, συνεπώς, ότι το κόστος συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία συσχετίζεται με το μέγεθος της επιχείρησης. Σημειώνεται, εντούτοις, ότι δεδομένων των παραπάνω αντικρουόμενων επιχειρημάτων, το πρόσημο της σχέσης αυτής δεν μπορεί να εκτιμηθεί προκαταβολικά.

Υ₁: Το κόστος συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία σχετίζεται με το μέγεθος της επιχείρησης

Η ικανότητα της επιχείρησης να συμμορφώνεται με τις τιθέμενες φορολογικές υποχρεώσεις αναμένεται επίσης να επιδρά στα κόστη συμμόρφωσης που αυτή επωμίζεται. Η ικανότητα αυτή, στη βάση της υπόθεσης της «μάθησης στην πράξη» (Hudson, Godwin, 2000), συνάγεται κατά κανόνα από την ηλικία της επιχείρησης. Αναλυτικότερα, αναμένεται ότι καθώς η επιχείρηση «ενηλικιώνεται», αποκτά την εμπειρία αλλά και την ειδίκευση εκείνη ούτως ώστε να συμμορφώνεται με τις φορολογικές της υποχρεώσεις με έναν περισσότερο αποτελεσματικό τρόπο και να επιτυγχάνει, ως εκ τούτου, χαμηλότερα κόστη συμμόρφωσης.

Υ₂: Το κόστος συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία σχετίζεται αρνητικά με την ικανότητα της επιχείρησης να συμμορφώνεται με τις φορολογικές υποχρεώσεις

Ο αριθμός των εργαζομένων της επιχείρησης αναμένεται να αποτελεί έναν ακόμη παράγοντα που ενδέχεται να διαφοροποιεί το κόστος συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία. Ειδικότερα, καθώς αυξάνεται ο αριθμός των εργαζομένων της επιχείρησης, αναμένεται εύλογα ότι η επιχείρηση θα προσλάβει καταρτισμένο προσωπικό για τη διεκπεραίωση της διαδικασίας της φορολογικής συμμόρφωσης. Ο επαρκής αριθμός εξειδικευμένων υπαλλήλων αναμένεται συνεπακόλουθα να οδηγήσει στην επίτευξη μεγαλύτερης αποτελεσματικότητας κατά τη διαδικασία, οδηγώντας τελικώς σε μείωση του κόστους συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία.

Υ₃: Το κόστος συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία σχετίζεται αρνητικά με τον αριθμό των εργαζομένων της επιχείρησης

Η έκταση των δραστηριοτήτων της επιχείρησης επιδρά στην πολυπλοκότητα της διαδικασίας της φορολογικής συμμόρφωσης και κατ' επέκταση στο κόστος συμμόρφωσης που η επιχείρηση τελικώς επωμίζεται. Για παράδειγμα, μία επιχείρηση με ενεργά υποκαταστήματα ή με δραστηριοποίηση σε περισσότερες της μίας χώρες ή σε διαφορετικών αντικειμένων δραστηριότητες αναμένεται να επωμίζεται υψηλότερα κόστη φορολογικής συμμόρφωσης συγκριτικά με μία επιχείρηση που δραστηριοποιείται σε πιο περιορισμένη έκταση. Αναμένεται, ως εκ τούτου, ότι όσο

μεγαλύτερη είναι η έκταση των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, τόσο μεγαλύτερο θα είναι το κόστος συμμόρφωσης που αυτή αναλαμβάνει.

Υ4: Το κόστος συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία σχετίζεται θετικά με την έκταση των δραστηριοτήτων της επιχείρησης

Η φύση ορισμένων κλάδων ενδέχεται να διαφοροποιεί συστηματικά τη διαδικασία συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία. Ειδικότερα, η δραστηριοποίηση σε συγκεκριμένους κλάδους της οικονομίας ενδέχεται να απαιτεί εντατική καταγραφή δεδομένων και την εξοικείωση των εργαζομένων της επιχείρησης με μεγαλύτερο εύρος της φορολογικής νομοθεσίας. Για παράδειγμα, η υποχρέωση απογραφής των εμπορεύσιμων αγαθών της επιχείρησης αποτελεί μία σύνθετη διαδικασία με σημαντικό κόστος για τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στον κλάδο του λιανικού εμπορίου. Αντιθέτως, το κόστος αυτό δεν υφίσταται για τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών. Στο πλαίσιο αυτό, τα κόστη συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία αναμένεται να διαφοροποιούνται μεταξύ των διαφορετικών κλάδων της οικονομίας.

Υ5: Το κόστος συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία σχετίζεται με τον κλάδο στον οποίο η επιχείρηση δραστηριοποιείται

Ένας ακόμη παράγοντας που μπορεί να εξεταστεί και ενδεχομένως επιδρά στο κόστος συμμόρφωσης είναι η τοποθεσία της έδρας της επιχείρησης. Ο παράγοντας αυτός εξετάζεται κατά κανόνα σε χώρες όπου η φορολογική νομοθεσία διαφέρει ανά περιοχή (όπως, για παράδειγμα, στις Η.Π.Α., όπου υφίστανται ρυθμίσεις τόσο σε επίπεδο πολιτείας όσο και σε επίπεδο κράτους). Παρόλο που στη χώρα μας δεν υφίστανται ειδικές ρυθμίσεις που να διαφοροποιούν τη διαδικασία συμμόρφωσης βάσει της τοποθεσίας της επιχείρησης, ενδέχεται να υπάρχουν παράγοντες όπως, για παράδειγμα, η αποτελεσματικότητα των τοπικών γραφείων (Δ.Ο.Υ.) της Φορολογικής Αρχής, οι οποίοι να διαφοροποιούν τον τρόπο με τον οποίο τα κόστη συμμόρφωσης κατανέμονται στην επικράτεια. Ειδικότερα, λαμβάνοντας υπόψη ότι η αποτελεσματικότητα των ελέγχων διαφοροποιείται ανά γεωγραφική περιοχή της χώρας (Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων, 2015), ενδέχεται οι επιχειρήσεις να δαπανούν λιγότερους ή περισσότερους πόρους κατά τη διαδικασία της φορολογικής συμμόρφωσης, ανάλογα με το επίπεδο «φορολογικού κινδύνου» που αντιλαμβάνονται. Στη βάση αυτή, αναμένεται ότι το κόστος συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία θα σχετίζεται με την τοποθεσία της επιχείρησης.

Υ6: Το κόστος συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία σχετίζεται με την τοποθεσία της επιχείρησης

Οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στα πλαίσια του ελληνικού φορολογικού συστήματος, και ιδίως οι ανώνυμες εταιρείες και οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης που αποτελούν αντικείμενο της παρούσας μελέτης, εφαρμόζουν κατά κανόνα αντίστοιχες φορολογικές ρυθμίσεις ανεξαρτήτως της νομικής τους μορφής. Παρά την κοινή νομοθετική τους αντιμετώπιση, ωστόσο, τα κόστη συμμόρφωσης που επωμίζονται ενδέχεται να διαφοροποιούνται εξαιτίας της πιθανώς διαφορετικής ελεγκτικής στόχευσης των επιχειρήσεων αυτών. Για παράδειγμα, η ύπαρξη ειδικών ελεγκτικών μονάδων (Δ.Ο.Υ. Φορολογίας Ανωνύμων Εταιρειών) που ελέγχει την επιβολή της φορολογικής νομοθεσίας στις ανώνυμες εταιρείες των δύο μεγαλύτερων νομών της χώρας (Αττικής, Θεσσαλονίκης) αναμένεται να οδηγεί τις επιχειρήσεις αυτές στην ανάληψη αυξημένου κόστους συμμόρφωσης, προκειμένου να ελαχιστοποιήσουν τυχόν λάθη και παραλείψεις κατά τη διαδικασία της φορολογικής συμμόρφωσης. Αναμένεται, επομένως, ότι το κόστος συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία σχετίζεται με τη νομική μορφή της επιχείρησης.

Υ7: Το κόστος συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία σχετίζεται με τη νομική μορφή της επιχείρησης

Η δραστηριοποίηση μίας επιχείρησης μέσω εξαγωγών αναμένεται ότι θα καθιστά περισσότερο πολύπλοκη τη διαδικασία της φορολογικής συμμόρφωσης. Είναι εύλογο στο πλαίσιο αυτό να αναμένεται ότι μία εξαγωγική επιχείρηση θα επωμίζεται υψηλότερα κόστη συμμόρφωσης, ούσα υποχρεωμένη να συμμορφωθεί με περισσότερο σύνθετες ρυθμίσεις της φορολογικής νομοθεσίας.

Υ8: Το κόστος συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία σχετίζεται με την εξαγωγική ή μη δραστηριοποίησή της

Δεδομένης της σπουδαιότητας της τεχνολογίας κατά τη διαδικασία της φορολογικής συμμόρφωσης, αναμένεται ότι οι επιχειρήσεις οι οποίες χρησιμοποιούν ειδικό πρόγραμμα υποβολής φορολογικών δηλώσεων θα αναλαμβάνουν χαμηλότερο κόστος συμμόρφωσης σε σύγκριση με τις επιχειρήσεις οι οποίες διεκπεραιώνουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις χωρίς τη χρήση κάποιου ειδικού λογισμικού.

Υ9: Το κόστος συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία σχετίζεται με τη χρήση ή μη ειδικού λογισμικού υποβολής φορολογικών δηλώσεων

15.3. Το εμπειρικό μοντέλο, οι χρησιμοποιούμενες μεταβλητές και η μεθοδολογία εκτίμησής του

Για να διερευνηθεί η σχέση μεταξύ του κόστους συμμόρφωσης με τη νομοθεσία της φορολογίας εισοδήματος και των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών των επιχειρήσεων, προχωράμε στην εκτίμηση μίας σειράς τεσσάρων μοντέλων παλινδρόμησης με τη χρήση της μεθοδολογίας των ελαχίστων τετραγώνων (ordinary least squares regression). Αναλυτικότερα, κάθε ένα από τα μοντέλα που θα διερευνηθούν θα ενσωματώνει, ως εξαρτημένη μεταβλητή, ένα από τα τέσσερα συστατικά στοιχεία του κόστους συμμόρφωσης, όπως αυτό προκύπτει στη βάση των δεδομένων των ερωτηματολογίων που συλλέχθηκαν (εσωτερικό κόστος συμμόρφωσης, κόστος εξωτερικών συνεργατών, κόστος εκπαίδευσης, κόστος απόκτησης αγαθών ή/και υπηρεσιών). Επιλέγουμε την προσέγγιση αυτή, καθώς αναμένουμε ότι οι προσδιοριστικοί παράγοντες του κόστους συμμόρφωσης θα διαφοροποιούνται αναλόγως με τη φύση του υπό εξέταση κόστους. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος των υποθέσεων που διαμορφώθηκαν στην προηγούμενη ενότητα θα εξεταστούν εμπειρικά βάσει του ακόλουθου υποδείγματος:

$$\begin{aligned}ITCC_{zi} = & a_0 + a_1 SIZE_i + a_2 EMPLOYEES_i + a_3 AGE_i + a_4 ACTIVITIES_i \\ & + a_5 LEGALFORM_i + a_6 EXPORTS_i + a_7 SOFTWARE_i + \sum_{j=1}^{q-1} a_{8j} SECTOR_{ij} \\ & + \sum_{k=1}^{l-1} a_{9k} REGION_{ik} + \varepsilon_{it}\end{aligned}\quad (1)$$

Ως εξαρτημένη μεταβλητή ορίζεται, για κάθε μία ανάλυση παλινδρόμησης που θα διενεργηθεί, κάθε ένα συστατικό στοιχείο του κόστους συμμόρφωσης που επωμίζεται η επιχείρηση (*ITCC*), όπως αυτό προέκυψε κατά τη συλλογή και την επεξεργασία των δεδομένων των ερωτηματολογίων (εσωτερικό κόστος συμμόρφωσης, κόστος εξωτερικών συνεργατών, κόστος εκπαίδευσης, κόστος απόκτησης αγαθών ή/και υπηρεσιών). Προκειμένου δε, να επιτευχθεί η κανονικοποίηση των μεγεθών αυτών, χρησιμοποιούμε, στη βάση προγενέστερων μελετών, το φυσικό λογάριθμο των στοιχείων αυτών.

Οι ανεξάρτητες μεταβλητές περιλαμβάνουν δείκτες για το μέγεθος της επιχείρησης (*SIZE*), τον αριθμό των εργαζομένων της (*EMPLOYEES*), την ηλικία της επιχείρησης (*AGE*) και την έκταση των δραστηριοτήτων της (*ACTIVITIES*). Ειδικότερα, το μέγεθος της επιχείρησης (*SIZE*) μετράται ως ο φυσικός λογάριθμος του συνόλου του ενεργητικού της επιχείρησης. Η μεταβλητή *EMPLOYEES*

αντιπροσωπεύει τον αριθμό των εργαζομένων της επιχείρησης. Η ικανότητα της επιχείρησης να διεκπεραιώνει τις φορολογικές της υποχρεώσεις μετράται, ακολουθώντας την πρακτική προγενέστερων ερευνών, βάσει της ηλικίας της (*AGE*). Η έκταση των δραστηριοτήτων της επιχείρησης μετράται βάσει του αριθμού των μοναδικών πρωτοβάθμιων κωδικών αριθμών δραστηριοτήτων που δηλώνει η επιχείρηση στη Φορολογική Αρχή (*ACTIVITIES*). Σημειώνεται ότι τα στοιχεία αυτά συγκεντρώθηκαν από ειδική εφαρμογή παροχής πληροφοριών ανά Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (*A.F.M.*) των επιχειρήσεων²⁶.

Επιπρόσθετα, χρησιμοποιούνται κατηγορικές μεταβλητές (ψευδομεταβλητές) για τη νομική μορφή της επιχείρησης (*LEGALFORM*), την εξαγωγική ή μη δραστηριοποίησή της (*EXPORTS*), τη χρησιμοποίηση ή μη ειδικού λογισμικού υποβολής των φορολογικών δηλώσεων (*SOFTWARE*), τον κλάδο στον οποίο δραστηριοποιείται (*SECTOR*) και την τοποθεσία της έδρας της (*REGION*). Οι χρησιμοποιούμενοι δείκτες υποδηλώνουν τις μεταβλητές που χρησιμοποιούνται για κάθε ένα συστατικό στοιχείο του κόστους συμμόρφωσης (*z*), τον κλάδο της επιχείρησης (*j*), την τοποθεσία της (*k*) και τη συγκεκριμένη επιχείρηση (*i*). Τέλος, οι δείκτες *q* και *l* υποδηλώνουν τον αριθμό των κλάδων και των γεωγραφικών περιφερειών της χώρας, αντιστοίχως. Ο όρος ε_i , τέλος, αντιπροσωπεύει το τυχαίο σφάλμα της εξίσωσης.

15.4. Αποτελέσματα

Ο ακόλουθος πίνακας συνοψίζει τα αποτελέσματα της ανάλυσης παλινδρόμησης, που διενεργήθηκε για τους προσδιοριστικούς παράγοντες του κόστους συμμόρφωσης που αναλαμβάνουν οι επιχειρήσεις κατά τη διεκπεραίωση της υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους. Τα αποτελέσματα προκύπτουν από ένα δείγμα 207 πρωτογενών παρατηρήσεων για το φορολογικό έτος 2013. Ο έλεγχος των υποθέσεων και τα συμπεράσματα που εξάγονται στηρίζονται στην εξίσωση (1).

²⁶ Η εφαρμογή που χρησιμοποιήθηκε είναι διαθέσιμη στην ακόλουθη ηλεκτρονική διεύθυνση: <https://www.forin.gr/tools/validate/afm>

Πίνακας 39

Τα αποτελέσματα της ανάλυσης παλινδρόμησης για το κόστος συμμόρφωσης των επιχειρήσεων

	Πρόβλεψη προσήμου σχέσης	Εσωτερικό κόστος	Κόστος εξωτερικών συνεργατών	Κόστος εκπαίδευσης	Κόστος απόκτησης αγαθών, υπηρεσιών
Σημείο τομής	+/-	6,0265*** (5,58)	-1,5030 (-0,62)	2,2549** (2,15)	3,3124* (1,74)
SIZE	+/-	-0,0619 (-1,12)	0,5201*** (3,59)	0,1295* (1,96)	0,2940*** (2,94)
EMPLOYEES	-	0,0001 (1,01)	-0,0010* (-1,81)	-0,0001 (-0,58)	-0,0001 (-0,23)
AGE	-	0,0067 (1,45)	-0,0383** (-2,56)	0,0010 (0,20)	-0,0124* (-1,73)
ACTIVITIES	+	0,0074 (0,83)	-0,0006 (-0,03)	0,0055 (0,53)	-0,0103 (-0,66)
LEGALFORM	+/-	0,0410 (0,06)	-0,8656 (-1,20)	0,1592 (0,794)	-1,4296** (-2,05)
EXPORTS	+/-	0,2469 (0,94)	-0,9538 (-1,30)	0,6258** (2,09)	-0,0921 (-0,23)
SOFTWARE	+/-	0,2192 (0,266)	-0,7365 (-1,66)	-0,0597 (0,781)	-0,0480 (-0,16)
Κλάδος 3 (Μεταποίηση)	+/-	0,2467 (1,08)	1,1290** (2,39)	1,9540*** (8,62)	0,9306*** (2,90)
Κλάδος 6 (Χονδρικό και λιανικό εμπόριο)	+/-	0,1070 (0,44)	1,8185*** (3,02)	1,9969*** (8,37)	0,7447** (2,06)
Κλάδος 14 (Δημόσια Διοίκηση & Άμυνα. Υποχρεωτική κοινωνική ασφάλιση)	+/-	0,2523 (0,50)	—	2,1912*** (3,68)	1,0186** (2,38)
Γεωγραφική περιφέρεια 2 (Μακεδονία)	+/-	0,8135 (1,27)	2,4123*** (3,43)	-0,3927 (-1,04)	-1,2778* (-1,88)
Γεωγραφική περιφέρεια 4 (Στερεά Ελλάδα)	+/-	0,5025 (0,89)	2,5520*** (5,63)	-0,7472** (-2,50)	-1,3552*** (-2,70)
R ²		0,1401	0,3913	0,1563	0,2249
Αριθμός παρατηρήσεων		183	80	198	154

Σημειώσεις: Εξαρτημένες μεταβλητές: Ο φυσικός λογάριθμος κάθε ενός εκ των συστατικών του κόστους συμμόρφωσης με τη νομοθεσία της φορολογίας εισοδήματος (εσωτερικό κόστος συμμόρφωσης, κόστος εξωτερικών συνεργατών, κόστος εκπαίδευσης, κόστος απόκτησης αγαθών ή/και υπηρεσιών) (*ITCC*). **Ανεξάρτητες μεταβλητές:** Το μέγεθος της επιχείρησης (*SIZE*) μετράται ως ο φυσικός λογάριθμος του συνόλου του ενεργητικού της επιχείρησης. Η μεταβλητή *EMPLOYEES* αντιπροσωπεύει τον αριθμό των εργαζομένων της επιχείρησης. Η ικανότητα της επιχείρησης να διεκπεραιώνει τις φορολογικές της υποχρεώσεις μετράται βάσει της ηλικίας της (*AGE*). Η έκταση των δραστηριοτήτων της επιχείρησης μετράται βάσει του αριθμού των μοναδικών πρωτοβάθμιων κωδικών αριθμών δραστηριοτήτων που δηλώνει η επιχείρηση στη Φορολογική Αρχή (*ACTIVITIES*). **Κατηγορικές μεταβλητές:** Νομική μορφή της επιχείρησης (*LEGALFORM*), εξαγωγική ή μη δραστηριοποίησή της (*EXPORTS*), χρησιμοποίηση ή μη ειδικού λογισμικού υποβολής των φορολογικών δηλώσεων (*SOFTWARE*), κλάδος στον οποίο δραστηριοποιείται (*SECTOR*) και τοποθεσία της έδρας της (*REGION*). Για την επισκόπηση των μεταβλητών, μπορείτε να ανατρέξετε στους Πίνακες B11 – B13 του Παραρτήματος B2. Οι κλάδοι που παρουσιάζονται στον πίνακα αυτό είναι οι τρεις με το μεγαλύτερο ποσοστό συμμετοχής στη συνολική Ακαθάριστη Προστιθέμενη Αξία κατά το έτος 2014. Βλ. σχετικά τον Πίνακα A2.1 στο Παράρτημα Α (για τον κλάδο «Διαχείριση Ακίνητης Περιουσίας» δεν υφίστανται στοιχεία). Οι γεωγραφικές περιφέρειες που παρουσιάζονται στον πίνακα αυτό είναι οι δύο πολυπληθέστερες γεωγραφικές περιφέρειες της χώρας. Για μία λεπτομερή ανάλυση των αποτελεσμάτων για το σύνολο των κλάδων και των γεωγραφικών περιφερειών, θα πρέπει να ανατρέξετε στον πίνακα B25 του Παραρτήματος B2. Τα ***, ** και * υποδεικνύουν επίπεδο σημαντικότητας 1%, 5% και 10%, αντίστοιχα. Η στατιστική *t* (*t*-statistics) αναφέρεται στις παρενθέσεις (χρησιμοποιήθηκε ανθεκτική μέθοδος για τον υπολογισμό των τυπικών σφαλμάτων). Οι συντελεστές στρογγυλοποιήθηκαν στο τέταρτο δεκαδικό ψηφίο.

Όπως προκύπτει από τον παραπάνω πίνακα, τα κόστη συμμόρφωσης που επωμίζεται η επιχείρηση κατά τη διεκπεραίωση της διαδικασίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος διαφοροποιούνται σε συνάρτηση με μία σειρά μεταβλητών, όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, η ηλικία της, ο αριθμός των υπαλλήλων της, ο κλάδος στον οποίο δραστηριοποιείται, η νομική της μορφή, η τοποθεσία της έδρας της καθώς και η δραστηριοποίησή της ή μη μέσω εξαγωγών.

Αναλυτικότερα, μία στατιστικώς σημαντική θετική συσχέτιση διαπιστώθηκε μεταξύ του μεγέθους της επιχείρησης και τριών εκ των τεσσάρων συστατικών στοιχείων του κόστους συμμόρφωσης (κόστος εξωτερικών συνεργατών, κόστος εκπαίδευσης, κόστος απόκτησης αγαθών ή/και υπηρεσιών). Η συσχέτιση αυτή, η οποία είναι στατιστικώς σημαντική σε επίπεδο μικρότερο του 1% για το κόστος των εξωτερικών συνεργατών και το κόστος απόκτησης αγαθών ή/και υπηρεσιών και του 10% για το κόστος εκπαίδευσης, προκύπτει σε συμφωνία με την υπόθεση Y_1 και υποδηλώνει ότι όσο μεγαλύτερη σε μέγεθος είναι μία επιχείρηση, τόσο μεγαλύτερο είναι το κόστος συμμόρφωσης που η επιχείρηση αυτή επωμίζεται, όλων των υπολοίπων παραγόντων σταθερών. Λαμβάνοντας, ωστόσο, υπόψη ότι οι συντελεστές παλινδρόμησης της σχετικής μεταβλητής (*SIZE*) είναι μεγαλύτεροι του 0 και μικρότεροι του 1, το εύρημα αυτό, επιβεβαιώνοντας τα αποτελέσματα προγενέστερων ερευνών (π.χ. Slemrod & Blumenthal, 1996; Slemrod & Venkatesh, 2002), καταδεικνύει ότι το κόστος συμμόρφωσης αυξάνεται δυσανάλογα για τις μικρότερες σε μέγεθος επιχειρήσεις. Το συμπέρασμα αυτό αποτελεί μία εμπειρική επισήμανση και στην ελληνική πραγματικότητα της σπουδαιότητας της τακτικής διερεύνησης του

κόστους συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία. Η ελληνική οικονομία απαρτίζεται στη συντριπτική της πλειονότητα από πολύ μικρές, μικρές και μεσαίες σε μέγεθος επιχειρήσεις. Ενδεικτικά, σύμφωνα με στοιχεία της Eurostat²⁷, το 99,9% των επιχειρήσεων στη χώρα μας ταξινομούνται ως μικρομεσαίες επιχειρήσεις. Οι επιχειρήσεις αυτές, μάλιστα, συνεισφέρουν κατά 72,8% στη συνολική προστιθέμενη αξία στην οικονομία και ο αριθμός των απασχολούμενων τους ανέρχεται σε ποσοστό 86,5% της συνολικής απασχόλησης. Δεδομένης της σπουδαιότητας των επιχειρήσεων αυτών, η δυσανάλογη επιβάρυνσή τους με ένα κόστος που θα μπορούσε να αποφευχθεί ή τουλάχιστον να περιοριστεί μπορεί και πρέπει να αποτελεί αντικείμενο προβληματισμού για τους διαμορφωτές της φορολογικής πολιτικής.

Τα αποτελέσματα καταδεικνύουν επιπροσθέτως μία στατιστικώς σημαντική αρνητική συσχέτιση μεταξύ της **ηλικίας της επιχείρησης** και του κόστους των εξωτερικών συνεργατών καθώς και του κόστους απόκτησης των αγαθών ή/και υπηρεσιών. Το εύρημα αυτό, το οποίο είναι στατιστικά σημαντικό σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας μικρότερο του 5% και του 10% αντίστοιχα, προκύπτει σε επιβεβαίωση της υπόθεσης Y_2 καθώς και της υπόθεσης της «μάθησης στην πράξη και τεκμηριώνει ότι η αύξηση της διάρκειας «ζωής» μίας επιχείρησης συνεπάγεται χαμηλότερο κόστος συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία. Το συμπέρασμα αυτό μπορεί να θεωρηθεί εύλογο καθώς η επιχείρηση στο πέρασμα των χρόνων αποκτά την τεχνογνωσία, την ειδίκευση και την εμπειρία εκείνη που της επιτρέπουν να συμμορφώνεται με έναν περισσότερο αποτελεσματικό τρόπο με τη φορολογική νομοθεσία. Στο πλαίσιο αυτό, καθώς η επιχείρηση «ενηλικιώνεται», αναμένεται να κατανέμει λιγότερους πόρους στη διαδικασία της φορολογικής συμμόρφωσης επιτυγχάνοντας χαμηλότερα κόστη απόκτησης αγαθών ή/και υπηρεσιών. Παρομοίως, καθώς το επίπεδο της εμπειρίας και της εξειδίκευσης βελτιώνεται, η επιχείρηση αναμένεται να χειρίζεται τη διαδικασία σε μεγαλύτερο βαθμό στο εσωτερικό της, συρρικνώνοντας με τον τρόπο αυτό το κόστος των εξωτερικών συνεργατών της. Επισημαίνεται δε, ότι η αρνητική σχέση μεταξύ ηλικίας και κόστους εξωτερικών συνεργατών παρατηρείται ταυτόχρονα με μία αντίστροφη (θετική) τάση στη συσχέτιση μεταξύ ηλικίας και εσωτερικού κόστους συμμόρφωσης. Η σχέση αυτή, ωστόσο, δεν

²⁷ Τα στοιχεία αφορούν το σύνολο των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα (περιλαμβάνονται, δηλαδή, οι ατομικές επιχειρήσεις καθώς και οι προσωπικές εταιρείες (βλ. αναλυτικά στην ηλεκτρονική διεύθυνση: http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Statistics_on_small_and_medium-sized_enterprises#cite_note-7)

μπορεί να επιβεβαιωθεί σε επίπεδα στατιστικής σημαντικότητας μικρότερα του 10% ($p=0.148$).

Αναφορικά με τον **αριθμό των υπαλλήλων της επιχείρησης**, προκύπτει, σε αντιστοιχία με την υπόθεση Y_3 και σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας μικρότερο του 10% ότι, καθώς ο αριθμός των υπαλλήλων της επιχείρησης αυξάνεται, το κόστος των εξωτερικών συνεργατών της μειώνεται. Το εύρημα αυτό μπορεί να θεωρηθεί λογικό καθώς μία επιχείρηση η οποία επενδύει στην αύξηση του προσωπικού της αναμένεται να επιθυμεί την εκπλήρωση της διαδικασίας της φορολογικής συμμόρφωσης στο εσωτερικό της, περιορίζοντας τη χρήση εξωτερικών συνεργατών. Για το λόγο αυτό, η αύξηση του αριθμού των υπαλλήλων της επιχείρησης οδηγεί τελικώς σε μείωση του κόστους συμμόρφωσης που αυτή επωμίζεται μέσω των εξωτερικών της συνεργατών.

Μία ακόμη στατιστικώς σημαντική σχέση που προκύπτει αφορά τη συσχέτιση της **νομικής μορφής** της επιχείρησης με το κόστος συμμόρφωσης. Ειδικότερα, οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.) παρουσιάζονται να αναλαμβάνουν χαμηλότερο κόστος απόκτησης αγαθών ή/και υπηρεσιών κατά τη φορολογική τους συμμόρφωση συγκριτικά με τις ανώνυμες εταιρείες (Α.Ε.), όλων των υπολοίπων παραγόντων σταθερών. Το συμπέρασμα αυτό, το οποίο επιβεβαιώνει την υπόθεση Y_7 σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας μικρότερο του 5%, ενδέχεται να απορρέει ως αποτέλεσμα της αυξημένης ελεγκτικής στόχευσης των ανωνύμων εταιρειών. Αναφέρθηκε, εξάλλου, κατά την παράθεση των υποθέσεων της έρευνας ότι στη χώρα μας λειτουργούν ειδικές ελεγκτικές μονάδες, οι Δ.Ο.Υ. Φορολογίας Ανωνύμων Εταιρειών (Φ.Α.Ε. Αθηνών, Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης) οι οποίες ελέγχουν την επιβολή της φορολογικής νομοθεσίας στις ανώνυμες εταιρείες των δύο μεγαλύτερων νομών της χώρας. Στο πλαίσιο αυτό, ενδέχεται οι ανώνυμες εταιρείες να καταλήγουν να αναλαμβάνουν υψηλότερο κόστος συμμόρφωσης προκειμένου να διασφαλίσουν ότι τα λάθη και οι παραλείψεις τους θα περιορίζονται στο ελάχιστο δυνατό επίπεδο. Με τον τρόπο αυτό, οι εταιρείες αυτές επιχειρούν να εξασφαλίσουν ότι δεν θα βρεθούν στο «μικροσκόπιο» των ελεγκτικών αρχών και να αποφύγουν τις συνέπειες μίας πιθανής μη συμμόρφωσης.

Επιπροσθέτως, στατιστικώς σημαντική παρουσιάζεται και η συσχέτιση μεταξύ του κόστους συμμόρφωσης και της **δραστηριοποίησης ή μη της επιχείρησης μέσω εξαγωγών**, μόνο, ωστόσο, όσον αφορά το κόστος εκπαίδευσης για τη διαδικασία συμμόρφωσης. Το συμπέρασμα αυτό επιβεβαιώνει ως ένα βαθμό την υπόθεση Y_8 σε

επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας μικρότερο του 5%. Υποδηλώνει δε, ότι οι εξαγωγικές επιχειρήσεις επενδύουν στην εκπαίδευση του προσωπικού τους σε σημαντικότερο βαθμό, πιθανότατα προκειμένου να καταστούν ικανές να συμμορφωθούν με τις περισσότερο πολύπλοκες ρυθμίσεις της νομοθεσίας.

Στατιστικά σημαντικές διαφορές του κόστους συμμόρφωσης παρατηρούνται επίσης και για τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται **σε διαφορετικούς κλάδους της οικονομίας ή σε διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές** της χώρας, επιβεβαιώνοντας μερικώς τις υποθέσεις Y_5 και Y_6 . Ενδεικτικά, οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στον κλάδο της μεταποίησης καθώς και στον κλάδο του χονδρικού και του λιανικού εμπορίου παρουσιάζονται να επωμίζονται υψηλότερο κόστος συμμόρφωσης σε σύγκριση με τον κλάδο αναφοράς (γεωργία, δασοκομία, αλιεία), όλων των υπολοίπων παραγόντων σταθερών. Αντιστοίχως, το κόστος συμμόρφωσης των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται σε συγκεκριμένες γεωγραφικές περιοχές της χώρας (όπως, για παράδειγμα, στη Στερεά Ελλάδα και τη Μακεδονία), παρουσιάζεται διαφορετικό σε στατιστικώς σημαντικά επίπεδα από αυτό των επιχειρήσεων της γεωγραφικής περιφέρειας που χρησιμοποιείται ως περιφέρεια αναφοράς (Θράκη).

Τέλος, σημειώνεται ότι δεν κατέστη δυνατό να επιβεβαιωθούν οι υποθέσεις Y_4 και Y_9 αναφορικά, αντιστοίχως, με τη συσχέτιση του κόστους συμμόρφωσης με την έκταση των δραστηριοτήτων της επιχείρησης και τη χρήση ή μη ειδικού λογισμικού για την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων.

16. Η άποψη των επιχειρήσεων για το ελληνικό φορολογικό σύστημα

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζουν επίσης η στάση, οι πεποιθήσεις και οι απόψεις των συμμετεχόντων στην έρευνα για το ελληνικό φορολογικό σύστημα, όπως εκφράστηκαν από τις απαντήσεις τους στην τρίτη ενότητα του ερωτηματολογίου.

Σημειώνεται ότι στην ενότητα αυτή οι συμμετέχοντες στην έρευνα κλήθηκαν να τοποθετηθούν σε μία σειρά 12 δομημένων προτάσεων για τις οποίες παρέχονταν δυνητικές απαντήσεις σε μία κλίμακα 5 σημείων (διαφωνώ απολύτως έως συμφωνώ απολύτως). Η απάντηση των ερωτώμενων υποδήλωνε το βαθμό συμφωνίας ή διαφωνίας τους με την τιθέμενη πρόταση.

Παρατίθενται ακολούθως ανά ερώτηση τα συγκεντρωτικά αποτελέσματα αυτής της ενότητας της έρευνας. Στο τέλος του παρόντος κεφαλαίου, παρατίθενται επιπροσθέτως συνοπτικά και οι απόψεις των ερωτηθέντων σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο μπορεί η διαδικασία της φορολογικής συμμόρφωσης να γίνει απλούστερη.

16.1. Τα διοικητικά οφέλη της φορολογικής συμμόρφωσης

Η υποχρέωση συμμόρφωσης των επιχειρήσεων με τη φορολογική νομοθεσία συνεπάγεται, όπως έχει ήδη αναφερθεί, την αυστηρότερη καταγραφή των εσόδων, των εξόδων, των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων της επιχείρησης. Στο πλαίσιο αυτό, ζητήθηκε από τους συμμετέχοντες στην έρευνα να εκφράσουν το βαθμό συμφωνίας ή διαφωνίας τους ως προς τα διοικητικά οφέλη που απορρέουν για την επιχείρηση κατά τη διαδικασία της φορολογικής συμμόρφωσης.

Τα αποτελέσματα αναμφίβολα αποτελούν μία σημαντική ένδειξη ότι οι επιχειρήσεις αντιλαμβάνονται και αποδέχονται τα διοικητικά οφέλη που απολαμβάνουν λόγω της υποχρέωσης συμμόρφωσής τους με τη φορολογική νομοθεσία.

Αναλυτικότερα, το 62,73% των συμμετεχόντων στην έρευνα (170 απαντήσεις) συμφωνεί («συμφωνώ» ή «συμφωνώ απολύτως») ότι «η διαδικασία της φορολογικής συμμόρφωσης συμβάλλει στην τήρηση ακριβέστερων στοιχείων και στην καλύτερη κατανόηση της οικονομικής θέσης της επιχείρησης (κερδοφορία, ταμειακές ροές)». Ουδέτερη θέση διατυπώνει το 23,99% (65 απαντήσεις) ενώ αρνητική θέση εκδηλώνει μόλις το 13,29% των ερωτηθέντων (36 απαντήσεις). Παρατίθενται στον ακόλουθο πίνακα τα συγκεντρωτικά αποτελέσματα της συγκεκριμένης ερώτησης.

Πίνακας 40

Οι απαντήσεις των συμμετεχόντων στην έρευνα σχετικά με τα διοικητικά οφέλη της φορολογικής συμμόρφωσης

Η διαδικασία της φορολογικής συμμόρφωσης συμβάλλει στην τήρηση ακριβέστερων στοιχείων και στην καλύτερη κατανόηση της οικονομικής θέσης της επιχείρησης (κερδοφορία, ταμειακές ροές)	Συχνότητα	Ποσοστό	Αθροιστική συχνότητα
Διαφωνώ απολύτως (1)	11	4,06	4,06
Διαφωνώ (2)	25	9,23	13,28
Δεν είμαι βέβαιος (3)	65	23,99	37,27
Συμφωνώ (4)	129	47,60	84,87
Συμφωνώ απολύτως (5)	41	15,13	100,00
Σύνολο	271	100,00	

16.2. Τα ταμειακά οφέλη της φορολογικής συμμόρφωσης

Ομοίως, οι συμμετέχοντες στην έρευνα αποδέχονται στην πλειονότητά τους ότι η διαδικασία της φορολογικής συμμόρφωσης και ειδικότερα η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου μισθωτών υπηρεσιών βελτιώνει τις ταμειακές ροές της επιχείρησης.

Όπως αναφέρθηκε προηγουμένως, στο πλαίσιο της συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία, οι επιχειρήσεις υποχρεούνται συχνά να παρακρατούν φόρους τους οποίους αποδίδουν σε μεταγενέστερο χρόνο στο κράτος (π.χ. 1 ή 3 μήνες μετά το χρόνο παρακράτησης), όπως ενδεικτικά συμβαίνει και με το φόρο εισοδήματος που παρακρατείται κατά την καταβολή του μισθού των εργαζομένων της επιχείρησης.

Οι συμμετέχοντες στην έρευνα φαίνεται να αναγνωρίζουν το όφελος αυτό καθώς το 43,59% των συμμετεχόντων (119 απαντήσεις) συμφωνεί («συμφωνώ» ή «συμφωνώ απολύτως») ότι «η παρακράτηση του φόρου μισθωτών υπηρεσιών και η μεταγενέστερη απόδοσή του στο κράτος βελτιώνει τις ταμειακές ροές της επιχείρησης». Αντίθετη άποψη εκφράζει το 32,24% των ερωτώμενων (88 απαντήσεις) ενώ ουδέτερη στάση, τέλος, τηρεί το 24,18% των ερωτηθέντων (66 απαντήσεις). Παρατίθενται στον ακόλουθο πίνακα τα συγκεντρωτικά αποτελέσματα της συγκεκριμένης ερώτησης.

Πίνακας 41

Οι απαντήσεις των συμμετεχόντων στην έρευνα σχετικά με τα ταμειακά οφέλη της φορολογικής συμμόρφωσης

Η παρακράτηση του φόρου μισθωτών υπηρεσιών και η μεταγενέστερη απόδοσή του στο κράτος βελτιώνει τις ταμειακές ροές της επιχείρησης	Συχνότητα	Ποσοστό	Αθροιστική συχνότητα
Διαφωνώ απολύτως (1)	20	7,33	7,33
Διαφωνώ (2)	68	24,91	32,23
Δεν είμαι βέβαιος (3)	66	24,18	56,41
Συμφωνώ (4)	98	35,90	92,31
Συμφωνώ απολύτως (5)	21	7,69	100,00
Σύνολο	273	100,00	

16.3. Τα ψυχικά κόστη της φορολογικής συμμόρφωσης

Η διαδικασία της φορολογικής συμμόρφωσης συνεπάγεται επίσης και ψυχολογικό κόστος για τους φορολογούμενους, ένα γεγονός που επιβεβαιώνεται και από τις απαντήσεις των συμμετεχόντων στην έρευνα. Αναλυτικότερα, η πλειονότητα των ερωτηθέντων με ποσοστό 71,64% (ή 197 απαντήσεις) απαντά ότι «πριν την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της επιχείρησης, νιώθω αγχωμένος/η». Ανάλογο ποσοστό (66,06% ή 181 απαντήσεις) δηλώνει ακολούθως ότι «μετά από την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της επιχείρησης, νιώθω ήρεμος/η». Οι απαντήσεις αυτές είναι αναμφίβολα ενδεικτικές ότι οι συμμετέχοντες στην έρευνα αντιλαμβάνονται το πνευματικό και συναισθηματικό κόστος της φορολογικής συμμόρφωσης, το άγχος και τη ψυχολογική πίεση της διαδικασίας. Το κόστος αυτό δεν μπορεί να μετατραπεί άμεσα σε χρηματικό κόστος, είναι, όμως, ιδιαιτέρως πιθανό οι φορολογούμενοι να είναι πρόθυμοι να αναλάβουν ένα χρηματικό κόστος συνεργασίας με εξωτερικούς συνεργάτες, προκειμένου να απαλλαγούν από το άγχος εκπλήρωσης των φορολογικών τους υποχρεώσεων. Παρατίθενται ακολούθως τα συγκεντρωτικά αποτελέσματα των δύο προαναφερθεισών ερωτήσεων.

Πίνακας 42

Οι απαντήσεις των συμμετεχόντων στην έρευνα σχετικά με τα ψυχικά κόστη της φορολογικής συμμόρφωσης

Πριν από την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της επιχείρησης, νιώθω αγχωμένος/η.	Συχνότητα	Ποσοστό	Αθροιστική συχνότητα
Διαφωνώ απολύτως (1)	11	4,00	4,00
Διαφωνώ (2)	44	16,00	20,00
Δεν είμαι βέβαιος (3)	23	8,36	28,36
Συμφωνώ (4)	124	45,09	73,45
Συμφωνώ απολύτως (5)	73	26,55	100,00
Σύνολο	275	100,00	

Μετά από την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της επιχείρησης, νιώθω ήρεμος/η.	Συχνότητα	Ποσοστό	Αθροιστική συχνότητα
Διαφωνώ απολύτως (1)	14	5,11	5,11
Διαφωνώ (2)	32	11,68	16,79
Δεν είμαι βέβαιος (3)	47	17,15	33,94
Συμφωνώ (4)	124	45,26	79,20
Συμφωνώ απολύτως (5)	57	20,80	100,00
Σύνολο	274	100,00	

16.4. Η άποψη των ερωτηθέντων για την πολυπλοκότητα της φορολογικής νομοθεσίας

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει επίσης η άποψη των ερωτηθέντων για την πολυπλοκότητα της φορολογικής νομοθεσίας. Τα αποτελέσματα, όπως ήταν αναμενόμενο, δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ενθαρρυντικά για το έργο των διαμορφωτών της φορολογικής πολιτικής.

Αναλυτικότερα, η συντριπτική πλειονότητα των ερωτηθέντων (89,05% ή 244 απαντήσεις) διαφωνεί («διαφωνώ απολύτως» ή «διαφωνώ») ότι η «φορολογική νομοθεσία είναι απλή στην κατανόηση». Αντιθέτως, μόλις το 1,82% αυτών χαρακτηρίζει «απλή» την κατανόησή της.

Θεωρούμε ότι η έντονη, όπως εκφράζεται από τα ανωτέρω ποσοστά, κριτική στον τρόπο νομοθέτησης έρχεται ως αποτέλεσμα μίας περιόδου με πλήθος σημαντικών φορολογικών νόμων που μετέβαλαν σημαντικά το τοπίο στη φορολογική νομοθεσία σε συνέχεια της υπογραφής του πρώτου Μνημονίου Οικονομικών και Χρηματοπιστωτικών Πολιτικών (Απρίλιος, 2010). Οι νόμοι αυτοί μεταβλήθηκαν, μάλιστα, πολυάριθμες φορές κατά την περίοδο που διανύουμε, συντελώντας σε σημαντικό βαθμό στην άποψη των συμμετεχόντων περί πολυπλοκότητας της φορολογικής νομοθεσίας.

Επιπλέον, οι συμμετέχοντες στην έρευνα εκφράζουν στο μεγαλύτερο μέρος τους την άποψη ότι «όσο μεγαλύτερος σε έκταση είναι ένας φορολογικός νόμος, τόσο περισσότερο πολύπλοκος είναι» (84,93% ή 231 απαντήσεις). Είναι κοινά παραδεκτό, ως εκ τούτου, ότι η έκταση ενός φορολογικού νόμου προκαλεί δυσαρέσκεια στις επιχειρήσεις.

Διατυπώνοντας μία προσωπική θέση, πρέπει να επισημάνουμε ότι δεν θεωρούμε ότι ένας μεγάλος σε έκταση νόμος είναι σε κάθε περίπτωση περισσότερο πολύπλοκος από έναν μικρότερο. Έχουν καταγραφεί σύντομοι νόμοι οι οποίοι συντάχθηκαν στο πλαίσιο της διαχρονικής προσπάθειας της πολιτικής ηγεσίας για απλούστερη νομοθέτηση, προκαλώντας, ωστόσο, μεγαλύτερη αβεβαιότητα στους φορολογούμενους. Ο λόγος είναι ότι στην προσπάθεια μείωσης του αριθμού των σελίδων ενός νόμου συχνά παραλείπονται ουσιώδεις διατάξεις, οδηγώντας ουσιαστικά σε μία μεταβίβαση της νομοθετικής εξουσίας από τη Βουλή στο αρμόδιο υπουργείο και τους υπαλλήλους του. Κρίνουμε, συμπερασματικά, ότι η απλότητα ή η πολυπλοκότητα ενός φορολογικού νόμου αποτελεί αναμφίβολα συνάρτηση και άλλων παραγόντων, όπως είναι ενδεικτικά, και όχι περιοριστικά, η έκταση των προτάσεών του, ο τρόπος με τον οποίο διατυπώνονται αυτές καθώς και οι τυχόν νέες ορολογίες που χρησιμοποιούνται στο κείμενο του νόμου.

Παρατίθενται ακολούθως οι συγκεντρωτικές απαντήσεις για την άποψη των ερωτηθέντων σχετικά με την πολυπλοκότητα της φορολογικής νομοθεσίας.

Πίνακας 43

Οι απαντήσεις των συμμετεχόντων στην έρευνα ως προς την πολυπλοκότητα της φορολογικής νομοθεσίας

Η φορολογική νομοθεσία είναι απλή στην κατανόηση.	Συχνότητα	Ποσοστό	Αθροιστική συχνότητα
Διαφωνώ απολύτως (1)	153	55,84	55,84
Διαφωνώ (2)	91	33,21	89,05
Δεν είμαι βέβαιος (3)	25	9,12	98,18
Συμφωνώ (4)	5	1,82	100,00
Συμφωνώ απολύτως (5)	0	0	100,00
Σύνολο	274	100,00	

Πίνακας 44

Οι απαντήσεις των συμμετεχόντων στην έρευνα ως προς την έκταση των φορολογικών νόμων

Όσο μεγαλύτερος σε έκταση είναι ένας φορολογικός νόμος, τόσο περισσότερο πολύπλοκος είναι	Συχνότητα	Ποσοστό	Αθροιστική ή συχνότητα
Διαφωνώ απολύτως (1)	10	3,68	3,68
Διαφωνώ (2)	14	5,15	8,82
Δεν είμαι βέβαιος (3)	17	6,25	15,07
Συμφωνώ (4)	89	32,72	47,79
Συμφωνώ απολύτως (5)	142	52,21	100,00
Σύνολο	272	100,00	

16.5. Η άποψη των ερωτηθέντων για τις μεταβολές της φορολογικής νομοθεσίας

Το ζήτημα των μεταβολών της φορολογικής νομοθεσίας ήταν το αμέσως επόμενο θέμα που τέθηκε στους συμμετέχοντες στην έρευνα. Οι απαντήσεις τους είναι ενδεικτικές της αντίληψης που επικρατεί στην Ελλάδα, τόσο των φορολογουμένων όσο και των διαμορφωτών της φορολογικής νομοθεσίας, για τις μεταβολές των φορολογικών νόμων.

Αναλυτικότερα, η συντριπτική πλειονότητα των ερωτηθέντων (89,09% ή 245 απαντήσεις) συμφωνεί ότι «η φορολογική νομοθεσία πρέπει να μεταβάλλεται μόνο

όταν αυτό είναι απολύτως απαραίτητο». Την ίδια ακριβώς στιγμή, εξίσου μεγάλο ποσοστό των ερωτηθέντων (79,93% ή 219 απαντήσεις) κρίνει ότι η «φορολογική νομοθεσία απαιτεί αυτή τη στιγμή σημαντικές μεταβολές». Παρατηρούμε, δηλαδή, το οξύμωρο, η συντριπτική πλειονότητα των ερωτηθέντων να «ζητά» με τις απαντήσεις της ένα σταθερό φορολογικό νομοθετικό πλαίσιο και ταυτόχρονα να «ζητά» μεταβολές στη φορολογική νομοθεσία. Θεωρούμε εκ των πραγμάτων ότι η αντίληψη αυτή των ερωτηθέντων είναι εν πολλοίς και αντίληψη των διαμορφωτών της φορολογικής πολιτικής, οι οποίοι «ευαγγελίζονται» ένα σταθερό φορολογικό σύστημα, πάντοτε, ωστόσο, μετά τις μεταβολές που οι ίδιοι πραγματοποιούν. Δεδομένων δε, των συχνών μεταβολών στην πολιτική ηγεσία και κατ' επέκταση των συχνών μεταβολών των επικεφαλής των διαμορφωτών της φορολογικής νομοθεσίας, γινόμαστε στην Ελλάδα συχνά μάρτυρες μεγάλων μεταβολών στη φορολογική νομοθεσία, η διάρκεια ισχύος των οποίων δεν υπερβαίνει τα 2 ή 3 έτη.

Ενδεικτικά, μπορούμε να αναφερθούμε στην αντικατάσταση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992) με τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Ν. 4093/2012), ο οποίος ίσχυσε από 1.1.2013. Ο νόμος αυτός ακολούθως αντικαταστάθηκε από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014), τα οποία ισχύουν από 1.1.2015. Ομοίως, μπορούμε επίσης να αναφερθούμε στην αντικατάσταση της ενιαίας προοδευτικής κλίμακας φορολόγησης του εισοδήματος των φυσικών προσώπων, όπως ίσχυε με το ν. 2238/1994, με τις αυτοτελείς κλίμακες φορολόγησης του εισοδήματος από διάφορες πηγές που ορίστηκαν με το ν. 4172/2013 και ίσχυσαν από 1.1.2014. Από 1.1.2016, με την τροποποίηση του ν. 4172/2013 με το ν. 4387/2016, δύο από τις κλίμακες αυτές ενοποιούνται εκ νέου (εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και συντάξεις και εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα), επιστρέφοντας εν μέρει τη φορολόγηση του εισοδήματος των φυσικών προσώπων στις προ του ν. 4172/2013 διατάξεις.

Παρατίθενται συγκεντρωτικά ακολούθως οι απαντήσεις σχετικά με την άποψη των ερωτηθέντων ως προς τις μεταβολές της φορολογικής νομοθεσίας.

Πίνακας 45

Οι απαντήσεις των συμμετεχόντων στην έρευνα σχετικά με τις μεταβολές της φορολογικής νομοθεσίας

Η φορολογική νομοθεσία πρέπει να μεταβάλλεται μόνο όταν αυτό είναι απολύτως απαραίτητο.	Συχνότητα	Ποσοστό	Αθροιστική συχνότητα
Διαφωνώ απολύτως (1)	8	2,91	2,91
Διαφωνώ (2)	14	5,09	8,00
Δεν είμαι βέβαιος (3)	8	2,91	10,91
Συμφωνώ (4)	91	33,09	44,00
Συμφωνώ απολύτως (5)	154	56,00	100,00
Σύνολο	275	100,00	
Η φορολογική νομοθεσία δεν απαιτεί αυτή τη στιγμή σημαντικές μεταβολές.	Συχνότητα	Ποσοστό	Αθροιστική συχνότητα
Διαφωνώ απολύτως (1)	101	36,86	36,86
Διαφωνώ (2)	118	43,07	79,93
Δεν είμαι βέβαιος (3)	45	16,42	96,35
Συμφωνώ (4)	5	1,82	98,18
Συμφωνώ απολύτως (5)	5	1,82	100,00
Σύνολο	274	100,00	

16.6. Η άποψη των ερωτηθέντων για την κατανομή των φορολογικών υποχρεώσεων στο έτος και τις καταληκτικές προθεσμίες

Ενδιαφέρον παρουσιάζουν επίσης και οι θέσεις των συμμετεχόντων στην έρευνα σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο κατανέμονται οι φορολογικές υποχρεώσεις στη διάρκεια του έτους και την τήρηση των καταληκτικών προθεσμιών των υποχρεώσεων αυτών.

Συγκεκριμένα, η πλειονότητα των ερωτηθέντων (62,05% ή 170 απαντήσεις) διαφωνεί ότι «οι φορολογικές υποχρεώσεις κατανέμονται χρονικά ομοιόμορφα στη διάρκεια του έτους». Οι απαντήσεις αυτές υποστηρίζουν το πάγιο αίτημα των επιχειρήσεων και των επαγγελματικών οργανώσεων των λογιστών για ορθότερη χρονική κατανομή των υποχρεώσεων αυτών, προκειμένου να αποφεύγονται περίοδοι

έντονης «συμφόρησης» σε οικονομικές διευθύνσεις και λογιστήρια, οι οποίες δυσχεραίνουν τη διαδικασία φορολογικής συμμόρφωσης.

Σε συνέχεια των προηγούμενων απαντήσεων, ένα μικρότερο ποσοστό των ερωτηθέντων (43,96% ή 120 απαντήσεις) συμφωνεί ότι «οι προθεσμίες που ορίζονται από το Υπουργείο Οικονομικών για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων δεν πρέπει να παρατείνονται». Κρίνουμε ότι η θέση αυτή των ερωτηθέντων αποτελεί μία έμμεση διατύπωση της επιθυμίας τους για μείωση της αβεβαιότητας στη διαδικασία της φορολογικής συμμόρφωσης, δεδομένου ότι οι σταθερές καταληκτικές προθεσμίες βελτιώνουν την αξιοπιστία της φορολογικής αρχής και συμβάλλουν στη μείωση του ψυχικού κόστους που αναλαμβάνουν οι εργαζόμενοι κατά τη διαδικασία συμμόρφωσης.

Συνοψίζοντας, μπορούμε να επισημάνουμε ότι η σωστή κατανομή των φορολογικών υποχρεώσεων στο έτος και η μη μεταβολή των καταληκτικών προθεσμιών αποτελεί τον ιδανικό συνδυασμό για την πλειονότητα των συμμετεχόντων σχετικά με το ζήτημα του χρόνου εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων. Παρατίθενται ακολούθως τα συγκεντρωτικά αποτελέσματα των συγκεκριμένων δύο ερωτήσεων.

Πίνακας 46

Οι απαντήσεις των συμμετεχόντων στην έρευνα σχετικά με τη χρονική κατανομή των φορολογικών υποχρεώσεων

Οι φορολογικές υποχρεώσεις κατανέμονται χρονικά ομοιόμορφα στη διάρκεια του έτους	Συχνότητα	Ποσοστό	Αθροιστική συχνότητα
Διαφωνώ απολύτως (1)	42	15,33	15,33
Διαφωνώ (2)	128	46,72	62,04
Δεν είμαι βέβαιος (3)	62	22,63	84,67
Συμφωνώ (4)	40	14,60	99,27
Συμφωνώ απολύτως (5)	2	0,73	100,00
Σύνολο	274	100,00	

Πίνακας 47

Οι απαντήσεις των συμμετεχόντων στην έρευνα σχετικά με τις καταληκτικές προθεσμίες των φορολογικών υποχρεώσεων

Οι προθεσμίες που ορίζονται από το Υπουργείο Οικονομικών για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων δεν πρέπει να παρατείνονται	Συχνότητα	Ποσοστό	Αθροιστική συχνότητα
Διαφωνώ απολύτως (1)	29	10,62	10,62
Διαφωνώ (2)	56	20,51	31,14
Δεν είμαι βέβαιος (3)	68	24,91	56,04
Συμφωνώ (4)	90	32,97	89,01
Συμφωνώ απολύτως (5)	30	10,99	100,00
Σύνολο	273	100,00	

16.7. Η άποψη των ερωτηθέντων για τις αποφάσεις/εγκυκλίες οδηγίες του Υπουργείου Οικονομικών

Τη θέσπιση ενός φορολογικού νόμου ακολουθεί, κατά κανόνα, σειρά αποφάσεων και ερμηνευτικών εγκυκλίων του Υπουργείου Οικονομικών που ρυθμίζουν διαδικαστικά ζητήματα και παρέχουν οδηγίες για την ορθή εφαρμογή του. Στο πλαίσιο αυτό, ζητήθηκε από τους συμμετέχοντες στην έρευνα να τοποθετηθούν συμφωνώντας ή διαφωνώντας ως προς το εάν οι αποφάσεις και οι εγκύκλιοι του Υπουργείου Οικονομικών απλοποιούν τη διαδικασία της φορολογικής συμμόρφωσης.

Η πλειονότητα των ερωτηθέντων (ποσοστό 45,79%, ή 125 απαντήσεις) διαφωνεί ότι «οι αποφάσεις και οι εγκύκλιοι του Υπουργείου Οικονομικών απλοποιούν τη διαδικασία της φορολογικής συμμόρφωσης». Αντιθέτως, το 21,24% αυτών συμφωνεί με την εν λόγω πρόταση ενώ σημαντικό ποσοστό (32,97%, ή 90 απαντήσεις) τηρεί ουδέτερη στάση.

Οι απαντήσεις των συμμετεχόντων στην έρευνα στην τιθέμενη πρόταση αποτελούν αναμφίβολα μία ακόμη έκφραση δυσαρέσκειας προς τη Φορολογική Διοίκηση. Θεωρούμε ότι, κατά κανόνα, οι αποφάσεις ή οι ερμηνευτικές οδηγίες του Υπουργείου Οικονομικών απλοποιούν την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Αναμφίβολα, ωστόσο, υφίστανται περιπτώσεις όπου οι παρεχόμενες οδηγίες θα μπορούσαν να είχαν διατυπωθεί προσεκτικότερα. Έχουν καταγραφεί, επίσης,

περιπτώσεις όπου εκδίδονται οδηγίες οι οποίες έρχονται σε αντίθεση είτε με προηγούμενες θέσεις της φορολογικής διοίκησης είτε ακόμα και με τον ίδιο το νόμο, προκαλώντας σύγχυση στους φορολογουμένους και δυσχεραίνοντας τη διαδικασία της φορολογικής συμμόρφωσης. Δεδομένου ότι το έργο της ερμηνείας της φορολογικής νομοθεσίας είναι κρίσιμο για τη σχέση φορολογούμενου και φορολογικής αρχής, μία τυχόν αυθαίρετη ερμηνεία του Υπουργείου Οικονομικών κλονίζει την εμπιστοσύνη που πρέπει να περιβάλλει τη σχέση αυτή, με προεκτάσεις μεγαλύτερες από αυτές που γίνονται ευθέως αντιληπτές. Οι φορολογούμενοι αντιμετωπίζουν τις θέσεις του Υπουργείου Οικονομικών με καχυποψία και γίνονται επιφυλακτικοί προς τις τοποθετήσεις των αρμοδίων υπαλλήλων. Το γεγονός αυτό αποτυπώνεται χαρακτηριστικά στα αποτελέσματα της συγκεκριμένης ερώτησης, τα οποία παρατίθενται αναλυτικά ακολούθως.

Πίνακας 48

Οι απαντήσεις των συμμετεχόντων στην έρευνα σχετικά με τη θέση τους για τις αποφάσεις και εγκυκλίους του Υπουργείου Οικονομικών

Οι αποφάσεις/εγκύκλιοι του Υπουργείου Οικονομικών απλοποιούν τη διαδικασία της φορολογικής συμμόρφωσης	Συχνότητα	Ποσοστό	Αθροιστική συχνότητα
Διαφωνώ απολύτως (1)	54	19,78	19,78
Διαφωνώ (2)	71	26,01	45,79
Δεν είμαι βέβαιος (3)	90	32,97	78,75
Συμφωνώ (4)	53	19,41	98,17
Συμφωνώ απολύτως (5)	5	1,83	100,00
Σύνολο	273	100,00	

Έντονη δυσαρέσκεια εκφράζουν επίσης οι συμμετέχοντες στην έρευνα για το χρόνο στον οποίο καθίστανται διαθέσιμες οι αποφάσεις και οι ερμηνευτικές εγκυκλίες οδηγίες του Υπουργείου Οικονομικών. Ειδικότερα, το 77,29% των συμμετεχόντων (211 απαντήσεις) διαφωνεί («διαφωνώ απολύτως», «διαφωνώ») με την πρόταση «Οι αποφάσεις/εγκύκλιοι του Υπουργείου Οικονομικού είναι διαθέσιμες στο σωστό χρόνο». Αντιθέτως, μόλις το 4,03% των ερωτηθέντων (11 απαντήσεις) συμφωνεί με την εν λόγω πρόταση.

Ερμηνεύοντας το αποτέλεσμα αυτό, θα πρέπει να επισημάνουμε ότι, όπως έχει ήδη προαναφερθεί, ο χρόνος διενέργειας της έρευνας συνέπεσε με μία περίοδο σημαντικών μεταβολών στη φορολογική νομοθεσία. Κατά την περίοδο αυτή, πραγματοποιήθηκε η μετάβαση από τον προηγούμενο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994) στον ισχύοντα (ν. 4172/2013). Παράλληλα, θεσπίστηκε μία σειρά άλλων σημαντικών φορολογικών νόμων με κυριότερο τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013). Οι νόμοι αυτοί μετέβαλαν ριζικά τον τρόπο με τον οποίο λειτουργούσαν οι επιχειρήσεις και δημιούργησαν σημαντικές απορίες και ζητήματα πρακτικής εφαρμογής της νομοθεσίας στα οποία ήταν απαραίτητη η καθοδήγηση από το Υπουργείο Οικονομικών. Πιθανολογούμε, ως εκ τούτου, ότι οι ερωτώμενοι εκφράζουν με τις απαντήσεις τους τη δυσαρέσκειά τους για το χρόνο που παρασχέθηκαν οι οδηγίες για την εφαρμογή των νέων φορολογικών νόμων. Μία δυσαρέσκεια που εν μέρει κρίνεται δικαιολογημένη, αν αναλογιστούμε ότι υφίστανται διατάξεις που ερμηνεύτηκαν από το Υπουργείο Οικονομικών με μεγάλη καθυστέρηση (ενδεικτικά, το άρθρο 27 του ν. 4172/2013 ερμηνεύτηκε με την εγκύκλιο Π.Ο.Λ. 1088, η οποία δημοσιεύτηκε στις 24 Ιουνίου του 2016, περίπου, δηλαδή, 3 χρόνια και 6 μήνες μετά την έναρξη ισχύος του νόμου).

Παρατίθενται ακολούθως οι συγκεντρωτικές απαντήσεις για την άποψη των ερωτηθέντων σχετικά με το χρόνο που καθίστανται διαθέσιμες οι αποφάσεις και οι εγκύκλιες οδηγίες του Υπουργείου Οικονομικών.

Πίνακας 49

Οι απαντήσεις των συμμετεχόντων στην έρευνα σχετικά με το χρόνο που καθίστανται διαθέσιμες οι αποφάσεις και οι εγκύκλιες οδηγίες του Υπουργείου Οικονομικών

Οι αποφάσεις/εγκύκλιοι του Υπουργείου Οικονομικού είναι διαθέσιμες στο σωστό χρόνο.	Συχνότητα	Ποσοστό	Αθροιστική συχνότητα
Διαφωνώ απολύτως (1)	112	41,03	41,03
Διαφωνώ (2)	99	36,26	77,29
Δεν είμαι βέβαιος (3)	51	18,68	95,97
Συμφωνώ (4)	11	4,03	100,00
Συμφωνώ απολύτως (5)	0	0	100,00
Σύνολο	273	100,00	

16.8. Σύνοψη των απαντήσεων των συμμετεχόντων στην έρευνα στην τρίτη ενότητα του ερωτηματολογίου

Συνοψίζοντας τις απαντήσεις των συμμετεχόντων στην έρευνα στις 12 προτάσεις που τους τέθηκαν σχετικά με το ελληνικό φορολογικό σύστημα, παραθέτουμε ακολούθως τα κυριότερα συμπεράσματα που εξάγονται. Ειδικότερα, η πλειονότητα των συμμετεχόντων στην έρευνα συμφωνεί ότι:

- Η διαδικασία της φορολογικής συμμόρφωσης συμβάλλει στην τήρηση ακριβέστερων στοιχείων και στην καλύτερη κατανόηση της οικονομικής θέσης της επιχείρησης (κερδοφορία, ταμειακές ροές)
- Η παρακράτηση του φόρου μισθωτών υπηρεσιών και η μεταγενέστερη απόδοσή του στο κράτος βελτιώνει τις ταμειακές ροές της επιχείρησης
- Πριν από την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της επιχείρησης, αυξάνεται η ψυχολογική πίεση προς τους εργαζόμενους. Η πίεση αυτή περιορίζεται μετά την εκπλήρωση της υποχρέωσης
- Η φορολογική νομοθεσία δεν είναι απλή στην κατανόηση
- Όσο μεγαλύτερος σε έκταση είναι ένας φορολογικός νόμος, τόσο περισσότερο πολύπλοκος είναι
- Η φορολογική νομοθεσία πρέπει να μεταβάλλεται μόνο όταν αυτό είναι απολύτως απαραίτητο
- Η φορολογική νομοθεσία απαιτεί αυτή τη στιγμή σημαντικές μεταβολές
- Οι φορολογικές υποχρεώσεις δεν κατανέμονται χρονικά ομοιόμορφα στη διάρκεια του έτους
- Οι προθεσμίες που ορίζονται από το Υπουργείο Οικονομικών για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων δεν πρέπει να παρατείνονται
- Οι αποφάσεις/εγκύκλιοι του Υπουργείου Οικονομικών δεν απλοποιούν τη διαδικασία της φορολογικής συμμόρφωσης
- Οι αποφάσεις/εγκύκλιοι του Υπουργείου Οικονομικού δεν είναι διαθέσιμες στο σωστό χρόνο.

16.9. Η άποψη των συμμετεχόντων στην έρευνα σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο θα μπορούσε να ήταν απλούστερη η διαδικασία της φορολογικής συμμόρφωσης

Εξαιρετικό ενδιαφέρον παρουσιάζουν επίσης οι απαντήσεις των συμμετεχόντων στην έρευνα σε ερώτηση «ανοικτού τύπου» σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο θα μπορούσε να ήταν απλούστερη η διαδικασία συμμόρφωσης της επιχείρησης με τις φορολογικές της υποχρεώσεις.

Οι συμμετέχοντες στην έρευνα εκμεταλλεύτηκαν σε σημαντικό βαθμό το βήμα που τους παρασχέθηκε και τοποθετήθηκαν στην ανοικτού τύπου ερώτηση τόσο για τη διαδικασία φορολογικής συμμόρφωσης όσο και γενικότερα για το φορολογικό σύστημα της χώρας.

Συγκεκριμένα, στην ερώτηση αυτή, η απάντηση της οποίας ήταν προαιρετική, απάντησε περίπου το 18% των συμμετεχόντων στην έρευνα. Συγκεντρώθηκαν αναλυτικά 51 απαντήσεις και περισσότερες από 3.300 λέξεις σε σύνολο 285 υποβληθέντων ερωτηματολογίων.

Είναι δε, άξιο αναφοράς ότι οι απαντήσεις των συμμετεχόντων κινούνται επάνω σε κοινούς άξονες, καθώς επισημαίνονται παρόμοιοι προβληματισμοί οι οποίοι μπορούν να ομαδοποιηθούν σε βασικές κατηγορίες. Οι αναλυτικές απαντήσεις των συμμετεχόντων παρατίθενται στο σύνολό τους στο Παράρτημα Β3 του μέρους αυτού της παρούσας διατριβής.

Ειδικότερα, οι απαντήσεις των ερωτηθέντων μπορούν να συνοψιστούν στον τρόπο με τον οποίο αντιλαμβάνονται την πολυπλοκότητα και τις συνεχείς μεταβολές της φορολογικής νομοθεσίας, τη διαρκή έκδοση διευκρινιστικών εγκυκλίων επί της φορολογικής νομοθεσίας καθώς και το χρόνο εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων. Υπάρχουν απαντήσεις, επίσης, που εστιάζουν στην έλλειψη εμπιστοσύνης στους ασκούντες τη φορολογική πολιτική καθώς και στο αίσθημα της έλλειψης σεβασμού της φορολογικής αρχής έναντι των φορολογουμένων. Μέσα στις απαντήσεις τους, οι ερωτηθέντες καταθέτουν προτάσεις τόσο για τη διαδικασία της φορολογικής συμμόρφωσης όσο και γενικότερα για το φορολογικό σύστημα της χώρας.

Αναλυτικότερα, το αίσθημα δυσαρέσκειας σχετικά με την **πολυπλοκότητα της φορολογικής νομοθεσίας** είναι διάχυτο στις απαντήσεις των συμμετεχόντων στην έρευνα. Οι ενστάσεις των συμμετεχόντων εστιάζουν τόσο στην έκταση της

φορολογικής νομοθεσίας όσο και στη δυσκολία κατανόησής της, σημεία που καθιστούν αναμφίβολα δυσχερέστερη τη διαδικασία της φορολογικής συμμόρφωσης.

Ειδικότερα, το φορολογικό σύστημα χαρακτηρίζεται ως «δυσνόητο» ή «ακατανόητο». Η πολυπλοκότητα των νόμων υποστηρίζεται ότι μετατρέπει τις φορολογικές υποχρεώσεις «σε αγώνα χωρίς τερματισμό». Οι ερωτηθέντες ζητούν «σαφήνεια» από το νομοθέτη ώστε να μην απαιτείται «υποβολή ερωτημάτων στα αρμόδια τμήματα του Υπουργείου Οικονομικών» και «να μην αναγκάζονται οι λογιστές και οι φοροτεχνικοί να ερμηνεύουν κατά κρίση τους νόμους και τις εγκυκλίους». Ζητούν επίσης εύγλωττα, οι νόμοι «να είναι γραμμένοι σε σωστά Ελληνικά και όχι σε ελληνικά που ακόμη και ο πιο γνωστός γλωσσολόγος αδυνατεί να καταλάβει».

Υποστηρίζουν δε, ότι «η φορολογική νομοθεσία πρέπει να απαρτίζεται μόνον από λίγες σελίδες, απλές και κατανοητές για τον καθένα». Στο ίδιο πλαίσιο, σημειώνεται ότι «το σύνολο των φορολογικών νόμων θα έπρεπε να περιλαμβάνόταν σε ένα τόμο 50-60 σελίδων και χωρίς ερμηνευτικές διατάξεις» ή «σε 5 άρθρα» για κάθε βασικό φορολογικό νόμο.

Αναφορικά με την πολυνομία, ορισμένοι σημειώνουν καίρια ότι «έχουμε χαθεί μέσα στους νόμους και στις διατάξεις», δεδομένου ότι «υπάρχουν πολλοί νόμοι και πολλές υποπεριπτώσεις». «Το αποτέλεσμα είναι να μην μπορούν και οι ίδιοι οι υπάλληλοι των Υπουργείων – ΔΟΥ (εφοριακοί) καθώς και τα φορολογικά - λογιστικά γραφεία, οι ελεγκτικές εταιρείες και οι λογιστές να αποσαφηνίσουν και να αναλύσουν ένα νόμο και πώς αυτός ο νόμος κατά συνέπεια επηρεάζει την εκάστη εταιρεία». Στο πλαίσιο αυτό, κρίνεται ότι οι φορολογικοί νόμοι πρέπει «να αναφέρονται καθαρά στο φορολογικό σύστημα και όχι σε θέματα που ρυθμίζουν παράπλευρα αντικείμενα της οικονομικής ζωής».

Οι συχνές μεταβολές της φορολογικής νομοθεσίας καθώς και ο ελάχιστος χρόνος προσαρμογής που παρέχεται από το κράτος στις επιχειρήσεις αποτελούν, σύμφωνα με τις απαντήσεις των ερωτηθέντων, ένα ακόμη κοινό σημείο προβληματισμού για τις επιχειρήσεις.

Αναλυτικότερα, οι συχνές μεταβολές της νομοθεσίας «δημιουργούν αβεβαιότητα και δυσκολεύουν την επιχείρηση». Χαρακτηρίζονται ως «εφιαλτικές» («π.χ. καμιά χρόνια δεν είναι ίδια με την προηγούμενη, όσον αφορά τις φορολογικές υποχρεώσεις») και οδηγούν σε «δυσκολία παρακολούθησης» του φορολογικού συστήματος. Οι αλλαγές αυτές «αιφνιδιάζουν» τις επιχειρήσεις, οι οποίες ζητούν

«διαχρονικότητα» στην εφαρμογή του φορολογικού συστήματος. Το αίτημα «για σταθερό φορολογικό πλαίσιο σε βάθος χρόνου χωρίς αλλαγές που να ταράζουν το σύστημα άμεσα» επαναλαμβάνεται διαρκώς στις απαντήσεις των ερωτηθέντων ενώ επιτακτικά ζητείται «να μην αλλάζει η φορολογική νομοθεσία κάθε μήνα». Σημειώνεται δε, ως ιδιαίτερης σπουδαιότητας η ανάγκη διατήρησης σταθερού του φορολογικού συστήματος για συγκεκριμένη χρονική περίοδο.

Παράλληλα, ζητείται επαρκής χρόνος προσαρμογής στις μεταβολές της φορολογικής νομοθεσίας. Ενδεικτικά, ερωτηθέντες απαντούν ότι πρέπει «οι όποιες αλλαγές στην φορολογική νομοθεσία να ανακοινώνονται τουλάχιστον ένα χρόνο πριν την έναρξη της ισχύος τους, ώστε οι εμπλεκόμενοι να μπορούν να κάνουν την κατάλληλη προετοιμασία (επιστημονική και οικονομική)» ή εναλλακτικά «να ανακοινώνονται λίγο πριν το τέλος μιας χρήσης ώστε να είμαστε ενήμεροι και να ξεκινάμε την καινούργια χρήση με τις καινούργιες αλλαγές». Σε κάθε περίπτωση, οι ερωτηθέντες ζητούν εύλογο χρόνο, ώστε να κατανοηθεί η νέα νομοθεσία, να εκπαιδευτούν οι εμπλεκόμενοι και να προετοιμαστεί η επιχείρηση για την εφαρμογή της.

Παράπονα, επίσης, διατυπώνονται στο πλαίσιο των συνεχών μεταβολών της νομοθεσίας για την απουσία γενικής υποστήριξης στις φορολογικές εφαρμογές της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών ενώ ζητείται η «άμεση και συνεχής ενημέρωση τόσο των φορολογουμένων όσο και των υπαλλήλων του δημοσίου».

Άξια αναφοράς είναι, τέλος, η τοποθέτηση συμμετέχοντα στην έρευνα σχετικά με τις μεταβολές στο φορολογικό νομοθετικό πλαίσιο, σύμφωνα με τον οποίο «κάθε αλλαγή στο πολιτικό "τοπίο" θα πρέπει να "σέβεται το παρελθόν" και να νομοθετεί στα πλαίσια βελτιώσεων».

Πολυάριθμες αναφορές πραγματοποιούνται επίσης για τη **συνεχή έκδοση διευκρινιστικών εγκυκλίων** για την ερμηνεία και την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας.

Αποτελεί κοινό αίτημα της πλειονότητας των ερωτηθέντων η απλοποίηση της φορολογικής νομοθεσίας σε τέτοιο βαθμό, ώστε ιδανικά να μην απαιτούνται καθόλου ή να απαιτούνται λιγότερες σε αριθμό αποφάσεις ή διευκρινιστικές εγκυκλίαι από το Υπουργείο Οικονομικών, στη συνέχεια της δημοσίευσης του οποιουδήποτε φορολογικού νόμου. Στο πλαίσιο αυτό ζητείται η φορολογική νομοθεσία «να μην αφήνει περιθώρια αμφισβήτησης και διαφορετικών ερμηνειών», προκειμένου να μη

χρειάζονται «εγκύκλιοι επί εγκυκλίων και διευκρινίσεις επί διευκρινίσεων» για να γίνει κατανοητή και να εφαρμοστεί.

Η «αστείου έκδοση αποφάσεων και εγκυκλίων» επισημαίνεται επίσης ως ένα σημαντικό πρόβλημα του ελληνικού φορολογικού συστήματος. Χαρακτηριστικά σημειώνεται ότι «εκδίδονται κάθε λίγο και λιγάκι διευκρινιστικές εγκύκλιοι, οι οποίες αντί να λύνουν – επεξηγούν το πρόβλημα το κάνουν ακόμη δυσχερέστερο». Επιπρόσθετα, υποστηρίζεται ότι «πολλές διευκρινιστικές εγκύκλιοι αναιρούν πλήρως τους νόμους και δημιουργούν σύγχυση σε αυτούς που καλούνται να τους εφαρμόσουν». Ζητείται δε, οι εγκύκλιοι «να είναι ξεκάθαρες» και να μην απαιτούνται «συνεχώς εγκύκλιοι για το ίδιο θέμα».

Όσον αφορά το χρόνο έκδοσης των εγκυκλίων, επισημαίνεται ότι «σε πολλές περιπτώσεις ανακοινώνονται μετά την λήξη των προθεσμιών των φορολογικών υποχρεώσεων», γεγονός που τις καθιστά ανεπίκαιρες και δυσχεραίνει ακόμη περισσότερο τη διαδικασία της φορολογικής συμμόρφωσης. Ζητείται, ως εκ τούτου, οι αποφάσεις και οι διευκρινιστικές οδηγίες να δημοσιεύονται «εγκαίρως και πάντα πριν την έναρξη ισχύος του νόμου».

Αξιοσημείωτες είναι επίσης οι απαντήσεις των ερωτηθέντων σχετικά με το **χρόνο εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων**. Σημειώνεται χαρακτηριστικά ότι «δεν είναι σωστό όλες οι φορολογικές υποχρεώσεις του προηγούμενου έτους να μαζεύονται το Μάιο» και ζητείται οι «ημερομηνίες εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων να ορίζονται σε λογικές ημερομηνίες».

Μεταξύ των υπολοίπων ζητημάτων που μπορούμε να σταχυολογήσουμε, αξίζει να αναφερθούμε στην **έλλειψη εμπιστοσύνης στα στελέχη (πολιτικά και διοικητικά) που επωμίζονται το έργο της νομοθεσίας**. Υποστηρίζεται από τους ερωτηθέντες ότι «από τη νομοθετική ομάδα απουσιάζουν άνθρωποι με σχετική επαγγελματική γνώση του χώρου των επιχειρήσεων και των προβλημάτων τους». Γίνεται λόγος για αδυναμία του νομοθέτη «να εκφράσει και να αναλύσει την πραγματική εικόνα του συνόλου της οικονομίας» ενώ ζητείται η συμμετοχή ατόμων από την «πραγματική οικονομία» στη νομοθετική ομάδα καθώς και η στελέχωση του Υπουργείου Οικονομικών «από άτομα που έχουν τουλάχιστον 15-20 έτη εμπειρίας στην αγορά».

Διατυπώνεται, επίσης, η αίσθηση ότι η επιχείρηση στην Ελλάδα **δεν αντιμετωπίζεται με σεβασμό** από τις φορολογικές αρχές. Χαρακτηριστική η τοποθέτηση συμμετέχοντα στην έρευνα ότι «από την στιγμή κατά την οποία δεν

υπάρχει εμπιστοσύνη από το κράτος προς τις επιχειρήσεις θεωρώντας τις εν δυνάμει μη συμμορφούμενες και αλλάζοντας συνεχώς το φορολογικό πλαίσιο μέσα στο οποίο υποχρεώνονται οι επιχειρήσεις να κινούνται, δεν βλέπω πώς θα μπορούσε να απλουστευθεί η όλη διαδικασία συμμόρφωσης». Κρίνεται ως απαραίτητη, στο πλαίσιο αυτό, η αλλαγή στη λογική της αντιμετώπισης της επιχείρησης και η επαναδιαμόρφωση της σχέσης φορολογούμενου και φορολογικής αρχής σε ένα κλίμα αμοιβαίας εμπιστοσύνης.

Τέλος, στο πλαίσιο των απαντήσεων των συμμετεχόντων στην έρευνα στην εν λόγω ερώτηση **κατατίθενται και συγκεκριμένες προτάσεις για τη βελτίωση της διαδικασίας συμμόρφωσης της επιχείρησης** με τις απορρέουσες από τη φορολογική νομοθεσία υποχρεώσεις. Ενδεικτικά, απαριθμούνται ακολούθως κάποιες από τις προτάσεις αυτές, όπως διατυπώθηκαν από τους ερωτηθέντες:

- «Να υποβάλλεται μία και μοναδική δήλωση κάθε είδους φορολογίας, να προσδιορίζεται ένα και μοναδικό ποσό φόρου, σε μία και μοναδική προθεσμία (π.χ. 30/9)»
- «Να ομαδοποιηθούν οι υποχρεώσεις των επιχειρήσεων π.χ. να στέλνουμε μια κατάσταση για ΙΚΑ, ΤΣΜΕΔΕ και φόρο μισθωτών υπηρεσιών (ΦΜΥ) αντί 3 διαφορετικές τον μήνα με διαφορετική μορφή σε διαφορετικό αρμόδιο φορέα»
- «Να γίνεται άμεση διασταύρωση τιμολογίων εσόδων – ΦΠΑ, εξόδων – ΦΠΑ με ηλεκτρονική αποστολή, όπως γίνεται με τα τιμολόγια εξωτερικού και να απαλλαγούμε από την υποχρέωση υποβολής άλλων δηλώσεων, όπως δηλώσεων ΦΠΑ. Με τη διασταύρωση αυτή, να κλείνει και αυτόματα η χρήση. Να κλείνουν οριστικά οι περασμένες χρήσεις και να μην καλούμαστε από την ΔΟΥ για έλεγχο τιμολογίων πριν από 9 και 10 χρόνια»
- «Να καταργηθεί η χρέωση ΦΠΑ στα τιμολόγια μεταξύ επιτηδευματιών. Να χρεώνεται ΦΠΑ μόνο στις λιανικές πωλήσεις»
- «Να βελτιωθεί το TAXIS στις εφαρμογές του, ώστε να γίνονται αλλαγές από το γραφείο με ελάχιστο κόστος και χρόνο»
- «Εάν το λογιστικό αποτέλεσμα ήταν ίδιο με το φορολογικό, μόνο τότε η διαδικασία του φορολογικού συστήματος θα ήταν αποδοτική και ταυτόχρονα απλή.»

Παράλληλα, **προτάσεις έχουν κατατεθεί και γενικότερα για το φορολογικό σύστημα της χώρας**. Παρατίθενται ακολούθως ενδεικτικά ορισμένες που κρίνεται ότι είναι ενδιαφέρουσες και αξίζει να διαβαστούν:

- «Να καθιερωθούν βραβεία ειλικρινών φορολογουμένων»
- «Να εκλογικευθούν τα πρόστιμα, ώστε να μπορούν να καταβληθούν»
- «Να καταργηθεί άμεσα ο παραλογισμός της είσπραξης προκαταβολής φόρου εισοδήματος»
- Να αυξηθεί η παρεχόμενη τεχνική υποστήριξη του TAXIS (*«είναι δυνατόν να υπάρχει ένα τηλέφωνο για όλη την Ελλάδα;»*)
- «Να “αφουγκράζονται” οι εκάστοτε νομοθετούντες το λογιστικό κλάδο για τις φορολογικές μεταρρυθμίσεις»
- «Να ακολουθήσει η χώρα τα πρότυπα φορολογικών συστημάτων άλλων χωρών (π.χ. Η.Π.Α., Μεγάλη Βρετανία κ.λπ.)»
- Να συνεχιστεί η σημαντική πρόοδος στην ηλεκτρονική υποβολή φορολογικών δηλώσεων (*«οποιαδήποτε απομάκρυνση των φορολογουμένων από τους ελεγκτές-φυσικά πρόσωπα “στεγανοποιεί” τις συναλλαγές “κάτω από το τραπέζι”»*)
- Να συνεχιστεί η διεύρυνση της παρακράτησης του φόρου εισοδήματος, «καθώς συμβάλλει στην ορθολογικά κατανεμημένη εξόφληση των φόρων»
- Να συνεχιστεί η έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού από ορκωτούς ελεγκτές – λογιστές, καθώς «έχει συντελέσει σημαντικά στην αύξηση των δημοσίων εσόδων και στην αντικειμενικότερη φορολόγηση των επιχειρήσεων»
- «Να εφαρμόζονται κλιμακούμενοι φορολογικοί συντελεστές με αφορολόγητο ποσό για τα χαμηλότερα εισοδήματα»
- «Να υπάρχει αυστηρή τήρηση των χρονοδιαγραμμάτων τόσο από τους φορολογούμενους, αλλά και από τις αρμόδιες κρατικές Υπηρεσίες και το Υπουργείο Οικονομικών, το οποίο οφείλει την έγκαιρη αναδιοργάνωση των συστημάτων του και πλήρη κι έγκυρη ενημέρωση των φορολογουμένων»
- «Να δοκιμάζονται οι διατάξεις, οι αποφάσεις και οι εγκύκλιοι, για τη σωστή εφαρμογή τους και την ορθή λειτουργία του ηλεκτρονικού προγράμματος του Υπουργείου»

- «Να ληφθεί υπόψη το ζήτημα της εισπραξιμότητας των εσόδων στο χρόνο απόδοσης του ΦΠΑ προς το κράτος»
- «Να παρέχονται φορολογικά κίνητρα για επενδύσεις. Η φορολογία είναι υψηλή στις κερδοφόρες επιχειρήσεις»
- «Να βρεθούν γρήγοροι τρόποι είσπραξης των λογικών προστίμων, που επιβάλλονται αποδεδειγμένα σε επιχειρηματίες που φοροδιαφεύγουν, που διαταράσσουν την εμπορική πίστη και ξεγελούν συνειδητά τον καταναλωτή»

Σημειώνουμε, τέλος, ότι η άποψη των ίδιων των επιχειρήσεων για τον τρόπο με τον οποίο αντιλαμβάνονται τη διαδικασία της φορολογικής συμμόρφωσης ειδικά αλλά και το φορολογικό σύστημα γενικότερα μπορεί να αποτελέσει τη βάση για τη βελτίωση της διαδικασίας φορολογικής συμμόρφωσης με απτά οφέλη για το κράτος, τις επιχειρήσεις αλλά και την ανταγωνιστικότητα της οικονομίας. Ως εκ τούτου, οι ασκούντες τη φορολογική πολιτική οφείλουν να ζητούν και να λαμβάνουν σοβαρά υπόψη τις θέσεις των επιχειρήσεων στη διαδικασία της φορολογικής συμμόρφωσης. Οι απόψεις των συμμετεχόντων στην έρευνα και οι προτάσεις τους για το φορολογικό σύστημα της χώρας περιλαμβάνονται αναλυτικά στο Παράρτημα Β3 της παρούσας διατριβής.

16.10. Προτάσεις για βελτιώσεις επί της έρευνας

Οι συμμετέχοντες στην έρευνα είχαν επιπροσθέτως τη δυνατότητα να θέσουν τις προτάσεις τους και τις ιδέες τους σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο θα μπορούσε να βελτιωθεί η παρούσα έρευνα ή να σχεδιαστεί κάποια αντίστοιχη έρευνα στο μέλλον.

Παρά το γεγονός ότι οι συμμετέχοντες δεν εκμεταλλεύτηκαν σε σημαντικό βαθμό το χώρο που τους παρασχέθηκε (μόνο το 3,5% αυτών απάντησαν στην προαιρετική αυτή ερώτηση· συγκεντρώθηκαν, δηλαδή, 10 απαντήσεις σε σύνολο 285 υποβληθέντων ερωτηματολογίων), η συντριπτική πλειονότητα των απαντήσεων που δόθηκαν ήταν σε σημαντικό βαθμό αξιόλογες.

Αρχικά, ζητήθηκε η συλλογή των στοιχείων «να πραγματοποιείται κατά τους χειμερινούς μήνες οπότε και υπάρχει περισσότερος διαθέσιμος χρόνος» για τα λογιστήρια και τις οικονομικές διευθύνσεις των επιχειρήσεων που αποτελούν – εν πολλοίς – τον πληθυσμό – στόχο της έρευνας. Επισημαίνεται, εντούτοις, ότι η επιλογή του χρόνου διενέργειας της έρευνας και διανομής των ερωτηματολογίων

πραγματοποιήθηκε στη βάση αντίστοιχων ερευνών που έχουν διενεργηθεί στο παρελθόν ούτως ώστε οι ερωτηθέντες να είναι κατά το δυνατόν χρονικά εγγύτερα στη συμπλήρωση των φορολογικών δηλώσεων και να είναι σε θέση να ανακαλέσουν ευκολότερα τους χρόνους που απαιτήθηκαν προκειμένου να συμμορφωθούν με την εξεταζόμενη φορολογική υποχρέωση.

Επιπροσθέτως, παρατηρήθηκε ορθά ότι «τα πεδία με τις ώρες και τα ποσοστά δεν μπορούν να αποδοθούν απόλυτα». Αν και είναι απολύτως αποδεκτός ο προβληματισμός αυτός, η μέθοδος συλλογής στοιχείων που επιλέχθηκε αποτελεί ουσιαστικά μονόδρομο για τη διενέργεια αντίστοιχων ερευνών. Χρησιμοποιήθηκε δε, δεδομένης της δυσκολίας συλλογής των στοιχείων, η μεθοδολογία του Τυποποιημένου Μοντέλου Κόστους προκειμένου να είναι σε θέση οι ερωτηθέντες να ανακαλέσουν όλες τις δραστηριότητες που απαιτούνται για να ολοκληρώσουν επιτυχώς την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων.

Παράλληλα, ζητήθηκε από τους συμμετέχοντες στην έρευνα να λαμβάνονται υπόψη τα προβλήματα της πύλης υποδοχής των φορολογικών δηλώσεων (TaxisNet). Σημειώνουμε, ωστόσο, ότι στις διοικητικές δραστηριότητες για τις οποίες ζητήθηκε εκτίμηση του χρόνου διεκπεραίωσης περιλαμβανόταν η δραστηριότητα της υποβολής της δήλωσης. Στο πεδίο αυτό, έπρεπε να συνυπολογιστούν τα τυχόν προβλήματα και καθυστερήσεις του TaxisNet κατά τη διαδικασία της φορολογικής συμμόρφωσης.

Τρεις ερωτηθέντες, τέλος, εξέφρασαν το ενδιαφέρον αλλά και τον προβληματισμό τους για τον τρόπο αξιοποίησης των αποτελεσμάτων της έρευνας από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές.

17. Συμπεράσματα. Προτάσεις για μελλοντική έρευνα

Στο δεύτερο μέρος της παρούσας διατριβής, μελετήθηκε εκτενώς το έμμεσο κόστος συμμόρφωσης που επωμίζονται οι επιχειρήσεις στην Ελλάδα για να διεκπεραιώσουν τη βασικότερη φορολογική τους υποχρέωση, την υποχρέωση υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Η έρευνα που διενεργήθηκε αποσκοπεί αφενός στην ποσοτικοποίηση του κόστους αυτού και αφετέρου στη διερεύνηση των παραγόντων που το διαφοροποιούν σε επίπεδο επιχείρησης.

Ειδικότερα, διαπιστώθηκε ότι το κόστος που επωμίζονται οι ανώνυμες εταιρείες και οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης στην Ελλάδα προκειμένου να διεκπεραιώσουν την υποχρέωση υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ανέρχεται ετησίως κατά μέσο όρο στο ποσό των 5.864,46 €. Το ποσό αυτό, εάν προβληθεί στο συνολικό πληθυσμό των υπό εξέταση επιχειρήσεων, ανέρχεται σε ένα συνολικό – για την οικονομία – κόστος της τάξης των 334.837.208,16 €, το οποίο, ως ποσοστό, μεταφράζεται στο 0,19% του Α.Ε.Π. της περιόδου ή στο 12,61% του εισπραχθέντος από το κράτος φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων.

Όσον αφορά τους προσδιοριστικούς παράγοντες του κόστους συμμόρφωσης, παρατηρήθηκε από την ανάλυση παλινδρόμησης που διεξήχθη ότι υφίσταται στατιστικώς σημαντική συσχέτιση του κόστους αυτού με μία σειρά μεταβλητών που συνδέονται με ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων. Ειδικότερα, διαπιστώθηκε ότι το κόστος συμμόρφωσης, παρά το γεγονός ότι αυξάνεται καθώς αυξάνεται το μέγεθος της επιχείρησης, αυξάνεται δυσανάλογα για τις μικρότερες σε μέγεθος επιχειρήσεις. Επιπροσθέτως, διαπιστώθηκε ότι η αύξηση της διάρκειας «ζωής» μίας επιχείρησης οδηγεί σε χαμηλότερο κόστος συμμόρφωσης, ένα συμπέρασμα το οποίο επιβεβαιώνει την υπόθεση της «μάθησης στην πράξη» και το γεγονός ότι οι επιχειρήσεις, κατά την «ενηλικίωσή» τους, ανταποκρίνονται με περισσότερο αποτελεσματικό τρόπο στη διαδικασία της φορολογικής συμμόρφωσης. Παράλληλα, στατιστικά σημαντικές διαφορές του κόστους συμμόρφωσης παρατηρούνται επίσης στη βάση του αριθμού των υπαλλήλων της επιχείρησης, της νομικής της μορφής, του κλάδου στον οποίο δραστηριοποιείται, της τοποθεσίας της έδρας της καθώς και της δραστηριοποίησής της ή μη μέσω εξαγωγών. Αντιθέτως, δεν προκύπτει στατιστικώς σημαντική συσχέτιση του κόστους συμμόρφωσης με την έκταση των δραστηριοτήτων της επιχείρησης και τη χρήση ή μη ειδικού λογισμικού για την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων.

Καθίσταται σαφές από την ανάλυση που προηγήθηκε ότι τα κόστη που αναλαμβάνουν οι επιχειρήσεις για τη συμμόρφωσή τους με τη φορολογική νομοθεσία είναι αδιαμφισβήτητα σημαντικά, ιδιαίτερα δε, αν συνυπολογιστεί ότι στην παρούσα μελέτη εξετάζεται μόνο ένα μέρος αυτών. Η έρευνα αυτή, η οποία είναι, στο βαθμό που γνωρίζουμε, η πρώτη εμπειρική έρευνα στη χώρα μας που μελετά το ζήτημα του διοικητικού βάρους που προξενεί το φορολογικό σύστημα στις επιχειρήσεις, μπορεί να αποτελέσει το εφαλτήριο προκειμένου οι αρμόδιοι φορείς (κυβέρνηση, φορολογική αρχή) να αντιληφθούν τη σπουδαιότητα του ζητήματος αυτού. Σε μία περίοδο κατά την οποία αποτελεί αναντίρρητη ανάγκη η ελληνική οικονομία να αποκτήσει φιλικότερο προς τις επενδύσεις πρόσωπο, ο περιορισμός του γραφειοκρατικού κόστους που επωμίζονται οι επιχειρήσεις πρέπει να αποτελέσει προτεραιότητα στρατηγικής σημασίας για τους διαμορφωτές της φορολογικής πολιτικής, ιδίως αν ληφθεί υπόψη ότι το κόστος αυτό μπορεί να περιοριστεί δίχως να υπάρξει η οποιαδήποτε επίπτωση στον κρατικό προϋπολογισμό. Επιπλέον, είναι χρήσιμο να τονιστεί ότι η άνιση κατανομή του κόστους συμμόρφωσης στις μικρότερες σε μέγεθος επιχειρήσεις, όπως επιβεβαιώνεται εμπειρικά από την παρούσα μελέτη, ενδέχεται να δημιουργεί μία ροπή των επιχειρήσεων αυτών προς την παραοικονομία, οδηγώντας σε σημαντικές στρεβλώσεις στην οικονομία και κατ' επέκταση και σε απώλεια κρατικών εσόδων.

Στο πλαίσιο αυτό, πρέπει το ζήτημα της μείωσης του διοικητικού βάρους του φορολογικού συστήματος να έρθει στο προσκήνιο και να αποτελέσει αντικείμενο ενδελεχούς και συστηματικής μελέτης. Ειδικότερα, η εις βάθος μελέτη των αποτελεσμάτων της έρευνας, τόσο ως προς τα βήματα της διαδικασίας συμμόρφωσης που επιφέρουν μεγαλύτερο κόστος για τις επιχειρήσεις, όσο και ως προς τις τοποθετήσεις των συμμετεχόντων για τη διαδικασία συμμόρφωσης, μπορεί να αποτελέσει ένα οδηγό για τη σταδιακή εξοικονόμηση πόρων και τη μείωση των εμποδίων εκείνων που δυσχεραίνουν τη δραστηριοποίηση των επιχειρήσεων στην ελληνική οικονομία.

Για το σκοπό αυτό, θα πρέπει να σχεδιαστούν μέτρα τα οποία θα συμβάλλουν αφενός στη μείωση των υπαρχόντων διοικητικών βαρών και αφετέρου στην αποφυγή περαιτέρω επιβάρυνσης των φορολογουμένων με νέα διοικητικά βάρη. Τα μέτρα αυτά μπορεί ενδεικτικά να περιλαμβάνουν τη δημιουργία μίας ιστοσελίδας με χρηστικές – για το φορολογούμενο – πληροφορίες, τη δημιουργία ενός τηλεφωνικού κέντρου εξυπηρέτησης φορολογουμένων για την αντικειμενική και αξιόπιστη ερμηνεία της φορολογικής νομοθεσίας καθώς και την οργάνωση δωρεάν εκπαιδευτικών ημερίδων

σε περίπτωση σημαντικών νομοθετικών μεταβολών. Παράλληλα, θα πρέπει κάθε μεταβολή στη φορολογική νομοθεσία να μελετάται και να αξιολογείται, πριν την εφαρμογή της, ως προς την επίπτωση που αυτή έχει στα διοικητικά βάρη των επιχειρήσεων.

Τέλος, η ανάλυση που πραγματοποιήθηκε μπορεί να αξιοποιηθεί και από τις ίδιες τις επιχειρήσεις οι οποίες μπορούν, στη βάση των συγκεντρωτικών αποτελεσμάτων της έρευνας, να αξιολογήσουν τον τρόπο με τον οποίο συμμορφώνονται με τη φορολογική νομοθεσία και να προχωρήσουν στις απαραίτητες προσαρμογές, όπου και εάν αυτό κρίνεται απαραίτητο. Στο πλαίσιο αυτό, οι επιχειρήσεις οι οποίες επωμίζονται χαμηλότερα κόστη συμμόρφωσης μπορούν να λειτουργήσουν ως σημείο αναφοράς για τις υπόλοιπες επιχειρήσεις της οικονομίας.

Η έρευνα που διενεργήθηκε μπορεί να επεκταθεί ή και να βελτιωθεί με μία σειρά από τρόπους. Αρχικά, επίκεντρο της παρούσας μελέτης αποτέλεσε η νομοθεσία της φορολογίας εισοδήματος των επιχειρήσεων. Είναι, ωστόσο, προφανές ότι το κόστος που απορρέει από τη διαδικασία συμμόρφωσης με την εν λόγω νομοθεσία δεν είναι το μοναδικό διοικητικό κόστος που επωμίζονται οι επιχειρήσεις. Εξίσου σημαντικά κόστη συμμόρφωσης αναμένεται να υφίστανται και για άλλα τμήματα της φορολογικής νομοθεσίας, όπως, για παράδειγμα, αναμένεται να συμβαίνει κατά τη συμμόρφωση με τη νομοθεσία του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας. Η επέκταση της παρούσας μελέτης σε περισσότερα φορολογικά αντικείμενα αναμένεται να σχηματίσει μία πληρέστερη εικόνα του διοικητικού βάρους που επωμίζονται οι επιχειρήσεις κατά τη διαδικασία της φορολογικής συμμόρφωσης.

Παράλληλα, η έρευνα αυτή θα ήταν ωφέλιμο να επεκταθεί στις προσωπικές και τις ατομικές επιχειρήσεις που αποτελούν τον πυρήνα της ελληνικής οικονομίας. Οι επιχειρήσεις αυτές, δεδομένου του μικρότερου μεγέθους συγκριτικά με τις ανώνυμες εταιρείες και τις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης που εξετάστηκαν στην παρούσα μελέτη, ενδέχεται να επωμίζονται δυσανάλογο γραφειοκρατικό βάρος που παρεμποδίζει τη συνεισφορά τους στην επιχειρηματικότητα της χώρας.

Επιπροσθέτως, περαιτέρω διερεύνησης χρήζουν και οι στατιστικώς μη σημαντικές συσχετίσεις που εντοπίστηκαν, ιδίως κατά τη διερεύνηση του εσωτερικού κόστους συμμόρφωσης των επιχειρήσεων. Προς το σκοπό αυτό, μία έρευνα η οποία θα αξιοποιούσε ένα μεγαλύτερο στατιστικό δείγμα επιχειρήσεων θα επέτρεπε την περαιτέρω μελέτη και την οριοθέτηση των σχέσεων που πιθανώς προκύπτουν και για το στοιχείο αυτό του συνολικού κόστους συμμόρφωσης.

Τέλος, μία συγκριτική μελέτη στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης σχετικά με την επιβάρυνση που προξενούν τα εθνικά φορολογικά συστήματα στις επιχειρήσεις θα ήταν αναμφίβολα ιδιαίτερου ενδιαφέροντος. Αναλυτικότερα, η διερεύνηση μίας κοινής φορολογικής υποχρέωσης (όπως, για παράδειγμα, η υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος) με τη χρήση ενιαίας μεθοδολογίας θα μπορούσε να βελτιώσει και να εμβαθύνει την κατανόηση των φορολογικών συστημάτων αναφορικά με τα συγκεκριμένα χαρακτηριστικά τους, που βελτιώνουν ή δυσχεραίνουν τη διαδικασία της φορολογικής συμμόρφωσης.

Ολοκληρώνοντας, είναι απαραίτητο να επισημανθεί ότι κρίνεται μείζονος σημασίας η εξασφάλιση της καλύτερης δυνατής συνεργασίας με τις διοικητικές αρχές (Υπουργείο Οικονομικών, Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων κ.λπ.) και τους φορείς της αγοράς (επιμελητήρια, ενώσεις επαγγελματιών) κατά τη διενέργεια μελλοντικών μελετών στο συγκεκριμένο πεδίο. Η συνεργασία αυτή μπορεί να συμβάλει αφενός στη διευκόλυνση της υλοποίησης της έρευνας μέσω της άντλησης των απαραίτητων – για τη διενέργεια της – δεδομένων και αφετέρου στην επικοινωνία της σπουδαιότητάς της στο σύνολο των συμμετεχόντων. Στον ίδιο άξονα, πρέπει να τονιστεί ότι κρίνεται ως ιδιαίτερος σημαντική και η εξασφάλιση οικονομικής υποστήριξης κατά τη διενέργεια της μελέτης, δεδομένου ότι η άντληση πρωτογενών δεδομένων από οποιονδήποτε πληθυσμό προϋποθέτει ενέργειες οι οποίες απαιτούν αναμφίβολα την ανάληψη κόστους εκ μέρους των ερευνητών.

18. Σύνοψη

Η παρούσα διατριβή επιχειρήσει τη διερεύνηση του κόστους του φορολογικού συστήματος για τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα. Ειδικότερα, είχε ως αντικείμενο:

α) τη διερεύνηση των πραγματικών φορολογικών συντελεστών των επιχειρήσεων (corporate effective tax rates) που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα και των προσδιοριστικών τους παραγόντων κατά την περίοδο πριν και μετά την έναρξη της χρηματοοικονομικής κρίσης (2000 – 2014) και

β) τη διερεύνηση του κόστους που επωμίζονται οι επιχειρήσεις για να συμμορφωθούν με τη φορολογική νομοθεσία στην Ελλάδα και ειδικότερα με την υποχρέωση της υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (corporate income tax compliance costs). Διερευνώνται επιπροσθέτως και οι παράγοντες που συνδέονται με ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων και επιδρούν στο κόστος αυτό.

Τα κυριότερα συμπεράσματα αυτής της διατριβής είναι τα ακόλουθα:

α) ο φόρος εισοδήματος των επιχειρήσεων στην Ελλάδα δεν επιβάλλεται με τρόπο ουδέτερο, καθώς υφίστανται επιχειρήσεις που βάσει συγκεκριμένων χαρακτηριστικών τους, όπως είναι το μέγεθος τους, ο βαθμός της χρηματοοικονομικής τους μόχλευσης ή ο τρόπος διάρθρωσης του ενεργητικού τους αντιμετωπίζουν υψηλότερους ή χαμηλότερους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές σε σύγκριση με τις υπόλοιπες επιχειρήσεις της οικονομίας και

β) το κόστος που επωμίζονται οι επιχειρήσεις για να συμμορφωθούν με την υποχρέωση υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος κρίνεται ως ιδιαίτερος σημαντικό και υπολογίζεται στο 0,19% του Α.Ε.Π. της εξεταζόμενης περιόδου ή στο 12,61% του εισπραχθέντος από το κράτος φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων. Διαπιστώνεται επιπλέον ότι υφίσταται στατιστικά σημαντική συσχέτιση του κόστους αυτού με μία σειρά μεταβλητών που συνδέονται με ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων, όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, η ηλικία της, ο αριθμός των υπαλλήλων της, ο κλάδος στον οποίο δραστηριοποιείται, η νομική της μορφή, η τοποθεσία της έδρας της καθώς και η δραστηριοποίησή της ή μη μέσω εξαγωγών.

Η διατριβή αυτή επεδίωξε για πρώτη φορά στη χώρα μας τη διερεύνηση του κόστους που αναλαμβάνουν οι επιχειρήσεις στα πλαίσια του φορολογικού

συστήματος. Ευελπιστούμε ότι θα αποτελέσει το εφαλτήριο για τη συστηματικότερη διερεύνηση των επιπτώσεων του φορολογικού συστήματος τόσο για τα φυσικά όσο και για τα νομικά πρόσωπα που ζουν και δραστηριοποιούνται στη χώρα μας.

Βιβλιογραφία

Adhikari, A., Derashid, C., & Zhang, H., 2006. "Public policy, political connections, and effective tax rates: Longitudinal evidence from Malaysia." *Journal of Accounting and Public Policy* 25(5), 574-595.

Arthur Andersen & Co, 1985. "The Administrative and Compliance Costs of the Federal Sales Tax System with a Brief Comparison to the Retail Sales Tax System of Ontario", Department of Finance, Ottawa.

Bernard, V., & Noel, J., 1991. "Do inventory disclosures predict sales and earnings?" *Journal of Accounting, Auditing, and Finance* 6, 145-181.

Blumenthal, M., & Slemrod, J.B., 1995. "The compliance cost of taxing foreign – source income: its magnitude, determinants, and policy implications.". *International Tax and Public Finance*, 2, 37-53.

Bryden, M.H., 1961. "The Cost of Tax Compliance". *Canadian Tax Foundation*, Paper No. 25.

Buijink, W., Janssen, B., & Schols, Y., 1999. "Corporate effective tax rates in the European Union." Maastricht, MARC research report. Διαθέσιμο στη διεύθυνση <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.40.7361&rep=rep1&type=pdf>

Cavallo, L., Coco, G., & Martelli, M, 2009. "Evaluating administrative burdens through SCM: some indications from the Italian experience.". *Southern Europe Research in Economic Studies*, Working Paper No. 0023.

Chittenden, F., Kauser, S., & Poutziouris, P., 2005. "PAYE-NIC compliance costs: empirical evidence from the UK SME economy." *International Small Business Journal*, 23, 635-656.

Clotfelter, C.T., 1983. "Tax Evasion and Tax Rates: An Analysis of Individual Returns". *The Review of Economics and Statistics*, 65 (3), 363-373.

Cloyd, B., Pratt, J., & Stock, T., 1996. "The use of financial accounting choice to support aggressive tax positions: Public and private firms." *Journal of Accounting Research* 34(1), 23-43.

Coletti, P., & Radaelli, C.M., 2013. "Economic rationales, learning and regulatory policy instruments". *Public Administration*, 91, 1056–1070.

Collard, D., Green, S., Godwin, M. R., & Maskell, L., 1998. "The tax compliance costs for employers of PAYE and national insurance in 1995-96Vol. 1:

Main report”. Inland Revenue Economics Papers No. 3, London, Inland Revenue.
Διαθέσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση:
<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.202.3973&rep=rep1&type=pdf>

Colmar Brunton, 2005. “Measuring the tax compliance costs of small and medium-sized businesses – a benchmark survey”. Διαθέσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση: <https://taxpolicy.ird.govt.nz/sites/default/files/news/2005-07-19-report-sme-compliance-costs.pdf>.

Crabbe, K., 2010. “The impact of the auditor and tax advice on the effective tax rate.” University of Leuven, Department of Accountancy, Finance and Insurance.
Διαθέσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση
https://lirias.kuleuven.be/bitstream/123456789/289353/1/AFI_1050.pdf

Deloitte, 2014. «Ευρωπαϊκή Φορολογική Έρευνα 2014: Ελληνικά ευρήματα». Διαθέσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση:
http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/gr/Documents/tax/gr_eu_tax_survey_gr_findings_noexp.pdf

Derashid, C., & Zhang, H., 2003. “Effective tax rates and the industry policy hypothesis: Evidence from Malaysia.” *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 12, 45-62.

Devereux, M., & Griffith, R., 1998. “The Taxation of Discrete Investment Choices”. Institute For Fiscal Studies Working Paper, <http://www.ifs.org.uk/wps/wp9816.pdf>

Dyreg, S.D., Hanlon, M., Maydew, E.L., 2010. “The Effects of Executives on Corporate Tax Avoidance”. *The Accounting Review*, 85 (4), 1163-1189.

Erard, B., 1997. “The Income Tax Compliance Burden on Canadian Big Business”. Working Paper 97-2, prepared for the Technical Committee on Business Taxation, Department of Finance, Ottawa.

Evans, C., 2003. “Studying the studies: an overview of recent research into taxation operating costs. *eJournal of Tax Research*, 1, 64-92.

Evans, C., Ritchie, K., Tran-Nam, B., & Walpole, M., 1996. “A Report into the Incremental Costs of Taxpayer Compliance”. Australian Government Publishing Service, Canberra.

Frank, M.M., Lynch, L.J., Rego, S.O., 2009. "Tax Reporting Aggressiveness and Its Relation to Aggressive Financial Reporting". *The Accounting Review*, 84 (2), 467-496.

Graham, J.R., Tucker, A.L., 2006. "Tax shelters and corporate debt policy". *Journal of Financial Economics*, 81 (3), 563–594.

Guenther, D.A., Matsunaga, S.R., Williams, B.M., 2013. "Tax avoidance, Tax Aggressiveness, Tax Risk and Firm Risk". Working Paper.

Gunz, S., Mcnaughton, A., & Wensley, K., 1996. "Measuring the compliance cost of tax expenditures : the case of research and development incentives". *Canadian tax journal*, 43 (6), 2008-2034.

Gupta, S., & Newberry, K., 1997. "Determinants of the variability in corporate effective tax rates: Evidence from longitudinal data." *Journal of Accounting and Public Policy* 16, 1-34.

Haig, R., 1935. The Cost to Business Concerns of Compliance with Tax Laws. *Management Review* 24, 323-333.

Hansford, A., Hasseldine, J. & Howorth, C., 2003. "Factors affecting the costs of UK VAT compliance for small and medium – sized enterprises.". *Environment and Planning C: Government and Policy*, 21, 479-492.

Harris, M.N., & Feeny, S., 2003. "Habit persistence in effective tax rates." *Applied Economics* 35(8), 951-958.

Hausman, J.A., & Taylor, W.E., 1981. "Panel data and unobservable individual effects." *Econometrica* 49, 1377-1398.

Heshmati, A., Johansson, D., & Bjuggren, C.M., 2010. "Effective corporate tax rates and the size distribution of firms." *Journal of Industry, Competition and Trade* 10(3-4), 297-317.

Holland, K., 1998. "Accounting policy choice: The relationship between corporate tax burdens and company size." *Journal of Business Finance & Accounting* 25, 265-288.

Hudson, J., & Godwin, M., 2000. "The Compliance Costs of Collecting Direct Tax in the UK: An Analysis of PAYE and National Insurance". *Journal of Public Economics*, 77, 29-44.

Janssen, B., & Buijnk, W., 2000. "Determinants of the variability of corporate effective tax rates: Evidence for the Netherlands." MARC Working Paper, 2000-08.

Janssen, B., 2005. "Corporate effective tax rates in the Netherlands." *De Economist* 153(1), 47-66.

Kalton, G., & Flores-Cervantes, I., 2003. "Weighting Methods". *Journal of Official Statistics*, 19 (2), 81-97.

Kern, B.B., & Morris, M.H., 1992. "Taxes and firm size: The effect of tax legislation during the 1980s." *Journal of the American Taxation Association* 14(1), 80-96.

Kim, A., & Limpaphayom, P., 1998. "Taxes and firm size in Pacific-Basin emerging economies." *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 7(1), 47-68.

King, M.A., & Fullerton, D., 1984. "The Taxation of Income from Capital". University of Chicago Press, Chicago.

KPMG, 2006. "Administrative Burdens – HMRC Measurement Project". KPMG LLP, Διαθέσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση: <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20140109143644/http://www.hmrc.gov.uk/better-regulation/kpmg.htm>

Kraft, A., 2014. "What really affects German firms' effective tax rate". *International Journal of Financial Research* 5 (3).

Kramer, G.H., 1971. "Short-Term Fluctuations in U.S. Voting Behavior, 1896–1964". *American Political Science Review* 65 (1), 131–143.

Kraus, A. & Litzenberger, R. H., 1973. "A state-preference model of optimal financial leverage". *The Journal of Finance*, 28, 911–922. doi:10.1111/j.1540-6261.1973.tb01415.x

Lignier, P., 2009. "The managerial benefits of tax compliance: perception by small business taxpayers". *eJournal of Tax Research*, 7, 106-133.

Mendoza, E.G., Razin, A. & Tesar, L.L., 1994. "Computing Effective Tax Rates on Factor Incomes and Consumption: An International Macroeconomic Perspective". CEPR Discussion Paper, n°866, Centre for Economic Policy Research, London.

Mills, L., & Newberry, K.J., 2001. "The influence of tax and nontax costs on book-tax reporting differences: Public and private firms." *Journal of the American Taxation Association* 23, 1-19.

Muller, F.J., 1963. "The Burden of Compliance". *Seattle Bureau of Business Research*.

National Audit Office, 1994. "HM Customs and Excise: Cost to Business of Complying with VAT Requirements". HMSO, London.

New Encyclopedia Britannica, 1986. 15th Edition, Vol 28, , 410-411.

Nicodeme, G., 2001. "Computing effective corporate tax rates: Comparison and results." European Commission, Economic Papers 153.

Nicodeme, G., 2002. "Sector and size effects on effective corporate taxation." European Commission, Economic papers 175.

Nicodeme, G., 2007. "Do large companies have lower effective corporate tax rates? A European survey." CEB Working Paper, 07-001, Université Libre de Bruxelles, Solvay Business School, Centre Emile Bernheim (CEB).

Nijssen, A., 2009. "Business Regulation and Public Policy". Volume 20 of the series International Studies in Entrepreneurship, pp 1-22.

Omer, T.C., Molloy, K.H., Ziebart, D.A., 1991. "Measurement of Effective Corporate Tax Rates Using Financial Statement Information". *Journal of the American Taxation Association* 13, 57-72.

Papageorgiou, D., Efthimiadis, T., Konstantakopoulou, I., 2012. "Effective Tax Rates in Greece". Discussion Paper, No 124, Centre of Planning and Economic Research.

Porcano, T., 1986. "Corporate tax rates: Progressive, proportional, or regressive." *Journal of the American Taxation Association* 7(2), 17-31.

PwC, 2016. «World Tax Summaries: Η φορολογία στην Ελλάδα». Διαθέσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση: http://www.pwc.com/gr/en/publications/assets/world-tax-summaries-2016_gr.pdf

Rego, S.O., 2003. "Tax-Avoidance Activities of U.S. Multinational Corporations". *Contemporary Accounting Research*, 20 (4), 805-833.

Richardson, G., & Lanis, R., 2007. "Determinants of the variability in corporate effective tax rates and tax reform: Evidence from Australia." *Journal of Accounting and Public Policy* 26, 689-704.

Rosenthal, H., 2006. "Top Twenty Commentaries: The American Political Science Review Citation Classics". *American Political Science Review*, 04, 672-674.

Sandford, C. & Hasseldine, J., 1992. "The Compliance Costs of Business Taxes in New Zealand." Wellington: Institute of Policy Studies, Victoria University of Wellington.

Sandford, C. T., 1973. Hidden costs of taxation. Institute of Fiscal Studies.

Sandford, C. T., 1995. "Taxation Compliance Costs: Measurement and Policy". Fiscal Publications, Bath.

Sandford, C., Godwin, M., Hardwick, P. and Butterworth, I., 1981. "Costs and Benefits of VAT". London: Heinemann Educational Books.

Sandford, C.T., & Dean, P.N., 1971. "Accountants and the Tax System". *Accounting and Business Research*, 5, 3-37.

Sandford, C.T., Godwin, M. & Hardwick, P., 1989. "Administrative and Compliance Costs of Taxation". Fiscal Publications, Bath.

Shevlin, T., & Porter, S., 1992. "The corporate tax comeback in 1987: Some further evidence". *The Journal of the American Taxation Association* 14 (1), 58-79.

Siegfried, J.J., 1972. "The relationship between economic structure and the effect of political influence: Empirical evidence from the corporation income tax program." PhD. Dissertation, University of Wisconsin.

Slemrod, J. & Venkatesh, V., 2002. "The income tax compliance cost of large and mid-size businesses." Working Paper No. 914, Ross School of Business Working Paper Series, University of Michigan.

Slemrod, J.B., & Blumenthal, M., 1996. "The income tax compliance cost of big business". *Public Finance Quarterly*, 24 (4), 411-438.

Smith, A., 1776. *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*.

Smulders, S.A., 2013. "An evaluation of tax compliance costs and concessions for small businesses in South Africa –establishing a baseline". PhD Dissertation, University of Pretoria. Διαθέσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση: http://www.repository.up.ac.za/dspace/bitstream/handle/2263/37105/Smulders_Evaluation_2013.pdf?sequence=1

Stewart, K.G., & Webb, M.C., 2006. "International Competition in Corporate Taxation: Evidence from the OECD Time Series". *Economic Policy*, 21 (45), 153-201.

Stickney, C.P., & McGee, V.E., 1982. "Effective corporate tax rates: The effect of size, capital intensity, leverage, and other factors." *Journal of Accounting and Public Policy* 1(2), 125-152.

Strumpel, B., 1966. "The disguised tax burden compliance costs of German businessmen and professionals". *National Tax Journal*, 19 (1), 70-77.

Tate, A.A., 1988. *Value Added Tax—International Practice and Problems*. International Monetary Fund, Washington D.C.

Thompson, A., 1984. "Costs of Taxpayer and Employer Compliance Under a Separate Ontario Personal Income Tax System", in D. Conklin (ed), *A Separate Personal Income Tax for Ontario: Background Studies*, Ontario Economic Council, Toronto.

Torriti, J., 2009. "The Standard Cost Model: When Better Regulation Fights against Red-Tape". *Better Regulation*, Weatherill, S., ed., Oxford, Hart, 2007.

U.S. General Accounting Office (GAO), 1990. "1987 Company Effective Tax Rates Higher than in Prior Years". Washington DC: U.S. Government Printing Office.

Vandenbussche, H., & Tan, C., 2005. "Taxation of multinationals: Firm level evidence for Belgium." LICOS Discussion Paper, No. 160.

Vandenbussche, H., Crabbe, K., and Janssen, B., 2005. "Is there regional tax competition? Firm level evidence for Belgium." *De Economist* 153(3), 257-276.

Wallschutzky, I. & Gibson, B., 1993. 'Small Business Cost of Tax Compliance', *Australian Tax Forum*, 10, 511-543.

Watts, R.L., & Zimmerman, J.L., 1986. *Positive Accounting Theory*, Prentice-Hall, London

Weigel, W., 2008. "The Standard Cost Model - A Critical Appraisal". Working paper. Prepared for 25th Annual Conference of the European Association of Law and Economics, 2008.

Wicks, J.H., 1966. "Taxpayer Compliance Costs from Personal Income Taxation". *Iowa Business Digest*.

Wilkie, P., 1988. "Corporate average effective tax rates and inferences about relative tax preferences." *Journal of the American Taxation Association* 10(1), 75-88.

Wilkie, P.J., & Limberg, S.T., 1990. "The relationship between firm size and effective tax rates: A reconciliation of Zimmerman (1983) and Porcano (1986)." *Journal of the American Taxation Association* 11(1), 76-91.

Wright, K.B., 2005. "Researching Internet-Based Populations: Advantages and Disadvantages of Online Survey Research, Online Questionnaire Authoring Software Packages, and Web Survey Services". *Journal of Computer – Mediated Communication*, 10 (3).

Zimmerman, J., 1983. "Taxes and firm size." *Journal of Accounting and Economics* 5, 119-149.

Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων, 2015. Στατιστικά παρακολούθησης της Φορολογικής Διοίκησης ανά υπηρεσιακή μονάδα. Ανακτήθηκαν στις 21 Δεκεμβρίου

2015, από την ηλεκτρονική διεύθυνση
<http://www.publicrevenue.gr/kpi/public/report/2015/18/0000/>

Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2014. Νόμος υπ' αριθ. 4308, τεύχος Α 222 της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως, σελ. 7651-7741. Ανακτήθηκε στις 20 Ιανουαρίου 2016 από την ηλεκτρονική διεύθυνση <http://www.forin.gr/laws/law/3267/nomos-4308-2014>

Καλύβας, Σ., 2015. «Καταστροφές και Θρίαμβοι». Εκδόσεις Παπαδόπουλος
Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, 1994. Νόμος υπ' αριθ. 2238, τεύχος Α 151 της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως, σελ. 1767-1898. Ανακτήθηκε στις 20 Ιανουαρίου 2016 από την ηλεκτρονική διεύθυνση <http://www.forin.gr/laws/law/17/kurwsh-tou-kwdika-forologias-eisodhmatos>

Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, 2013. Νόμος υπ' αριθ. 4172, τεύχος Α 167 της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως, σελ. 1767-1898. Ανακτήθηκε στις 20 Ιανουαρίου 2016 από την ηλεκτρονική διεύθυνση <http://www.forin.gr/laws/law/16/kwdikas-forologia-eisodhmatos>

Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, 2012. Νόμος υπ' αριθ. 4093, τεύχος Α 167 της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως, σελ. 5543-5559. Ανακτήθηκε στις 20 Ιανουαρίου 2016, από την ηλεκτρονική διεύθυνση <http://www.forin.gr/laws/law/9/kwdikas-forologikhs-apeikonishs-sunallagwn>

Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων, 1992. Προεδρικό Διάταγμα 186, τεύχος Α 84 της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως, σελ. 1621-1641. Ανακτήθηκε στις 20 Ιανουαρίου 2016, από την ηλεκτρονική διεύθυνση <http://www.forin.gr/laws/law/6/kwdikas-bibliwn-kai-stoixeiwn>

Λαμπρινίδης, Μ., 1984. «Η θεωρία του εκλογικού-οικονομικού κύκλου: παρουσίαση και κριτική». Περιοδικό Σπουδαί 34 (1), 184-215

Μπατσινίλας, Ε., & Πατατούκας, Κ., 2012. «Σύγχρονη ανάλυση και διερεύνηση των οικονομικών καταστάσεων». Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε., 1^η έκδοση.

Περί φορολογίας πλοίων, 1975. Νόμος υπ' αριθ. 27, τεύχος Α 77 της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως, σελ. 399-405. Ανακτήθηκε στις 20 Ιανουαρίου 2016 από την ηλεκτρονική διεύθυνση <http://www.forin.gr/laws/law/2442/peri-forologias-ploiwn>

Σταματόπουλος, Δ., Σταματόπουλος Π., & Σταματόπουλος Γ., 2015. «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Ανάλυση – Ερμηνεία». Εκδόσεις Forin Σταματόπουλος, 1^η έκδοση.

Τράπεζα της Ελλάδος, 2014. «Το χρονικό της μεγάλης κρίσης 2008 – 2013». Διαθέσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση <http://www.bankofgreece.gr/BogEkdoseis/%CE%A4%CE%BF%20%CF%87%CF%81%CE%BF%CE%BD%CE%B9%CE%BA%CF%8C%20%CF%84%CE%B7%CF%82%20%CE%BC%CE%B5%CE%B3%CE%AC%CE%BB%CE%B7%CF%82%20%CE%BA%CF%81%CE%AF%CF%83%CE%B7%CF%82.pdf>

Υπουργείο Εσωτερικών, Αποκέντρωσης & Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης, 2010. “Εγχειρίδιο χρήσης μεθοδολογίας μέτρησης διοικητικών βαρών”.

Παράρτημα Α

Πίνακας Α1

Μεταβλητές

Μεταβλητή	Ορισμός
<i>ETR₁</i>	Φόρος εισοδήματος πληρωτέος / Λογιστικά Κέρδη προ φόρων
<i>ETR₂</i>	Φόρος εισοδήματος πληρωτέος / Λειτουργικό Περιθώριο
<i>ETR₃</i>	Φόρος εισοδήματος πληρωτέος / EBITDA
<i>SIZE</i>	Ο φυσικός λογάριθμος (ln) της συνολικής αξίας του ενεργητικού της επιχείρησης
<i>LEVERAGE</i>	Μεσομακροπρόθεσμες υποχρεώσεις / Σύνολο ενεργητικού
<i>CAPINT</i>	Καθαρά Πάγια / Σύνολο ενεργητικού
<i>INVINT</i>	Απόθεμα τέλους χρήσης / Σύνολο ενεργητικού
<i>ROA</i>	Λογιστικά κέρδη προ φόρων / Σύνολο ενεργητικού
<i>STR</i>	Ο ονομαστικός φορολογικός συντελεστής κατ' έτος
<i>NLO</i>	1 αν η εταιρεία είχε αρνητικό αποτέλεσμα προ φόρων κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, 0 διαφορετικά
<i>SECTOR</i>	Βλέπε Πίνακα Α2
<i>REGION</i>	Βλέπε Πίνακα Α3
<i>CRISIS</i>	1, εάν το έτος είναι 2008 έως 2014, 0 εάν το έτος είναι 2000 έως 2007
<i>CRISIS * SIZE</i>	Όρος αλληλεπίδρασης (interaction term)
<i>CRISIS * LEVERAGE</i>	Όρος αλληλεπίδρασης (interaction term)
<i>CRISIS * CAPINT</i>	Όρος αλληλεπίδρασης (interaction term)
<i>CRISIS * INVINT</i>	Όρος αλληλεπίδρασης (interaction term)
<i>LEGALFORM</i>	1 για τις Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.), 0 για τις Ανώνυμες Εταιρείες (Α.Ε.)
<i>EXPORTS</i>	1, εάν η επιχείρηση εξάγει προϊόντα ή υπηρεσίες, 0 διαφορετικά

Πίνακας Α2

Κλάδοι επιχειρήσεων

Κλάδος	Αντικείμενο δραστηριότητας
Κλάδος 1	Γεωργία, Δασοκομία, Αλιεία
Κλάδος 2	Ορυχεία και Λατομεία
Κλάδος 3	Μεταποίηση
Κλάδος 4	Παροχή ηλεκτρικού ρεύματος, φυσικού αερίου, ατμού και κλιματισμού
Κλάδος 5	Παροχή νερού, επεξεργασία λυμάτων, διαχείριση αποβλήτων, δραστηριότητες εξυγίανσης
Κλάδος 6	Χονδρικό και λιανικό εμπόριο – Επισκευή μηχανοκίνητων οχημάτων και μοτοσικλετών
Κλάδος 7	Μεταφορά και αποθήκευση
Κλάδος 8	Δραστηριότητες υπηρεσιών παροχής καταλύματος και υπηρεσιών εστίασης

Κλάδος 9	Ενημέρωση & Επικοινωνία
Κλάδος 10	Χρηματοπιστωτικές και Ασφαλιστικές Δραστηριότητες
Κλάδος 11	Διαχείριση Ακίνητης Περιουσίας
Κλάδος 12	Επαγγελματικές, Επιστημονικές & Τεχνικές Δραστηριότητες
Κλάδος 13	Διοικητικές & Υποστηρικτικές Δραστηριότητες
Κλάδος 14	Δημόσια Διοίκηση & Άμυνα, Υποχρεωτική Κοινωνική Ασφάλιση
Κλάδος 15	Δραστηριότητες σχετικές με την ανθρώπινη υγεία και την κοινωνική μέριμνα
Κλάδος 16	Τέχνες, Διασκέδαση, Ψυχαγωγία
Κλάδος 17	Άλλες δραστηριότητες παροχής υπηρεσιών
Κλάδος 18	Εκπαίδευση
Κλάδος 20	Κατασκευές

Πίνακας Α2.1

Ακαθάριστη Προστιθέμενη Αξία κατά κλάδο (ποσοστιαία συμμετοχή)
(ποσοστιαία συμμετοχή)

Κλάδος	Ποσοστό συμμετοχής στη συνολική Ακαθάριστη Προστιθέμενη Αξία (2014)
Διαχείριση ακίνητης περιουσίας (11)	18,31
Χονδρικό και λιανικό εμπόριο (6)	10,66
Δημόσια διοίκηση & άμυνα (14)	10,15
Μεταποίηση (3)	9,50
Μεταφορά & Αποθήκευση (7)	7,23
Εκπαίδευση (18)	6,24
Υπηρεσίες παροχής καταλύματος & υπηρεσιών εστίασης (8)	6,04
Χρηματοπιστωτικές και Ασφαλιστικές Δραστηριότητες (10)	4,87
Δραστηριότητες σχετικές με την ανθρώπινη υγεία και την κοινωνική μέριμνα (15)	4,63
Γεωργία, Δασοκομία, Αλιεία (1)	3,72
Επαγγελματικές, Επιστημονικές & Τεχνικές Δραστηριότητες (12)	3,37
Ενημέρωση & Επικοινωνία (9)	3,33
Κατασκευές (20)	2,50
Άλλες δραστηριότητες παροχής υπηρεσιών (17)	2,33
Παροχή ηλεκτρικού ρεύματος, φυσικού αερίου, ατμού και κλιματισμού (4)	1,90

Παροχή νερού, επεξεργασία λυμάτων, διαχείριση αποβλήτων, δραστηριότητες εξυγίανσης (5)	1,49
Διοικητικές & Υποστηρικτικές Δραστηριότητες (13)	1,43
Τέχνες, Διασκέδαση, Ψυχαγωγία (16)	1,39
Ορυχεία και Λατομεία (2)	0,54

Πίνακας Α3

Τοποθεσία επιχειρήσεων

Γεωγραφική Περιφέρεια	Όνομασία
Περιφέρεια 1	Θράκη
Περιφέρεια 2	Μακεδονία
Περιφέρεια 3	Ήπειρος
Περιφέρεια 4	Στερεά Ελλάδα
Περιφέρεια 5	Πελοπόννησος
Περιφέρεια 6	Νησιά Αιγαίου
Περιφέρεια 7	Νησιά Ιονίου
Περιφέρεια 8	Κρήτη
Περιφέρεια 9	Θεσσαλία

Πίνακας Α4

Συχνότητα επιχειρήσεων ανά κλάδο

Κλάδος	Αριθμός επιχειρήσεων	Ποσοστό επί του συνόλου
1	64	1,3
2	18	0,36
3	949	19,23
4	11	0,22
5	5	0,1
6	1.566	31,73
7	134	2,71
8	1.101	22,31
9	139	2,82
11	206	4,17
12	202	4,09
13	167	3,38
14	12	0,24
15	63	1,28
16	18	0,36
17	10	0,2
18	45	0,91
20	226	4,58
Σύνολο	4.936	100

Σημείωση: Για τον ορισμό των κλάδων, βλέπε Πίνακα Α2.

Πίνακας Α5

Συχνότητα επιχειρήσεων ανά τοποθεσία

Τοποθεσία	Αριθμός επιχειρήσεων	Ποσοστό επί του συνόλου
1	74	1,5
2	792	16,05
3	76	1,54
4	2.440	49,43
5	219	4,44
6	529	10,72
7	212	4,29
8	430	8,71
9	164	3,32
Σύνολο	4.936	100

Σημείωση: Για τον ορισμό των γεωγραφικών περιφερειών, βλέπε Πίνακα Α3.

Πίνακας Α6

Συχνότητα επιχειρήσεων ανά νομική μορφή

<i>LEGALFORM</i>	Αριθμός επιχειρήσεων	Ποσοστό επί του συνόλου
0	4.543	92,04
1	393	7,96
Σύνολο	4.936	100

Σημείωση: Η μεταβλητή *LEGALFORM* λαμβάνει την τιμή 0, εάν η παρατήρηση αφορά Ανώνυμη Εταιρεία (Α.Ε.) ή 1, αν η παρατήρηση αφορά Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.)

Πίνακας Α7

Συχνότητα επιχειρήσεων βάσει εξαγωγικής ή μη δραστηριοποίησης

<i>EXPORTS</i>	Αριθμός επιχειρήσεων	Ποσοστό επί του συνόλου
0	3.581	72,55
1	1.355	27,45
Σύνολο	4.936	100

Σημείωση: Η μεταβλητή *EXPORTS* λαμβάνει την τιμή 1, εάν η επιχείρηση εξάγει προϊόντα ή υπηρεσίες, 0 διαφορετικά.

Πίνακας Α8

Οι πραγματικοί φορολογικοί συντελεστές ανά κλάδο

Sector	ETR ₁			ETR ₂			ETR ₃		
	Παρ/σεις	Μέση τιμή	Τυπ. Αποκ.	Παρ.	Μέση τιμή	Τυπ. Αποκ.	Παρ.	Μέση τιμή	Τυπ. Αποκ.
1	818	0,086	0,145	818	0,075	0,133	693	0,035	0,069
2	230	0,130	0,149	230	0,136	0,168	196	0,069	0,090
3	12.130	0,169	0,161	12.125	0,160	0,159	10.271	0,084	0,096
4	139	0,127	0,142	139	0,141	0,170	119	0,081	0,095
5	63	0,172	0,143	63	0,175	0,166	53	0,135	0,109
6	20.140	0,201	0,162	20.141	0,189	0,158	17.059	0,115	0,111
7	1704	0,157	0,152	1.716	0,154	0,162	1.455	0,114	0,127
8	13.954	0,071	0,136	13.945	0,067	0,131	11.831	0,037	0,081
9	1.793	0,154	0,173	1.793	0,145	0,168	1.518	0,087	0,113
11	2.613	0,145	0,186	2.611	0,139	0,179	2.214	0,110	0,146
12	2.602	0,185	0,171	2.604	0,178	0,163	2.203	0,133	0,130
13	2.144	0,111	0,151	2.144	0,101	0,146	1.820	0,074	0,111
14	154	0,196	0,183	156	0,189	0,184	132	0,150	0,154
15	809	0,224	0,145	809	0,214	0,141	687	0,156	0,108
16	220	0,046	0,132	219	0,408	0,113	187	0,020	0,059
17	129	0,116	0,152	129	0,112	0,158	109	0,059	0,086
18	571	0,194	0,172	571	0,174	0,161	482	0,105	0,105
20	2.870	0,141	0,174	2.866	0,133	0,164	2.430	0,093	0,123

Σημείωση: Για τον ορισμό των κλάδων, βλέπε Πίνακα Α2.

Πίνακας Α9

Οι πραγματικοί φορολογικοί συντελεστές ανά γεωγραφική περιφέρεια

Region	ETR ₁			ETR ₂			ETR ₃		
	Παρ/σεις	Μέση τιμή	Τυπ. Αποκ.	Παρ.	Μέση τιμή	Τυπ. Αποκ.	Παρ.	Μέση τιμή	Τυπ. Αποκ.
1	937	0,101	0,146	937	0,097	0,146	796	0,054	0,088
2	10.142	0,158	0,163	10.137	0,147	0,159	8.586	0,083	0,103
3	978	0,137	0,169	978	0,134	0,165	828	0,072	0,101
4	31.227	0,186	0,166	31.241	0,177	0,163	26.471	0,114	0,118
5	2.811	0,149	0,161	2.810	0,141	0,160	2.381	0,080	0,101
6	6.673	0,095	0,150	6.665	0,088	0,143	5.663	0,052	0,089
7	2.723	0,069	0,139	2.722	0,061	0,126	2.305	0,036	0,081
8	5.480	0,078	0,142	5.478	0,072	0,133	4.641	0,037	0,078
9	2.112	0,141	0,158	2.111	0,133	0,151	1.788	0,070	0,091

Σημείωση: Για τον ορισμό των γεωγραφικών περιφερειών, βλέπε τον Πίνακα Α3.

Πίνακας A10

Οι πραγματικοί φορολογικοί συντελεστές ανά χρονική περίοδο

		Παρ/σεις	Μέση τιμή	Τυπ. Αποκ.
<i>ETR₁</i>	<i>CRISIS = 0</i>	28.886	0,181	0,171
	<i>CRISIS = 1</i>	34.197	0,129	0,157
<i>ETR₂</i>	<i>CRISIS = 0</i>	28.886	0,173	0,170
	<i>CRISIS = 1</i>	34.193	0,119	0,149
<i>ETR₃</i>	<i>CRISIS = 0</i>	19.257	0,109	0,119
	<i>CRISIS = 1</i>	34.202	0,076	0,103

Σημείωση: Η μεταβλητή *CRISIS* λαμβάνει την τιμή 1 εάν η παρατήρηση αφορά την περίοδο μετά την έναρξη της χρηματοοικονομικής κρίσης, δηλαδή την περίοδο 2008 έως 2014, ή 0 διαφορετικά (2000 – 2007).

Πίνακας A11

Οι πραγματικοί φορολογικοί συντελεστές ανά νομική μορφή

		Παρ/σεις	Μέση τιμή	Τυπ. Αποκ.
<i>ETR₁</i>	<i>LEGALFORM=0</i>	58.152	0,149	0,166
	<i>LEGALFORM =1</i>	4.931	0,199	0,154
<i>ETR₂</i>	<i>LEGALFORM =0</i>	58.136	0,140	0,161
	<i>LEGALFORM =1</i>	4.943	0,188	0,153
<i>ETR₃</i>	<i>LEGALFORM =0</i>	49.281	0,084	0,108
	<i>LEGALFORM =1</i>	4.178	0,139	0,123

Σημείωση: Η μεταβλητή *LEGALFORM* λαμβάνει την τιμή 0, εάν η παρατήρηση αφορά Ανώνυμη Εταιρεία (Α.Ε.) ή 1, αν η παρατήρηση αφορά Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.)

Πίνακας A12

Οι πραγματικοί φορολογικοί συντελεστές βάσει του εξαγωγικού ή μη προσανατολισμού των επιχειρήσεων

		Παρ/σεις	Μέση τιμή	Τυπ. Αποκ.
<i>ETR₁</i>	<i>EXPORTS = 0</i>	45.634	0,134	0,165
	<i>EXPORTS = 1</i>	17.449	0,200	0,158
<i>ETR₂</i>	<i>EXPORTS = 0</i>	45.630	0,127	0,160
	<i>EXPORTS = 1</i>	17.449	0,188	0,155
<i>ETR₃</i>	<i>EXPORTS = 0</i>	38.686	0,080	0,111
	<i>EXPORTS = 1</i>	14.773	0,108	0,104

Σημείωση: Η μεταβλητή *EXPORTS* λαμβάνει την τιμή 1, εάν η επιχείρηση εξάγει προϊόντα ή υπηρεσίες, 0 διαφορετικά.

Πίνακας Α13

Οι εκτιμήσεις του μοντέλου τυχαίων επιδράσεων Hausman – Taylor για τους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές ως προς τον κλάδο των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα την περίοδο 2000 – 2014 (n = 4,936)

Sector	Εξίσωση (1)		
	ETR_1	ETR_2	ETR_3
2	0,0276 (1,43)	0,0464*** (2,57)	0,0177 (1,35)
3	0,0571*** (5,74)	0,0611*** (6,26)	0,0302*** (4,62)
4	0,0426 (1,33)	0,0685* (1,82)	0,0433* (1,84)
5	0,066*** (3,16)	0,0814*** (3,42)	0,0681*** (4,91)
6	0,078*** (7,86)	0,0778*** (8,01)	0,0493*** (7,59)
7	0,0484*** (3,96)	0,0555*** (4,52)	0,0445*** (4,83)
8	0,0445*** (4,40)	0,0518*** (5,23)	0,0410*** (6,13)
9	0,0572*** (4,68)	0,0587*** (4,81)	0,0308*** (3,62)
11	0,0881*** (7,07)	0,0936*** (7,68)	0,0923*** (9,78)
12	0,0647*** (5,50)	0,0678*** (5,88)	0,0530*** (6,32)
13	0,0367*** (3,33)	0,0381*** (3,54)	0,0307*** (4,00)
14	0,0646** (1,99)	0,0682** (2,01)	0,0636** (2,19)
15	0,1105*** (7,65)	0,1125*** (8,03)	0,0845*** (7,72)
16	-0,0088 (-0,37)	-0,0039 (-0,18)	0,0009 (0,07)
17	0,0462** (2,18)	0,0523** (2,38)	0,0247* (1,92)
18	0,0946*** (5,88)	0,0854*** (5,48)	0,0459*** (3,94)
20	0,0511*** (4,50)	0,0541*** (4,88)	0,0471*** (5,93)

Σημειώσεις: Εξαρτημένες μεταβλητές: ETR_1 , ETR_2 , ETR_3 . Ο ETR_1 ορίζεται ως το πηλίκο του πληρωτέου φόρου εισοδήματος προς το λογιστικό κέρδος της επιχείρησης προ φόρου εισοδήματος. Ο ETR_2 ορίζεται ως το πηλίκο του πληρωτέου φόρου εισοδήματος προς το λειτουργικό περιθώριο (αποτέλεσμα) της επιχείρησης. Ο ETR_3 ορίζεται ως το πηλίκο του πληρωτέου φόρου εισοδήματος προς τα κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων

(EBITDA). Ο κλάδος 1 (Γεωργία, Δασοκομία, Αλιεία) είναι ο κλάδος αναφοράς. Για τον ορισμό των κλάδων, βλ. αναλυτικά τον Πίνακα Α2.

Τα ***, ** και * υποδεικνύουν επίπεδο σημαντικότητας 1%, 5% και 10%, αντίστοιχα. Η στατιστική t (t-statistics) αναφέρεται στις παρενθέσεις (χρησιμοποιήθηκε ανθεκτική μέθοδος για τον υπολογισμό των τυπικών σφαλμάτων προκειμένου να διορθωθούν τυχόν ζητήματα ετεροσκεδαστικότητας και αυτοσυσχέτισης μεταξύ των παρατηρήσεων για κάθε επιχείρηση). Οι συντελεστές στρογγυλοποιήθηκαν στο τέταρτο δεκαδικό ψηφίο. Για τις λοιπές εκτιμήσεις, βλ. τον Πίνακα 14 καθώς και τον επόμενο Πίνακα Α14.

Πίνακας Α14

Οι εκτιμήσεις του μοντέλου τυχαίων επιδράσεων Hausman – Taylor για τους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές ως προς την τοποθεσία των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα την περίοδο 2000 – 2014 (n = 4,936)

Region	Εξίσωση (1)		
	ETR_1	ETR_2	ETR_3
2	0,0467*** (4,86)	0,0408*** (4,09)	0,0197*** (2,91)
3	0,0558*** (4,15)	0,0558*** (4,00)	0,0278*** (2,91)
4	0,0602*** (6,45)	0,0558*** (5,75)	0,0358*** (5,46)
5	0,0555*** (5,28)	0,0512*** (4,70)	0,0287*** (3,84)
6	0,0391*** (3,96)	0,0321*** (3,14)	0,0163** (2,35)
7	0,0347*** (3,32)	0,0265** (2,50)	0,0141* (1,90)
8	0,028*** (2,84)	0,0226** (2,23)	0,0097 (1,41)
9	0,0355*** (3,31)	0,0310*** (2,82)	0,0096 (1,28)

Σημειώσεις: Εξαρτημένες μεταβλητές: ETR_1 , ETR_2 , ETR_3 . Ο ETR_1 ορίζεται ως το πηλίκο του πληρωτέου φόρου εισοδήματος προς το λογιστικό κέρδος της επιχείρησης προ φόρου εισοδήματος. Ο ETR_2 ορίζεται ως το πηλίκο του πληρωτέου φόρου εισοδήματος προς το λειτουργικό περιθώριο (αποτέλεσμα) της επιχείρησης. Ο ETR_3 ορίζεται ως το πηλίκο του πληρωτέου φόρου εισοδήματος προς τα κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA). Η γεωγραφική περιφέρεια 1 (Θράκη) είναι η περιοχή αναφοράς. Για τον ορισμό των γεωγραφικών περιφερειών, βλ. αναλυτικά τον Πίνακα Α3.

Τα ***, ** και * υποδεικνύουν επίπεδο σημαντικότητας 1%, 5% και 10%, αντίστοιχα. Η στατιστική t (t-statistics) αναφέρεται στις παρενθέσεις (χρησιμοποιήθηκε ανθεκτική μέθοδος για τον υπολογισμό των τυπικών σφαλμάτων προκειμένου να διορθωθούν τυχόν ζητήματα ετεροσκεδαστικότητας και αυτοσυσχέτισης μεταξύ των παρατηρήσεων για κάθε επιχείρηση). Οι συντελεστές στρογγυλοποιήθηκαν στο τέταρτο δεκαδικό ψηφίο. Για τις λοιπές εκτιμήσεις, βλ. τον Πίνακα 14 καθώς και τον προηγούμενο Πίνακα Α13.

Πίνακας A15

Η συσχέτιση του μεγέθους της επιχείρησης με τον πραγματικό φορολογικό συντελεστή σε επιμέρους δείγματα που προκύπτουν βάσει της κατηγορίας μεγέθους της επιχείρησης

	ETR ₁		
Μεταβλητή	Πολύ μικρές επιχειρήσεις	Μικρές επιχειρήσεις	Μεσαίες ή Μεγάλες επιχειρήσεις
SIZE	0,0232*** (6,14)	0.0239*** (7,92)	0.0224*** (6,25)

Σημειώσεις: Στον πίνακα αυτό παρουσιάζεται η συσχέτιση της μεταβλητής SIZE με το δείκτη ETR₁, όπως προκύπτει για κάθε μία από τις τρεις αναλύσεις παλινδρόμησης που διενεργήθηκαν σε επιμέρους δείγματα του συνολικού δείγματος των επιχειρήσεων που περιλαμβάνουν αντιστοίχως τις πολύ μικρές, τις μικρές, τις μεσαίες και τις μεγάλες επιχειρήσεις. Η κατηγοριοποίηση των εταιρειών σε κατηγορίες μεγέθους πραγματοποιήθηκε βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ν. 4308/2014). Ο ETR₁ ορίζεται ως το πηλίκο του πληρωτέου φόρου εισοδήματος προς το λογιστικό κέρδος της επιχείρησης προ φόρου εισοδήματος. Η μεταβλητή SIZE ορίζεται ως ο φυσικός λογάριθμος (ln) της συνολικής αξίας του ενεργητικού της επιχείρησης. Τα ***, ** και * υποδεικνύουν επίπεδο σημαντικότητας 1%, 5% και 10%, αντίστοιχα. Η στατιστική t (t-statistics) αναφέρεται στις παρενθέσεις (χρησιμοποιήθηκε ανθεκτική μέθοδος για τον υπολογισμό των τυπικών σφαλμάτων προκειμένου να διορθωθούν τυχόν ζητήματα ετεροσκεδαστικότητας και αυτοσυσχέτισης μεταξύ των παρατηρήσεων για κάθε επιχείρηση). Οι συντελεστές στρογγυλοποιήθηκαν στο τέταρτο δεκαδικό ψηφίο.

Πίνακας A16

Η συσχέτιση της χρηματοοικονομικής μόχλευσης της επιχείρησης με τον πραγματικό φορολογικό συντελεστή σε επιμέρους δείγματα που προκύπτουν βάσει του βαθμού μόχλευσής της

	ETR ₁	
Μεταβλητή	Επιχειρήσεις με χαμηλότερη χρηματοοικονομική μόχλευση	Επιχειρήσεις με υψηλότερη χρηματοοικονομική μόχλευση
LEVERAGE	-0.1153*** (-3,64)	-0.0251 (-1,21)

Σημειώσεις: Στον πίνακα αυτό παρουσιάζεται η συσχέτιση της μεταβλητής LEVERAGE με το δείκτη ETR₁, όπως προκύπτει για κάθε μία από τις δύο αναλύσεις παλινδρόμησης που διενεργήθηκαν σε επιμέρους δείγματα του συνολικού δείγματος των επιχειρήσεων που περιλαμβάνουν αντιστοίχως τις επιχειρήσεις με χαμηλότερη χρηματοοικονομική μόχλευση και τις επιχειρήσεις με υψηλότερη χρηματοοικονομική μόχλευση (κάτω και άνω του μέσου επιπέδου χρηματοοικονομικής μόχλευσης κατά την εξεταζόμενη περίοδο). Ο ETR₁ ορίζεται ως το πηλίκο του πληρωτέου φόρου εισοδήματος προς το λογιστικό κέρδος της επιχείρησης προ φόρου εισοδήματος. Η μεταβλητή LEVERAGE επιμετράται ως το πηλίκο των μεσοπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων της επιχείρησης προς τη συνολική αξία των στοιχείων του ενεργητικού της. Τα ***, ** και * υποδεικνύουν επίπεδο σημαντικότητας 1%, 5% και 10%, αντίστοιχα. Η στατιστική t (t-statistics) αναφέρεται στις παρενθέσεις (χρησιμοποιήθηκε ανθεκτική μέθοδος για τον υπολογισμό των τυπικών σφαλμάτων προκειμένου να διορθωθούν τυχόν ζητήματα ετεροσκεδαστικότητας και αυτοσυσχέτισης μεταξύ των παρατηρήσεων για κάθε επιχείρηση). Οι συντελεστές στρογγυλοποιήθηκαν στο τέταρτο δεκαδικό ψηφίο.

Πίνακας A17

Η συσχέτιση της χρηματοοικονομικής μόχλευσης της επιχείρησης με τον πραγματικό φορολογικό συντελεστή για τις επιχειρήσεις χαμηλότερης μόχλευσης λαμβάνοντας υπόψη το φορολογικό κίνδυνο (tax risk) της επιχείρησης

	ETR ₁
Μεταβλητή	Επιχειρήσεις με χαμηλότερη χρηματοοικονομική μόχλευση
LEVERAGE	-0,1153*** (-3,64)

Σημειώσεις: Στον πίνακα αυτό παρουσιάζεται η συσχέτιση της μεταβλητής LEVERAGE με το δείκτη ETR₁, όπως προκύπτει για τις επιχειρήσεις με χαμηλότερη χρηματοοικονομική μόχλευση (κάτω του μέσου επιπέδου χρηματοοικονομικής μόχλευσης κατά την εξεταζόμενη περίοδο) λαμβάνοντας υπόψη το φορολογικό κίνδυνο (tax risk) που αντιμετωπίζει η επιχείρηση. Ο ETR₁ ορίζεται ως το πηλίκο του πληρωτέου φόρου εισοδήματος προς το λογιστικό κέρδος της επιχείρησης προ φόρου εισοδήματος. Η μεταβλητή LEVERAGE επιμετράται ως το πηλίκο των μεσοπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων της επιχείρησης προς τη συνολική αξία των στοιχείων του ενεργητικού της. Ο φορολογικός κίνδυνος (TAXRISK) επιμετράται ως η τυπική απόκλιση του πραγματικού φορολογικού συντελεστή της επιχείρησης στην περίοδο αναφοράς και χρησιμοποιείται προκειμένου να εξεταστεί ο βαθμός στον οποίο η επιχείρηση είναι σε θέση να διατηρήσει σταθερή τη φορολογική της επιβάρυνση στη διάρκεια της εξεταζόμενης περιόδου. Τα ***, ** και * υποδεικνύουν επίπεδο σημαντικότητας 1%, 5% και 10%, αντίστοιχα. Η στατιστική t (t-statistics) αναφέρεται στις παρενθέσεις (χρησιμοποιήθηκε ανθεκτική μέθοδος για τον υπολογισμό των τυπικών σφαλμάτων προκειμένου να διορθωθούν τυχόν ζητήματα ετεροσκεδαστικότητας και αυτοσυσχέτισης μεταξύ των παρατηρήσεων για κάθε επιχείρηση). Οι συντελεστές στρογγυλοποιήθηκαν στο τέταρτο δεκαδικό ψηφίο.

Πίνακας A18

Η μεταβολή των πραγματικών φορολογικών συντελεστών κατά την περίοδο της χρηματοοικονομικής κρίσης στην Ελλάδα (2008 – 2014)

	ETR ₁
CRISIS_SUB_PERIOD_1 (2008 – 2009)	0,0275* (1,76)
CRISIS_SUB_PERIOD_2 (2010 – 2014)	0,0300* (1,93)

Σημειώσεις: Στον πίνακα αυτό παρουσιάζεται η συσχέτιση της εικονικής μεταβλητής CRISIS_SUB_PERIOD με το δείκτη ETR₁, όπως προκύπτει από την ανάλυση παλινδρόμησης που διενεργήθηκε με αντικατάσταση της αρχικής μεταβλητής CRISIS. Ο ETR₁ ορίζεται ως το πηλίκο του πληρωτέου φόρου εισοδήματος προς το λογιστικό κέρδος της επιχείρησης προ φόρου εισοδήματος. Η μεταβλητή CRISIS_SUB_PERIOD_1 λαμβάνει την τιμή 1 για την περίοδο 2008-2009, 0 διαφορετικά. Η μεταβλητή CRISIS_SUB_PERIOD_2 λαμβάνει την τιμή 1 για την περίοδο 2010-2014, 0 διαφορετικά. Η περίοδος 2000 – 2007 αποτελεί για τα παραπάνω αποτελέσματα την περίοδο αναφοράς. Τα ***, ** και * υποδεικνύουν επίπεδο σημαντικότητας 1%, 5% και 10%, αντίστοιχα. Η στατιστική t (t-statistics) αναφέρεται στις παρενθέσεις (χρησιμοποιήθηκε ανθεκτική μέθοδος για τον υπολογισμό των τυπικών σφαλμάτων προκειμένου να διορθωθούν τυχόν ζητήματα ετεροσκεδαστικότητας και αυτοσυσχέτισης μεταξύ των παρατηρήσεων για κάθε επιχείρηση). Οι συντελεστές στρογγυλοποιήθηκαν στο τέταρτο δεκαδικό ψηφίο.

Πίνακας Α19

Οι εκτιμήσεις της μεθόδου των ομαδοποιημένων ελαχίστων τετραγώνων (pooled OLS) για τους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές στη βάση διαφόρων ιδιαίτερων χαρακτηριστικών των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα την περίοδο 2000 – 2014 (n = 4,936)

	Πρόβλεψη προσήμου σχέσης	Υπόδειγμα (1)		
		<i>ETR</i> ₁	<i>ETR</i> ₂	<i>ETR</i> ₃
<i>Σημείο τομής</i>	+/-	-0,047*** (-3,46)	-0,0674*** (-5,00)	0,0155 (1,40)
<i>SIZE</i>	+	0,0098*** (11,96)	0,011*** (13,50)	0,0009 (1,25)
<i>LEVERAGE</i>	-	-0,0461** (-2,05)	-0,0464** (-2,04)	-0,0341* (-1,66)
<i>CAPINT</i>	-	-0,1012*** (-24,08)	-0,1049*** (-24,98)	-0,0963*** (-22,44)
<i>INVINT</i>	+	-0,0308*** (-5,03)	-0,0306*** (-5,02)	-0,0464*** (-7,80)
<i>ROA</i>	+	0,0173* (1,83)	0,0187* (1,80)	0,0355 (1,44)
<i>STR</i>	+	0,3113*** (19,41)	0,2929*** (18,41)	0,3376*** (25,80)
<i>NLO</i>	-	-0,1669*** (-111,31)	0,0015*** (-100,57)	-0,0973*** (-35,88)
<i>CRISIS</i>	+/-	-0,0074 (-0,56)	0,0186 (1,39)	-0,0318*** (-2,57)
<i>CRISIS * SIZE</i>	-	-0,0013 (-1,36)	-0,0038*** (-3,98)	0,0011 (1,21)
<i>CRISIS * LEVERAGE</i>	+/-	0,0350 (1,46)	0,0332 (1,34)	0,0173 (0,72)
<i>CRISIS * CAPINT</i>	+	0,0595*** (13,05)	0,0687*** (15,18)	0,0417 (10,15)
<i>CRISIS * INVINT</i>	-	-0,0219*** (-3,08)	-0,0152** (-2,15)	-0,012 (-2,06)
<i>Κλάδος 11 (Διαχείριση Ακίνητης Περιουσίας)</i>	+/-	0,0628*** (11,47)	0,0683*** (13,03)	0,0762*** (20,34)
<i>Κλάδος 6 (Χονδρικό και λιανικό εμπόριο)</i>	+/-	0,0547*** (11,71)	0,0557*** (12,47)	0,0358*** (13,55)
<i>Κλάδος 3 (Μεταποίηση)</i>	+/-	0,0345*** (7,32)	0,0395*** (8,76)	0,0177*** (6,66)
<i>Κλάδος 14 (Δημόσια Διοίκηση & Άμυνα, Υποχρεωτική Κοινωνική Ασφάλιση)</i>	+/-	0,0496*** (3,86)	0,0562*** (4,35)	0,0607*** (5,78)
<i>Γεωγραφική περιφέρεια 4</i>	+/-	0,0461*** (11,35)	0,0426*** (10,48)	0,0299*** (11,10)

<i>(Στερεά Ελλάδα)</i>				
Γεωγραφική περιφέρεια 2 (Μακεδονία)	+/-	0,0315*** (7,54)	0,0261*** (6,23)	0,0122*** (4,38)
LEGAL FORM	+/-	0,005** (2,32)	0,0050** (2,32)	0,0153 (6,80)
EXPORTS	-	0,0049*** (3,32)	0,0029** (1,98)	0,0003 (0,30)
R²		0,3957	0,3808	0,4024
Αριθμός παρατηρήσεων		62.800	62.796	53.176

Σημειώσεις: Εξαρτημένες μεταβλητές: ETR_1 , ETR_2 , ETR_3 . Ο ETR_1 ορίζεται ως το πηλίκο του πληρωτέου φόρου εισοδήματος προς το λογιστικό κέρδος της επιχείρησης προ φόρου εισοδήματος. Ο ETR_2 ορίζεται ως το πηλίκο του πληρωτέου φόρου εισοδήματος προς το λειτουργικό περιθώριο (αποτέλεσμα) της επιχείρησης. Ο ETR_3 ορίζεται ως το πηλίκο του πληρωτέου φόρου εισοδήματος προς τα κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA). **Ανεξάρτητες μεταβλητές:** Η μεταβλητή $SIZE$, ως δείκτης μεγέθους της επιχείρησης, επιμετράται ως ο φυσικός λογάριθμος της συνολικής αξίας των στοιχείων ενεργητικού της επιχείρησης. Η μεταβλητή $LEVERAGE$, ως δείκτης του βαθμού χρηματοοικονομικής μόχλευσης της επιχείρησης, επιμετράται ως το πηλίκο των μεσοπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων της επιχείρησης προς τη συνολική αξία των στοιχείων του ενεργητικού της. Η μεταβλητή $CAPINT$, ως δείκτης του βαθμού έντασης της πάγιας περιουσίας της επιχείρησης, επιμετράται ως το πηλίκο των καθαρών παγίων της επιχείρησης προς τη συνολική αξία των στοιχείων του ενεργητικού της. Η μεταβλητή $INVINT$, ως δείκτης του βαθμού έντασης των αποθεμάτων της επιχείρησης, επιμετράται ως το πηλίκο του αποθέματος του τέλους της χρήσης της επιχείρησης προς τη συνολική αξία των στοιχείων του ενεργητικού της. Η μεταβλητή ROA , ως δείκτης της αποδοτικότητας του ενεργητικού, χρησιμοποιείται ως μεταβλητή ελέγχου της μεταβολής του εισοδήματος της επιχείρησης και υπολογίζεται ως το πηλίκο του αποτελέσματος της επιχείρησης προ φόρου εισοδήματος προς τη συνολική αξία των στοιχείων του ενεργητικού της. Η μεταβλητή STR αντιστοιχεί στον ονομαστικό φορολογικό συντελεστή κατ' έτος. **Κατηγορικές μεταβλητές:** NLO , $CRISIS$, $SECTOR$, $REGION$, $LEGALFORM$, $EXPORTS$. Η μεταβλητή NLO λαμβάνει την τιμή 1 αν η εταιρεία είχε αρνητικό αποτέλεσμα προ φόρων κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, 0 διαφορετικά. Η μεταβλητή $CRISIS$ λαμβάνει την τιμή 1, εάν το έτος είναι 2008 έως 2014, 0 εάν το έτος είναι 2000 έως 2007. Για τον ορισμό των λοιπών κατηγορικών μεταβλητών, μπορείτε να ανατρέξετε στον Πίνακα Α1 του Παραρτήματος Α. Οι κλάδοι που παρουσιάζονται στον πίνακα αυτό είναι οι τέσσερις με το μεγαλύτερο ποσοστό συμμετοχής στο Ακαθάριστο Εγχώριο Προϊόν (ΑΕΠ) της χώρας το 2014. Βλ. σχετικά τον Πίνακα Α2.1 στο Παράρτημα Α. Οι γεωγραφικές περιφέρειες που παρουσιάζονται στον πίνακα αυτό είναι οι πολυπληθέστερες γεωγραφικές περιφέρειες της χώρας. Για μία λεπτομερή ανάλυση των αποτελεσμάτων για το σύνολο των κλάδων και των γεωγραφικών περιφερειών, θα πρέπει να ανατρέξετε στους πίνακες Α13 και Α14 του Παραρτήματος. **Όροι αλληλεπίδρασης (interaction terms):** $CRISIS*SIZE$, $CRISIS*LEVERAGE$, $CRISIS*CAPINT$, $CRISIS*INVINT$.

Τα ***, ** και * υποδεικνύουν επίπεδο σημαντικότητας 1%, 5% και 10%, αντίστοιχα. Η στατιστική t (t-statistics) αναφέρεται στις παρενθέσεις (χρησιμοποιήθηκε ανθεκτική μέθοδος για τον υπολογισμό των τυπικών σφαλμάτων). Οι συντελεστές στρογγυλοποιήθηκαν στο τρίτο δεκαδικό ψηφίο. Οι συντελεστές στρογγυλοποιήθηκαν στο τέταρτο δεκαδικό ψηφίο.

Τα αποτελέσματα της μεθοδολογίας αυτής παρατίθενται για σκοπούς συγκρισιμότητας με τα αποτελέσματα του μοντέλου Hausman – Taylor (βλ. Πίνακα 14).

Παράρτημα Β

Παράρτημα Β1: Η πρόσκληση συμμετεχόντων και το ερωτηματολόγιο της έρευνας

B1.1. E-mail πρόσκλησης

Υπόψη: κ.

Η επιχείρησή σας **καλείται να συμμετάσχει** στην έρευνα του τμήματος Οικονομικής Επιστήμης του Πανεπιστημίου Πειραιώς **για τα διοικητικά βάρη του φορολογικού συστήματος.**

Η έρευνα αυτή απευθύνεται στον επιχειρηματία, τον οικονομικό διευθυντή, τον προϊστάμενο του λογιστηρίου ή τον υπεύθυνο εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων της επιχείρησής σας.

Η απάντηση του ερωτηματολογίου **δεν απαιτεί περισσότερα από 10 λεπτά.**

Η συμμετοχή σας στην έρευνα θα συμβάλει στην απεικόνιση του γραφειοκρατικού βάρους που επωμίζονται οι επιχειρήσεις στα πλαίσια της δραστηριοποίησής τους στη χώρα.

Μπορείτε να συμμετάσχετε στην έρευνα πατώντας στον ακόλουθο σύνδεσμο:

[Συμμετογή στην έρευνα](#)

Διαφορετικά, αντιγράψτε και επικολλήστε τον ακόλουθο σύνδεσμο στο πρόγραμμα περιήγησης που χρησιμοποιείτε (internet browser):

Η επιλογή της επιχείρησής σας έχει πραγματοποιηθεί **με τυχαίο τρόπο** από την **Ελληνική Στατιστική Αρχή (ΕΛ.ΣΤΑΤ.)**, στα πλαίσια της δημιουργίας ενός αντιπροσωπευτικού δείγματος επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην ελληνική επικράτεια. Μάθετε περισσότερα για την έρευνα που διενεργούμε στην ιστοσελίδα της έρευνας <http://www.taxcompliance.gr>.

Ευχαριστούμε προκαταβολικά για το χρόνο σας.

Πληροφορίες - Επικοινωνία:

Γιάννης Σταματόπουλος

Υπ. Διδάκτορας του Παν. Πειραιώς

E-mail: info@taxcompliance.gr

Υπόψη:

Η επιχείρησή σας **καλείται να συμμετάσχει** στην έρευνα του τμήματος Οικονομικής Επιστήμης του Πανεπιστημίου Πειραιώς **για τα διοικητικά βάρη του φορολογικού συστήματος.**

Η έρευνα αυτή απευθύνεται στον επιχειρηματία, τον οικονομικό διευθυντή, τον προϊστάμενο του λογιστηρίου ή τον υπεύθυνο εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων της επιχείρησής σας.

Η απάντηση του ερωτηματολογίου **δεν απαιτεί περισσότερα από 10 λεπτά.**

Η συμμετοχή σας στην έρευνα θα συμβάλει στην απεικόνιση του γραφειοκρατικού βάρους που επωμίζονται οι επιχειρήσεις στα πλαίσια της δραστηριοποίησής τους στη χώρα.

Μπορείτε να συμμετάσχετε στην έρευνα πατώντας στον ακόλουθο σύνδεσμο:

[Συμμετοχή στην έρευνα](#)

Διαφορετικά, αντιγράψτε και επικολλήστε τον ακόλουθο σύνδεσμο στο πρόγραμμα περιήγησης που χρησιμοποιείτε (internet browser):

Η επιλογή της επιχείρησής σας έχει πραγματοποιηθεί **με τυχαίο τρόπο** από την **Ελληνική Στατιστική Αρχή (ΕΛ.ΣΤΑΤ.)**, στα πλαίσια της δημιουργίας ενός αντιπροσωπευτικού δείγματος επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην ελληνική επικράτεια. Μάθετε περισσότερα για την έρευνα που διενεργούμε στην ιστοσελίδα της έρευνας <http://www.taxcompliance.gr>.

Ευχαριστούμε προκαταβολικά για το χρόνο σας.

Πληροφορίες – Επικοινωνία:
Γιάννης Σταματόπουλος
Υπ. Διδάκτορας του Παν. Πειραιώς.
E-mail: info@taxcompliance.gr

Εάν επιθυμείτε να μην λαμβάνετε άλλες ενημερώσεις για την έρευνα που διενεργούμε, πατήστε τον ακόλουθο σύνδεσμο [εδώ](#).

Εικόνα 5: Το e-mail που χρησιμοποιήθηκε για την πρόσκληση συμμετοχής στην έρευνα

B1.2. E-mail υπενθύμισης

Υπόψη: κ.

Σας υπενθυμίζουμε ότι **εκκρεμεί** η συμπλήρωση του ερωτηματολογίου, για λογαριασμό της εταιρείας σας, σχετικά με τα διοικητικά βάρη του φορολογικού συστήματος.

Η συμπλήρωση του ερωτηματολογίου **δεν απαιτεί περισσότερα από 10 λεπτά**. Η **συμμετοχή** σας στην έρευνα είναι **απαραίτητη** για την αξιοπιστία των παραγόμενων αποτελεσμάτων.

Στην έρευνα **έχει ήδη συμμετάσχει ποσοστό μεγαλύτερο του 70%** του απαιτούμενου δείγματος.

Εκπροσωπήστε την επιχείρησή σας στην έρευνα του Πανεπιστημίου Πειραιώς πατώντας στον ακόλουθο σύνδεσμο:

Συμμετογή στην έρευνα

Ευχαριστούμε προκαταβολικά για το χρόνο σας.

Μάθετε περισσότερα για την έρευνα [εδώ](#).

Πληροφορίες - Επικοινωνία:

Γιάννης Σταματόπουλος

Υπ. Διδάκτορας του Παν. Πειραιώς

E-mail: info@taxcompliance.gr

TaxComplianceCostsResearch

Τα διοικητικά βάρη του φορολογικού συστήματος



Πανεπιστήμιο Πειραιώς

Τμήμα Οικονομικής Επιστήμης

Υπόψη:

Σας υπενθυμίζουμε ότι **εκκρεμεί** η συμπλήρωση του ερωτηματολογίου, για λογαριασμό της εταιρείας σας, σχετικά με τα διοικητικά βάρη του φορολογικού συστήματος.

Η συμπλήρωση του ερωτηματολογίου **δεν απαιτεί περισσότερα από 10 λεπτά**. Η **συμμετοχή** σας στην έρευνα είναι **απαραίτητη** για την αξιοπιστία των παραγόμενων αποτελεσμάτων.

Στην έρευνα **έχει ήδη συμμετάσχει ποσοστό μεγαλύτερο του 70%** του απαιτούμενου δείγματος.

Εκπροσωπήστε την επιχείρησή σας στην έρευνα του Πανεπιστημίου Πειραιώς πατώντας στον ακόλουθο σύνδεσμο:

Συμμετογή στην έρευνα

Ευχαριστούμε προκαταβολικά για το χρόνο σας.

Μάθετε περισσότερα για την έρευνα [εδώ](#).

Πληροφορίες - Επικοινωνία:

Γιάννης Σταματόπουλος

Υπ. Διδάκτορας του Παν. Πειραιώς.

E-mail: info@taxcompliance.gr

Εάν επιθυμείτε να μην λαμβάνετε άλλες ενημερώσεις για την έρευνα που διενεργούμε, πατήστε τον ακόλουθο σύνδεσμο [εδώ](#).

Εικόνα 6: : Το e-mail που χρησιμοποιήθηκε για την υπενθύμιση συμμετοχής στην έρευνα

B1.2 Το ερωτηματολόγιο της έρευνας

TaxComplianceCostsResearch

Τα διοικητικά βάρη του φορολογικού συστήματος



Πανεπιστήμιο Πειραιώς

Τμήμα Οικονομικής Επιστήμης

E1. Πόσους εργαζόμενους απασχολούσε η επιχείρησή σας κατά το τέλος του προηγούμενου έτους (31/12/2013);

- 0 (1)
- 1-4 (2)
- 5-9 (3)
- 10-19 (4)
- 20-29 (5)
- 30-49 (6)
- 50-99 (7)
- 100 - 249 (8)
- 250 και άνω (9)

E2. Ποιος ήταν ο κύκλος εργασιών (τζίρος) της επιχείρησής σας κατά τη τελευταία διαχειριστική περίοδο (1/1/2013 - 31/12/2013);

- 0 – 25.000 € (1)
- 25.001 €– 50.000 € (2)
- 50.001 € - 100.000 € (3)
- 100.001 € – 200.000 € (4)
- 200.001 € - 500.000 € (5)
- 500.001 € - 1.000.000 € (6)
- 1.000.001 € – 2.000.000 € (7)
- 2.000.001 € – 3.000.000 € (8)
- 3.000.001 € – 5.000.000 € (9)
- 5.000.001 € – 10.000.000 € (10)
- 10.000.001 € - 20.000.000 € (11)
- 20.000.001 € - 50.000.000 € (12)
- 50.000.001 € - 200.000.000 € (13)
- 200.000.001 και άνω (14)

E3. Ποιο ήταν το σύνολο της αξίας του ενεργητικού της επιχείρησής σας κατά το τέλος του προηγούμενου έτους (31.12.2013);

- 0 - 500.000 € (1)
- 500.001 € - 1.000.000 € (2)
- 1.000.001 € - 2.000.000 € (3)
- 2.001.001 € - 5.000.000 € (4)
- 5.000.001 € - 10.000.000 € (5)
- 10.000.001 € - 20.000.000 € (6)
- 20.000.001 € - 30.000.000 € (7)
- 30.000.001 € - 43.000.000 € (8)
- 43.000.001 € και άνω (9)

E4. Επιλέξτε Ναι/Όχι στις ακόλουθες διατυπώσεις σχετικά με τα προγράμματα (software) που χρησιμοποιεί η επιχείρησή σας.

	Εμπορικά/λογιστικά προγράμματα	
	Ναι (1)	Όχι (2)
Η επιχείρησή μας χρησιμοποιεί μηχανογραφικό πρόγραμμα λογιστικής διαχείρισης (1)		
Η επιχείρησή μας χρησιμοποιεί μηχανογραφικό πρόγραμμα υποβολής φορολογικών δηλώσεων (2)		
Η επιχείρησή μας χρησιμοποιεί μηχανογραφικό πρόγραμμα μισθοδοσίας (3)		

E5. Η υποχρέωση υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της επιχείρησής σας:

- εκπληρώνεται εντός της επιχείρησης (1)
- ανατίθενται σε εξωτερικούς συνεργάτες (λογιστές/λογιστικά γραφεία) (2)
- συνδυασμός των παραπάνω (3)

Εάν επιλεγεί «ανατίθενται σε εξωτερικούς συνεργάτες (λογιστές/λογιστικά γραφεία)», ο ερωτώμενος μεταφέρεται στην ερώτηση E12.

Δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων

Εκτιμήστε το χρόνο (σε ώρες) που δαπανήθηκε από το σύνολο των εργαζομένων προκειμένου να εκπληρωθεί η υποχρέωση υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων.

Η εξεταζόμενη υποχρέωση διαιρείται σε επιμέρους δραστηριότητες. Οι δραστηριότητες για την εκπλήρωση της υποχρέωσης παρατίθενται για να μπορέσετε να εκτιμήσετε κατά το δυνατόν ακριβέστερα το χρόνο που δαπάνησε η επιχείρησή σας.

Εκτιμήστε το χρόνο που δαπανήθηκε για κάθε μία από τις εξεταζόμενες δραστηριότητες σε ώρες. Σε περίπτωση που δαπανήσατε για κάποια δραστηριότητα λιγότερο από μία ώρα, χρησιμοποιείτε δεκαδικά ψηφία (π.χ. για μισή ώρα, συμπληρώστε 0.5, για ένα τέταρτο της ώρας, συμπληρώστε 0.25). Εάν η επιχείρησή σας δε δαπανά χρόνο για την εκπλήρωση κάποιας δραστηριότητας ή υποχρέωσης, αφήστε τα αντίστοιχα κελιά κενά.

Εφόσον το επιθυμείτε, μπορείτε να συμπληρώσετε μόνο το κελί "Σύνολο", λαμβάνοντας, όμως, υπόψη, όλες τις δραστηριότητες που παρατίθενται για την εκπλήρωση της εξεταζόμενης υποχρέωσης.

Ε6. Δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων

	Δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων (μαζί με τα συνυποβαλλόμενα έντυπα) (1)
Ανάλυση του εντύπου της δήλωσης (1)	
Συγκέντρωση και αξιολόγηση των ζητούμενων πληροφοριών (2)	
Υπολογισμοί (Μετρήσεις – Πράξεις) (3)	
Συμπλήρωση εντύπου δήλωσης (4)	
Έλεγχος – διασταύρωση δεδομένων - διόρθωση δεδομένων (5)	
Συζητήσεις/Συναντήσεις με εξωτερικούς συνεργάτες της επιχείρησής σας (λογιστές/λογιστικά γραφεία) (6)	
Συνδιαλλαγή με την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ή την αρμόδια δ/ση του Υπ. Οικονομικών (τηλεφωνικές κλήσεις, επισκέψεις, email) (7)	
Υποβολή δήλωσης (8)	
Καταβολή φόρου (9)	
Αποθήκευση δήλωσης, συνυποβαλλόμενων εντύπων και δικαιολογητικών (10)	
Άλλη δραστηριότητα. Παρακαλώ συμπληρώστε (11)	
Σύνολο (12)	

E7. Πώς κατανέμεται ο συνολικός χρόνος που εκτιμήσατε παραπάνω στις διάφορες κατηγορίες εργαζομένων της επιχείρησής σας (ιδιοκτήτες, εταίροι, διευθυντές, μισθωτοί κ.λπ.); Εκτιμήστε την κατανομή του χρόνου αυτού στις κατηγορίες εργαζομένων με ποσοστό %. Το σύνολο των απαντήσεών σας πρέπει να αθροίζεται στο 100%.

	Δήλωση εισοδήματος νομικών προσώπων (μαζί με τα συνυποβαλλόμενα έντυπα) (1)
Ιδιοκτήτες/Εταίροι/Διαχειριστές/ Διευθυντές/Προϊστάμενοι (1)	
Μισθωτοί λογιστές (2)	
Υπάλληλοι - διοικητικό προσωπικό (3)	
Άμισθοι συγγενείς/φίλοι (4)	

E10. Εκπαίδευση στο αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος

Παρακαλούμε εκτιμήστε το χρόνο που δαπανήθηκε από το σύνολο των εργαζομένων στην επιχείρησή σας (συμπεριλαμβανομένων των εταίρων/διαχειριστών κ.λπ.) κατά το προηγούμενο έτος (1/1/2013 - 31/12/2013) για την εκπαίδευση τους για την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία (μελέτη νόμων, εγκυκλίων, ενημερωτικών δελτίων, ιστοσελίδων, βιβλίων, παρακολούθηση σεμιναρίων κ.λπ.) στο αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος.

	Εκπαίδευση και ενημέρωση σε θέματα Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος κατά το προηγούμενο έτος (1.1.2013 - 31.12.2013) (1)
Συνολικός χρόνος (1)	

E11. Πώς κατανέμεται ο συνολικός χρόνος που δαπανήθηκε για εκπαίδευση στις διάφορες κατηγορίες εργαζομένων της επιχείρησής σας (ιδιοκτήτες, εταίροι, διευθυντές, μισθωτοί κ.λπ.); Εκτιμήστε την κατανομή του χρόνου αυτού στις κατηγορίες εργαζομένων με ποσοστό %. Το σύνολο των απαντήσεων σας πρέπει να αθροίζεται στο 100%.

	Εκπαίδευση (1)
Ιδιοκτήτες/Εταίροι/Διαχειριστές/Διευθυντές (1)	
Μισθωτοί λογιστές (2)	
Υπάλληλοι - διοικητικό προσωπικό (3)	
Άμισθοι συγγενείς/φίλοι (4)	

E12. Καταβάλατε κατά το προηγούμενο έτος (1/1/2013 - 31/12/2013) κάποιο ποσό σε εξωτερικούς λογιστές, λογιστικά γραφεία ή φορολογικούς συμβούλους για την εκπλήρωση των φορολογικών, λογιστικών ή άλλων υποχρεώσεων της επιχείρησής σας;

- Ναι (1)
 Όχι (2)

Η ακόλουθη ερώτηση να απαντηθεί εάν στην ερώτηση E12 απαντήθηκε «Ναι».

E13. Αναγράψτε το ποσό που καταβάλατε (χωρίς Φ.Π.Α.) κατά το προηγούμενο έτος (1/1/2013 - 31/12/2013) σε εξωτερικούς λογιστές, λογιστικά γραφεία ή φορολογικούς συμβούλους.

_____ ευρώ (1)

Η ακόλουθη ερώτηση να απαντηθεί εάν στην ερώτηση E12 απαντήθηκε «Ναι».

E14. Εκτιμήστε τι ποσοστό του ποσού που καταβάλατε σε εξωτερικούς συνεργάτες κατά το προηγούμενο έτος αναλογεί στην εκπλήρωση της υποχρέωσης υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της επιχείρησής σας. Παρακαλούμε, εκτιμήστε το ποσοστό αυτό λαμβάνοντας υπόψη ότι μέρος του χρηματικού ποσού που καταβάλετε στους εξωτερικούς σας συνεργάτες αναλογεί στην εκπλήρωση μη φορολογικών υποχρεώσεων (π.χ. τήρηση λογιστικών βιβλίων) ή φορολογικών υποχρεώσεων άλλης νομοθεσίας (π.χ. Φ.Π.Α.)

	Ποσοστό (0 -100%) (1)
Ποσοστό του συνολικού κόστους που καταβλήθηκε σε εξωτερικούς συνεργάτες και αναλογεί στην εκπλήρωση των υποχρεώσεων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος που εξετάζονται (1)	

Η ακόλουθη ερώτηση να απαντηθεί εάν στην ερώτηση E12 απαντήθηκε «Ναι».

E15. Εκτιμήστε το χρόνο που δαπανήθηκε από το σύνολο των εργαζομένων της επιχείρησής σας κατά το προηγούμενο έτος (1.1.2013 - 31.12.2013) κατά τη συνεργασία με τους εξωτερικούς σας συνεργάτες (λογιστές, λογιστικά γραφεία κ.λπ.) προκειμένου να εκπληρώσετε την υποχρέωση υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της επιχείρησής σας.

_____ ώρες (1)

Η ακόλουθη ερώτηση να απαντηθεί εάν στην ερώτηση E12 απαντήθηκε «Ναι».

E16. Πώς κατανέμεται ο χρόνος που δαπανήθηκε κατά τη συνεργασία με τους εξωτερικούς συνεργάτες στις διάφορες κατηγορίες εργαζομένων της επιχείρησής σας (ιδιοκτήτες, εταίροι, διευθυντές, μισθωτοί κ.λπ.); Εκτιμήστε την κατανομή του χρόνου αυτού στις κατηγορίες εργαζομένων με ποσοστό %. Το σύνολο των απαντήσεων σας πρέπει να αθροίζεται στο 100%.

	Εκπαίδευση (1)
Ιδιοκτήτες/Εταίροι/Διαχειριστές/Διευθυντές (1)	
Μισθωτοί λογιστές (2)	
Υπάλληλοι - διοικητικό προσωπικό (3)	
Άμισθοι συγγενείς/φίλοι (4)	

E17. Προμηθεύστε αγαθά ή υπηρεσίες για την προετοιμασία ή την παροχή πληροφοριών στο πλαίσιο των φορολογικών σας υποχρεώσεων; Αναγράψτε το χρηματικό ποσό (σε ευρώ) που καταβάλατε κατά το προηγούμενο έτος (1/1/2013 - 31/12/2013) για τα ακόλουθα αγαθά και υπηρεσίες (σε περίπτωση που δεν καταβάλατε κάποιο ποσό, αφήστε το αντίστοιχο κελί κενό):

	Κόστος σε ευρώ (1)
Λογισμικό (συμβόλαιο συντήρησης) (1)	
Συνδρομές σε τράπεζες πληροφοριών (2)	
Συνδρομές σε επαγγελματικά περιοδικά (3)	
Αγορά βιβλίων - περιοδικών (4)	
Συμμετοχή σε ενημερωτικά σεμινάρια (5)	
Άλλο (παρακαλώ περιγράψτε) (6)	

E18. Εκτιμήστε τι ποσοστό του παραπάνω ποσού αναλογεί στην εκπλήρωση της υποχρέωσης υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της επιχείρησής σας. Παρακαλούμε, εκτιμήστε το ποσοστό αυτό λαμβάνοντας υπόψη ότι μέρος του χρηματικού ποσού αυτού αναλογεί στην εκπλήρωση μη φορολογικών υποχρεώσεων (π.χ. τήρηση λογιστικών βιβλίων) ή άλλων φορολογικών υποχρεώσεων (π.χ. Φ.Π.Α., Παρακρατούμενοι φόροι κ.λπ.)

	Ποσοστό (0 - 100%) (1)
Ποσοστό του συνολικού κόστους που καταβλήθηκε και αναλογεί στην εκπλήρωση των υποχρεώσεων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος που εξετάζονται (1)	

Ε19. Παρακαλούμε τοποθετηθείτε ανάλογα με το βαθμό συμφωνίας σας (διαφωνώ απολύτως έως συμφωνώ απολύτως) στις παρακάτω διατυπώσεις για τη φορολογική νομοθεσία, τη φορολογική διοίκηση και το φορολογικό σύστημα.

	Διαφωνώ απολύτως (1)	Διαφωνώ (2)	Δεν είμαι βέβαιος (3)	Συμφωνώ (4)	Συμφωνώ απολύτως (5)
Η διαδικασία της φορολογικής συμμόρφωσης συμβάλλει στην τήρηση ακριβέστερων στοιχείων και στην καλύτερη κατανόηση της οικονομικής θέσης της επιχείρησης (κερδοφορία, ταμειακές ροές) (1)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Η παρακράτηση του φόρου μισθωτών υπηρεσιών και η μεταγενέστερη απόδοσή του στο κράτος βελτιώνει τις ταμειακές ροές της επιχείρησης. (2)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Πριν από την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της επιχείρησης, νιώθω αγχωμένος/η. (3)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Μετά από την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της επιχείρησης, νιώθω ήρεμος/η. (4)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Η φορολογική νομοθεσία είναι απλή στην κατανόηση. (5)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

(συνέχεια)	Διαφωνώ απολύτως	Διαφωνώ (2)	Δεν είμαι βέβαιος (3)	Συμφωνώ (4)	Συμφωνώ απολύτως
Η φορολογική νομοθεσία πρέπει να μεταβάλλεται μόνο όταν είναι απολύτως απαραίτητο. (6)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Η φορολογική νομοθεσία δεν απαιτεί αυτή τη στιγμή σημαντικές μεταβολές. (7)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Όσο μεγαλύτερος σε έκταση είναι ένας φορολογικός νόμος, τόσο περισσότερο πολύπλοκος είναι. (8)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Οι φορολογικές υποχρεώσεις κατανέμονται χρονικά ομοιόμορφα στη διάρκεια του έτους. (9)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Οι προθεσμίες που ορίζονται για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων δεν πρέπει να παρατείνονται. (10)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Οι αποφάσεις/εγκύκλιοι του Υπουργείου Οικονομικών απλοποιούν τη διαδικασία της φορολογικής συμμόρφωσης. (11)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Οι αποφάσεις/εγκύκλιοι του Υπουργείου Οικονομικού είναι διαθέσιμες στο σωστό χρόνο. (12)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

E20. Πώς πιστεύετε ότι θα μπορούσε να ήταν απλούστερη η διαδικασία συμμόρφωσης της επιχείρησής σας με τις φορολογικές της υποχρεώσεις;
Αναπτύξτε τους προβληματισμούς σας σχετικά με το υπάρχον φορολογικό σύστημα και καταθέστε την άποψή σας για τους πιθανούς τρόπους βελτίωσης της διαδικασίας φορολογικής συμμόρφωσης. Το πεδίο αυτό συμπληρώνεται προαιρετικά.

E21. Ποιος απάντησε στις ερωτήσεις αυτού του ερωτηματολογίου;

- Ιδιοκτήτης/Εταίρος/Διαχειριστής (1)
- Διευθυντής/Προϊστάμενος (2)
- Μισθωτός λογιστής (3)
- Υπάλληλος ή διοικητικό προσωπικό (4)
- Άμισθος συγγενής/φίλος (5)
- Εξωτερικός λογιστής ή φορολογικός σύμβουλος (6)
- Άλλος, παρακαλώ περιγράψτε (7) _____

E22. Ποιο είναι το επίπεδο εκπαίδευσής σας;

- Δημοτικό (1)
- Γυμνάσιο (2)
- Λύκειο (3)
- Τ.Ε.Ι. (4)
- Α.Ε.Ι. (5)
- Μεταπτυχιακό (6)
- Διδακτορικό (7)

E23. Ποιο είναι το επίπεδο γνώσεών σας στη λογιστική;

- Δεν έχω γνώσεις λογιστικής (1)
- Δεν έχω γνώσεις λογιστικής, αλλά είμαι σε θέση να καταλάβω τις οικονομικές αναφορές (2)
- Είμαι λογιστής Β' τάξης (3)
- Είμαι λογιστής Α' τάξης (4)

E24. Θα επιθυμούσατε να συμπεριληφθεί η εταιρεία σας σε παρόμοιες έρευνες που ενδεχομένως θα διενεργηθούν στο μέλλον εξετάζοντας τις λοιπές φορολογίες (Φ.Π.Α., Κ.Φ.Α.Σ., Φόροι Κεφαλαίου κ.λπ.) ;

- Ναι (1)
- Όχι (2)

E25. Θέλετε κάτι να προσθέσετε; Παρακαλούμε χρησιμοποιήστε τον παρακάτω χώρο για να κάνετε όποιες παρατηρήσεις/σχόλια θεωρείτε ότι μπορεί να φανούν χρήσιμες στην παρούσα έρευνα ή στο σχεδιασμό αντίστοιχης έρευνας στο μέλλον.

Η συμπλήρωση του πεδίου αυτού είναι **προαιρετική**.

E26. Εάν επιθυμείτε να ενημερωθείτε για τα αποτελέσματα της έρευνας, μόλις αυτά δημοσιευθούν στην ιστοσελίδα της έρευνας (www.taxcompliance.gr), παρακαλούμε συμπληρώστε τα ακόλουθα πεδία. Η συμπλήρωση των στοιχείων αυτών είναι προαιρετική. Τα στοιχεία θα παραμείνουν απόλυτα εμπιστευτικά, δε θα δημοσιευτούν σε καμία περίπτωση και θα χρησιμοποιηθούν αποκλειστικά για το σκοπό της παρούσας έρευνας.

Όνομα (1):

E-mail (2):

Παράρτημα Β2: Τα στοιχεία των συμμετεχόντων στην έρευνα και των επιχειρήσεών τους. Στατιστικά στοιχεία για την ανάλυση παλινδρόμησης

Πίνακας Β1

Οι απαντήσεις των συμμετεχόντων στην έρευνα σχετικά με τον αριθμό των εργαζομένων που απασχολούσε η επιχείρησή τους κατά την εξεταζόμενη περίοδο

Πόσους εργαζόμενους απασχολούσε η επιχείρησή σας κατά το τέλος του προηγούμενου έτους (31/12/2013);	Συχνότητα	Ποσοστό	Αθροιστική συχνότητα
0 (1)	3	1,05	1,05
1-4 (2)	9	3,16	4,21
5-9 (3)	17	5,96	10,18
10-19 (4)	27	9,47	19,65
20-29 (5)	19	6,67	26,32
30-49 (6)	27	9,47	35,79
50-99 (7)	29	10,18	45,96
100 - 249 (8)	59	20,70	66,67
250 και άνω (9)	95	33,33	100,00

Πίνακας Β2

Οι απαντήσεις των συμμετεχόντων στην έρευνα σχετικά με τον κύκλο εργασιών της επιχείρησής τους κατά την εξεταζόμενη περίοδο

Ποιος ήταν ο κύκλος εργασιών (τζίρος) της επιχείρησής σας κατά τη τελευταία διαχειριστική περίοδο (1/1/2013 - 31/12/2013);	Συχνότητα	Ποσοστό	Αθροιστική συχνότητα
0 – 25.000 € (1)	3	1,05	1,05
25.001 €– 50.000 € (2)	2	0,70	1,75
50.001 € - 100.000 € (3)	0	0	1,75
100.001 € – 200.000 € (4)	6	2,11	3,86
200.001 € - 500.000 € (5)	13	4,56	8,42
500.001 € - 1.000.000 (6)	11	3,86	12,28
1.000.001 € – 2.000.000 € (7)	27	9,47	21,75
2.000.001 € – 3.000.000 € (8)	12	4,21	25,96
3.000.001 € – 5.000.000 € (9)	24	8,42	34,39
5.000.001 € – 10.000.000 € (10)	31	10,88	45,26
10.000.001 € - 20.000.000 € (11)	38	13,33	58,60
20.000.001 € - 50.000.000 € (12)	43	15,09	73,68
50.000.001 € - 200.000.000 (13)	54	18,95	92,63
200.000.001 και άνω (14)	21	7,37	100,00

Πίνακας Β3

Οι απαντήσεις των συμμετεχόντων στην έρευνα σχετικά με το σύνολο της αξίας του ενεργητικού της επιχείρησης κατά την εξεταζόμενη περίοδο

Ποιο ήταν το σύνολο της αξίας του ενεργητικού της επιχείρησής σας κατά το τέλος του προηγούμενου έτους (31.12.2013);	Συχνότητα	Ποσοστό	Αθροιστική συχνότητα
0 - 500.000 € (1)	6	2,11	2,11
500.001 € - 1.000.000 € (2)	19	6,67	8,77
1.000.001 € - 2.000.000 € (3)	20	7,02	15,79
2.001.001 € - 5.000.000 € (4)	46	16,14	31,93
5.000.001 € - 10.000.000 € (5)	30	10,53	42,46
10.000.001 € - 20.000.000 € (6)	33	11,58	54,04
20.000.001 € - 30.000.000 € (7)	24	8,42	62,46
30.000.001 € - 43.000.000 € (8)	15	5,26	67,72
43.000.001 € και άνω (9)	92	32,28	100,00

Πίνακας Β4

Οι απαντήσεις των συμμετεχόντων στην έρευνα σχετικά με τη χρήση ή μη μηχανογραφικού προγράμματος λογιστικής διαχείρισης στην επιχείρησή τους

Η επιχείρηση χρησιμοποιεί μηχανογραφικό πρόγραμμα λογιστικής διαχείρισης	Συχνότητα	Ποσοστό
Όχι	4	1,40
Ναι	281	98,60

Πίνακας Β5

Οι απαντήσεις των συμμετεχόντων στην έρευνα σχετικά με τη χρήση ή μη μηχανογραφικού προγράμματος υποβολής φορολογικών δηλώσεων στην επιχείρησή τους

Η επιχείρηση χρησιμοποιεί μηχανογραφικό πρόγραμμα υποβολής φορολογικών δηλώσεων	Συχνότητα	Ποσοστό
Όχι	132	46,32
Ναι	153	53,68

Πίνακας Β6

Οι απαντήσεις των συμμετεχόντων στην έρευνα σχετικά με τη χρήση ή μη μηχανογραφικού προγράμματος μισθοδοσίας στην επιχείρησή τους

Η επιχείρηση χρησιμοποιεί μηχανογραφικό πρόγραμμα μισθοδοσίας	Συχνότητα	Ποσοστό
Όχι	26	9,12
Ναι	259	90,88

Πίνακας Β7

Οι απαντήσεις των συμμετεχόντων στην έρευνα σχετικά με τον τρόπο εκπλήρωσης της υποχρέωσης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στην επιχείρησή τους

Η υποχρέωση υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της επιχείρησης:	Συχνότητα	Ποσοστό
εκπληρώνεται εντός της επιχείρησης	214	75,09
ανατίθενται σε εξωτερικούς συνεργάτες (λογιστές/λογιστικά γραφεία)	47	16,49
συνδυασμός των παραπάνω	24	8,42

Πίνακας Β8

Οι απαντήσεις των συμμετεχόντων στην έρευνα σχετικά με την ιδιότητα του ερωτώμενου

Ποιος απάντησε στις ερωτήσεις του ερωτηματολογίου;	Συχνότητα	Ποσοστό
Ιδιοκτήτης/Εταίρος/Διαχειριστής (1)	19	6,91
Διευθυντής/Προϊστάμενος (2)	103	37,45
Μισθωτός λογιστής (3)	104	37,82
Υπάλληλος ή διοικητικό προσωπικό (4)	25	9,09
Άμισθος συγγενής/φίλος (5)	0	0
Εξωτερικός λογιστής ή φορ/κός σύμβουλος (6)	23	8,36
Άλλος, παρακαλώ περιγράψτε (7)	1	0,36

Πίνακας Β9

Οι απαντήσεις των συμμετεχόντων στην έρευνα σχετικά με το επίπεδο εκπαίδευσής τους

Ποιο είναι το επίπεδο εκπαίδευσής σας;	Συχνότητα	Ποσοστό
Δημοτικό (1)	0	0
Γυμνάσιο (2)	0	0
Λύκειο (3)	17	6,20
Τ.Ε.Ι. (4)	37	13,50
Α.Ε.Ι. (5)	176	64,23
Μεταπτυχιακό (6)	42	15,33
Διδακτορικό (7)	2	0,73

Πίνακας Β10

Οι απαντήσεις των συμμετεχόντων στην έρευνα σχετικά με το επίπεδο των γνώσεων τους στη λογιστική

Ποιο είναι το επίπεδο γνώσεών σας στη λογιστική;	Συχνότητα	Ποσοστό
Δεν έχω γνώσεις λογιστικής (1)	0	0
Δεν έχω γνώσεις λογιστικής, αλλά είμαι σε θέση να καταλάβω τις οικονομικές αναφορές (2)	24	8,79
Είμαι λογιστής Β' τάξης (3)	42	15,38
Είμαι λογιστής Α' τάξης (4)	207	75,82

Πίνακας Β11

Οι μεταβλητές που χρησιμοποιήθηκαν στην ανάλυση παλινδρόμησης

<i>ITCC</i>	Ο φυσικός λογάριθμος κάθε ενός εκ των συστατικών του κόστους συμμόρφωσης με τη νομοθεσία της φορολογίας εισοδήματος (εσωτερικό κόστος συμμόρφωσης, κόστος εξωτερικών συνεργατών, κόστος εκπαίδευσης, κόστος απόκτησης αγαθών ή/και υπηρεσιών).
<i>SIZE</i>	Ο φυσικός λογάριθμος (\ln) της συνολικής αξίας του ενεργητικού της επιχείρησης
<i>AGE</i>	Η ηλικία της επιχείρησης
<i>EMPLOYEES</i>	Ο αριθμός των εργαζομένων της επιχείρησης
<i>ACTIVITIES</i>	Ο αριθμός των μοναδικών κωδικών αριθμών δραστηριοτήτων της επιχείρησης
<i>SECTOR</i>	Βλέπε Πίνακα Β12
<i>REGION</i>	Βλέπε Πίνακα Β13
<i>LEGALFORM</i>	1 για τις Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.), 0 για τις Ανώνυμες Εταιρείες (Α.Ε.)

<i>EXPORTS</i>	1, εάν η επιχείρηση εξάγει προϊόντα ή υπηρεσίες, 0 διαφορετικά
<i>SOFTWARE</i>	1, εάν η επιχείρηση χρησιμοποιεί ειδικό πρόγραμμα υποβολής φορολογικών δηλώσεων, 0 διαφορετικά

Πίνακας Β12

Οι κλάδοι των επιχειρήσεων

Κλάδος 1	Γεωργία, Δασοκομία, Αλιεία
Κλάδος 2	Ορυχεία και Λατομεία
Κλάδος 3	Μεταποίηση
Κλάδος 4	Παροχή ηλεκτρικού ρεύματος, φυσικού αερίου, ατμού και κλιματισμού
Κλάδος 5	Παροχή νερού, επεξεργασία λυμάτων, διαχείριση αποβλήτων, δραστηριότητες εξυγίανσης
Κλάδος 6	Χονδρικό και λιανικό εμπόριο – Επισκευή μηχανοκίνητων οχημάτων και μοτοσυκλετών
Κλάδος 7	Μεταφορά και αποθήκευση
Κλάδος 8	Δραστηριότητες υπηρεσιών παροχής καταλύματος και υπηρεσιών εστίασης
Κλάδος 9	Ενημέρωση & Επικοινωνία
Κλάδος 10	Χρηματοπιστωτικές και Ασφαλιστικές Δραστηριότητες
Κλάδος 11	Διαχείριση Ακίνητης Περιουσίας
Κλάδος 12	Επαγγελματικές, Επιστημονικές & Τεχνικές Δραστηριότητες
Κλάδος 13	Διοικητικές & Υποστηρικτικές Δραστηριότητες
Κλάδος 14	Δημόσια Διοίκηση & Άμυνα, Υποχρεωτική Κοινωνική Ασφάλιση
Κλάδος 15	Δραστηριότητες σχετικές με την ανθρώπινη υγεία και την κοινωνική μέριμνα
Κλάδος 16	Τέχνες, Διασκέδαση, Ψυχαγωγία
Κλάδος 17	Άλλες δραστηριότητες παροχής υπηρεσιών
Κλάδος 18	Εκπαίδευση
Κλάδος 20	Κατασκευές

Πίνακας Β13

Οι γεωγραφικές περιφέρειες στις οποίες δραστηριοποιούνται οι επιχειρήσεις

Περιφέρεια 1	Θράκη
Περιφέρεια 2	Μακεδονία
Περιφέρεια 3	Ήπειρος
Περιφέρεια 4	Στερεά Ελλάδα
Περιφέρεια 5	Πελοπόννησος
Περιφέρεια 6	Νησιά Αιγαίου
Περιφέρεια 7	Νησιά Ιονίου
Περιφέρεια 8	Κρήτη
Περιφέρεια 9	Θεσσαλία

Πίνακας Β14

Στατιστικά στοιχεία για το συνολικό κόστος συμμόρφωσης ανά κλάδο (σε €)

Κλάδος	Συχνότητα	Μέση τιμή	Τυπική Απόκλιση	Ελάχιστη Τιμή	Μέγιστη Τιμή
1	1	3.695,80	-	3.695,80	3.695,80
3	75	8.501,95	14.498,63	200,46	66.481,50
6	60	8.462,45	14.561,51	235,40	71.205,11
7	20	9.694,24	15.850,65	572,80	52.594,50
8	22	7.131,22	9.807,56	286,40	39.625,46
9	15	19.260,43	39.529,44	214,80	157.718,10
11	1	1.038,20	-	1.038,20	1.038,20
12	11	6.217,77	10.443,41	325,67	35.984,54
13	10	28.866,46	57.885,21	512,16	183.834,00
14	1	1.341,20	-	1.341,20	1.341,20
15	6	9.704,91	9.424,39	871,04	26.171,52
16	2	30.566,64	39.765,31	2.448,32	58.684,96
17	1	4.823,80	-	4.823,80	4.823,80
20	8	3.426,30	1.792,82	179,00	5.782,04

Σημείωση: Για τον ορισμό των κλάδων, βλέπε αναλυτικά τον πίνακα Β12 του Παραρτήματος αυτού.

Πίνακας Β15

Στατιστικά στοιχεία για το συνολικό κόστος συμμόρφωσης ανά νομική μορφή (σε €)

Νομική Μορφή	Συχνότητα	Μέση τιμή	Τυπική Απόκλιση	Ελάχιστη Τιμή	Μέγιστη Τιμή
Α.Ε.	222	10.110,34	20.833,85	179	183.834,00
Ε.Π.Ε.	11	5.028,07	8.607,61	512,16	29.521,88

Πίνακας Β16

Στατιστικά στοιχεία για το συνολικό κόστος συμμόρφωσης ανά τοποθεσία (σε €)

Τοποθεσία	Συχνότητα	Μέση τιμή	Τυπική Απόκλιση	Ελάχιστη Τιμή	Μέγιστη Τιμή
Θράκη (1)	4	3.852,38	2.208,74	1.266,80	5.823,40
Μακεδονία (2)	28	16.994,94	36.847,68	820,42	183.834,00
Ήπειρος (3)	1	6.830,50	-	6.830,50	6.830,50
Στερεά Ελλάδα (4)	174	9.432,54	18.043,86	179,00	157.718,10
Πελοπόννησος (5)	3	3.821,27	3.409,07	1.126,02	7.653,54
Νησιά Αιγαίου (6)	8	7.656,31	8.877,95	286,40	26.171,52
Νησιά Ιονίου (7)	2	1.003,99	387,08	730,28	1.277,70
Κρήτη (8)	10	7.182,12	11.728,49	839,50	39.625,46
Θεσσαλία (9)	3	4.633,22	5.220,01	1.030,33	10.619,50

Πίνακας B17

Στατιστικά στοιχεία για το συνολικό κόστος συμμόρφωσης βάσει της εξαγωγικής ή μη δραστηριοποίησης της επιχείρησης (σε €)

Εξαγωγές	Συχνότητα	Μέση τιμή	Τυπική Απόκλιση	Ελάχιστη Τιμή	Μέγιστη Τιμή
Όχι	104	11.083,81	25.710,76	179,00	183.834,00
Ναι	129	8.892,15	14.940,64	200,46	71.205,11

Πίνακας B18

Στατιστικά στοιχεία για το συνολικό κόστος συμμόρφωσης βάσει της χρησιμοποίησης ή μη προγράμματος υποβολής φορολογικών δηλώσεων (σε €)

Πρόγραμμα υποβολής δηλώσεων	Συχνότητα	Μέση τιμή	Τυπική Απόκλιση	Ελάχιστη Τιμή	Μέγιστη Τιμή
0	11	9.289,78	15.019,31	179	71.205,11
1	122	10.398,67	24.402,16	214,80	183.834

Πίνακας B19

Στατιστικά στοιχεία των συνεχών ανεξάρτητων μεταβλητών

Μεταβλητή	Παρατηρήσεις	Μέση τιμή	Τυπική Απόκλιση	Ελάχιστη Τιμή	Μέγιστη Τιμή
<i>SIZE</i>	232	16,91	1,96	12,05	23,28
<i>EMPLOYEES</i>	233	359,37	778,12	0	6.998
<i>AGE</i>	228	29,94	21,50	3	185
<i>ACTIVITIES</i>	212	10,86	10,59	2	53

Σημείωση: Για τον ορισμό των μεταβλητών, βλέπε αναλυτικά τον πίνακα B11.

Πίνακας B20

Η κατανομή των υπό εξέταση επιχειρήσεων βάσει της νομικής τους μορφής

Νομική Μορφή	Συχνότητα	Ποσοστό
A.E.	222	95,28
E.Π.E.	11	4,72
Σύνολο	233	100,00

Πίνακας Β21

Η κατανομή των υπό εξέταση επιχειρήσεων βάσει του κλάδου στον οποίο δραστηριοποιούνται

Κλάδος	Συχνότητα	Ποσοστό
Γεωργία, Δασοκομία, Αλιεία (1)	1	0,43
Μεταποίηση (3)	75	32,19
Χονδρικό και λιανικό εμπόριο. Επισκευή μηχανοκίνητων οχημάτων και μοτοσυκλετών (6)	60	25,75
Μεταφορά και αποθήκευση (7)	20	8,58
Δραστηριότητες υπηρεσιών παροχής καταλύματος και υπηρεσιών εστίασης (8)	22	9,44
Ενημέρωση και επικοινωνία (9)	15	6,44
Διαχείριση Ακίνητης Περιουσίας (11)	1	0,43
Επαγγελματικές, επιστημονικές και τεχνικές δραστηριότητες (12)	11	4,72
Διοικητικές και υποστηρικτικές δραστηριότητες (13)	10	4,29
Δημόσια Διοίκηση και Άμυνα. Υποχρεωτική κοινωνική ασφάλιση (14)	1	0,43
Δραστηριότητες σχετικές με την ανθρώπινη υγεία και την κοινωνική μέριμνα (15)	6	2,58
Τέχνες, Διασκέδαση και Ψυχαγωγία (16)	2	0,86
Άλλες δραστηριότητες παροχής υπηρεσιών (17)	1	0,43
Κατασκευές (20)	8	3,43
Σύνολο	233	100,00

Πίνακας Β22

Η κατανομή των υπό εξέταση επιχειρήσεων βάσει της τοποθεσίας της έδρας τους

Τοποθεσία	Συχνότητα	Ποσοστό
Θράκη (1)	4	1,72
Μακεδονία (2)	28	12,02
Ήπειρος (3)	1	0,43
Στερεά Ελλάδα (4)	174	74,68
Πελοπόννησος (5)	3	1,29
Νησιά Αιγαίου (6)	8	3,43
Νησιά Ιονίου (7)	2	0,86
Κρήτη (8)	10	4,29
Θεσσαλία (9)	3	1,29
Σύνολο	233	100.00

Πίνακας Β23

Η κατανομή των υπό εξέταση επιχειρήσεων βάσει της εξαγωγικής ή μη δραστηριοποίησής τους

Εξαγωγές	Συχνότητα	Ποσοστό
Όχι (0)	104	44,64
Ναι (1)	129	55,36
Σύνολο	233	100,00

Πίνακας Β24

Η κατανομή των υπό εξέταση επιχειρήσεων βάσει της χρήσης ή μη ειδικού προγράμματος υποβολής των φορολογικών δηλώσεων

Πρόγραμμα υποβολής φορολογικών δηλώσεων	Συχνότητα	Ποσοστό
Όχι (0)	111	47,64
Ναι (1)	122	52,36
Σύνολο	233	100,00

Πίνακας Β25

Οι εκτιμήσεις του μοντέλου για το κόστος συμμόρφωσης ως προς τον κλάδο και την τοποθεσία των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα

	Πρόβλεψη προσήμου σχέσης	Εσωτερικό κόστος	Κόστος εξωτερικών συνεργατών	Κόστος εκπαίδευσης	Κόστος απόκτησης αγαθών, υπηρεσιών
Μεταποίηση (3)	+/-	0,2468 (1.08)	1,1291 (2.39)***	1,954 (8.62)***	0,9307 (2.90)***
Χονδρικό και λιανικό εμπόριο. Επισκευή μηχανοκίνητων οχημάτων και μοτοσικλετών (6)	+/-	0,107 (0.44)	1,8186 (3.02)***	1,997 (8.37)***	0,7447 (2.06)**
Μεταφορά και αποθήκευση (7)	+/-	0,4479 (1.24)	0,2830 (0.36)	2,3956 (5.07)***	1,7064 (2.70)***
Δραστηριότητες υπηρεσιών παροχής καταλύματος και υπηρεσιών εστίασης (8)	+/-	0,066 (0.15)	-0,9747 (-0.84)	2,3449 (4.72)***	0,9245 (1.21)
Ενημέρωση και επικοινωνία (9)	+/-	1,1557 (2.41)***	-0,6933 (-0.60)	2,9179 (4.42)***	-1,0432 (-1.46)
Επαγγελματικές, επιστημονικές και τεχνικές δραστηριότητες (12)	+/-	-0,903 (-2.63)***	0,9268 (0.75)	3,1403 (8.24)***	0,6042 (0.85)
Διοικητικές και υποστηρικτικές δραστηριότητες (13)	+/-	-0,0744 (-0.14)	1,3901 (1.25)	2,3411 (5.10)***	1,5138 (1.33)
Δημόσια Διοίκηση και Άμυνα. Υποχρεωτική κοινωνική ασφάλιση (14)	+/-	0,2523 (0.50)	—	2,1912 (3.68)***	1,0186 (2.38)**
Δραστηριότητες σχετικές με την ανθρώπινη υγεία και την κοινωνική μέριμνα (15)	+/-	-2,1463 (-8.16)***	0,7012 (0.89)	1,9609 (6.79)***	-0,6307 (-0.70)

Τέχνες, Διασκέδαση και Ψυχαγωγία (16)	+/-	0,4935 (1.32)	2,0506 (2.17)***	1,9168 (3.81)***	-0,0068 (-0.00)
Άλλες δραστηριότητες παροχής υπηρεσιών (17)	+/-	1,4034 (2.68)***	1,3356 (2.86)***	2,0064 (4.73)***	-0,151 (-0.41)
Κατασκευές (20)	+/-	1,3248 (6.60)***	-0,6979 (-0.71)	2,1189 (9.11)***	-0,9149 (-1.41)
Μακεδονία (2)	+/-	0,4381 (0.93)	2,4123 (3.43)***	-0,3927 (-1.04)	-1,2779 (-1.88)*
Ήπειρος (3)	+/-	0,8135 (1.27)	—	1,7739 (3.48)***	-3,0732 (-3.90)***
Στερεά Ελλάδα (4)	+/-	1,1423 (1.78)*	2,5521 (5.63)***	-0,7473 (-2.50)**	-1,3552 (-2.70)***
Πελοπόννησος (5)	+/-	0,5026 (0.89)	1,7633 (1.75)*	-1,9115 (-3.64)***	-1,0813 (-0.91)
Νησιά Αιγαίου (6)		-0,4534 (- 0.79)	3,3319 (3.97)***	-1,7118 (-3.05)***	-1,6583 (-1.77)*
Νησιά Ιονίου (7)		0,8082 (0.88)	—	-0,6459 (-1.37)	-2,9734 (-3.72)***
Κρήτη (8)		1,1705 (1.77)*	2,4003 (2.14)**	-0,4801 (-1.09)	-2,3841 (-2.54)**
Θεσσαλία (9)		0,6764 (1.07)	—	-1,5075 (-1.36)	-2,2408 (-2.48)**
R^2		0,1401	0,3913	0,1563	0,2249
Αριθμός επιχειρήσεων		183	80	198	154

Σημειώσεις: Εξαρτημένη μεταβλητή: Ο φυσικός λογάριθμος κάθε ενός εκ των συστατικών του κόστους συμμόρφωσης με τη νομοθεσία της φορολογίας εισοδήματος (εσωτερικό κόστος συμμόρφωσης, κόστος εξωτερικών συνεργατών, κόστος εκπαίδευσης, κόστος απόκτησης αγαθών ή/και υπηρεσιών). Ο κλάδος I (Γεωργία, Δασοκομία, Αλιεία) είναι ο κλάδος αναφοράς. Η γεωγραφική περιφέρεια I (Θράκη) είναι η περιφέρεια αναφοράς. Τα ***, ** και * υποδεικνύουν επίπεδο σημαντικότητας 1%, 5% και 10%, αντίστοιχα. Η στατιστική t (t-statistics) αναφέρεται στις παρενθέσεις (χρησιμοποιήθηκε ανθεκτική μέθοδος για τον υπολογισμό των τυπικών σφαλμάτων). Οι συντελεστές στρογγυλοποιήθηκαν στο τέταρτο δεκαδικό ψηφίο.

Παράρτημα Β3. Απαντήσεις ερωτήσεων ανοικτού κειμένου

	Θέλετε κάτι να προσθέσετε; Παρακαλούμε χρησιμοποιήστε τον παρακάτω χώρο για να κάνετε όποιες παρατηρήσεις/σχόλια θεωρείτε ότι μπορεί να φανούν χρήσιμες στην παρούσα έρευνα ή στο σχεδιασμό αντίστοιχης έρευνας στο μέλλον.
1	Έχουμε εξωτερικό συνεργάτη. / Αξιοποιούμε ERP
2	Θα επιθυμούσα ο χρόνος ερευνάς συλλογής στοιχείων να είναι κατά τους χειμερινούς μήνες όπου τότε υπάρχει χρόνος για εκτενέστερη συλλογή στοιχείων
3	Τα πεδία με τις ώρες και τα ποσοστά, δεν μπορούν να αποδοθούν απόλυτα.
4	Να λάβει υπόψη στην υποβολή και τυχόν προβλήματα της πύλης υποδοχής των δηλώσεων το γνωστό μας TAXIS, ώστε να αναδειχτούν τα προβλήματα. Συγκεκριμένα για την υποβολή της δήλωσης με λογισμικό προετοιμασίας που διαθέτει το γραφείο μας μπορούσε να υποβληθεί σε δευτερόλεπτα αν το TAXIS ήταν διαθέσιμο και δεν είχε προβλήματα δυσλειτουργίας και το οποίο δεν μπορεί να αποτυπωθεί. Ακόμη αν προέκυπτε θέμα επικοινωνίας με το TAXIS ο χρόνος επίλυσης του προβλήματος ίσως έφτανε και σε 40 (εμπειρία γραφείου από άλλες περιπτώσεις). Συνεπώς και εδώ θέλει χώρισμα το ερώτημα της έρευνας. Γενικά πρέπει να προβλεφθούν ερωτήματα για την αξιολόγηση και της υποδομής της ΓΓΠΣ.
5	Δεν γνωρίζω αν τα αποτελέσματα της έρευνας αναλύονται από τις φορολογικές αρχές.
6	Θα θέλαμε να γνωρίζουμε τα αποτελέσματα της έρευνας, αν είναι εφικτό. Επίσης τους τρόπους δράσης για διορθωτικές ενέργειες στα κακώς κείμενα.
7	Προτάσεις και ιδέες που παρουσιάζονται μέσω ανάλογων ερευνών να υποβάλλονται επισήμως στους αρμόδιους φορείς (π.χ. Υπουργείο Οικονομικών).
8	Συγγνώμη για την αργοπορία μου στη συμπλήρωση της έρευνας, αλλά καταλαβαίνετε τι τραβάμε.
9	Η αγορά πρέπει να κινηθεί με πολύ καλό περιβάλλον προστασίας των φορολογικά και ασφαλιστικά ενήμερων επιχειρήσεων ,και παράλληλα προστασία των εργαζομένων από μειώσεις μισθών. Πρέπει να πάμε σε

	αυξήσεις μισθών και σε μειώσεις φόρων και εργοδοτικών εισφορών για το καλό της αγοράς και των εσόδων του κράτους.
10	Ειλικρινά πιστεύετε ότι χρειάζεται έρευνα για όλη αυτή την πολυνομία;

	Πώς πιστεύετε ότι θα μπορούσε να ήταν απλούστερη η διαδικασία συμμόρφωσης της επιχείρησής σας με τις φορολογικές της υποχρεώσεις; Αναπτύξτε τους προβληματισμούς σας σχετικά με το υπάρχον φορολογικό σύστημα και καταθέστε την άποψή σας για τους πιθανούς τρόπους βελτίωσης της διαδικασίας φορολογικής συμμόρφωσης.
1	Αρχικά πριν την οποιαδήποτε αλλαγή φορολογικού νομού θα πρέπει να μελετώνται ενδελεχώς όλοι οι κλάδοι και όλες οι παράμετροι. Η λεκτική απεικόνιση και επεξήγηση θα πρέπει να είναι ξεκάθαρη χωρίς να αναγκάζονται οι λογιστές και οι φοροτέχνες να ερμηνεύουν κατά κρίση τις παραγράφους και τις εγκυκλίους. Να δίνονται αρκετά χρονικά περιθώρια προετοιμασίας των λογιστηρίων τόσο από συστήματα όσο και από εκπαίδευση και ενημέρωση των εμπλεκομένων και κυρίως να μην δημοσιεύονται φορολογικές αλλαγές με αναδρομική ισχύ όπως και να μην αρχίζει η ισχύς τους σε περιόδους άκρως φορτωμένες από φορολογικές υποχρεώσεις τόσο των εταιρειών όσο και των φυσικών προσώπων
2	Θα ήταν απλούστερη εάν ο νομοθέτης ήταν σαφής και δεν θα υπήρχε ανάγκη ερμηνευτικών εγκυκλίων οι οποίες σε πολλές περιπτώσεις ανακοινώνονται μετά την λήξη των προθεσμιών των φορολογικών υποχρεώσεων (αυτό συνέβη πολλές φορές στο έτος που διανύουμε), η σαφήνεια του νομοθέτη θα απάλλασσε τις επιχειρήσεις από την υποβολή ερωτημάτων στα αρμόδια τμήματα του υπουργείου οικονομικών των οποίων οι απαντήσεις αργούν υπερβολικά σε πολλές περιπτώσεις. Οι όποιες αλλαγές στην φορολογική νομοθεσία θα πρέπει να ανακοινώνονται τουλάχιστον ένα χρόνο πριν την έναρξη της ισχύος τους ώστε οι εμπλεκόμενοι να μπορούν να κάνουν την κατάλληλη προετοιμασία (επιστημονική και οικονομική) ώστε να μη υπάρχει η ανάγκη παρατάσεων. Τέλος τα πρόστιμα θα πρέπει να εκλογικευθούν ώστε να μπορούν να καταβληθούν.
3	Απαιτείται να γίνει ριζική αναδιοργάνωση της φορολογικής νομοθεσίας. Καταργώντας τα πάντα και να ξαναγραφεί από την αρχή ένας νόμος που να

	<p>περιέχει τις φορολογικές υποχρεώσεις με απλά και κατανοητά λόγια, να μπορεί να το καταλάβει και ο μη ειδικός. Να μην υπάρχει περιθώριο για παρερμηνεία των όσων γράφονται στο νόμο και να μην απαιτούνται διευκρινίσεις από το υπουργείο. Έχουμε χαθεί μέσα στους νόμους και στις διατάξεις, πολλές φορές αναρωτιόμαστε αν επιπτώμε στην παράγραφο α ή στην παράγραφο β του ίδιο άρθρου, επίσης όλα αλλάζουν με ρυθμούς που δεν μπορούμε να τους παρακολουθήσουμε. Πρέπει να γίνονται οι αλλαγές και να δίνεται χρόνος για να τεθεί σε εφαρμογή, πχ μετά από 1-2 έτη.</p>
4	<p>Σταθερό φορολογικό περιβάλλον πλήρη ενοποίηση & κωδικοποίηση των νόμων. Είναι εφιαλτική η τόσο συχνή αλλαγή, οι τόσες πολλές εγκύκλιοι, και οι αλλαγές σε άσχετους με την φορολογία νόμους καθώς και η διαφορετική αντιμετώπιση του ίδιου θέματος από τον 2190 τον ΦΠΑ και την φορολόγηση.</p>
5	<p>Η επιχείρηση είναι καθ' όλα έτοιμη και πρόθυμη, το πρόβλημα είναι στην καθυστέρηση λήψης αποφάσεων από το κράτος και στην ασάφεια πολλών νόμων που αφήνονται να ερμηνεύονται κατά το δοκούν, ιδιαίτερα στον χώρο της ναυτιλίας.</p>
6	<p>Φορολογικοί νόμοι που θα αναφέρονται καθαρά στο φορολογικό σύστημα και όχι άσχετα θέματα που ρυθμίζουν διάφορα παράπλευρα αντικείμενα της οικονομικής ζωής. Φορολογικοί εγκύκλιοι με σαφήνεια και εμπρόθεσμοι στη διαδικασία εξυπηρέτησης των φορολογουμένων. Επαρκής χρόνος προσαρμογής στις εξελισσόμενες φορολογικές διαδικασίες. Απουσία γενικής υποστήριξης στις νέες φορολογικές εφαρμογές του TAXIS. Ασάφειες στην αντιμετώπιση εξειδικευμένων θεμάτων π.χ αμοιβές Δ.Σ, Ξεναγών. Δηλαδή λείπει και η ενημέρωση εναρμόνισης των απαιτήσεων της φορολογικής διοίκησης με τα μηχανογραφικά συστήματα των εταιριών. Για θέματα τεχνικής υποστήριξης του TAXIS είναι δυνατόν να υπάρχει 1 τηλέφωνο για όλη την Ελλάδα; Γιατί πάντοτε οι εκάστοτε νομοθετούντες για τη φορολογική μεταρρύθμιση δεν “αφουγκράζονται” το λογιστικό κλάδο και πάντα βρισκόμαστε προ εκπλήξεων; Μήπως θα πρέπει να υπάρχει συνεργασία των Οικονομικών φορέων με την αγορά ή νομοθετούμε με βάση το IMF;</p>
7	<p>Θα έπρεπε οι νόμοι να είναι πιο ξεκάθαροι να μην χρειάζονται δεκάδες διευκρινιστικές εγκύκλιοι για να είναι εφικτή η εφαρμογή τους και πριν παρθεί μια απόφαση να τεστάρεται σε πραγματικό περιβάλλον για να είναι ξεκάθαρο</p>

	αν είναι πραγματοποιήσιμη η εφαρμογή της. Υποτίθεται ότι ο καινούργιος ΚΦΑΣ θα ήταν απλός, αλλά νομίζω ότι έχει δημιουργήσει απίστευτα ερωτηματικά στους λογιστές.
8	Το "καρκίνωμα" αυτής της χώρας είναι η πολυνομία, οι ΠΟΛ που δημοσιεύονται καταγιστικά και η ανικανότητα αυτών που νομολογούν φορολογικά με αποτέλεσμα να χρειάζονται διευκρινιστικές σε κάθε νομοθέτημα.
9	Η επιχείρησή μας είναι εξισωτική οικονομική μονάδα. Δεν έχει κέρδος άρα και εισόδημα. Λειτουργεί το λογιστικό κύκλωμα με βάση τον ν. 2963/2001 και τις σχετικές υπουργικές αποφάσεις. Κατά συνέπεια η επιχείρησή μας έπρεπε να απαλλαγεί από μια σειρά υποχρεώσεων όπως εφαρμογή ενδοομιλικών συναλλαγών αφού ο σκοπός είναι η εξεύρεση φορολογικών διαφορών, η παρακράτηση φόρου από τις πωλήσεις στο Δημόσιο κ.α.
10	Οι νόμοι να είναι απλοί ώστε να μην απαιτούνται ερμηνευτικές εγκύκλιοι, ούτε να υπάρχει διάσταση στην ερμηνεία τους. Οι νόμοι να είναι σταθεροί τουλάχιστον για 10 χρόνια, ώστε να μην δημιουργείται αναστάτωση στην αγορά. Στην νομοπαρασκευαστική επιτροπή να μην συμμετέχουν μόνο καθηγητές και υπάλληλοι που δεν έχουν δουλέψει ποτέ στην πραγματική οικονομία (Ιδιωτικό τομέα ή Δημόσιο τομέα ως ενεργοί λειτουργοί). Πριν τεθεί σε ισχύ ένας νόμος να δίνεται εύλογος χρόνος ώστε να κατανοηθεί ο νόμος από τους εμπλεκόμενους, ενώ επίσης οι όποιες ερμηνευτικές εγκύκλιοι να εκδίδονται εγκαίρως και πάντα πριν την έναρξη ισχύος του νόμου.
11	Για να μπορεί μια επιχείρηση να συμμορφώνεται πλήρως με τις φορολογικές της υποχρεώσεις ,θα πρέπει να υπάρχει ένας φορολογικός νόμος από την αρχή του έτους, ο οποίος να είναι σοβαρά διατυπωμένος ώστε να μην χρειάζονται τόσες πολλές διευκρινιστικές εγκύκλιοι , εκ των υστέρων, που στην ουσία τον αναιρούν πλήρως και δημιουργούν σύγχυση σε αυτούς που καλούνται να τον εφαρμόσουν. Δεν είναι επίσης σωστό όλες οι φορολογικές υποχρεώσεις του προηγούμενου έτους να μαζεύονται το Μάιο. Είναι εύλογο ότι θα χρειαστούμε παράταση.
12	Με απλό δίκαιο φορολογικό νόμο που να μην αφήνει περιθώρια αμφισβήτησης και διαφορετικών ερμηνειών. Απλούστευση διαδικασιών και εκσυγχρονισμός

	<p>συστημάτων. Με άμεση και συνεχή ενημέρωση τόσο των φορολογουμένων όσο και των υπαλλήλων του δημοσίου.</p>
13	<p>Οι επιχειρήσεις χρειάζονται ένα απλούστερο, κατανοητό φορολογικό σύστημα και κυρίως να μην αλλάζει κάθε τόσο.</p>
14	<p>Το φορολογικό σύστημα θα έπρεπε να λειτουργεί σύμφωνα με την σκέψη μιας απλής νοικοκυράς: έχω τόσα απ' αυτά ξοδεύω κάποια για να καλύψω ανάγκες βασικές, κάνω μικρή αποταμίευση και αποδίδω στο κράτος ένα λογικό ποσοστό για την εύρυθμη λειτουργία του. Πάντα τσεκάρω αν έχω ανταποδοτικό τέλος που δυστυχώς στην πατρίδα μας είναι ελάχιστο.</p>
15	<p>Συνέπεια της φορολογικής αρχής στη νομοθέτηση / πραγματοποιήσιμοι στόχοι της φορολογικής αρχής / οι υποχρεώσεις των επιχειρήσεων να είναι μέσα στα πλαίσια του εφικτού με έγκαιρη ενημέρωση και μεταβατικές διατάξεις / σταθερότητα στους φορολογικούς νόμους. Επισυνάπτω το εξής σχόλιο: Μέσα σ' αυτό το συνονθύλευμα των νόμων, των αποφάσεων, των εγκυκλίων, των διοικητικών λύσεων, πάνω σε ένα σαθρό και συνεχώς ευμετάβλητο φορολογικό σύστημα, καλούμαστε να ασκήσουμε με συνέπεια το επάγγελμά μας υπό την δαμόκλειο σπάθη των κυρώσεων που επιφέρουν οι τυχόν λάθος χειρισμοί μας –αποτέλεσμα της πολυνομίας και των ασαφειών– ή απλώς και μόνο η μη τήρηση των ασφυκτικών προθεσμιών που σφίγγουν σαν βρόχος τον λαιμό μας.</p>
16	<p>Η ασάφεια και συνέχεις αλλαγές με νέες εγκυκλίους δημιουργούν αβεβαιότητα και δυσκολεύουν την επιχείρηση. Ένα σταθερό, ξεκάθαρο και απλοποιημένο φορολογικό πλαίσιο θα έκανε πιο εύκολη την εργασία μας Η ομαδοποίηση των υποχρεώσεων μας πχ να στέλνουμε μια κατάσταση για ΑΠΔ ,ΤΣΜΕΔΕ ΚΑΙ ΦΜΥ αντί 3 διαφορετικές τον μήνα με διαφορετική μορφή σε διαφορετικό ασφαλιστικό ταμείο - ΔΟΥ 3*12=36 δηλώσεις + οριστικές. Να γίνεται άμεση διασταύρωση τιμολογίων εσόδων - ΦΠΑ εξόδων - ΦΠΑ με ηλεκτρονική αποστολή όπως γίνεται με τα τιμολόγια εξωτερικού και να απαλλαγούμε από την υποχρέωση υποβολής άλλων δηλώσεων όπως ΦΠΑ. Αν γίνει άμεσα η διασταύρωση θα κλείνει και αυτόματα η χρήση. Να κλείνουν οριστικά οι περασμένες χρήσεις και να μην καλούμαστε από την ΔΟΥ για τιμολόγια πριν από 9 και 10 χρόνια.</p>

17	Φορολογική νομοθεσία απλή, κατανοητή, διαχρονική. Απάλειψη παρανοϊκών προστίμων για απλές παραλείψεις. Δεν είναι δυνατόν να επιβάλλεται πρόστιμο 500 ευρώ για εκπρόθεσμη δήλωση απόδοσης χαρτοσήμου 2 ευρώ. Σεβασμός στις επιχειρήσεις και όχι δικτατορική λογική χωρίς σύνεση.
18	Θα πρέπει να είναι απλό και αποτελεσματικό. Να ακολουθήσουμε τα πρότυπα άλλων χωρών πχ ΗΠΑ, Μεγάλη Βρετανία, κ.λπ.
19	Απλοποίηση των πάντων. ΚΦΣ και ΚΦΑΣ με 5 άρθρα ο καθένας.
20	Το υπάρχον φορολογικό σύστημα είναι πολύπλοκο, δυσνόητο, άδικο και με πολλούς αιφνιδιασμούς για τις επιχειρήσεις. Θα μπορούσε η χώρα να αντιγράψει ένα επιτυχημένο και απλούστερο ξένο φορολογικό σύστημα.
21	Δεν πιστεύω ότι είναι θέμα διαδικασίας η συμμόρφωση. Η κάθε επιχείρηση οφείλει να συμμορφώνεται με τις φορολογικές υποχρεώσεις. Διαδικασίες απλούστευσης: 1.ΦΠΑ: Κατάργηση χρέωσης ΦΠΑ στα τιμολόγια μεταξύ επιτηδευματιών. Χρέωση μόνο στις λιανικές πωλήσεις. 2. Εισόδημα-φορολογικοί νόμοι ας έχουν επιτέλους μια μεσομακροπρόθεσμη διάρκεια.
22	Να αποφευχθεί η πολυπλοκότητα των νόμων, οι αποφάσεις/εγκύκλιοι στον σωστό χρόνο, να είναι ξεκάθαρες και να μην χρειάζονται πολλές φορές να βγαίνουν συνεχώς εγκύκλιοι για το ίδιο θέμα.
23	Κωδικοποίηση της φορολογικής νομοθεσίας, κατάργηση οποιασδήποτε ερμηνευτικής εγκυκλίου. Απλούστευση της φορολογικής νομοθεσίας.
24	Κατάργηση πολυνομίας και απλούστευση φορολογικών διαδικασιών με την ταυτόχρονη αύξηση των φορολογικών επαληθεύσεων.
25	Από την στιγμή κατά την οποία δεν υπάρχει εμπιστοσύνη από το κράτος προς τις επιχειρήσεις θεωρώντας τις εν δυνάμει μη συμμορφούμενες και αλλάζοντας συνεχώς το φορολογικό πλαίσιο μέσα στο οποίο υποχρεώνονται οι επιχειρήσεις να κινούνται δεν βλέπω πως θα μπορούσε να απλουστευθεί η όλη διαδικασία συμμόρφωσης. Το υπάρχον φορολογικό σύστημα είναι άδικο και φοροληστικό για τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις οι οποίες οδηγούνται με μαθηματική ακρίβεια στον αφανισμό. Πόσο θα αντέξουμε ακόμα;
26	Οι νόμοι να είναι απλοί και κατανοητοί και να μη χρειάζονται εγκύκλιοι επί εγκυκλίων και διευκρινίσεις επί διευκρινίσεων για να καταλάβεις τι εννοεί ο "ποιητής". Να είναι γραμμένοι σε σωστά Ελληνικά και όχι σε ελληνικά που ακόμη και ο πιο γνωστός γλωσσολόγος μας να μη μπορεί να καταλάβει τι

	γράφει η συγκεκριμένη διάταξη. Ενδεικτικά Ν. 4174/2013 άρθρα 62 και 64 (και όχι μόνο αυτά).
27	<p>Θετική Εξέλιξη: 1) Έχει υπάρξει σημαντική πρόοδος στην υποβολή φορολογικών δηλώσεων ηλεκτρονικά (οποιαδήποτε απομάκρυνση των φορολογουμένων από τους ελεγκτές-φυσικά πρόσωπα "στεγανοποιεί" τις συναλλαγές "κάτω από το τραπέζι" . Θα πρέπει να συνεχιστεί ταχύτερα 2) Το φορολογικό πιστοποιητικό έχει συντελέσει σημαντικά στην αύξηση των δημοσίων εσόδων και στην αντικειμενικότερη φορολόγηση των επιχειρήσεων, 3) Η παρακράτηση είναι θετική, καθώς συμβάλλει στην ορθολογικά κατανομημένη εξόφληση των φόρων και καλώς επιχειρείται να διευρυνθεί.</p> <p>Αρνητική Εξέλιξη: 1) Το φορολογικό νομοθετικό πλαίσιο διαφοροποιείται τακτικά. Κάθε αλλαγή στο πολιτικό "τοπίο" θα πρέπει να "σέβεται το παρελθόν" και να νομοθετεί στα πλαίσια βελτιώσεων.</p>
28	<p>Η προσωπική μου εκτίμηση μετά από 20 και επιπλέον χρόνια ενασχόλησης με τη νομοθεσία στην χώρα μας και ειδικά στα φορολογικά χαρακτηρίζεται ακατανόητη (π.χ. καμιά χρόνια δεν είναι ίδια με την προηγούμενη, όσον αφορά τις φορολογικές υποχρεώσεις). Η πολυπλοκότητα των νόμων και η αστεϊρευτή έκδοση αποφάσεων και εγκυκλίων για να τους ερμηνεύσουν συνιστούν τις φορολογικές υποχρεώσεις σε αγώνα χωρίς τερματισμό. Η απλούστευση και η σαφήνεια της νομοθεσίας θα συνέβαλε σημαντικά στα παραπάνω.</p>
29	<p>Το σημερινό φορολογικό σύστημα της χώρας μας, πιστεύουμε ότι είναι πολύπλοκο, δυσνόητο και άδικο. Επίσης είναι διαρκώς μεταβαλλόμενο, με αποτέλεσμα την δυσκολία παρακολούθησής του. Πιστεύουμε ότι είναι επιτακτική η ανάγκη της άμεσης αντικατάστασης του φορολογικού συστήματος με ένα απλούστερο, κατανοητό και δίκαιο. Η φορολογική νομοθεσία πρέπει να απαρτίζεται μόνον από λίγες σελίδες, απλές και κατανοητές για τον καθένα. Οι φορολογικοί συντελεστές πρέπει να είναι κλιμακούμενοι και να περιλαμβάνουν αφορολόγητο ποσό για τα χαμηλότερα εισοδήματα και για τα εισοδήματα με οικογενειακά βάρη. Οι φορολογικοί νόμοι να έχουν μεγάλη χρονική διάρκεια και σταθερότητα και να μην μεταβάλλονται κάθε λίγες εβδομάδες ή μήνες. Να υπάρχει αυστηρή τήρηση των χρονοδιαγραμμάτων τόσο από τους φορολογούμενους, αλλά και από τις αρμόδιες κρατικές Υπηρεσίες και το Υπουργείο Οικονομικών, το οποίο</p>

	<p>οφείλει την έγκαιρη αναδιοργάνωση των συστημάτων του και πλήρη κι έγκυρη ενημέρωση των φορολογουμένων. Ανελέητο χτύπημα της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, αλλά ξεκινώντας από τα μεγάλα "ψάρια" και φτάνοντας στα μικρότερα. Να τερματιστούν οι διαγραφές χρεών σε επιχειρηματίες που είχαν στενή σχέση με τις εκάστοτε κυβερνήσεις, με αποτέλεσμα να φορτώνονται περισσότερα βάρη στο σύνολο των νομοταγών φορολογουμένων πολιτών κι επιχειρηματιών. Πιστεύουμε για την υλοποίηση των προαναφερθέντων απαιτείται άμεση ανατροπή της φορολογικής πολιτικής, αλλά και απομάκρυνση όλων των ανώτερων και ανώτατων στελεχών του Υπουργείου Οικονομικών, οι οποίοι μετά την αποφοίτησή τους από κάποιο Πανεπιστήμιο έγιναν ξαφνικά μικροί ηγήτορες αυτής της ταλαίπωρης χώρας. Το Υπουργείο Οικονομικών πρέπει να στελεχωθεί από άτομα που έχουν τουλάχιστον 15-20 έτη εμπειρία στην αγορά.</p>
30	Να μην αλλάζει η φορολογική νομοθεσία κάθε μήνα.
31	Μία και μοναδική δήλωση κάθε είδους φορολογίας - ένα και μοναδικό ποσό φόρου - μία και μοναδική προθεσμία (πχ 30/9)
32	<p>Άνθρωποι της αγοράς και όχι «καρεκλάτοι» έχουν τη δυνατότητα να φτιάξουν ένα σωστό φορολογικό σύστημα με πενταετή τουλάχιστον εφαρμογή σε πρώτη φάση, Για να γνωρίσουν οι επιχειρήσεις και οι άνθρωποι που τις στελεχώνουν τι ισχύει και τι δεν ισχύει. Για να μπορούν οι επιχειρήσεις να κοστολογήσουν με όσο το δυνατό περισσότερη ακρίβεια το προϊόν που θα παράξουν και όχι να τους έρχονται αναδρομικά φορολογικά και ασφαλιστικά βάρη. Να μειωθούν οι ασφαλιστικές εισφορές που θα ανακουφίσουν τα κόστη των επιχειρήσεων και ταυτόχρονα θα αυξηθεί το διαθέσιμο εισόδημα των εργαζομένων χωρίς αυξήσεις. Η κατάργηση του ΚΒΣ είναι ένα βήμα επίσης προς τη σωστή κατεύθυνση. Η ύπαρξη του σήμαινε τεράστια βάρη και χρονοβόρες διαδικασίες, τρέξιμο στις εφορίες για να συντηρηθεί ένα συντεχνιακό σύστημα και συναλλαγή με τους εφοριακούς. Πρέπει να βελτιωθεί το TAXIS στις εφαρμογές του. Να γίνονται αλλαγές από το γραφείο μας με ελάχιστο κόστος σε χρόνο. Το πιο σωστό για μένα θα ήταν ένα κυβερνητικό μηχανογραφημένο σύστημα που με μια κίνηση θα ενημερώνονται πολλαπλές καρτέλες όλου του συστήματος. Είναι πολλά πράγματα που μπορεί κανείς να πει και να αναλύσει.</p>

33	Έχουμε την αίσθηση ότι στην νομοθετική ομάδα απουσιάζουν άνθρωποι με σχετική επαγγελματική γνώση του χώρου των επιχειρήσεων και των προβλημάτων τους. Επίσης φαίνεται η ανυπαρξία πολιτικής βούλησης επίλυσης των προβλημάτων που απασχολούν τον επιχειρηματικό τομέα στη διαμόρφωση ενός ορθότερου φορολογικού συστήματος.
34	<ol style="list-style-type: none"> 1. Σταθερό φορολογικό πλαίσιο σε βάθος χρόνου χωρίς αλλαγές που ταράζουν το σύστημα άμεσα. 2. Ημερομηνίες εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων σε λογικές ημερομηνίες 3. Σωστή και απρόσκοπτη λειτουργία των μηχανογραφικών υπηρεσιών του GSIS 4. Απλουστευμένη και κατανοητή φορολογική νομοθεσία 5. Ερμηνευτικές εγκύκλιοι που θα απλοποιούν την εφαρμογή των νόμων χωρίς να κάνουν την διαδικασία αυτή ακόμα δυσκολότερη 6. Δικαιότερο φορολογικό σύστημα με σωστή κατανομή φορολογικών βαρών 7. Ορθολογική και δίκαιη επίλυση φορολογικών διαφορών με εξορθολογισμό της διαδικασίας επιβολής προστίμων που αρχικά θα αποβλέπει στη συμμόρφωση και όχι στην εξόντωση των επιχειρηματικών μονάδων.
35	Πιστεύω ότι υπάρχουν πολλοί νόμοι και πολλές υποπεριπτώσεις. Θεωρώ ότι ένα διεφθαρμένο κράτος έχει όσο το δυνατόν περισσότερους νόμους. Θα έπρεπε να είναι πιο απλά τα πράγματα. πολλές φορολογικές υποχρεώσεις που δεν εξυπηρετούν σε κάτι. Το μόνο που δημιουργούν είναι το άγχος να τα προλάβεις όλα.
36	Στην ιστοσελίδα μας εμφανίζεται η δράση και το πρόγραμμα που έχουμε αναλάβει και υλοποιούμε σχετικά με την Φορολογική Συμμόρφωση των πελατών μας καταναλωτών και επιτηδευματιών, στα πλαίσια του marketing και της σχέσης του με τον Φ.Π.Α. Έχει ενημερωθεί προς τούτο ο πρώην Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων κ. Θεοχάρης ο οποίος αφού μας συνεχάρη, εξέφρασε την ελπίδα και προσδοκία του να υπάρξουν μιμητές της ως άνω δράσης μας. (Δελτίο Τύπου της Περιφέρειας Κρήτης σε συνεργασία με την Γ.Γ.Π.Σ. του Υπουργείου Οικονομικών στις 25/07/2012)
37	Κατάργηση του 90% των ειδικών φορολογικών διατάξεων. Ανάπτυξη νέου, εκ του μηδενός, φορολογικού συστήματος, απλού και διάρκειας ισχύος

	τουλάχιστον 10 ετών. Καθιέρωση βραβείων ειλικρινών φορολογουμένων. Αποκατάσταση της αξιοπιστίας του Δημοσίου, ως ισότιμου εταίρου στις συναλλαγές, τόσο έναντι των δικαστηρίων, όσο και έναντι της πίστης και δεοντολογίας των συναλλαγών.
38	Η βελτίωση θα επέλθει θεσπίζοντας τυποποιημένες δηλώσεις οι οποίες δεν θα μεταβάλλονται και θα ζητούνται από τις επιχειρήσεις τα ίδια βασικά στοιχεία, εντός των ίδιων προθεσμιών.
39	Λιγότεροι νόμοι και πιο σαφείς, χωρίς μεταβολές.
40	Θα έπρεπε οι αποφάσεις που παίρνονται από το Υπουργείο Οικονομικών και να ανακοινώνονται λίγο πριν το τέλος μιας χρήσης ώστε να είμαστε ενήμεροι και να ξεκινάμε την καινούργια χρήση με τις καινούργιες αλλαγές και όχι να ψαχνόμαστε στα μέσα της καινούργιας χρήσης για να προλάβουμε τις εξελίξεις που τρέχουν και που δεν είναι έτοιμες λόγω έλλειψης σωστής μηχανογράφησης του υπουργείου, με αποτέλεσμα να αναγκάζομαστε να δουλεύουμε τη νύχτα και πολλές φορές και τα ξημερώματα προκειμένου να αποστείλουμε τα δεδομένα. Θα πρέπει λοιπόν πρώτα να φτιάξουν τα λειτουργικά τους προγράμματα και να σταματήσουν να ψηφίζουν καινούργιους νόμους κάθε εβδομάδα αν δεν είναι σίγουροι ότι αυτοί μπορούν να εφαρμοστούν.
41	Το υπάρχον φορολογικό σύστημα είναι απαράδεκτο. Εάν το λογιστικό αποτέλεσμα ήταν ίδιο με το φορολογικό, μόνο τότε η διαδικασία του φορολογικού συστήματος θα ήταν αποδοτική και ταυτόχρονα απλή.
42	Καταρχάς θα έπρεπε οι αποφάσεις/εγκύκλιοι να είναι διαθέσιμες πριν την έναρξη υποβολής των φορολογικών υποχρεώσεων, να καλύπτουν όλες τις πιθανές περιπτώσεις και να έχουν δοκιμαστεί πρώτα για τη σωστή εφαρμογή τους-λειτουργία του ηλεκτρονικού προγράμματος του Υπουργείου. Επιπλέον, θα έπρεπε το φορολογικό σύστημα να είναι πιο δίκαιο και να λαμβάνει υπ' όψιν όλους τους παράγοντες που μπορεί να επηρεάζουν την οικονομική κατάσταση μιας επιχείρησης. Υποτίθεται ότι πρέπει να προωθήσουμε την ανάπτυξη αλλά η γραφειοκρατία και τα εξωτερικά κόστη είναι τεράστια (παράβολα-διπλότυπα- συνδρομές κ.λπ.).

43	Να είναι ξεκάθαρο ποιες δαπάνες δεν εκπίπτουν και όλες οι υπόλοιπες να εκπίπτουν. Στο εισόδημα από παροχές σε είδος να υπάρχει κλίμακα φορολόγησης με βάση την παροχή σε είδος.
44	<p>Η πραγματικότητα της κατάστασης, η οποία είναι και δική μου άποψη, μετά από 20ετή εμπειρία στον κλάδο είναι η εξής: Οι φορολογικοί νόμοι που ψηφίζονται όλα τα χρόνια της σταδιοδρομίας μου φανερώνουν την αδυναμία του νομοθέτη της έκφρασης και ανάλυσης της πραγματικής εικόνας του συνόλου της Ελληνικής Οικονομίας. Για αυτό τον λόγο εκδίδονται κάθε λίγο και λιγάκι διευκρινιστικές εγκύκλιοι οι οποίες αντί να λύνουν - επεξηγούν το πρόβλημα το κάνουν ακόμη δυσχερέστερο για τον κλάδο μας. Το αποτέλεσμα είναι να μην μπορούν και οι ίδιοι οι υπάλληλοι των Υπουργείων- ΔΟΥ (εφοριακοί-οικονομικοί) καθώς και τα φορολογικά- λογιστικά γραφεία, Ελεγκτικές Εταιρείες και Λογιστές να αποσαφηνίσουν και να αναλύσουν ένα νόμο και πως αυτός ο νόμος κατά συνέπεια επηρεάζει την έκαστη Εταιρεία. Το να φτιαχτεί ένα Ενιαίο Φορολογικό Σύστημα είναι το ότι καλύτερο θα μπορούσε να γίνει αλλά από Ανθρώπους που είναι γνώστες της Ελληνικής πραγματικότητας. (Ένα σαφές παράδειγμα τος αλαλούμ που επικρατεί είναι η τελευταία εγκύκλιος σχετικά με τις πρόσθετες παροχές των Εταιρειών, κινητά τηλέφωνα, αυτοκίνητα κτλ.)</p>
45	Απλή, σταθερή, δίκαιη φορολογία
46	<ol style="list-style-type: none"> 1. Θα πρέπει να δίδεται κατάλληλος επαρκής χρόνος για προσαρμογή σε νέες φορολογικές διατάξεις 2. Οι νόμοι πρέπει να είναι σαφείς και να μην απαιτούνται εγκύκλιοι για την ερμηνεία τους 3. Οι ερμηνείες να εκδίδονται αμέσως με την εφαρμογή των νόμων και όχι μετά από μεγάλο χρονικό διάστημα (πρόσφατο παράδειγμα η φορολόγηση παροχών σε είδος) 4. Επειδή η χώρα μας βρίσκεται σε περιόδους μνημονίων πρέπει να γίνει κατανοητό από την διοίκηση ότι οι λογιστές είναι και αυτοί άνθρωποι. Κατ' επέκταση επειδή ειδικά τα τελευταία 3 έτη οι νέες διατάξεις διαδέχονται η μια την άλλη και συνήθως γίνεται μετάφραση (κακή πολλές φορές) διατάξεων & κείμενων από χώρες του εξωτερικού.

47	Θα μπορούσε να μειωθεί ο ΦΠΑ και να δοθούν μεγαλύτερα περιθώρια στην υπάρχουσα μορφή πληρωμής του, έτσι ώστε να μπορέσουν και οι επιχειρήσεις να διατηρηθούν, να αναπτυχθούν και να μπορέσουν να απορροφήσουν προσωπικό. Έτσι θα υπάρχει και μια ομαλή ροή του χρήματος στη χώρα μας.
48	Να αλλάξει ριζικά η λογική (διάβαζε, παραλογισμός δημοσίου και γραφειοκρατών), της αντιμετώπισης του επιχειρηματία ή της επιχείρησης - φορολογούμενου, που τον αντιμετωπίζει ως απατεώνα φοροφυγά και του επιβάλλει τεράστια πρόστιμα σε αστείες παραβάσεις. Να βρεθούν γρήγοροι τρόποι είσπραξης των λογικών προστίμων, που μπαίνουν αποδεδειγμένα σε φοροκλέφτες και επιχειρηματίες - απατεώνες, που διαταράσσουν την εμπορική πίστη και ξεγελούν συνειδητά τον καταναλωτή. Να καταργηθεί άμεσα ο παραλογισμός της είσπραξης προκαταβολής φόρου εισοδήματος. Να θεσπιστούν "bonus" για συνεπείς επιχειρήσεις και επιχειρηματίες. Να δοθεί η δυνατότητα μείωσης των ασφαλιστικών εισφορών, μέσα από προγράμματα ιδιωτικής ασφάλισης, που μπορούν π.χ. να συνδυάζουν την νοσοκομειακή με την αποταμιευτική δαπάνη αναλόγως. Να ληφθεί μέριμνα για τις επιχειρήσεις που θίγονται από αντίστοιχες επιχειρήσεις, που μπαίνουν στον πτωχευτικό κώδικα. Να καταργηθεί το απαξιωμένο πολιτικό πελατειακό σύστημα, που αναπαράγει παρακμή, μέτριους και συμβιβασμένους έως και ανίκανους δικαστικούς, δημοσίους υπαλλήλους κατάλληλους μόνο για κομματική εκμετάλλευση οποιουδήποτε δημοκόπου - λαϊκιστή, βρεθεί στην κατάλληλη περίοδο να τους προσεταιριστεί.
49	Το σύνολο των φορολογικών νόμων θα έπρεπε να ήταν σε ένα τόμο 50-60 σελίδων και ΧΩΡΙΣ ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΕΣ διατάξεις .
50	Το υπάρχον φορολογικό σύστημα είναι κατά της ρευστότητας των επιχειρήσεων. 1. π.χ. Είσπραξη ΦΠΑ από επιχείρηση και καταβολή ΦΠΑ προς το κράτος. Η καταβολή γίνεται τον επόμενο μήνα από την έκδοση του παραστατικού και η είσπραξη του γίνεται μετά από 5 μήνες τουλάχιστον. 2. Κερδοφόρες επιχειρήσεις, τον φόρο κερδών τον πληρώνουν στο διπλάσιο εάν δεν κάνουν διανομή κερδών μέσα στη χρήση. 3. Ο συντελεστής ΦΠΑ και ο φόρος κερδών γιατί να είναι τόσο ψηλοί. Γιατί μια επένδυση να μην συνδυάζεται με 0 φόρο.

51	Απλούστερη φορολογική νομοθεσία, κατανοητή, σε σωστούς χρόνους η έκδοση αποφάσεων-εγκυκλίων, η μη ύπαρξη ανάγκης διευκρινιστικών, σωστό χρονοδιάγραμμα υποβολών, μικρότερα πρόστιμα και αποδοχή του ανθρώπινου λάθους.
-----------	--