



**ΕΘΝΙΚΗ ΣΧΟΛΗ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΚΑΙ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**

**ΚΑ΄ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΗ ΣΕΙΡΑ
ΤΕΛΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

ΤΙΤΛΟΣ

**Φορολογική πολιτική, φοροδιαφυγή και οικονομική ανάπτυξη:
Παρακολούθηση των εναλλακτικών μεθόδων
αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής σε επίπεδο ΕΕ**

ΤΜΗΜΑ ΓΕΝΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

Επιβλέπουσα: Ελένη Βρέντζου

Σπουδάστρια: Χριστίνα Μάουλα

ΑΘΗΝΑ - 2017

Φορολογική πολιτική, φοροδιαφυγή και οικονομική ανάπτυξη:

Παρακολούθηση των εναλλακτικών μεθόδων
αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής σε επίπεδο ΕΕ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα εργασία εξετάζει τους τρόπους πάταξης της φορολογικής απάτης, που παρατηρείται εντός της ενιαίας ευρωπαϊκής αγοράς. Συγκεκριμένα εστιάζει στη φοροδιαφυγή ΦΠΑ στο ενδοκοινοτικό εμπόριο και στη φοροαποφυγή πολυεθνικών εταιριών. Στην πρώτη περίπτωση έχει διαδοθεί η ενδοκοινοτική απάτη του «αφανούς εμπόρου», ενώ στη δεύτερη, πολυεθνικές εταιρίες μεταφέρουν τα κέρδη τους στο κράτος μέλος με το ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς. Αυτές οι πρακτικές σημαίνουν μεγάλη απώλεια φορολογικών εσόδων για τα κράτη μέλη και για την καταπολέμηση τους έχουν εγκριθεί δύο πρόσφατα σχέδια δράσης της ΕΕ.

Για την προσέγγιση του θέματος σε καθεμιά από τις δύο περιπτώσεις εξετάζεται το καθεστώς λειτουργίας της ΕΕ, οι ευκαιρίες φορολογικής απάτης όπως έχουν παρατηρηθεί στην πράξη και οι λύσεις που έχουν εγκριθεί ή προταθεί από την ΕΕ τα τελευταία χρόνια. Η παρούσα εργασία συνεισφέρει στην ελληνική βιβλιογραφία με την καταγραφή των πλέον επίκαιρων τρόπων αντιμετώπισης του προβλήματος στο ευρωπαϊκό πλαίσιο. Έχει ως τελικό στόχο, μέσα από μια κριτική αξιολόγηση της ενωσιακής δράσης, να εξαχθούν συμπεράσματα για την αποτελεσματικότητα της και να διατυπωθούν προτάσεις.

Στις λύσεις ιδιαίτερη έμφαση δίνεται στη διαφάνεια, στη διοικητική συνεργασία μεταξύ των φορολογικών αρχών των κρατών μελών και σε δράσεις της ΕΕ, που ανταποκρίνονται στις συστάσεις του ΟΟΣΑ κατά της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μετατόπισης κερδών. Στο πλαίσιο αυτό έχει αναδειχθεί η σημασία της αυθόρμητης και αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών και των πολυμερών ελέγχων. Η Επιτροπή έχει δώσει επίσης ένα ιδιαίτερα ηχηρό μήνυμα αποκατάστασης της φορολογικής δικαιοσύνης και του θεμιτού ανταγωνισμού μέσω αποφάσεων που έχει εκδώσει για ανάκτηση φορολογικών εσόδων από ευρέως γνωστές πολυεθνικές. Οι προκλήσεις, ωστόσο, παραμένουν πολλές σε ένα πρόβλημα που είναι παγκόσμιο και ο ρόλος της ΕΕ μπορεί να αποδειχθεί ηγετικός στο μέλλον.

Λέξεις Κλειδιά:

Έμμεση φορολόγηση - ΦΠΑ, φορολογία εισοδήματος εταιριών, ευρωπαϊκή φορολογική πολιτική, φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή, φορολογική απάτη

ABSTRACT

This paper examines the means of combating tax fraud occurring within the single European market. In particular, it focuses on tax evasion of VAT in intra-Community trade and the tax avoidance of multinational corporations. In the first case, the intra-Community fraud of the "missing trader" has spread, while in the second, multinational companies transfer their profits to the Member State with the most favorable tax regime. These practices mean a great loss of tax revenue for the Member States and two recent EU action plans have been adopted to combat them.

In order to approach the issue in both cases, the EU framework, the opportunities for tax fraud as observed in practice and the solutions adopted or proposed by the EU in recent years are being examined. This paper contributes to the Greek literature by recording the most up-to-date ways of dealing with the problem in the European context. It has the ultimate goal, through a critical assessment of EU action, to draw conclusions on its effectiveness and to make proposals.

The solutions focus on transparency, administrative cooperation between the Member States' tax authorities and EU actions that respond to the OECD recommendations against tax base erosion and profit shifting. In this context, the importance of spontaneous and automatic exchange of information and of multilateral controls has been highlighted. The Commission has also given a particularly strong message of restoring tax justice and fair competition through decisions it has issued to recover tax revenues from widely known multinationals. Challenges, however, remain many in a problem that is global and the role of the EU can prove to be a leading one in the future.

Key Words:

Indirect taxation - VAT, corporate income tax, European tax policy, tax evasion, tax avoidance, tax fraud

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Υποβάλλοντας την τελική μου εργασία για την επιτυχή ολοκλήρωση της εκπαίδευσης μου στην Εθνική Σχολή Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης, θα ήθελα να ευχαριστήσω την καθηγήτρια μου, Ελένη Βρέντζου, για τη συμβολή της και για την ευκαιρία που μου έδωσε να επιλέξω ένα θέμα που ανταποκρίνεται στα ενδιαφέροντα μου και στις επαγγελματικές μου αναζητήσεις.

Έπειτα, θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένεια μου, που πάντα με στήριζε σε κάθε μου βήμα και να της αφιερώσω την εργασία μου.

Περιεχόμενα

ΕΙΣΑΓΩΓΗ	12
----------------	----

Κεφάλαιο Πρώτο: Φορολογική πολιτική και Φοροδιαφυγή

1.1 Φορολογική Πολιτική και Αντιδράσεις των φορολογουμένων.....	14
1.1.1 Φοροδιαφυγή	15
1.1.2 Φοροαποφυγή	16
1.1.3 Transfer Pricing και Επιθετικός Φορολογικός Σχεδιασμός.....	17
1.1.4 Διεθνής Φορολογικός Ανταγωνισμός και Φορολογικοί Παράδεισοι	18
1.2 Φορολογική Πολιτική και Φοροδιαφυγή στην ΕΕ	20

Κεφάλαιο Δεύτερο: ΦΠΑ στο Ενδοκοινοτικό Εμπόριο και Αντιμετώπιση της Φοροδιαφυγής

2.1 Κοινοτικό Πλαίσιο στο ΦΠΑ	22
2.1.1 Ηλεκτρονικό Σύστημα VIES.....	23
2.1.2 Μηχανισμός Αντιστροφής της Επιβάρυνσης	25
2.2 Ευκαιρίες Φοροδιαφυγής ΦΠΑ στην Ενιαία Αγορά	26
2.3 Eurofisc – Eurorol – Eurojust - OLAF.....	30
2.4 Στοιχεία για τη Φοροδιαφυγή στο ΦΠΑ στην ΕΕ	32
2.5 Πρόσφατες δράσεις της ΕΕ κατά της φοροδιαφυγής Φ.Π.Α.....	34
2.5.1 Προτάσεις για το ενδοκοινοτικό καθεστώς ΦΠΑ	35
2.5.2 Προτάσεις για το ηλεκτρονικό εμπόριο	36
2.5.3 Προτάσεις για τη διοικητική συνεργασία.....	37
2.5.4 Πρόταση για Γενικευμένο Μηχανισμό Αντιστροφής της Επιβάρυνσης....	38
2.6 Εθνικά Μέτρα για την καταπολέμηση της Φοροδιαφυγής στο ΦΠΑ	39

Κεφάλαιο Τρίτο: Φόρος Εισοδήματος Πολυεθνικών Εταιριών στην ΕΕ και Αντιμετώπιση της Φοροαποφυγής

3.1 Κοινοτικό πλαίσιο στο Φόρο εισοδήματος εταιριών.....	42
3.1.1 Κώδικας δεοντολογίας – Κοινό φόρουμ – Πλατφόρμα.....	44
3.1.2 Κοινή Ενοποιημένη Βάση Φορολογίας Εταιρειών.....	45
3.2 Lux Leaks και Panama Papers	46

3.3	Έρευνες της Επιτροπής για φορολογικές συμφωνίες τύπου tax ruling	48
3.3.1	Περίπτωση των εταιριών FIAT και Starbucks.....	49
3.3.2	Περίπτωση της εταιρίας Apple	52
3.3.3	Περίπτωση του βελγικού συστήματος φορολόγησης.....	54
3.3.4	Περίπτωση της εταιρίας Amazon	55
3.4	Πρόσφατες δράσεις της ΕΕ κατά της φοροαποφυγής	58
3.4.1	Οδηγία για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής	59
3.4.2	Σύσταση της Επιτροπής σχετικά με την εφαρμογή μέτρων κατά της κατάχρησης των φορολογικών συμβάσεων (BEPS Δράσεις 6 και 7).....	61
3.4.3	Οδηγία για την υποβολή εκθέσεων ανά χώρα – CbCR (BEPS Δράση 13).....	62
3.4.4	Ανακοίνωση σχετικά με την εξωτερική στρατηγική.....	63
3.5	Πρόταση του 2017 για πρόσθετες υποχρεώσεις ανταλλαγής πληροφοριών (BEPS Δράση 12).....	64

Κεφάλαιο Τέταρτο: Αξιολόγηση των δράσεων της ΕΕ κατά της φοροδιαφυγής – Συμπεράσματα

4.1	Αξιολόγηση της φορολογικής πολιτικής της ΕΕ στο ΦΠΑ	66
4.1.1	Προβλήματα στη διοικητική συνεργασία.....	69
4.1.2	Εθνικά προληπτικά μέτρα συμπληρωματικά της ευρωπαϊκής δράσης	70
4.2	Αξιολόγηση της ευρωπαϊκής δράσης στην καταπολέμηση της φοροαποφυγής πολυεθνικών εταιριών	71
4.2.1	Αξιολόγηση της διοικητικής συνεργασίας και της έκδοσης νομοθεσίας... ..	74
4.2.2	Συμπεράσματα σε παγκόσμιο επίπεδο	78
	ΕΠΙΛΟΓΟΣ	81
	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	84
	ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ	96

ΕΣΔΔΑ

ΚΔ΄ Εκπαιδευτική Σειρά

Χριστίνα Μάουλα

© 2017

Με την επιφύλαξη παντός δικαιώματος

Δήλωση

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

Αθήνα, 29/10/2017

Υπογραφή

Πίνακας Εικονογράφησης

Διάγραμμα 1 Μέσος Φορολογικός Συντελεστής Εισοδήματος Εταιριών

Διάγραμμα 2 Έλλειμμα Συμμόρφωσης ΦΠΑ (ως ποσοστό της συνολικής υποχρέωσης ΦΠΑ) στα 27 κράτη μέλη της ΕΕ, 2014 και 2013

Διάγραμμα 3 Έλλειμμα Συμμόρφωσης ΦΠΑ (ως ποσοστό της συνολικής υποχρέωσης ΦΠΑ) στα 27 κράτη μέλη της ΕΕ (εκτός Κύπρου), 2015 και 2014

Διάγραμμα 4 Υπεράκτιος Πλούτος, % του ΑΕΠ

Διάγραμμα 5 Πού βρίσκεται ο υπεράκτιος πλούτος στον κόσμο

Εικόνα 1 Η λειτουργία του VIES

Εικόνα 2 Είδη Ανταλλαγής Πληροφοριών

Εικόνα 3 Μηχανισμός Αντιστροφής της Επιβάρυνσης

Εικόνα 4 Μηχανισμός Απάτης Τύπου «Καρουζέλ»

Εικόνα 5 Πολύπλοκος Μηχανισμός Απάτης Τύπου «Καρουζέλ»

Εικόνα 6 Παλιό και Νέο Καθεστώς ΦΠΑ για ενδοκοινοτικές συναλλαγές

Εικόνα 7 Παράνομο Φορολογικό Πλεονέκτημα της Starbucks από την Ολλανδία

Εικόνα 8 Παράνομο Φορολογικό Πλεονέκτημα της Fiat από το Λουξεμβούργο

Εικόνα 9 Παράνομο Φορολογικό Πλεονέκτημα της Apple από την Ιρλανδία

Εικόνα 10 Βελγικό Φορολογικό Σύστημα «Πλεοναζόντων Κερδών»

Εικόνα 11 Επιλεκτικά φορολογικά οφέλη από το Λουξεμβούργο προς την Amazon

Πίνακας 1 Συντελεστές ΦΠΑ(%) στα κράτη μέλη

Πίνακας 2 Καθεστώτα πνευματικής ιδιοκτησίας για τη Δράση 5 κατά της BEPS

Πίνακας 3 Συνολική Βαθμολογία για την εφαρμογή του Προτύπου EOIR (μέχρι τον Αύγουστο του 2017), κατόπιν επιστημονικής αξιολόγησης σε 119 δικαιοδοσίες

Πίνακας Συντομογραφιών και Συντμήσεων

ΑΕΠ	Ακαθάριστο Εγχώριο Προϊόν
ΓΜΑΕ	Γενικευμένος Μηχανισμός Αντιστροφής της Επιβάρυνσης
ΓΚΑΚ	Γενικοί Κανόνες Απαγόρευσης των Καταχρήσεων
ΔΕΕ	Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης
ΔΝΤ	Διεθνές Νομισματικό Ταμείο
ΕΕ	Ευρωπαϊκή Ένωση
ΕΕΣ	Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο
ΗΠΑ	Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής
ΚΕΒΦΕ	Κοινή Ενοποιημένη Βάση Φορολογίας Εταιρειών
ΚΦΚΤΜ	Κοινό Φόρουμ για τον καθορισμό των τιμών μεταβίβασης
ΜΜΕ	Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις
ΜΑΕ	Μηχανισμός Αντιστροφής της Επιβάρυνσης
ΟΗΕ	Οργανισμός Ηνωμένων Εθνών
ΟΟΣΑ	Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης
ΤΠΕ	Τεχνολογίες Πληροφορίας και Επικοινωνιών
ΣΛΕΕ	Συνθήκη για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης
ΦΠΑ	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
ΑΡΑ	Advance Pricing Agreements
ΑΕΟΙ	Automatic Exchange of Information
ΑΜΛΔ	Anti-Money Laundering Directive
ΒΕΡΣ	Base erosion and Profit Shifting
ΚΑΡΕ	Center for Social and Economic Research
ΚΙΤ	Corporate Income Tax rates
ΔΓ	Directorate General
ΕΒΙΤΔΑ	Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization
ΕΟΙΡ	Exchange of Information on Request
ΦΑΤΚΑ	Foreign Account Tax Compliance Act
ΦΑΤΦ	Financial Action Task Force
ΦΗΤΡ	Forum on Harmful Tax Practices
ΙΚΙΤ	International Consortium of Investigative Journalists

ICRIST	Independent Commission of International Corporate Taxation
JITs	Joint Investigation Teams
MNE Tax	Multinational Tax and Transfer Pricing News
MTIC	Missing Trader Intra Community
MOSS	Mini One Stop Shop
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
VAT	Value Added Tax

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στην ελεύθερη ευρωπαϊκή αγορά ανθρώπων, αγαθών, κεφαλαίων, υπηρεσιών και εταιριών δεν έχει λείψει το φαινόμενο της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής. Πολλές φορές μάλιστα εντείνεται στην περίπτωση του ενδοκοινοτικού εμπορίου, καθώς ορισμένες εταιρίες δεν καταβάλλουν το φόρο που τους αναλογεί. Μεγάλα περιθώρια φοροαποφυγής, επίσης, προκύπτουν καθώς κάποιες πολυεθνικές εταιρίες εκμεταλλεύονται την ελευθερία εγκατάστασης εντός του ευρωπαϊκού χώρου, μετατοπίζοντας τεχνητά τα κέρδη τους προς τα κράτη μέλη με το ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς. Το έλλειμμα μεταξύ προβλεπόμενων και εισπραχθέντων εσόδων ΦΠΑ ανήλθε για το 2015 σε 152 δισ. ευρώ, εκ των οποίων τα 50 δισ. αφορούσαν τη διασυνοριακή απάτη (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2017), ενώ η ετήσια απώλεια φορολογικών εσόδων από τη φοροαποφυγή των εταιριών ανέρχεται σε 50 έως 70 δισ. ευρώ (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2016).

Η παρούσα εργασία μελετά τη φορολογική πολιτική της ΕΕ στο ΦΠΑ και στη φορολογία εταιριών, με έμφαση στο πλαίσιο που έχει αναπτύξει για την αντιμετώπιση του προβλήματος της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής. Αναλύονται, επίσης, οι βασικές μέθοδοι που έχουν χρησιμοποιήσει έμποροι και πολυεθνικές για να μην καταβάλουν τις φορολογικές τους οφειλές και η απάντηση της Ένωσης, όπως δόθηκε μέσα από πρόσφατα σχέδια δράσης. Τέλος, αξιολογείται η μέχρι τώρα δράση της και εξάγονται συμπεράσματα για την κατεύθυνση που είναι καλό να ακολουθήσει στο μέλλον. Για να επιτευχθούν τα παραπάνω η εργασία δομείται σε τέσσερα κεφάλαια:

- Στο πρώτο κεφάλαιο οριοθετούνται οι έννοιες της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής, του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού, των φορολογικών παραδείσων και γίνεται αναφορά στο νομικό έρεισμα της ενωσιακής δράσης στα θέματα αυτά.
- Στο δεύτερο κεφάλαιο δίνεται έμφαση στην περίπτωση της φοροδιαφυγής ΦΠΑ στο ενδοκοινοτικό εμπόριο. Για την προσέγγιση του θέματος περιγράφεται καταρχήν το ευρωπαϊκό νομοθετικό πλαίσιο που διέπει τη φορολόγηση ΦΠΑ με έμφαση στις διασυνοριακές συναλλαγές. Στη συνέχεια εξηγούνται οι τεχνικές φοροδιαφυγής που χρησιμοποιούνται για τη μη καταβολή του ΦΠΑ και κυρίως οι πιο γνωστές μέθοδοι απάτης του «αφανούς εμπόρου» και τύπου «καρουζέλ».

Αναφέρεται ο ρόλος διαφορετικών ευρωπαϊκών φορέων, που δρουν για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, όπως το Eurofisc, η Europol, η Eurojust και η OLAF. Έπειτα παρέχονται στατιστικά στοιχεία για το έλλειμμα ΦΠΑ στην ΕΕ και αναλύεται το πρόσφατο σχέδιο δράσης της Ευρωπαϊκής Επιτροπής για την αντιμετώπιση του προβλήματος. Τέλος, παρουσιάζονται κάποια μέτρα που έχουν πάρει τα κράτη σε εθνικό επίπεδο, ως καλές πρακτικές.

- Στο τρίτο κεφάλαιο, γίνεται καταρχήν αναφορά στο νομοθετικό πλαίσιο που διέπει τη λειτουργία πολυεθνικών επιχειρήσεων εντός της ΕΕ. Έπειτα εξηγούνται οι τεχνικές φοροδιαφυγής που έχουν αποκαλυφθεί ότι χρησιμοποιούνται τα τελευταία χρόνια για τη μετατόπιση κερδών στα πιο ευνοϊκά φορολογικά καθεστώτα. Για καλύτερη κατανόηση δίνονται πρακτικά παραδείγματα από περιπτώσεις στις οποίες έχει παρέμβει η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, προκειμένου να ανακτηθεί η φορολογική οφειλή μεγάλων επιχειρήσεων, όπως της Fiat, της Starbucks, της Apple και της Amazon. Δίνεται επίσης το παράδειγμα του βελγικού καθεστώτος πλεοναζόντων κερδών που παρείχε ευνοϊκή μεταχείριση στις πολυεθνικές επιχειρήσεις έναντι των υπολοίπων. Τέλος, αναφέρεται αναλυτικά το σχέδιο δράσης της ΕΕ για την αντιμετώπιση του προβλήματος, όπως έχει προκύψει μετά την υιοθέτηση συστάσεων του ΟΟΣΑ κατά της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μετατόπισης κερδών (Base erosion and profit shifting - BEPS).
- Στο τέταρτο κεφάλαιο γίνεται αξιολόγηση των δράσεων σε ευρωπαϊκό επίπεδο, βάσει της κριτικής που έχουν λάβει από διάφορους φορείς και συγγραφείς και εξάγονται συμπεράσματα για την κατεύθυνση που θα ήταν καλό να ακολουθήσει η ΕΕ όσον αφορά τη θέσπιση νομοθετικού πλαισίου, τη διοικητική συνεργασία, αλλά και την προώθηση της δίκαιης φορολόγησης σε παγκόσμιο επίπεδο.

Κεφάλαιο Πρώτο

Φορολογική πολιτική και Φοροδιαφυγή

1.1 Φορολογική Πολιτική και Αντιδράσεις των φορολογουμένων

Προκειμένου οποιαδήποτε κυβέρνηση να υλοποιήσει τις πολιτικές της είναι αναγκαίο να διαθέτει τους ανάλογους πόρους, για την ανεύρεση των οποίων η επιβολή φόρων είναι απαραίτητη. Αυτοί εξασφαλίζουν το μεγαλύτερο ποσοστό χρηματοδότησης των δημοσίων δαπανών, που σημαίνει ότι όταν τα κράτη είναι σε θέση να τους εισπράττουν αποτελεσματικά, μπορούν και να πραγματοποιούν τις στοχεύσεις και τους σχεδιασμούς τους (Γεωργακόπουλος κ.α., 1998). Οι φόροι έχουν αναγκαστικό χαρακτήρα, καθώς τα κράτη ασκούν την εξουσία τους στους πολίτες. Παρόλα αυτά, συχνά προκαλούν τις αντιδράσεις αυτών που τους υφίστανται με σκοπό τον περιορισμό της φορολογικής τους υποχρέωσης. Έχει υπολογιστεί από διεθνείς έρευνες ότι το κόστος λειτουργίας των φορολογικών συστημάτων επιβαρύνεται περισσότερο από το κόστος συμμόρφωσης των φορολογουμένων, παρά από το διοικητικό κόστος των φορολογικών υπηρεσιών (Rosen κ.α., 2009: σελ.665-666).

Οι φορολογούμενοι αντιδρούν μέσω της μετακύλησης¹ φόρου, της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής. Η συμμετοχή στην παραοικονομία² μπορεί επίσης να θεωρηθεί ως αντίδραση στο βαθμό που μια δραστηριότητα δε δηλώνεται με κίνητρο τη μείωση ή αποφυγή των φόρων (Τάτσος, 2001: σελ.15). Στο πλαίσιο της προσπάθειας φοροαποφυγής, πολλές εταιρίες επιδίδονται σε επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό, προκειμένου να μεταφέρουν τα κέρδη τους σε φορολογικούς παραδείσους. Τα φαινόμενα αυτά έχουν αφενός οικονομικό αντίκτυπο και αφετέρου κοινωνικό, καθώς κλονίζουν την εμπιστοσύνη των πολιτών στην ικανότητα των κρατών να εφαρμόζουν τη φορολογική πολιτική τους. Στη συνέχεια αναλύονται οι έννοιες της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής, του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού και των φορολογικών παραδείσων για τους σκοπούς της παρούσας εργασίας.

¹ Η μετακύλιση φόρου σημαίνει μετάθεση του φορολογικού βάρους του φορολογούμενου σε άλλα φυσικά ή νομικά πρόσωπα με τα οποία έχει οικονομικές συναλλαγές (Τάτσος, 2012: σελ.100).

² Η παραοικονομία περιλαμβάνει όλες εκείνες τις δραστηριότητες που θα έπρεπε να περιλαμβάνει το ΑΕΠ, αλλά αποκρύπτονται από τις δημόσιες αρχές (Τάτσος, 2012: σελ.98).

1.1.1 Φοροδιαφυγή

«Ως φοροδιαφυγή νοείται κάθε παράνομη πράξη ή παράλειψη των φορολογουμένων, που έχει ως σκοπό τη μείωση της νόμιμης φορολογικής υποχρέωσης και την αποφυγή της καταβολής του φόρου» (Τάτσος, 2012: σελ.86) Είναι γενικά αποδεκτό ότι η φοροδιαφυγή έρχεται σε σύγκρουση και με το γράμμα και με το πνεύμα του νομοθέτη (Γεωργακόπουλος, 2005: σελ.306). Από πολλούς μελετητές ως φοροδιαφυγή θεωρείται ο φόρος ο οποίος θα επιβαλλόταν σε εισοδήματα που αποσιωπούνται για διάφορους λόγους, παρότι σύμφωνα με το νόμο θα έπρεπε να δηλώνονται εθελοντικά από τους φορολογουμένους (Τάτσος, 2001: σελ.16). Άλλοι στη φοροδιαφυγή συμπεριλαμβάνουν και το όφελος που απολαμβάνουν κάποιοι από φοροελαφρύνσεις, οι οποίες δεν εκπληρώνουν το σκοπό για τον οποίο χορηγούνται (Καλυβιανάκης κ.α., 1993: σελ.23).

Γενικότερα η φοροδιαφυγή αντιμετωπίζεται ως «οικονομικό έγκλημα», αφού αποτελεί «σαφή εκδήλωση αντικοινωνικής συμπεριφοράς» και οι επιπτώσεις της στην οικονομική ζωή είναι πολλές. Καταρχήν, επωφελούνται αυτοί που φοροδιαφεύγουν σε αντίθεση με αυτούς που είναι ευσυνείδητοι ή δεν έχουν περιθώρια φοροδιαφυγής, ώστε να προκαλείται άνιση κατανομή των βαρών. Έπειτα τα έσοδα του κράτους από φόρους περιορίζονται, ώστε να αδυνατεί να καλύψει τις δημόσιες δαπάνες του και να εκπληρώσει τους σκοπούς της φορολογικής του πολιτικής, ώστε τα φορολογικά μέτρα αποβαίνουν αναποτελεσματικά. Έπειτα στην αγορά δημιουργείται ανταγωνιστικό μειονέκτημα για τις νομοταγείς επιχειρήσεις όταν άλλες επιχειρήσεις του κλάδου τους έχουν μειωμένο κόστος λόγω φοροδιαφυγής. Επιπλέον, το κράτος, προκειμένου να αυξήσει την εισπραξιμότητα του, επιβάλλει περισσότερους έμμεσους φόρους από τους οποίους είναι δυσκολότερο να διαφύγει κανείς. Με αυτόν τον τρόπο πλήττονται δυσανάλογα τα χαμηλότερα εισοδήματα, αφού οι έμμεσοι φόροι παρουσιάζουν αντίστροφη προοδευτικότητα (ως προς το εισόδημα). Τέλος, όσο η φοροδιαφυγή διογκώνεται, τόσο το περί δικαίου αίσθημα εξασθενεί, με επακόλουθο να δημιουργείται κίνητρο φοροδιαφυγής και για τους συνεπείς πολίτες (Τάτσος, 2012: σελ.87-89). Όσοι φοροδιαφεύγουν εξαπλώνουν μέσω των συναλλαγών τους το φαινόμενο (Καλυβιανάκης, 1993: σελ.25), που μπορεί τελικά να γίνει κοινωνικός κανόνας (Hillman, 2013: σελ.313).

1.1.2 Φοροαποφυγή

«Η φοροαποφυγή ορίζεται ως το σύνολο των νόμιμων ενεργειών των ιδιωτικών φορέων, οι οποίες αποβλέπουν στη μείωση ή εξάλειψη της φορολογικής τους υποχρέωσης» (Δαλαμάγκας, 2003: σελ.235). Όπως αναφέρουν οι Murphy et al. (2010: σελ.10) ο Dennis Healey περιέγραψε τη διαφορά μεταξύ φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής ως «The Thickness of a Prison Wall», αφού η μια επισύρει κυρώσεις, ενώ η άλλη όχι. Κάποιοι ονομάζουν τη φοροαποφυγή ως νόμιμη φοροδιαφυγή, δεδομένου ότι δεν καταπατά το γράμμα του νόμου. Καταπατά όμως το πνεύμα του, αφού αυτοί που φοροαποφεύγουν προσπαθούν να εντοπίσουν νομοθετικά κενά και ασάφειες με απώτερο στόχο να επωφεληθούν από την αδυναμία του νομοθέτη να καλύψει όλες τις πιθανές εκδοχές. Εκμεταλλεύονται, έτσι, αστοχίες και παραλείψεις των νομοθετικών ρυθμίσεων, μειώνουν τη φορολογική τους υποχρέωση και μάλιστα χωρίς να κινδυνεύουν να υποστούν κάποια ποινή για αυτό (Τάτσος, 2012: σελ 94-95).

Σε περίπτωση φοροαποφυγής φυσικού ή νομικού προσώπου συμβαίνει ένα από τα κάτωθι (Murphy et al., 2010: σελ.10):

- Προσπαθεί να πληρώσει λιγότερο φόρο από αυτόν που προβλέπει μια κανονική ερμηνεία της νομοθεσίας της χώρας του.
- Προσπαθεί να δηλώσει το εισόδημα από κέρδη και να πληρώσει φόρο σε κράτος διαφορετικό από αυτό στο οποίο έχει παραχθεί.
- Προσπαθεί να αναβάλει την πληρωμή φόρου αργότερα από το χρόνο πραγματοποίησης των κερδών.

Η φοροαποφυγή προϋποθέτει βέβαια τη λεπτομερή γνώση των φορολογικών διατάξεων, κάτι που συνεπάγεται ανισότητα ως προς τις ευκαιρίες πραγματοποίησης της. Έτσι, μόνο οι φορολογούμενοι με υψηλό εισόδημα έχουν τη δυνατότητα να απευθύνονται σε ειδικούς λογιστές και δικηγόρους προκειμένου να καθοδηγηθούν πώς να αποφύγουν τους φόρους. Αντίθετα, φορολογούμενοι με χαμηλό εισόδημα θεωρούν ασύμφορες τέτοιες υπηρεσίες, οπότε αυτοί μπορούν μόνο να φοροδιαφύγουν διακινδυνεύοντας να υποστούν τις συνέπειες του νόμου αν γίνουν αντιληπτοί (Hillman, 2013: σελ.314-315).

Η οριοθέτηση μεταξύ της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής είναι εξαιρετικά δύσκολη. Σαφώς, ο φορολογικός σχεδιασμός των φορολογουμένων που στοχεύει στην

πληρωμή μικρότερων φόρων με τρόπους που ο νομοθέτης δεν σκόπευε να συμπεριλάβει στη ρύθμιση είναι θεμιτός και δε νοείται ως φοροδιαφυγή. Ωστόσο, όταν ο φορολογούμενος παρουσιάζει μια εικονική πραγματικότητα με σκοπό να αποπροσανατολίσει τις φορολογικές αρχές και να αξιοποιήσει κενά της νομοθεσίας, που ο νομοθέτης θα ήθελε να έχει καλύψει, τότε πρόκειται για φοροδιαφυγή. Είναι φανερό, επομένως, ότι για να αποφανθεί κανείς αν πρόκειται για φορολογικό σχεδιασμό ή για φοροδιαφυγή απαιτείται γνώση της πρόθεσης του νομοθέτη (Τάτσος, 2012: σελ.94-95).

Οι σοβαρές αρνητικές συνέπειες της φοροαποφυγής συγκλίνουν σε τέτοιο βαθμό με αυτές της φοροδιαφυγής, ώστε πολλοί ερευνητές δε διαχωρίζουν τις δύο έννοιες, κάνοντας λόγο συνολικά για φορολογική απάτη. Σε κάθε περίπτωση, η καταπολέμηση τους βρίσκεται στο επίκεντρο της οικονομικής πολιτικής των περισσότερων χωρών (Τάτσος, 2012: σελ.96). Σε ένα παγκόσμιο πλέον οικονομικό σύστημα είναι σημαντικό να υπάρχει συντονισμός των προσπαθειών των κρατών για την πάταξη αυτών των φαινομένων. Σε διεθνές επίπεδο ο ΟΟΣΑ και η ομάδα G20 έχουν αναλάβει την καταπολέμηση της εταιρικής φοροαποφυγής μέσω ενός σχεδίου κατά της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μετατόπισης των κερδών (BEPS). Τον Οκτώβριο του 2015 δημοσιεύτηκαν οι εκθέσεις με τις συστάσεις G20/ΟΟΣΑ (βλ. Παράρτημα 1) που η ΕΕ έχει υιοθετήσει, ακολουθώντας το δικό της σχέδιο δράσης.

1.1.3 Transfer Pricing και Επιθετικός Φορολογικός Σχεδιασμός

Κανονικά για την κατανομή των κερδών μεταξύ των επιχειρήσεων ενός ομίλου χρησιμοποιείται το σύστημα της αυτονομίας (arm's length system), ώστε η μητρική και οι θυγατρικές που δραστηριοποιούνται σε διαφορετικές χώρες να θεωρούνται ξεχωριστές επιχειρήσεις, που υπολογίζουν τα κέρδη τους ανεξάρτητα με βάση τα δικά τους έσοδα και έξοδα (Rosen κ.α., 2009: σελ.804). Ωστόσο, στην πράξη κάποιες πολυεθνικές εταιρίες αποκρύπτουν τη φορολογητέα ύλη τους μέσω υπερτιμολογήσεων και υποτιμολογήσεων (transfer pricing) κατά τις ενδοομιλικές συναλλαγές (Τάτσος, 2012: σελ.193). Έτσι, μέσω φαινομενικά νόμιμων συναλλαγών μπορούν να προκαλούν μετατόπιση των κερδών τους προς το κράτος μέλος με το πιο ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς.

Τέτοιες τεχνικές χρησιμοποιούνται συχνά συνδυαστικά με συμφωνίες τύπου «tax ruling³» ή αλλιώς συμφωνίες προέγκρισης των ενδοομιλικών τιμολογήσεων (Advance Pricing Agreements - APA) που εκδίδουν κάποια κράτη. Οι συμφωνίες αυτές κάποιες φορές προσφέρουν επιλεκτικό φορολογικό πλεονέκτημα στις επιχειρήσεις με τις οποίες συνάπτονται. Το γεγονός πως οι τελευταίες εκμεταλλεύονται τις διαφοροποιήσεις μεταξύ των φορολογικών συστημάτων συνιστά από μέρους τους επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό. Σε σύσταση που εξέδωσε η Ευρωπαϊκή Επιτροπή το 2012 για την αντιμετώπιση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού, αναφέρει ότι μέχρι πρότινος αντιμετωπιζόταν ως νόμιμος, ωστόσο αποτελεί αμφισβητούμενη πρακτική καθώς έχει χρησιμοποιηθεί κατά κόρον για τη μεταφορά κερδών σε πιο ευνοϊκά φορολογικά καθεστώτα σε συνδυασμό με συμφωνίες, που είναι μεν νόμιμες, αλλά συγκρούονται με το πνεύμα του νόμου (Φορτσάκης, 2014: σελ.457).

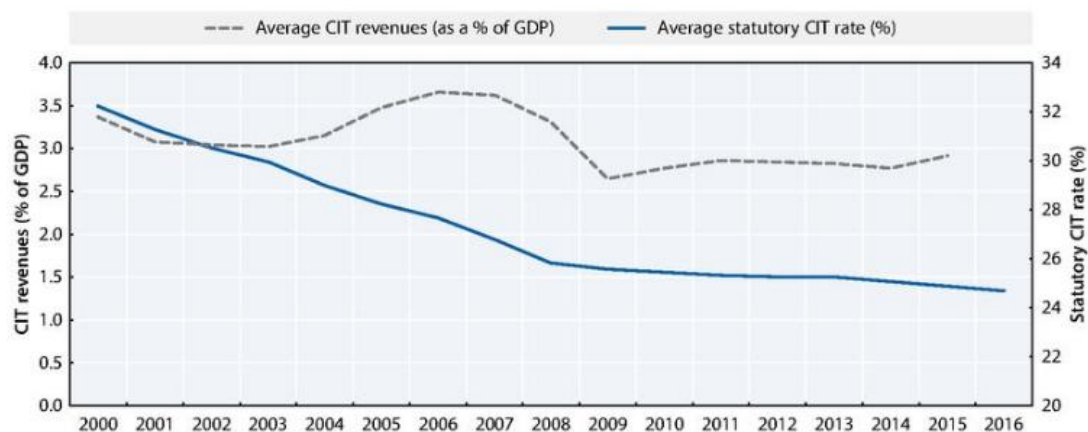
Προκειμένου να παταχθεί η παραπάνω μεθόδευση έχει καθιερωθεί η «αρχή του πλήρους ανταγωνισμού». Σύμφωνα με αυτήν την αρχή ένα κράτος μπορεί να μην αναγνωρίζει την τιμή που έχει συμφωνηθεί σε ενδοομιλικές συναλλαγές για πωλήσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, εφόσον αυτή δε συμπίπτει με την τιμή της αγοράς (Τάτσος, 2012: σελ.193). Στην πράξη βέβαια είναι ιδιαίτερα δύσκολο να εκτιμηθεί η αγοραία τιμή, αφού πολλές φορές δεν υπάρχει ενεργός αγορά για το αντικείμενο της μεταβίβασης (Rosen κ.α., 2009: σελ.805). Εξάλλου, το πλήθος των ενδοομιλικών συναλλαγών είναι τεράστιο, αφού αυτές αποτελούν τα 2/3 των παγκόσμιων διασυνοριακών συναλλαγών (OECD, 2017c).

1.1.4 Διεθνής Φορολογικός Ανταγωνισμός και Φορολογικοί Παράδεισοι

Βασικό μέλημα των κρατών κατά την άσκηση της φορολογικής πολιτικής τους αποτελεί η προώθηση της οικονομικής ανάπτυξης, έργο με το οποίο επιφορτίστηκαν κυρίως μετά το δεύτερο παγκόσμιο πόλεμο προσφέροντας ευνοϊκή φορολόγηση σε παραγωγικούς τομείς (Μπάρμπας και Φινοκαλιώτης, 2011: σελ.21). Προς αυτήν την

³ «Αυτές καθαυτές οι φορολογικές αποφάσεις τύπου «tax ruling» είναι νόμιμες. Είναι επιστολές με τις οποίες οι φορολογικές αρχές παρέχουν σε μια εταιρία διευκρινίσεις σχετικά με τον τρόπο υπολογισμού του εταιρικού της φόρου ή σχετικά με τη χρήση ειδικών φορολογικών διατάξεων» (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2016c).

κατεύθυνση βρίσκονται τα φορολογικά κίνητρα για ανάληψη νέων επενδύσεων⁴, που χορηγούν τα κράτη καθώς επιδίδονται σε ένα διεθνή φορολογικό ανταγωνισμό. Στο πλαίσιο αυτού του ανταγωνισμού γενικά παρατηρείται μείωση των συντελεστών φορολόγησης του εισοδήματος των επιχειρήσεων. Όπως φαίνεται στο παρακάτω διάγραμμα του ΟΟΣΑ, ο μέσος φορολογικός συντελεστής εισοδήματος εταιριών (Corporate Income Tax Rates – CIT) έχει πτωτική πορεία από 32,2% το 2000 σε 24,7% το 2016 στις χώρες του ΟΟΣΑ.



Διάγραμμα 1 Μέσος Φορολογικός Συντελεστής Εισοδήματος Εταιριών

(Πηγή: OECD, 2017b)

Πέρα, από τον θεμιτό φορολογικό ανταγωνισμό μεταξύ των κρατών, κάποιες δικαιοδοσίες λειτουργούν ως φορολογικοί παράδεισοι και συχνά χαρακτηρίζονται ως «μη συνεργάσιμες δικαιοδοσίες». Οι δικαιοδοσίες αυτές προσελκύουν επενδυτές λόγω της χαμηλής ή μηδενικής φορολογίας που προσφέρουν. Πολλές φορές μεταφέρονται σε αυτές κεφάλαια ή περιουσιακά στοιχεία με στόχο τη φοροαποφυγή. Έτσι, δυσκολεύεται το έργο είσπραξης των φόρων στις υπόλοιπες χώρες που δεν είναι φορολογικοί παράδεισοι. Σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ αυτό που χαρακτηρίζει μια χώρα ως φορολογικό παράδεισο είναι η μηδενική ή ελάχιστη φορολόγηση, η μη αποτελεσματική ανταλλαγή πληροφοριών, η έλλειψη διαφάνειας και καμία απαίτηση άσκησης ουσιαστικών δραστηριοτήτων (OECD, 2009).

⁴ Σε αυτή τη λογική είναι για παράδειγμα η ευνοϊκότερη φορολογική αντιμετώπιση των επενδύσεων που τοποθετούνται στην καινοτομία ή στην εκπαίδευση, η ενίσχυση της αποταμίευσης που επιτυγχάνεται με φοροαπαλλαγές σε τόκους, η χρήση των φορολογικών εσόδων σε δημόσιες δαπάνες έργων υποδομής, η μείωση της γραφειοκρατίας του φορολογικού συστήματος, η απλοποίηση του κ.α. (Μπάρμπας και Φινοκαλιώτης, 2011: σελ. 19-23, Τάτσος, 2012: σελ.334-335).

1.2 Φορολογική Πολιτική και Φοροδιαφυγή στην ΕΕ

Η συμμετοχή των διαφόρων κρατών στο ευρωπαϊκό οικοδόμημα κατέστησε αναγκαία την εκχώρηση κάποιων κυριαρχικών αρμοδιοτήτων τους στο ενωσιακό επίπεδο διακυβέρνησης. Αυτό δε συνέβη στην περίπτωση της φορολογικής πολιτικής, που βρίσκεται στον πυρήνα των λειτουργιών του κράτους, καθώς οι κυβερνήσεις εξακολούθησαν να επιβάλουν και να εισπράττουν οι ίδιες τους φόρους τους. Ωστόσο, υπόκεινται σε κάποιους περιορισμούς, αφού στο πλαίσιο της Ένωσης προβλέπεται στην πολιτική αυτή ενισχυμένη συνεργασία (άρθρα 326-334 ΣΛΕΕ), για την προαγωγή της οποίας μπορεί να θεσπιστεί δίκαιο μόνο με ομόφωνη απόφαση του Συμβουλίου, ώστε όλα τα κράτη μέλη να προστατεύουν τα συμφέροντα τους.

Η ΕΕ εποπτεύει τους εθνικούς φορολογικούς κανόνες, ώστε να εξασφαλίζει τη συμβατότητα τους με δικούς της στόχους, που αφορούν την οικονομική ανάπτυξη, την απασχόληση, την ενιαία αγορά, τον ανταγωνισμό και τις διακρίσεις. Το νομικό έρεισμα της ενωσιακής δράσης βρίσκεται στη Συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΣΛΕΕ) και συγκεκριμένα στα άρθρα 110-113, όπου αναφέρεται η εναρμόνιση στην έμμεση φορολογία και στα άρθρα 114-118, όπου αναφέρεται η προσέγγιση των νομοθεσιών για τους φόρους που έχουν έμμεση επίπτωση στην ενιαία αγορά. Η τελευταία αυτή πρόβλεψη σημαίνει ότι κάθε κράτος μπορεί να έχει το δικό του φορολογικό σύστημα, σεβόμενο όμως τις πολιτικές της εσωτερικής αγοράς (Paternoster, 2017).

Ιδιαίτερη προσοχή χρειάζεται από τα κράτη μέλη κατά τη δημιουργία φορολογικών κινήτρων για επενδύσεις, αφού σύμφωνα με την πολιτική ανταγωνισμού της ΕΕ, οι κρατικές ενισχύσεις προς όφελος ορισμένων επιχειρήσεων ή προϊόντων, οι οποίες οδηγούν σε στρεβλώσεις του ανταγωνισμού, απαγορεύονται (με ορισμένες εξαιρέσεις). Αυτό σημαίνει ότι συμφωνίες που προσφέρουν ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση ή φοροαπαλλαγές δεν είναι συμβατές με το ενωσιακό πλαίσιο λειτουργίας των εταιριών (άρθρο 107 ΣΛΕΕ). Σύμφωνα άλλωστε με το άρθρο 3 της ΣΛΕΕ η μη νόθευση του ανταγωνισμού αποτελεί βασικό στόχο της εγκαθίδρυσης της εσωτερικής αγοράς (Φορτσάκης και Σαββαΐδου, 2014: σελ.417-418).

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έχει συνοψίσει τη θέση της απέναντι σε φορολογικές συμφωνίες τύπου «tax ruling», διευκρινίζοντας ότι προσφέρουν φορολογικό πλεονέκτημα όταν:

- α) η συμφωνία εφαρμόζει εσφαλμένα το εθνικό φορολογικό δίκαιο, καταλήγοντας σε μειωμένο ποσό φόρου
- β) η συμφωνία δεν είναι διαθέσιμη σε άλλες επιχειρήσεις που βρίσκονται σε παρόμοιο νομικό και λειτουργικό καθεστώς
- γ) η διοίκηση εφαρμόζει μια προτιμησιακή φορολογική μεταχείριση σε σύγκριση με άλλους φορολογουμένους που βρίσκονται σε παρόμοιο νομικό και λειτουργικό καθεστώς (Douma, 2017: σελ.13)

Κεφάλαιο Δεύτερο

ΦΠΑ στο Ενδοκοινοτικό Εμπόριο και Αντιμετώπιση της Φοροδιαφυγής

2.1 Κοινοτικό Πλαίσιο στο ΦΠΑ

Από την έναρξη λειτουργίας της κοινής ευρωπαϊκής αγοράς συμφωνήθηκε η φορολογική εναρμόνιση των κρατών μελών στους έμμεσους φόρους (βλ. Παράρτημα 2) και η ίση μεταχείριση εθνικών και εισαγόμενων από άλλα κράτη μέλη προϊόντων, με βάση την αρχή της ουδετερότητας⁵. Έχει καθιερωθεί για τα κράτη μέλη κοινό σύστημα ΦΠΑ⁶ με ελάχιστο φορολογικό συντελεστή 15% για τα περισσότερα αγαθά και υπηρεσίες, με ορισμένα όμως περιθώρια εφαρμογής μειωμένων συντελεστών σε κάποιες κατηγορίες οικονομικών δραστηριοτήτων.

Κατά τη διεξαγωγή του ενδοκοινοτικού εμπορίου ακολουθείται η αρχή της φορολόγησης στη χώρα προορισμού, σύμφωνα με την οποία ο ΦΠΑ δεν πληρώνεται κατά την ενδοκοινοτική παράδοση, οπότε το προϊόν εισέρχεται ελεύθερο φόρων κατανάλωσης από το ένα κράτος μέλος στο άλλο και φορολογείται κατά τη μεταπώληση του εντός της χώρας προορισμού. Εάν ένας έμπορος πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών, έχει το δικαίωμα να του επιστραφεί ο ΦΠΑ εισροών κατά την αποστολή των αγαθών σε έναν έμπορο σε άλλο κράτος μέλος. Στη συνέχεια, ο οφειλόμενος ΦΠΑ επί της συναλλαγής είναι πληρωτέος από τον έμπορο στο κράτος μέλος προορισμού με το συντελεστή που ισχύει στο εν λόγω κράτος (Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο - ΕΕΣ, 2007).

Στο πλαίσιο του συστήματος του ενδοκοινοτικού ΦΠΑ, οι προμηθευτές ταυτοποιούνται με έναν ειδικό αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ και αναφέρουν

⁵ Συνθήκη της Ρώμης (άρθρα 95 και 98)

⁶ «Η αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ προβλέπει την εφαρμογή γενικού φόρου επί της κατανάλωσης ακριβώς αναλογικού προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, δυνάμει των κανόνων που θεσπίζονται στην οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου[...] Σε κάθε στάδιο της εμπορικής αλυσίδας, ο πωλητής χρεώνει ΦΠΑ επί των πωλήσεων αλλά οφείλει στη διοικητική αρχή το εν λόγω ποσό του φόρου, μείον το ΦΠΑ που κατέβαλε για αγορές που πραγματοποιήθηκαν για επαγγελματικούς σκοπούς. Η διαδικασία αυτή συνεχίζεται έως τον τελικό καταναλωτή, ο οποίος βαρύνεται με το ΦΠΑ επί της συνολικής αξίας της αγοράς. Ο ΦΠΑ που εισπράττεται από τον καταναλωτή καταβάλλεται στις αρμόδιες για τα έσοδα αρχές από τον πωλητή των αγαθών» (Ελεγκτικό Συνέδριο, 2008).

τακτικά⁷ τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις ή μεταφορές τους σε έναν ανακεφαλαιωτικό πίνακα που υποβάλλουν στις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους παράδοσης. Οι αγοραστές επίσης δηλώνουν στις φορολογικές αρχές της χώρας τους τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις τους (ΕΕΣ, 2016).

Στην περίπτωση του διασυνοριακού ηλεκτρονικού εμπορίου οι επιχειρήσεις οφείλουν να καταχωρούν το ΦΠΑ σε όλα τα κράτη μέλη στα οποία πωλούν προϊόντα, κάτι που συνεπάγεται υψηλό διοικητικό φόρτο (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2016b). Στην περίπτωση όμως, παροχής ηλεκτρονικών υπηρεσιών⁸, όπως είναι οι εφαρμογές κινητών τηλεφώνων, σε μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα σε κράτη μέλη στα οποία οι επιχειρήσεις δεν έχουν εγκατάσταση, έχει αναπτυχθεί υπηρεσία μιας στάσης για το ΦΠΑ (One Stop Shop). Σε αυτήν οι επιχειρήσεις υποβάλλουν δήλωση του οφειλόμενου ΦΠΑ, που καλύπτει το σύνολο της ΕΕ, ώστε να αποφεύγουν την εγγραφή τους στα μητρώα ΦΠΑ σε κάθε κράτος μέλος κατανάλωσης ξεχωριστά (Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων, 2017).

2.1.1 Ηλεκτρονικό Σύστημα VIES

Για την ορθή βεβαίωση και είσπραξη του ΦΠΑ στο ενδοκοινοτικό εμπόριο, λειτουργεί το ηλεκτρονικό σύστημα VIES μέσω του οποίου πραγματοποιείται ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των κρατών μελών. Το σύστημα αυτό προβλέπει την αυτόματη υποβολή λίστας από τα κράτη μέλη με τους αριθμούς φορολογικού μητρώου ΦΠΑ των προσώπων που πραγματοποίησαν ενδοκοινοτικές συναλλαγές και τα συνολικά ποσά των συναλλαγών αυτών (Αναστασόπουλος και Φορτσάκης, 2003). Το σύστημα VIES επιτρέπει τη διασταύρωση πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών αρχών των κρατών μελών.

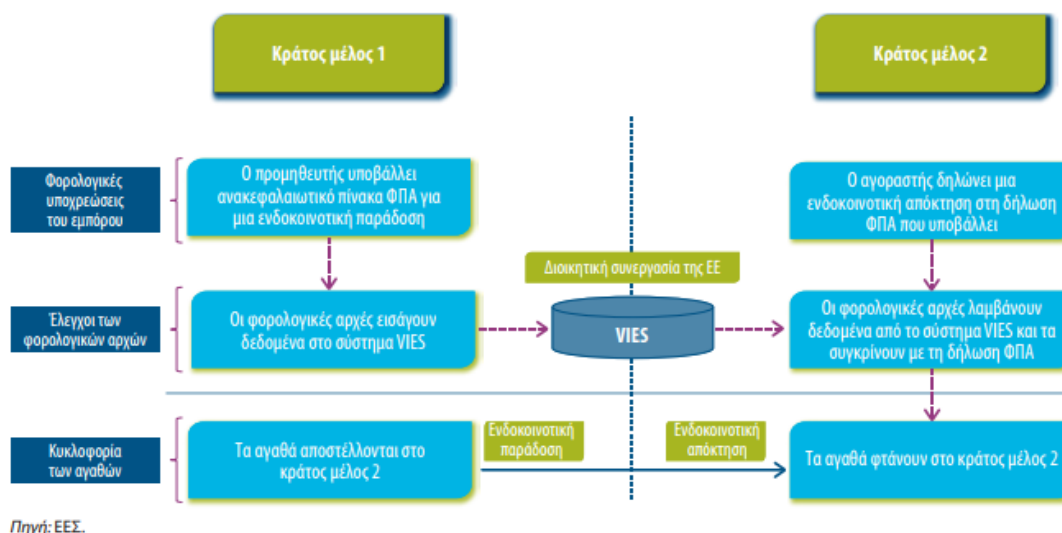
Συγκεκριμένα, όπως φαίνεται στο σχήμα που ακολουθεί, οι φορολογικές αρχές του κράτους μέλους προορισμού μπορούν να ελέγχουν εάν συμφωνούν στο VIES τα στοιχεία που δηλώνονται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες με τις πληροφορίες που υποβάλλονται από τις

⁷ Σύμφωνα με την Οδηγία 2008/117/ΕΚ οι πληροφορίες για ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών υποβάλλονται μηνιαία, εφόσον υπερβαίνουν το όριο των 50.000€, διαφορετικά τριμηνιαία.

⁸ Το ίδιο ισχύει για τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες, ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές υπηρεσίες.

φορολογικές αρχές του κράτους μέλους παράδοσης, ώστε να απαιτούν αναλόγως και το ΦΠΑ (ΕΕΣ, 2016: σελ.12).

Η λειτουργία του VIES



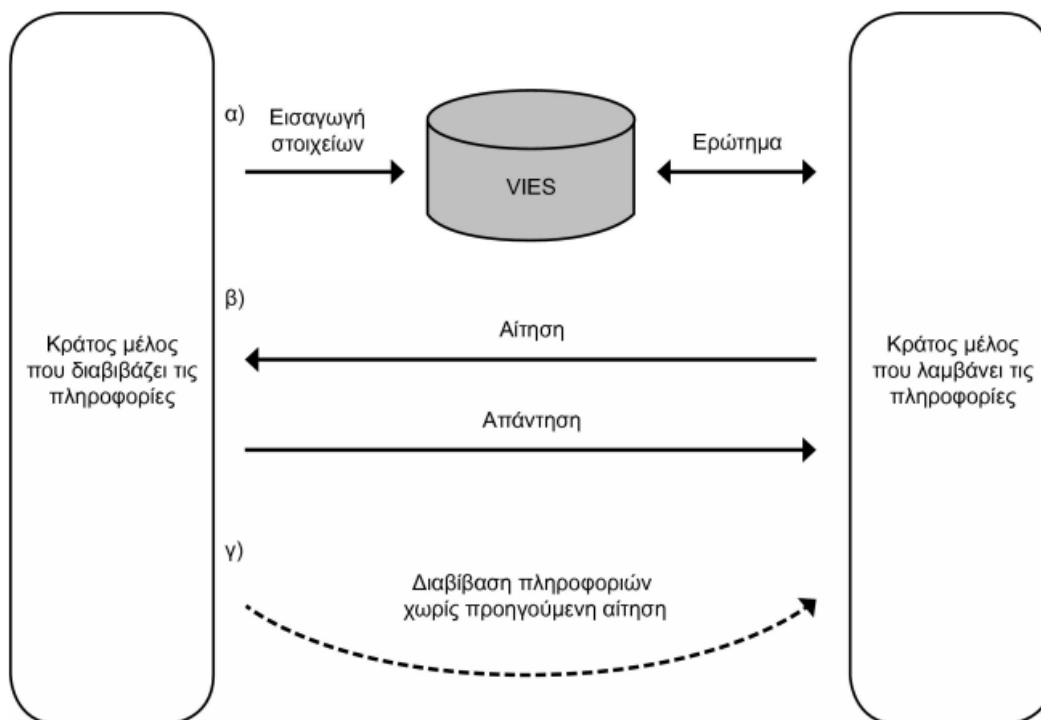
Εικόνα 1 Η λειτουργία του VIES

(Πηγή: Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, 2016)

Εκτός από τη συνήθη διασταύρωση πληροφοριών που λαμβάνει χώρα στο VIES, παρέχεται σε κάποιες περιπτώσεις λεπτομερέστερη πληροφόρηση στα κράτη μέλη όταν υπάρχουν υποψίες απάτης κατόπιν αιτήματος ή και χωρίς αυτό⁹, όπως φαίνεται στο παρακάτω σχήμα. Άλλωστε σύμφωνα με τον κανονισμό 904/2010, επιτρέπεται η ανταλλαγή οποιασδήποτε χρήσιμης πληροφορίας μεταξύ των φορολογικών αρχών για την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ (Φορτσάκης και Σαββαΐδου, 2014: σελ.467).

⁹ Σύμφωνα με το άρθρο 13 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 904/2010 του Συμβουλίου «η αρμόδια αρχή κάθε κράτους μέλους διαβιβάζει, χωρίς προηγούμενη αίτηση [...] πληροφορίες [...] στην αρμόδια αρχή κάθε άλλου ενδιαφερόμενου κράτους μέλους, στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) όταν θεωρείται ότι οι φόροι επιβάλλονται στο κράτος μέλος προορισμού και οι πληροφορίες που παρέχει το κράτος μέλος καταγωγής είναι αναγκαίες για την αποτελεσματικότητα του συστήματος ελέγχου του κράτους μέλους προορισμού
- β) όταν ένα κράτος μέλος έχει λόγους να πιστεύει ότι διαπράχθηκε ή ενδέχεται να διαπράχθηκε παραβίαση της νομοθεσίας για τον ΦΠΑ στο άλλο κράτος μέλος, και
- γ) όταν υφίσταται κίνδυνος διαφυγής φορολογικών εσόδων στο άλλο κράτος μέλος».



Εικόνα 2 Είδη Ανταλλαγής Πληροφοριών

(Πηγή: Ελεγκτικό Συνέδριο, 2007)

Στο πλαίσιο της διοικητικής συνεργασίας, οι αρχές των κρατών μελών οφείλουν να παρέχουν τις ζητούμενες πληροφορίες το ταχύτερο δυνατόν, σε κάθε περίπτωση εντός τριών μηνών από την ημερομηνία παραλαβής αιτήματος. Σε περίπτωση που οι πληροφορίες είναι ήδη διαθέσιμες στην αρχή που λαμβάνει αίτημα, αυτή οφείλει να τις παρέχει ακόμη πιο άμεσα, εντός προθεσμίας ενός μηνός (ΕΕΣ, 2016)

2.1.2 Μηχανισμός Αντιστροφής της Επιβάρυνσης

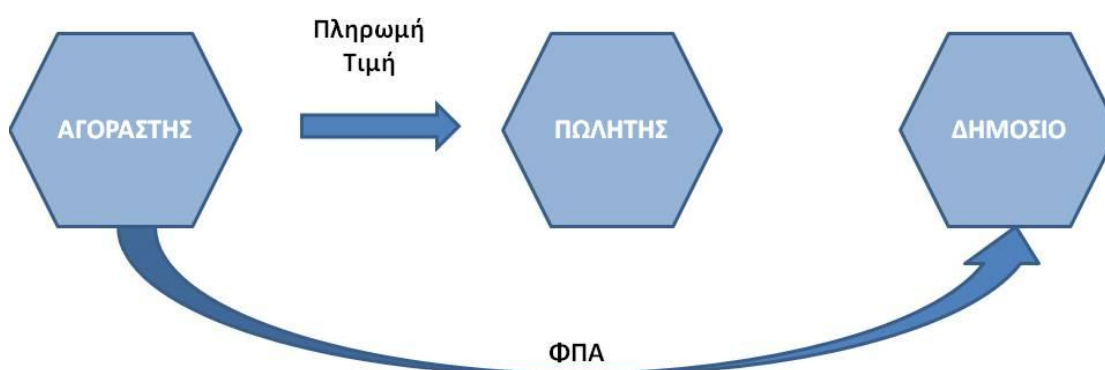
Σε κάποιες περιπτώσεις που τα περιθώρια απάτης είναι μεγαλύτερα, έχει καθιερωθεί ο Μηχανισμός Αντιστροφής της Επιβάρυνσης (ΜΑΕ), που «μετακυλύει την ευθύνη της αναφοράς συναλλαγής με ΦΠΑ από τον πωλητή στον αγοραστή αγαθού ή υπηρεσίας». Με αυτόν τον τρόπο μειώνεται ο κίνδυνος μη απόδοσης ΦΠΑ, καθώς ο πελάτης είναι πια υπεύθυνος για την καταβολή του στο Δημόσιο και όχι η επιχείρηση (Ευρωπαϊκό Συμβούλιο, Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, 2017). Ο ΜΑΕ έχει χρησιμοποιηθεί από τα κράτη μέλη ιδιαίτερα για συγκεκριμένους τύπους αγαθών, όπως ηλεκτρονικά προϊόντα ή μέταλλα, όμως από το 2013 εφαρμόζεται σε

οποιοδήποτε είδος προμήθειας (OECD, 2016: σελ.34). Μπορεί να επιβάλλεται και προσωρινά μέσω «Μηχανισμού Ταχείας Αντίδρασης» σε έκτακτες περιπτώσεις ξαφνικής και μαζικής απάτης¹⁰.

ΚΑΝΟΝΙΚΟΣ ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΦΠΑ



ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΣ ΑΝΤΙΣΤΡΟΦΗΣ ΤΗΣ ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΗΣ



Εικόνα 3 Μηχανισμός Αντιστροφής της Επιβάρυνσης

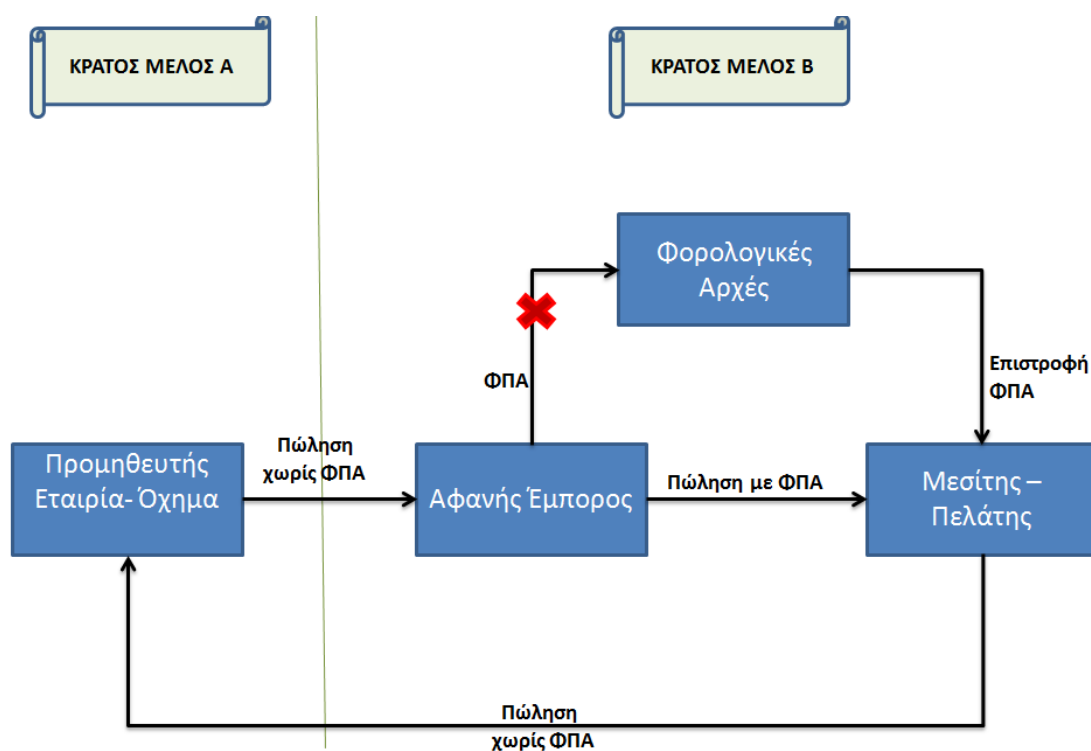
2.2 Ευκαιρίες Φοροδιαφυγής ΦΠΑ στην Ενιαία Αγορά

Η εφαρμογή εντός της ενιαίας αγοράς της αρχής της φορολόγησης στη χώρα προορισμού έχει διευκολύνει την εκδήλωση φοροδιαφυγής, καθώς οι φορολογικές αρχές έχουν σταθεί αδύναμες να ελέγξουν αν τα προϊόντα που δηλώνονται ότι πωλήθηκαν ενδοκοινοτικά, πράγματι παραδόθηκαν σε άλλο κράτος μέλος. Έτσι, υπάρχει ο κίνδυνος φοροαπαλλαγής προϊόντων που τελικά παραμένουν στο εσωτερικό μιας χώρας. Ακόμη όμως και αν φτάσουν στο εξωτερικό, δεν καταγράφονται μέσω κάποιας τελωνειακής υπηρεσίας, οπότε και πάλι υπάρχουν περιθώρια διαφυγής του ΦΠΑ κατά τη διακίνηση τους (Γεωργακόπουλος, 2005: σελ.658). Στην ειδική έκθεση

¹⁰ Οδηγία 2013/42/ΕΕ

που εξέδωσε το 2016 το ΕΕΣ εξηγεί πώς μπορεί τελικά να αποφευχθεί η καταβολή του ΦΠΑ παρά τη λειτουργία του VIES μέσω της ενδοκοινοτικής απάτης του «αφανούς εμπόρου» (Missing Trader Intra Community - MTIC) και της απάτης τύπου «καρουζέλ».

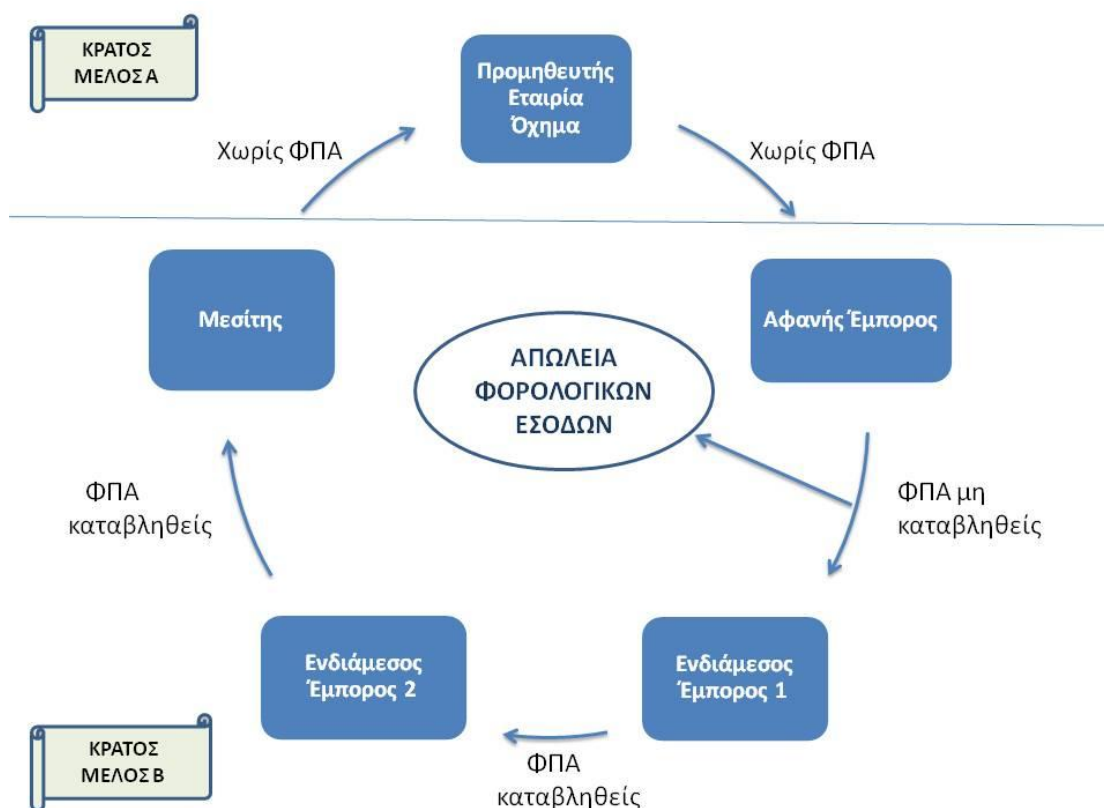
Στην πρώτη περίπτωση, ο «αφανής έμπορος», που είναι εγκατεστημένος σε κάποιο κράτος μέλος της Ένωσης, αγοράζει εμπορεύματα απαλλαγμένα του ΦΠΑ από κάποιο άλλο κράτος μέλος αφού πρόκειται για ενδοκοινοτική συναλλαγή. Στη συνέχεια τα μεταπωλεί εισπράττοντας το ΦΠΑ από τους τελικούς αγοραστές, δεν τον αποδίδει όμως στις φορολογικές αρχές, με αποτέλεσμα να επωφελείται. Λέγεται «αφανής» γιατί, χωρίς να αφήσει ίχνη εξαφανίζεται, ενώ οι αγοραστές των προϊόντων του ζητούν παρόλα αυτά να τους επιστραφεί ο ΦΠΑ από τον κρατικό προϋπολογισμό.



Εικόνα 4 Μηχανισμός Απάτης Τύπου «Καρουζέλ»

Ο πελάτης (μεσίτης) του αφανούς εμπόρου μπορεί, επίσης, να πουλήσει πραγματικά ή εικονικά τα προϊόντα στο εξωτερικό ή και στον αρχικό προμηθευτή (εταιρία-όχημα), για να λάβει την επιστροφή του ΦΠΑ που πλήρωσε στον αφανή έμπορο (αφού η ενδοκοινοτική συναλλαγή απαλλάσσεται του ΦΠΑ). Έτσι, μπορεί να ακολουθήσει μια

αλυσιδωτή απάτη, που ονομάζεται τύπου «καρουζέλ» γιατί ακριβώς είναι δυνατό να επαναληφθεί πολλές φορές με κυκλικό τρόπο. Σε αυτόν τον τύπο απάτης οι φορολογικές αρχές όχι μόνο δε λαμβάνουν το ΦΠΑ από τον αφανή έμπορο, αλλά τους ζητείται και να τον καταβάλλουν στον πελάτη (μεσίτη), όπως φαίνεται στην εικόνα 4. Στην αλυσίδα των συναλλαγών μπορεί να παρεμβάλλονται περισσότεροι ενδιάμεσοι έμποροι, όπως στην εικόνα 5, ώστε το σχήμα γίνεται ιδιαίτερα πολύπλοκο και ο εντοπισμός της απάτης δυσκολότερος.



Εικόνα 5 Πολύπλοκος Μηχανισμός Απάτης Τύπου «Καρουζέλ»

Σύμφωνα με έκθεση της FATF (Financial Action Task Force) η απάτη «καρουζέλ» αφορά σημαντικά ποσά και συνδέεται με το ξέπλυμα χρήματος και το λαθρεμπόριο που επιλέγουν να κάνουν ομάδες οργανωμένου εγκλήματος. Επομένως, για την αντιμετώπιση της χρειάζεται η συνεργασία του χρηματοπιστωτικού τομέα και των δημόσιων αρχών (Sokolovska, 2016). Σε κάποιες περιπτώσεις η απάτη είναι ιδιαίτερα περίπλοκη, με τα αγαθά ούτε καν να υπάρχουν ή να μη μετακινούνται πραγματικά. Για να επιτευχθεί αυτό, ο αφανής έμπορος συναλλάσσεται με ενδιάμεσους εμπόρους,

μεταξύ των οποίων κάποιοι είναι νομοταγείς, οπότε η αποκάλυψη της απάτης είναι ακόμη δυσκολότερη. Ορισμένες φορές μάλιστα η κυκλική απάτη αφορά και τρίτες χώρες, καθώς γίνεται χρήση του «καθεστώτος 42».

Σύμφωνα με το καθεστώς 42, οι εισαγωγές ενός κράτους μέλους από τρίτες χώρες απαλλάσσονται του ΦΠΑ, όταν τα αγαθά προορίζονται να μεταφερθούν σε άλλο κράτος μέλος της ΕΕ. Σύμφωνα με το ΕΕΣ (2011) υπάρχει ο «κίνδυνος τα εισαχθέντα αγαθά να παραμείνουν στο κράτος μέλος εισαγωγής χωρίς να καταβληθεί ο ΦΠΑ ή, επίσης, να καταναλωθούν στο κράτος μέλος προορισμού χωρίς να εισπραχθεί ο ΦΠΑ στο κράτος αυτό». Το ΕΕΣ διεξήγαγε έλεγχο για το 2009 σε επτά κράτη μέλη εισαγωγής (Βέλγιο, Δανία, Ισπανία, Γαλλία, Αυστρία, Σλοβενία και Σουηδία) και 21 κράτη μέλη προορισμού υπό το τελωνειακό καθεστώς 42. Οι απώλειες ΦΠΑ των κρατών υπολογίστηκαν σε πολύ υψηλό επίπεδο, της τάξης του 29% του ΦΠΑ όλων των εισαγωγών των κρατών αυτών.

Σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ (2016: σελ.33) η απάτη του αφανούς εμπόρου αφορά κυρίως πολύτιμα μέταλλα, κινητά τηλέφωνα ή φορητές ηλεκτρονικές συσκευές υψηλής αξίας. Έχει ωστόσο επεκταθεί τα τελευταία χρόνια και στις υπηρεσίες, όπως στην αγορά πιστοποιητικών διοξειδίου του άνθρακα, στις τηλεπικοινωνίες και στις αγορές ενέργειας. Το 2014 οι ευρωπαϊκοί ρυθμιστές ενέργειας, οι εταιρίες εμπορίας ενέργειας και φυσικού αερίου και οι πάροχοι ηλεκτρικής ενέργειας προειδοποίησαν σε από κοινού δήλωσή τους τις φορολογικές αρχές για την υψηλή διείδυση της φορολογικής απάτης στον κλάδο τους. Το 2009 η Europol εκτίμησε ότι στην αγορά πιστοποιητικών εκπομπών διοξειδίου του άνθρακα η απάτη είχε φτάσει στο 90%.

Οι Bukhsh και Weigand (2014) διακρίνουν και έναν άλλο τύπο απάτης στο ΦΠΑ, γνωστό ως «Contra-trading», που αποτελεί εξέλιξη της απάτης «αφανούς εμπόρου» και «καρουζέλ». Σε αυτήν την περίπτωση οι πελάτες (μεσίτες) εμπλέκονται σε δύο παράλληλες αλυσίδες συναλλαγών, που έχουν ως αποτέλεσμα την ισοστάθμιση των απαιτήσεων και υποχρεώσεων τους σε ΦΠΑ. Δεν αιτούνται επιστροφή φόρου όταν μεταπωλούν τα προϊόντα σε άλλο κράτος μέλος, αλλά εισάγουν αγαθά από κάποιο άλλο κράτος μέλος, τα οποία και μεταπωλούν εντός του κράτους όπου είναι εγκατεστημένοι. Έτσι, εμπλεκόμενοι σε μια παράνομη και μια νόμιμη αλυσίδα συναλλαγών, μπερδεύουν τις φορολογικές αρχές, αντισταθμίζοντας την απαίτηση επιστροφής φόρου με νέες οφειλές (Outlaw.com, 2016).

2.3 Eurofisc – Europol – Eurojust - OLAF

Η αντιμετώπιση της απάτης του «αφανούς εμπορίου» συγκαταλέγεται μεταξύ των εργασιών του Eurofisc, που αποτελεί ένα δίκτυο συνεργασίας των φορολογικών και τελωνειακών διοικήσεων. Στο πλαίσιο του Eurofisc οι υπάλληλοι των εθνικών αρχών ανταλλάσσουν μεταξύ τους στοιχεία για ύποπτες συναλλαγές εταιριών-οχημάτων, ώστε να τις παρακολουθούν και να τις διαγράφουν από τα εθνικά μητρώα ΦΠΑ, σε περίπτωση επαλήθευσης των υπονοιών απάτης (ΕΕΣ, 2016). Η ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων γίνεται μέσω σύνδεσης τους σε ένα τηλεματικό δίκτυο (SCENT-taxation), που επιτρέπει την άμεση επικοινωνία. Το πρόγραμμα FISCALIS¹¹ μεριμνά για την καλή εκπαίδευση των υπαλλήλων στη χρήση του παραπάνω δικτύου (Μούσης, 2011: σελ.282) και χρηματοδοτεί πρωτοβουλίες βελτίωσης της συνεργασίας των φορολογικών διοικήσεων της εσωτερικής αγοράς, μέσω συστημάτων επικοινωνίας, πολυμερών ελέγχων, σεμιναρίων, επισκέψεων εργασίας, και άλλων συναφών δραστηριοτήτων (ΕΕΣ, 2016).

Η δίωξη του ενδοκοινοτικού εμπορίου του αφανούς εμπόρου αποτελεί, επίσης, έναν από τους εννέα τομείς προτεραιότητας της Europol (Ευρωπαϊκή Αστυνομική Υπηρεσία), η οποία σε συνεργασία με τη Eurojust, παρέχει εξειδικευμένη υποστήριξη σε κοινές ομάδες έρευνας των κρατών μελών (Joint Investigation Teams – JITs). Όπως αναφέρει η Europol (2015), σε μία μόνο επιχείρηση που ανέλαβε και αφορούσε ηλεκτρονικά προϊόντα, η φοροδιαφυγή ΦΠΑ έφτανε το ύψος των 320 εκατ. ευρώ. Στην επιχείρηση Vertigo 3, όπως ονομαζόταν, ενεπλάκησαν αρχές της Γερμανίας, της Κροατίας, της Ολλανδίας και της Πολωνίας, υπό το συντονισμό και τη χρηματοδότηση της Eurojust. Κατά την επιχείρηση αυτή διεξήχθησαν περισσότερες από 49 έρευνες, 27 ακροάσεις μαρτύρων και κατηγορουμένων σε Βέλγιο, Κροατία, Δανία, Γαλλία, Ιταλία, Ιρλανδία, Πολωνία, Ρουμανία, Σλοβακία, Ισπανία, Σουηδία και Ηνωμένο Βασίλειο, ώστε τελικά να αποκαλυφθεί ένα εξεζητημένο σχήμα carousel.

Η Eurojust λειτουργεί από το 2002 ως οργανισμός που συντονίζει τις έρευνες και τις διώξεις μεταξύ των αρμόδιων δικαστικών αρχών των κρατών μελών της ΕΕ κατά του διασυνοριακού και οργανωμένου εγκλήματος. Μία από τις βασικές της

¹¹ Το FISCALIS θεσπίστηκε με την Απόφαση αριθ. 1482/2007/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 11ης Δεκεμβρίου 2007. Το κοινοτικό αυτό πρόγραμμα κάλυψε αρχικά την περίοδο 2008-2013 κατανέμοντας 156,9 εκατομμύρια ευρώ. Στη συνέχεια παρατάθηκε έως το 2020 με το χρηματοδοτικό κονδύλι του να ανέρχεται σε 223,4 εκατομμύρια ευρώ.

προτεραιότητες αποτελεί η αντιμετώπιση της ενδοκοινοτικής απάτης του αφανούς εμπόρου (Eurojust, 2015). Σε μια από τις δράσεις της, κοινή ομάδα έρευνας αποκάλυψε την απάτη ομάδας οργανωμένου εγκλήματος που εμπορευόταν περισσεύματα μετάλλων, προκαλώντας μεγάλες φορολογικές απώλειες για τις αρχές της Ουγγαρίας, της Σλοβακίας και της Τσεχίας. Τα μέταλλα μεταφέρονταν από την Ουγγαρία σε τελικούς πελάτες στη Σλοβακία και στην Τσεχία, όπου δεν ίσχυε ο μηχανισμός αντιστροφής της επιβάρυνσης. Στα χαρτιά οι πελάτες πλήρωναν ανθρώπους βιτρίνες οι οποίοι δε δήλωναν, ούτε πλήρωναν ΦΠΑ σε αυτές τις χώρες, ώστε να επωφελούνται οι ίδιοι. Για την αποκάλυψη τους απασχολήθηκαν στην επιχείρηση περισσότεροι από 200 ειδικοί στις εισαγγελικές αρχές, στην αστυνομία, στην οικονομική έρευνα και στις φορολογικές αρχές της Ουγγαρίας. Η Eurojust φρόντιζε για τον άμεσο διαμοιρασμό των διαθέσιμων πληροφοριών, την εγκατάσταση της κοινής ομάδας έρευνας, καθώς και για τη χρηματοδότηση των αναγκών μεταφοράς, διαμονής και διερμηνείας. Τελικά συνελήφθησαν 14 ύποπτοι και κατασχέθηκαν μεγάλα αυτοκίνητα πολυτελείας, ακίνητα και μετρητά συνολικής αξίας 4,7 εκατ. ευρώ (Eurojust, 2014).

Επίσης, από το 1999 εντός της Ευρωπαϊκής Επιτροπής λειτουργεί η Ευρωπαϊκή Υπηρεσία Καταπολέμησης της Απάτης, OLAF, ως όργανο που εντοπίζει, διερευνά και εξαλείφει απάτες που διαπράττονται εις βάρος πόρων της ΕΕ, όπως είναι η φοροδιαφυγή. Ανήκει στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή, υπό την ευθύνη του επιτρόπου Προϋπολογισμού και Ανθρωπίνων Πόρων, όμως είναι ανεξάρτητη ως προς τις έρευνες της. Για τη διεξαγωγή των ερευνών της λαμβάνει κυρίως πληροφορίες από ελέγχους που διενεργούν οι υπεύθυνοι της διαχείρισης ευρωπαϊκών κεφαλαίων στο εσωτερικό των ευρωπαϊκών θεσμικών οργάνων ή των κρατών μελών (OLAF, 2017). Όπως αναφέρει στην ετήσια έκθεση της για το 2016 η OLAF (2017a) συνέβαλε σημαντικά για την υποβολή της πρότασης οδηγίας COM(2012) 363 final «σχετικά με την καταπολέμηση, μέσω του ποινικού δικαίου, της απάτης εις βάρος των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης» (η λεγόμενη «οδηγία ΠΟΣ»)¹². Στην οδηγία αυτή που αναμένεται να ψηφιστεί εντός του 2017, ορίζονται τα καθήκοντα της ευρωπαϊκής Εισαγγελίας, που θα αποτελεί ένα σώμα δικαστικών λειτουργών της ΕΕ, «με αποκλειστική αρμοδιότητα την αναζήτηση, δίωξη και παραπομπή ενώπιον της

¹² Η απάτη στον τομέα του ΦΠΑ καλύπτεται προς το παρόν από τη σύμβαση ΠΟΣ - Σύμβαση της 26ης Ιουλίου 1995 σχετικά με την προστασία των οικονομικών συμφερόντων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων και τα δύο πρωτόκολλά της.

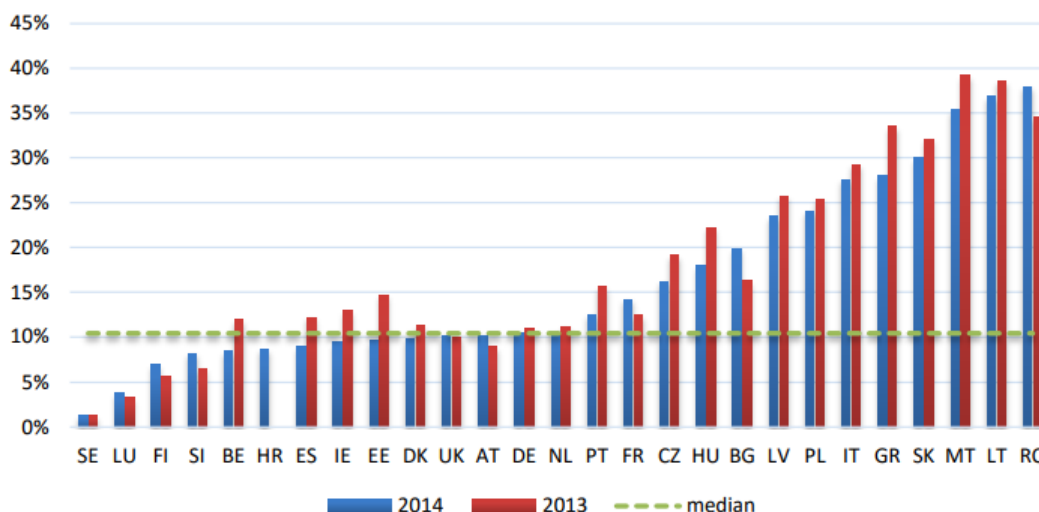
δικαιοσύνης των δραστών αδικημάτων εις βάρος του προϋπολογισμού της ΕΕ». Επίσης, η οδηγία περιλαμβάνει στα αδικήματα εναντίον των οικονομικών συμφερόντων της ΕΕ εκείνα που αφορούν κοινά συστήματα ΦΠΑ, όταν συνδέονται δύο τουλάχιστον κράτη μέλη και αφορούν συνολική ζημία τουλάχιστον 10 εκατ. ευρώ (Gay, 2017). Η έκδοση αυτής της οδηγίας θα μπορούσε να βοηθήσει στην ομοιόμορφη στρατηγική αντιμετώπιση του αδικήματος της φοροδιαφυγής στην ΕΕ, ώστε να μην αντιμετωπίζεται διαφορετικά σε κάθε κράτος μέλος (βλ. Παράρτημα 3) και να μην υπάρχουν περιθώρια αναζήτησης των πιο επιεικών δικαιοδοσιών.

2.4 Στοιχεία για τη Φοροδιαφυγή στο ΦΠΑ στην ΕΕ

Σύμφωνα με τα στοιχεία¹³ που παρουσίασε το Center for Social and Economic Research (CASE) το 2016 το έλλειμμα εισπραξής ΦΠΑ για τις χώρες της ΕΕ εκτιμήθηκε για το 2014 σε 159,5 δισ., δηλαδή σε 14,1%. Το έλλειμμα εισπραξής αποτελεί έναν απλό δείκτη μη συμμόρφωσης¹⁴, που ορίζεται ως η διαφορά του συνολικού ποσού ΦΠΑ που πραγματικά εισπράχθηκε από τη συνολική φορολογική υποχρέωση ΦΠΑ. Όπως φαίνεται στο διάγραμμα που ακολουθεί, το μεγαλύτερο ποσοστό μη εισπραχθέντος ΦΠΑ παρουσίασαν στην ΕΕ η Ρουμανία (37,9%), η Λιθουανία (35,9%) και η Μάλτα (35,3%). Την καλύτερη επίδοση είχαν η Σουηδία (1,2%), το Λουξεμβούργο (3,8%) και η Φιλανδία (6,9%). Η Ελλάδα σημείωσε βελτίωση το 2014 σε σύγκριση με το 2013. Παρότι τα ποσοστά αυτά εμπεριέχουν στατιστικά λάθη και δε συνδέονται άμεσα με την απάτη και τη φοροδιαφυγή, δίνουν μια εικόνα του προβλήματος εισπραξής ΦΠΑ στην ΕΕ.

¹³ Τα στοιχεία αυτά έλαβε υπόψη της η Επιτροπή για την ανάληψη του σχεδίου δράσης που αναλύεται στην επόμενη ενότητα

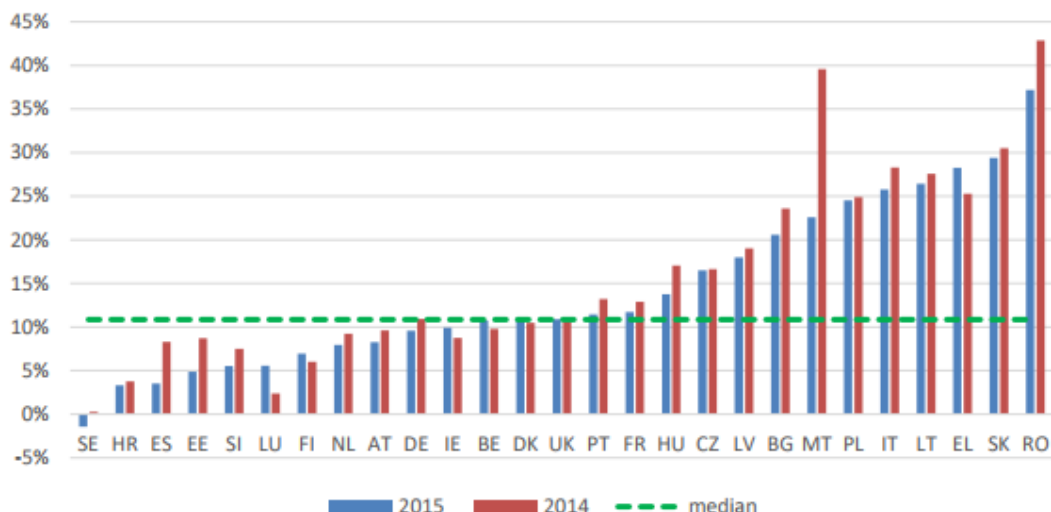
¹⁴ Εκτός από τις περιπτώσεις μη συμμόρφωσης, ο δείκτης δεν είναι απαλλαγμένος από περιπτώσεις μη εισπραξής ΦΠΑ, λόγω διαχειριστικού λάθους, χρεοκοπίας κλπ.



Διάγραμμα 2: Έλλειμμα Συμμόρφωσης ΦΠΑ (ως ποσοστό της συνολικής υποχρέωσης ΦΠΑ) στα 27 κράτη μέλη της ΕΕ, 2014 και 2013
(Πηγή: Center for Social and Economic Research, 2016)

Σύμφωνα με τα πιο πρόσφατα στοιχεία του CASE (2017), η ΕΕ σημείωσε πρόοδο κατά μέσο όρο στο έλλειμμα συμμόρφωσης στο ΦΠΑ¹⁵ το 2015, ενώ υπάρχουν σημαντικές αποκλίσεις στις επιδόσεις των κρατών μελών ξεχωριστά. Σε απόλυτους όρους το έλλειμμα ΦΠΑ για τα 28 κράτη μέλη το 2015 έφτασε στα 151,5 δισ. ευρώ. Σε σχετικούς όρους, από 14,1% που βρισκόταν το 2014 έπεσε στο 12,8% το 2015, σημειώνοντας μείωση της τάξης του 1,3%. Όπως φαίνεται στο παρακάτω διάγραμμα, την καλύτερη επίδοση παρουσίασαν η Σουηδία (-1,4%), η Ισπανία (3,5%) και η Κροατία (3,9%). Αντίθετα, τα μεγαλύτερα φορολογικά ελλείμματα σημείωσαν η Ρουμανία (37,2%), η Σλοβακία (29,4%) και η Ελλάδα (28,3%). Θεαματική βελτίωση στο έλλειμμα ΦΠΑ παρουσίασαν η Μάλτα και η Ρουμανία. Στα περισσότερα πάντως κράτη μέλη το έλλειμμα ΦΠΑ μειώθηκε από το 2014 στο 2015, κάτι που είναι ενθαρρυντικό για την καταπολέμηση της απάτης.

¹⁵ Το έλλειμμα συμμόρφωσης στο ΦΠΑ αποτελεί έναν απλό δείκτη μη συμμόρφωσης, που ορίζεται ως η διαφορά του συνολικού ποσού ΦΠΑ που πραγματικά εισπράχθηκε από τη συνολική φορολογική υποχρέωση ΦΠΑ.



Διάγραμμα 3: Έλλειμμα Συμμόρφωσης ΦΠΑ (ως ποσοστό της συνολικής υποχρέωσης ΦΠΑ) στα 27 κράτη μέλη της ΕΕ (εκτός Κύπρου), 2015 και 2014 (Πηγή: Center for Social and Economic Research, 2017)

2.5 Πρόσφατες δράσεις της ΕΕ κατά της φοροδιαφυγής Φ.Π.Α.

Τα περιθώρια απάτης στο ενδοκοινοτικό εμπόριο είναι μεγάλα, καθώς οι ενδοκοινοτικές συναλλαγές αντιμετωπίζονται διαφορετικά και προϊόντα ή υπηρεσίες μπορούν να πωληθούν χωρίς ΦΠΑ εντός της ενιαίας αγοράς (ΕΕΣ, 2016). Ταυτόχρονα οι ευρωπαϊκές επιχειρήσεις έχουν αποκτήσει μειονέκτημα στον ανταγωνισμό σε σχέση με επιχειρήσεις τρίτων χωρών που μπορούν να κάνουν εισαγωγές χωρίς ΦΠΑ εντός της ΕΕ κατά το ηλεκτρονικό εμπόριο¹⁶. Κατόπιν της Πράσινης Βίβλου, που δημοσιεύτηκε το Δεκέμβριο του 2010 «σχετικά με το μέλλον του ΦΠΑ», ανακοινώθηκε το 2011 ότι τα ευρωπαϊκά όργανα συμφώνησαν στην εγκατάλειψη του στόχου της φορολόγησης στη χώρα προέλευσης για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές¹⁷. Τον Ιούλιο του 2012 ιδρύθηκε το φόρουμ της ΕΕ για το ΦΠΑ ως μια πλατφόρμα άμεσου διαλόγου μεταξύ εκπροσώπων επιχειρήσεων και

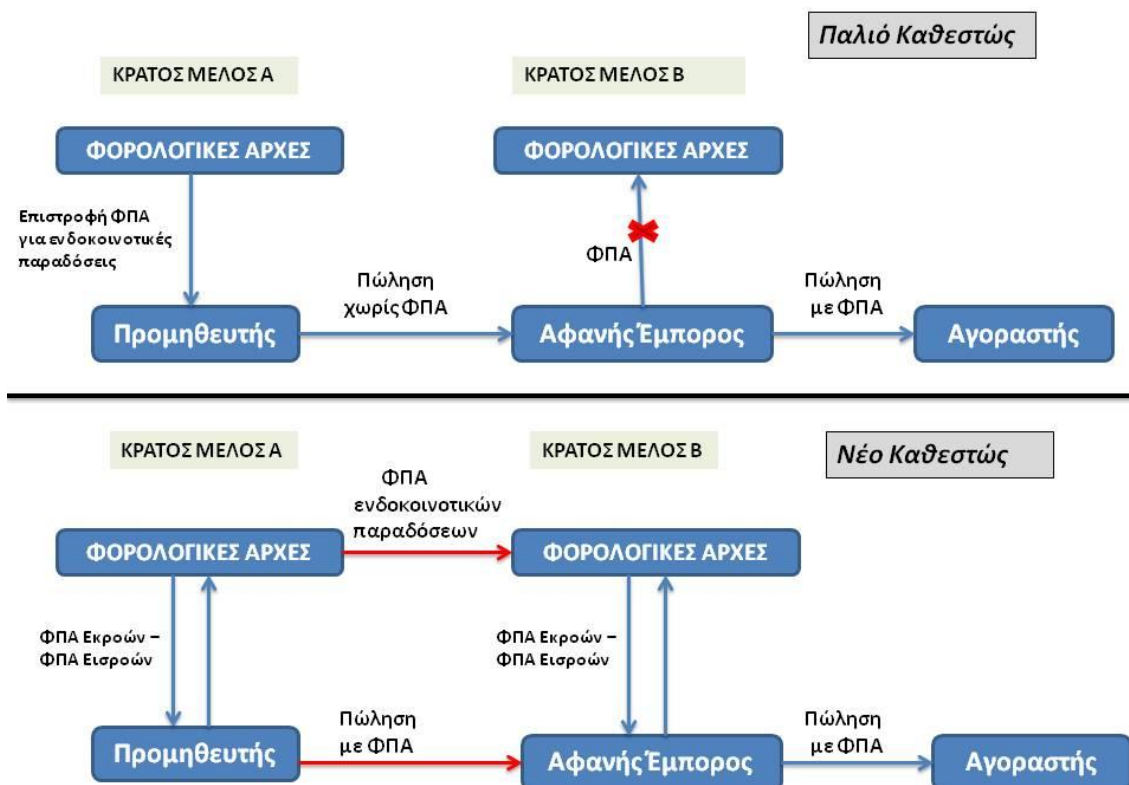
¹⁶ Στο πλαίσιο της εξαίρεσης για τις εισαγωγές μικροδεμάτων το 2015 εισήχθησαν στην Ένωση από ηλεκτρονικές πωλήσεις σχεδόν 15 εκατ. μικροδέματα χωρίς ΦΠΑ. (COM(2016)148 final Ανακοίνωση Ευρωπαϊκής Επιτροπής 7-4-2016)

¹⁷ Με τις οδηγίες 91/680/ΕΟΚ και 92/111/ΕΟΚ, που τροποποίησαν την 6η Οδηγία, το καθεστώς φορολόγησης στη χώρα προορισμού χαρακτηρίστηκε ως μεταβατικό και το οριστικό καθεστώς με βάση την αρχή φορολόγησης στη χώρα προέλευσης αναμενόταν την 1-1-1997 (Αναστασόπουλος & Φορτσάκης, 2003, σελ.413). Με βάση το σύστημα φορολόγησης στη χώρα προέλευσης η επιβάρυνση ΦΠΑ των τελικών καταναλωτών θα υπολογιζόταν σύμφωνα με το συντελεστή φορολόγησης της χώρας προέλευσης, όπως συμβαίνει στις ΗΠΑ (Μπάρμπας και Φινοκαλιώτης, 2011, σελ.154-155).

φορολογικών αρχών για τη βελτίωση της εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας. Τον Απρίλιο του 2016 η Επιτροπή ανακοίνωσε το σχέδιο δράσης «προς έναν ενιαίο χώρο ΦΠΑ στην ΕΕ που θα διαθέτει τα μέσα για την καταπολέμηση της απάτης, τη στήριξη των επιχειρήσεων και θα είναι αρωγός της ψηφιακής οικονομίας και του ηλεκτρονικού εμπορίου» (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2016a). Παρακάτω αναλύονται οι προτάσεις του σχεδίου δράσης με κατεύθυνση την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής.

2.5.1 Προτάσεις για το ενδοκοινοτικό καθεστώς ΦΠΑ

Η Επιτροπή ανακοίνωσε την προετοιμασία νομοθετικής πρότασης για την εφαρμογή ενός οριστικού απλούστερου συστήματος ΦΠΑ. Σύμφωνα με αυτό, η αρχή της φορολόγησης στη χώρα προορισμού θα εξακολουθήσει να ισχύει, όμως η καταβολή του ΦΠΑ θα γίνεται μεταξύ των επιχειρήσεων διαφορετικών κρατών μελών κανονικά, όπως συμβαίνει και στις εγχώριες συναλλαγές. Όπως εξηγεί σε σχετικό ενημερωτικό δελτίο με τίτλο «The future of VAT», όταν μια επιχείρηση ενός κράτους μέλους Α πωλεί προϊόντα ή υπηρεσίες σε μια επιχείρηση ενός άλλου κράτους μέλους Β, ο ΦΠΑ θα καταβάλλεται κανονικά με βάση το φορολογικό συντελεστή της χώρας Β προς την πρώτη επιχείρηση. Αυτή θα τον αποδίδει στις φορολογικές αρχές του κράτους Α και αυτές στη συνέχεια θα τον μεταβιβάζουν στις φορολογικές αρχές του κράτους Β. Έτσι, δε θα έχουν την ευκαιρία «αφανείς έμποροι» να εισπράττουν ΦΠΑ για προϊόντα που πωλούν, χωρίς πρώτα να έχουν πληρώσει ΦΠΑ για την απόκτηση τους. Το νέο αυτό σύστημα θα απαιτεί μεγαλύτερη συνεργασία και εμπιστοσύνη μεταξύ των κρατών μελών, για τα οποία έχει υπολογιστεί ότι θα εξοικονομούνται 40 δισ. ευρώ ετησίως.



Εικόνα 6 Παλιό και Νέο Καθεστώς ΦΠΑ για ενδοκοινοτικές συναλλαγές

2.5.2 Προτάσεις για το ηλεκτρονικό εμπόριο

Στο πλαίσιο της στρατηγικής για την ψηφιακή ενιαία αγορά η Επιτροπή εξήγγειλε την κατάργηση της απαλλαγής από το ΦΠΑ για τις εισαγωγές μικροδεμάτων από τρίτες χώρες, ώστε να μην δημιουργείται ανταγωνιστικό μειονέκτημα για τους ευρωπαίους προμηθευτές, αλλά ούτε και ευκαιρίες καταχρήσεων και απάτης. Επιπλέον, επεσήμανε την αξία της υπηρεσίας μιας στάσης (Mini One Stop Shop - MOSS)¹⁸, θέτοντας ως μεσοπρόθεσμο στόχο να επεκταθεί στις διαδικτυακές πωλήσεις υλικών αγαθών στην ΕΕ και σε τρίτες χώρες προς τους τελικούς καταναλωτές. Αυτό θα επέτρεπε στους υποκείμενους στο φόρο να υποβάλλουν μια τριμηνιαία δήλωση του οφειλόμενου ΦΠΑ για τις ηλεκτρονικές πωλήσεις τους στην ΕΕ μέσω διαδικτυακού ιστοτόπου ενιαίας εξυπηρέτησης και όχι στο κράτος μέλος του πελάτη. Έτσι θα μπορούσαν να

¹⁸ Ισχύει μόνο για τους υποκείμενους στον φόρο που παρέχουν τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες, ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές υπηρεσίες και ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες σε μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα σε κράτη μέλη στα οποία δεν έχουν εγκατάσταση.

αποφεύγουν την εγγραφή τους στα μητρώα ΦΠΑ σε κάθε κράτος μέλος κατανάλωσης ξεχωριστά, κάτι που συνεπάγεται υψηλό διοικητικό φόρτο. Πράγματι το Δεκέμβριο του 2016 η Επιτροπή δημοσίευσε την παραπάνω πρόταση σε δελτίο τύπου της, αναφέροντας ότι η υλοποίηση της θα σημαίνει ανάσχεση της απώλειας ΦΠΑ από τις αγορές μέσω διαδικτύου έως 5 δισ. ευρώ (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2016b).

Για την καταπολέμηση της απάτης στο ηλεκτρονικό εμπόριο, η Επιτροπή στα 20 της μέτρα ανακοίνωσε ότι θα εξετάσει συγκεκριμένα μέτρα συμμόρφωσης για τις φορολογικές διοικήσεις, ότι θα κάνει μια εκστρατεία επικοινωνίας προς τους πολίτες και τις επιχειρήσεις και ότι θα προτείνει σε τρίτους εμπλεκομένους να προσφέρουν στοχευμένη πληροφόρηση στις φορολογικές διοικήσεις, ώστε αυτές να μπορέσουν να προσαρμοστούν στα νέα ψηφιακά επιχειρησιακά μοντέλα (European Commission, 2016).

2.5.3 Προτάσεις για τη Διοικητική Συνεργασία

Επιπλέον, η Επιτροπή πρότεινε την καλύτερη εφαρμογή υφιστάμενων μέτρων ανταλλαγής πληροφοριών που δεν αξιοποιούνται επαρκώς αλλά και την υποβολή νομοθετικής πρότασης εντός του 2017 για την εξασφάλιση αμεσότερης πρόσβασης των υπαλλήλων του Eurofisc στις πληροφορίες που τηρούν τα κράτη μέλη. Έτσι θα είναι δυνατό να υιοθετηθεί ένα μοντέλο από κοινού χρήσης (όχι απλώς ανταλλαγής των πληροφοριών) και από κοινού ελεγκτικής δράσης για ταχεία και αποτελεσματική αντίδραση σε περιπτώσεις απάτης. Στα άμεσα μέτρα επίσης συμπεριέλαβε την έγκριση της πρότασης οδηγίας «για την προστασία των οικονομικών συμφερόντων της ΕΕ» και της «πρότασης για τη σύσταση της Ευρωπαϊκής Εισαγγελίας».

Ακόμη, για αποδοτικότερη λειτουργία των φορολογικών διοικήσεων η Επιτροπή εξήγγειλε την κατάρτιση ενός κοινού προγράμματος δράσης που περιλαμβάνει διάλογο των 28, σύναψη συμφωνιών για πρότυπα ποιότητας και αξιολόγησης, λειτουργία πλατφόρμας για ανταλλαγή γνώσεων και εμπειριών, καθώς και παροχή τεχνικής βοήθειας. Επίσης, πρότεινε τη δημιουργία μηχανισμών πρόληψης και επίλυσης διαφορών στο πλαίσιο του φόρουμ της ΕΕ για το ΦΠΑ, ώστε να είναι εφικτή η οικειοθελής συμμόρφωση των επιχειρήσεων. Σε αυτήν την κατεύθυνση πρότεινε ακόμη την έναρξη έρευνας για την επιρροή των διοικητικών κυρώσεων στη

συμμόρφωση, καθώς και την ενίσχυση της φορολογικής συνείδησης των πολιτών και των επιχειρήσεων μέσω της εκπαίδευσης και της ενημέρωσης.

Επιπλέον, η Επιτροπή πρότεινε για τη βελτίωση των ελέγχων των κρατών μελών την υιοθέτηση μεταρρυθμιστικών προγραμμάτων, που θα λαμβάνουν υπόψη τους βέλτιστες πρακτικές. Στην προσπάθεια αυτή θα μπορούσαν να συμβάλουν με την εμπειρία τους οι εθνικές φορολογικές διοικήσεις υπό τη χρηματοδότηση της Επιτροπής. Ακόμη, στα είκοσι μέτρα που ανακοίνωσε κατά του ελλείμματος ΦΠΑ συμπεριέλαβε την επέκταση της αυτόματης πρόσβασης σε δεδομένα, αναφέροντας ότι θα εξετάσει μαζί με τα κράτη μέλη τη δυνατότητα ανάπτυξης αυτόματου μηχανισμού διασταύρωσης πληροφοριών, που εισάγονται από τους συμμετέχοντες σε κάθε συναλλαγή. Έτσι, ο εντοπισμός της απάτης θα μπορούσε να γίνεται πιο άμεσα, κάτι που θα δρούσε και αποτρεπτικά για την εμπλοκή σε ΜΤΙC (European Commission, 2016).

Τέλος, ως μέτρο κατά της φοροδιαφυγής πρότεινε συνέργειες με διεθνείς οργανισμούς (όπως ΔΝΤ, ΟΟΣΑ κ.α.) και συνεργασία με τρίτες χώρες για το ΦΠΑ μέσω της διαπραγμάτευσης συμφωνιών. Όπως αναφέρει ο ΟΟΣΑ (2016: σελ.35) είναι γενικά αποδεκτό ότι η απάτη ΦΠΑ δεν περιορίζεται στα σύνορα της ΕΕ, επομένως υπάρχει αυξανόμενη συναίνεση μεταξύ των φορολογικών αρχών παγκοσμίως για διεθνή συνεργασία, για την προώθηση της οποίας έχουν συναφθεί διμερείς και πολυμερείς συμβάσεις. Μεταξύ αυτών ξεχωρίζει η «Πολυμερής Σύμβαση για την Αμοιβαία Διοικητική Συνεργασία στα Φορολογικά Θέματα» η οποία υπόσχεται παγκόσμια πρότυπα διαφάνειας και ανταλλαγής πληροφοριών. Σε αυτήν έχουν ήδη υπογράψει 103 δικαιοδοσίες, οι οποίες συμφώνησαν να παρέχουν κάθε μορφή διοικητικής συνεργασίας για τον υπολογισμό και την είσπραξη των φόρων με προσανατολισμό στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής.

2.5.4 Πρόταση για Γενικευμένο Μηχανισμό Αντιστροφής της Επιβάρυνσης

Ως βραχυπρόθεσμο μέτρο, η Επιτροπή προώθησε τη δυνατότητα εφαρμογής από τα κράτη μέλη προσωρινά ενός γενικευμένου μηχανισμού αντιστροφής της επιβάρυνσης

(ΓΜΑΕ)¹⁹, κατά παρέκκλιση των γενικών αρχών της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, σε περιπτώσεις μεγάλης απάτης στο ΦΠΑ. Πράγματι αυτό το μέτρο προτάθηκε με την COM/2016/811 τροποποιητική οδηγία, σύμφωνα με την οποία δίνεται στα κράτη η δυνατότητα να ορίζουν υπόχρεο για την καταβολή του ΦΠΑ το πρόσωπο στο οποίο παραδίδονται αγαθά ή παρέχονται υπηρεσίες, η αξία των οποίων υπερβαίνει το όριο των 10.000 ευρώ ανά τιμολόγιο. Με αυτόν τον τρόπο μπορεί να αντιμετωπιστεί η περίπτωση του «αφανούς εμπόρου» και της απάτης τύπου «καρουζέλ». Η πρόταση αυτή οδηγίας βρίσκεται ακόμη στο στάδιο συζήτησης του Συμβουλίου.

2.6 Εθνικά Μέτρα για την καταπολέμηση της Φοροδιαφυγής στο ΦΠΑ

Πέρα από τη δράση σε ευρωπαϊκό επίπεδο, κάποια κράτη μέλη έχουν κάνει σημαντικά βήματα στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, που θα μπορούσαν να αξιοποιηθούν από τις υπόλοιπες χώρες αλλά και από την Ένωση συνολικά. Σε έκθεση του ΟΟΣΑ (2017b: σελ.38) για τις μεταρρυθμίσεις στη φορολογική πολιτική αναφέρεται ότι μεταξύ των χωρών του ΟΟΣΑ πρωτοστάτησαν κάποιες χώρες της ΕΕ σε συνολικά πακέτα μεταρρυθμίσεων και συγκεκριμένα η Αυστρία, το Βέλγιο, η Ελλάδα, η Ουγγαρία, το Λουξεμβούργο, η Ολλανδία και η Νορβηγία. Οι κυβερνήσεις των χωρών αυτών παρουσίασαν τα μεταρρυθμιστικά πακέτα τους με βάση μακροπρόθεσμους φιλοαναπτυξιακούς στόχους (με εξαίρεση την Ελλάδα που ακολουθεί τους στόχους του τρίτου προγράμματος).

Μεταξύ των μεταρρυθμίσεων για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής βρίσκονται περισσότεροι έλεγχοι, μέτρα προώθησης της εθελούσιας συμμόρφωσης, υψηλότερες κυρώσεις, πιο σφιχτοί κανόνες για τη διεξαγωγή συγκεκριμένων ενεργειών ή τύπων συναλλαγών, αυξημένη ανταλλαγή πληροφοριών κ.α. Για παράδειγμα η Βουλγαρία έχει εισάγει δημοσιονομικό έλεγχο στη μετακίνηση αγαθών υψηλού κινδύνου φοροδιαφυγής. Η Ιταλία έχει αυξήσει τους φορολογικούς ελέγχους και τις έρευνες της στην παραοικονομία. Η Λετονία έχει εφαρμόσει ένα πολυετές πρόγραμμα καταπολέμησης της γκρίζας οικονομίας και διασφάλισης δίκαιου ανταγωνισμού. Η Ουγγαρία έχει αυξήσει τις κυρώσεις για την αθέτηση φορολογικών υποχρεώσεων σε 200% όταν πρόκειται για απόκρυψη εσόδων. Στην Ουγγαρία η Επιθεώρηση Εργασίας

¹⁹ Βάσει αυτού του μηχανισμού αναστέλλεται η αρχή της τμηματικής καταβολής του ΦΠΑ και μετατίθεται η συνολική είσπραξη του στο στάδιο της λιανικής πώλησης.

συνεργάζεται στενά με τις φορολογικές και αστυνομικές αρχές ενάντια στη φορολογική απάτη (Garnier κ.α., 2014: σελ.33-34). Η Πορτογαλία έχει εισάγει ένα δυαδικό σύστημα ταυτοποίησης ΦΠΑ για εγχώριες ή ενδοκοινοτικές συναλλαγές και όπως και η Ισπανία και η Κροατία εφαρμόζει πρόσθετους ελέγχους στη περίπτωση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων (ΕΕΣ, 2016: σελ.24).

Επίσης, σχεδόν όλα τα κράτη μέλη έχουν προσπαθήσει να βελτιώσουν τη φορολογική τους διοίκηση και να αυξήσουν το δυναμικό της. Στην προσπάθεια τους για βελτίωση σημαντικό ρόλο έχουν παίξει οι Τεχνολογίες Πληροφορίας και Επικοινωνιών (ΤΠΕ) που απλοποιούν τις διαδικασίες συμμόρφωσης. Για παράδειγμα η Λιθουανία έχει αναπτύξει ένα σύστημα ηλεκτρονικής εκπαίδευσης, συμβουλευτικής και παροχής πληροφοριών για τους φορολογουμένους (Garnier κ.α., 2014:σελ.33-34).

Η Ουγγαρία έχει εγκαταστήσει ένα ηλεκτρονικό σύστημα που επιτρέπει στις φορολογικές αρχές της να παρακολουθούν την οδική μεταφορά των προϊόντων που υπόκεινται σε ΦΠΑ. Το σύστημα EKAER, που έχει υιοθετήσει, απαιτεί από τον αποστολέα προϊόντων (στο εσωτερικό ή στο εξωτερικό) να λαμβάνει έναν αριθμό μεταφοράς τον οποίο ο κομιστής οφείλει να έχει διαθέσιμο σε περίπτωση ελέγχου. Σε διαφορετική περίπτωση προβλέπονται κυρώσεις, μέχρι και κατάσχεση του φορτίου. Το σύστημα αυτό επιτρέπει στις αρχές να ελέγχουν κατά πόσο οι μεταφορές προϊόντων γίνονται πραγματικά ή εικονικά (Michalik, 2017).

Η Μάλτα έχει απαιτήσει από όλους όσους διεξάγουν εμπορική δραστηριότητα να εγγραφούν για σκοπούς ΦΠΑ, ανεξαρτήτως του ετήσιου κύκλου εργασιών τους. Η Πορτογαλία έχει ξεκινήσει την εφαρμογή του στρατηγικού της σχεδίου για την καταπολέμηση της φορολογικής απάτης και της φοροδιαφυγής, το οποίο περιλαμβάνει 40 νέα μέτρα, μεταξύ των οποίων βρίσκονται σταυροειδείς έλεγχοι δεδομένων και η χρήση νέων ΤΠΕ. Η Ρουμανία ξεκίνησε για τους ίδιους σκοπούς ένα νέο πακέτο μέτρων, ώστε μόνο το πρώτο τρίμηνο του 2015 πάνω από 15000 επιχειρήσεις πέρασαν έλεγχο, με αποτέλεσμα να εντοπιστεί περισσότερο από 1 δισ. ευρώ μη δηλωθέντων φόρων (European Commission, 2015b:σελ.20-21).

Κάποιες από τις πρακτικές που έχουν υιοθετήσει τα κράτη μέλη παρουσιάζονται σε μελέτη του CASE (Michalik, 2017). Μία από αυτές είναι το μοντέλο διαχωρισμού των πληρωμών. Σύμφωνα με αυτό, μετά την παραλαβή ενός τιμολογίου, η πληρωμή του

αγοραστή σπάει σε δύο μέρη, η τιμή καταβάλλεται στο λογαριασμό του προμηθευτή (που έχει αγοράσει τα προϊόντα ενδοκοινοτικά χωρίς ΦΠΑ) και ο ΦΠΑ απευθείας στο λογαριασμό των φορολογικών αρχών ή σε λογαριασμό του προμηθευτή στον οποίο έχουν πρόσβαση οι φορολογικές αρχές. Με αυτόν τον τρόπο είναι αδύνατο ο προμηθευτής να εξαφανιστεί χωρίς να καταβάλει το ΦΠΑ. Το σύστημα διαχωρισμού των πληρωμών εφαρμόζεται στην Ιταλία για προμήθειες του δημοσίου και στην Κροατία προαιρετικά.

Μια άλλη λύση που έχει επιλεγεί από κάποιες χώρες είναι η μέθοδος Standard Audit File, που επιτρέπει βελτιωμένους ελέγχους και συλλογή δεδομένων. Στην απλούστερη της μορφή σημαίνει αποστολή δεδομένων σε συγκεκριμένη ηλεκτρονική μορφή στις φορολογικές αρχές. Η πρακτική αυτή μπορεί να οδηγεί σε ένα μοντέλο φορολογικών ελέγχων που γίνονται πλήρως ηλεκτρονικά. Έχει εφαρμοστεί στην Πολωνία και από τον Ιούλιο του 2017 στην Ισπανία.

Τέλος, ένα άλλο σύστημα που έχει χρησιμοποιήσει η Πορτογαλία είναι το Central Invoice Register, που επιτρέπει την εγγραφή κεντρικά όλων των τιμολογίων που εκδίδουν οι φορολογούμενοι, ώστε να γίνεται έλεγχος και να εντοπίζονται ασυνήθιστες περιπτώσεις και ύποπτες συναλλαγές. Συμπληρωματικό αυτού του συστήματος είναι το σύστημα εγγραφής μετρητών, που χρησιμοποιείται στην Ουγγαρία και στην Κροατία, επιτρέποντας την άμεση (σε πραγματικό χρόνο) παρακολούθηση των συναλλαγών που καταγράφονται.

Κεφάλαιο Τρίτο

Φόρος Εισοδήματος Πολυεθνικών Εταιριών στην ΕΕ και Αντιμετώπιση της Φοροαποφυγής

3.1 Κοινοτικό πλαίσιο στο Φόρο εισοδήματος εταιριών

Στις Συνθήκες προβλέπεται φορολογική εναρμόνιση για τους άμεσους φόρους μόνο ως προς την προσαρμογή του νομοθετικού πλαισίου των κρατών μελών, που έχει άμεση επίπτωση στην κοινή αγορά (Γεωργακόπουλος, 2005: σελ.655). Το ευρωπαϊκό παράγωγο δίκαιο έρχεται να ρυθμίσει κυρίως ζητήματα που αφορούν τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται διασυνοριακά, με στόχο την εξάλειψη των φορολογικών εμποδίων, της διπλής φορολογίας (βλ. Παράρτημα 4) και της φοροδιαφυγής.

Διοικητική Συνεργασία για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής

Εντός της ενιαίας αγοράς υπάρχουν ευκαιρίες απάτης, καθώς κάποιες επιχειρήσεις επιδιώκουν να μεταφέρουν τεχνητά τα κέρδη τους στο κράτος μέλος με το ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς. Για αυτό και μέσω της ενδοκοινοτικής ανταλλαγής πληροφοριών και εμπειριών γίνεται προσπάθεια να εντοπίζονται εταιρίες που προσπαθούν να φοροαποφύγουν.

Τα κράτη μέλη οφείλουν να ανταλλάσσουν πληροφορίες μέσω τυποποιημένων εντύπων, κατόπιν αιτήματος άλλου κράτους μέλους και να διεξάγουν τις αναγκαίες έρευνες για να λάβουν τις πληροφορίες αυτές, εφόσον υπάρχουν πραγματικοί ή νομικοί λόγοι, δηλαδή συγκεκριμένα αποδεικτικά στοιχεία φοροδιαφυγής σε κάποια υπόθεση (Φινοκαλιώτης, 2014: σελ.286). Σύμφωνα με την οδηγία 2011/16/ΕΕ η παροχή των πληροφοριών είναι υποχρεωτική για τις εθνικές φορολογικές αρχές, ακόμη και εάν ο κάτοχος των πληροφοριών είναι τράπεζα ή άλλο χρηματοπιστωτικό ίδρυμα. Τα κράτη μέλη έχουν επίσης αναλάβει την υποχρέωση αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών ορισμένων κατηγοριών εισοδήματος²⁰ ατόμων που κατοικούν στα

²⁰ Κατηγορίες εισοδήματος:

- α) εισόδημα από απασχόληση·
- β) αμοιβές διοικητικών στελεχών·
- γ) προϊόντα ασφάλειας ζωής που δεν καλύπτονται από άλλες ενωσιακές νομικές πράξεις για την ανταλλαγή πληροφοριών και άλλα παρόμοια μέτρα·

κράτη μέλη, δηλαδή συστηματικής κοινοποίησης πληροφοριών χωρίς προηγούμενο αίτημα. Σε περίπτωση ενδείξεων απάτης, έχει επιπλέον προωθηθεί η αυθόρμητη ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των κρατών μελών, ανά πάσα στιγμή και χωρίς προηγούμενο αίτημα. Τέλος, στο πλαίσιο της διοικητικής συνεργασίας εφοριακοί υπάλληλοι ενός κράτους μέλους έχουν τη δυνατότητα να παρίστανται στο έδαφος άλλου κράτους μέλους και να διενεργούν ταυτόχρονους ελέγχους²¹.

Η οδηγία 2014/107/ΕΕ επέκτεινε σημαντικά το πεδίο εφαρμογής της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών στις χρηματοοικονομικές συναλλαγές, με βάση το Κοινό Πρότυπο Αναφοράς του ΟΟΣΑ. Η οδηγία αυτή προβλέπει ανταλλαγή πληροφοριών πέρα από το εισόδημα, δηλαδή για υπόλοιπα λογαριασμών και για έσοδα από πωλήσεις χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, ώστε να μην υπάρχουν ευκαιρίες φοροαποφυγής μέσω επενδύσεων σε χρηματοοικονομικά προϊόντα του εξωτερικού. Η έναρξη εφαρμογής των μέτρων ορίστηκε από το 2016, ώστε από 30 Σεπτεμβρίου 2017 έγινε η πρώτη ανταλλαγή πληροφοριών (με εξαίρεση την Αυστρία που έλαβε παράταση ενός έτους)²². Υπόχρεοι για διαβίβαση των πληροφοριών είναι οι τράπεζες, οι χρηματιστηριακές εταιρίες, οι οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων και οι ασφαλιστικές εταιρίες. Αυτοί ενημερώνουν για τα υπόλοιπα λογαριασμών και για τις κινήσεις που αφορούν τόκους, μερίσματα, αποδόσεις από ασφαλιστικά συμβόλαια, καθώς και για το τίμημα πώλησης οποιωνδήποτε περιουσιακών στοιχείων (Δαλιάνης, 2015).

Φορολογία Εισοδημάτων αποταμίευσης

Οι φορολογούμενοι οφείλουν κανονικά να δηλώνουν τους τόκους που λαμβάνουν για τις αποταμιεύσεις τους στη φορολογική τους δήλωση. Υπάρχει όμως ο κίνδυνος κάποιος να μεταφέρουν τα έσοδα τους σε τράπεζες άλλου κράτους μέλους, χωρίς να δηλώσουν τα έσοδα τους στη χώρα τους, εκμεταλλευόμενοι την απελευθέρωση της

δ) συντάξεις·

ε) κυριότητα ακίνητης περιουσίας και εισόδημα από αυτήν.

²¹ Οδηγία 77/799/ΕΟΚ, που κατόπιν τροποποιήσεων έχει κωδικοποιηθεί μέσω της οδηγίας 2011/16/ΕΕ.

²² «Η οδηγία 2014/107/Ε.Ε (γνωστή ως DAC 2) αφορά φυσικά πρόσωπα που έχουν ή ελέγχουν λογαριασμούς σε χρηματοοικονομικούς οργανισμούς σε άλλη χώρα, είτε απευθείας στο όνομα των ίδιων των φυσικών προσώπων είτε μέσω εταιρειών, καταπιστευμάτων (trusts), ιδρυμάτων κ.λπ. που ελέγχουν τα φυσικά πρόσωπα» (Grant Thornton, 2016)
<http://www.grant-thornton.gr/insights/newsletter/in-touch-with-tax-no-29/>

κίνησης κεφαλαίων. Για αυτό προβλέπεται η παρακράτηση του φόρου στην πηγή²³ για όλα τα κράτη μέλη, ώστε να εξασφαλίζεται ένα ελάχιστο επίπεδο φορολόγησης των εισοδημάτων από τόκους αποταμιεύσεων εντός της ΕΕ. Έχει επίσης καθιερωθεί η αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών (άρση τραπεζικού απορρήτου) μεταξύ των κρατών μελών για τις αποταμιεύσεις, είτε οι δικαιούχοι είναι φυσικά πρόσωπα, είτε νομικά μορφώματα, ώστε να είναι εφικτή η φορολόγηση τους στο κράτος μέλος της κατοικίας τους²⁴. Για την πιο αποτελεσματική δράση της Ένωσης σε αυτό το θέμα έχουν συναφθεί, επίσης, συμφωνίες για ισοδύναμα μέτρα με τρίτες χώρες, όπως η Ελβετία, το Λιχτενστάιν, η Ανδόρα και ο Άγιος Μαρίνος (Μούσης, 2011: σελ.285-287), καθώς και με συνδεδεμένα ή εξαρτημένα εδάφη της ΕΕ (Φορτσάκης, 2014: σελ.451).

3.1.1 Κώδικας δεοντολογίας – Κοινό φόρουμ – Πλατφόρμα

Σε πολιτικό επίπεδο, έχει ψηφιστεί από το Συμβούλιο Κώδικας Δεοντολογίας, ο οποίος χωρίς να είναι δεσμευτικός, έχει ιδιαίτερη σημασία, καθώς ασκεί πίεση στα κράτη μέλη να καταργήσουν υφιστάμενα μέτρα επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού και να αποφύγουν να λάβουν παρόμοια στο μέλλον. Το Συμβούλιο έχει επίσης συγκροτήσει Ομάδα "Κώδικας Δεοντολογίας" με κύριο έργο την αξιολόγηση των φορολογικών μέτρων, των κανόνων για την καταπολέμηση της απάτης, καθώς και την προώθηση των αρχών του κώδικα δεοντολογίας στις χώρες εκτός ΕΕ (Ευρωπαϊκό Συμβούλιο, Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, 2017a).

Επίσης, για τη διαμόρφωση τιμών μεταβίβασης κατά τις διασυνοριακές συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, έχει συσταθεί από την Επιτροπή κοινό φόρουμ²⁵, για τον καθορισμό των τιμών μεταβίβασης (ΚΦΚΤΜ). Επιδίωξη του αποτελεί η αντιμετώπιση πρακτικών προβλημάτων αξιολόγησης για φορολογικούς σκοπούς. Οι

²³ Η οδηγία 2003/48/ΕΕ καθόρισε συντελεστή παρακράτησης 15% για διάστημα τριών ετών και 20% για το επόμενο διάστημα, ενώ το ποσοστό των μεταβιβαζόμενων εσόδων από το κράτος παρακράτησης στην πηγή στο κράτος κατοικίας ορίστηκε στο 75%, παρά τις ενστάσεις φορολογικών παραδείσων της ΕΕ, όπως το Λουξεμβούργο, η Αυστρία και η Μ. Βρετανία (Φινοκαλιώτης, 2014: 284-285).

²⁴ Η οδηγία 2014/48/ΕΕ, που τροποποίησε την 2003/48/ΕΕ, επεκτάθηκε σε τόκους που πληρώνονται σε νομικά μορφώματα, αφού κάποιои χρησιμοποιούσαν παρένθετες οντότητες ή νομικά μορφώματα για τις πληρωμές των τόκων τους, ώστε να φοροαποφύγουν.

²⁵ Στο κοινό φόρουμ συμμετέχει ένας εμπειρογνώμονας από τις φορολογικές αρχές κάθε κράτους μέλους, 10 εμπειρογνώμονες από τον επιχειρηματικό κλάδο και ως παρατηρητές εκπρόσωποι από τις αιτούσες χώρες και από τη γραμματεία του ΟΟΣΑ (COM(2005) 543 τελικό).

λύσεις δίνονται σε συναινετική βάση και με την υιοθέτηση της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού (Ανακοίνωση της Επιτροπής COM (2005) 543 τελικό).

Ακόμη η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έχει συστήσει ομάδα εμπειρογνομόνων, καλούμενη «Πλατφόρμα για τη χρηστή φορολογική διακυβέρνηση, τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό και τη διπλή φορολόγηση», που έχει ως στόχο τη διεξαγωγή διαλόγου στα θέματα αυτά μεταξύ εκπροσώπων των εθνικών φορολογικών αρχών, των επιχειρήσεων, της κοινωνίας των πολιτών και των φοροτεχνικών. Η πλατφόρμα αυτή δίνει την ευκαιρία ανταλλαγής απόψεων, εμπειριών και τεχνογνωσίας όλων των εμπλεκόμενων φορέων υπό την προεδρία της Επιτροπής (Απόφαση της Επιτροπής 2013/C 120/07).

3.1.2 Κοινή Ενοποιημένη Βάση Φορολογίας Εταιρειών

Αξίζει να σημειωθεί ότι η Επιτροπή έχει υποβάλει από το 2011 πρόταση οδηγίας [COM (2011) 121 τελικό/2] για την Κοινή Ενοποιημένη Βάση Φορολογίας Εταιρειών (ΚΕΒΦΕ), η οποία όμως δεν έχει εγκριθεί μέχρι και σήμερα. Η ΚΕΒΦΕ αποτελεί ένα ενιαίο σύνολο κανόνων, σύμφωνα με το οποίο οι εταιρίες της ΕΕ θα μπορούσαν να υπολογίζουν τα φορολογητέα κέρδη τους με τους ίδιους κανόνες σε όποιο κράτος μέλος και αν βρίσκονται. Ακόμη, με βάση την ΚΕΒΦΕ, οι πολυεθνικές εταιρίες θα μπορούσαν να υποβάλλουν μία μόνο φορολογική δήλωση για όλες τις δραστηριότητες τους και να συμψηφίζουν κέρδη και ζημιές προερχόμενες από διαφορετικά κράτη μέλη (ενοποίηση αποτελεσμάτων). Αυτό δε σημαίνει ότι θα φορολογούνταν με κοινό φορολογικό συντελεστή σε όλες τις χώρες, θα μπορούσαν όμως να αποφεύγουν το περίπλοκο σύστημα τιμών μεταβίβασης ενδοομιλικών συναλλαγών, που συχνά οδηγεί σε διαφωνίες μεταξύ των φορολογικών αρχών των κρατών μελών (European Commission, 2015a).

Η ΚΕΒΦΕ θα μπορούσε, επίσης, να προσφέρει την απαραίτητη απλούστευση και διαφάνεια, ώστε ο φορολογικός ανταγωνισμός να αφορά τους συντελεστές φορολόγησης και όχι «παραθυράκια» στον υπολογισμό των φορολογικών βάσεων (European Commission, 2015b). Όπως αναφέρει ο Μανουβέλος (2010: σελ.173), η δημιουργία μιας ενοποιημένης φορολογικής βάσης για τις εταιρίες θα δημιουργούσε

την αίσθηση σε αυτές ότι όταν επενδύουν σε ένα κράτος μέλος ουσιαστικά επενδύουν στην ενιαία αγορά.

3.2 Lux Leaks και Panama Papers

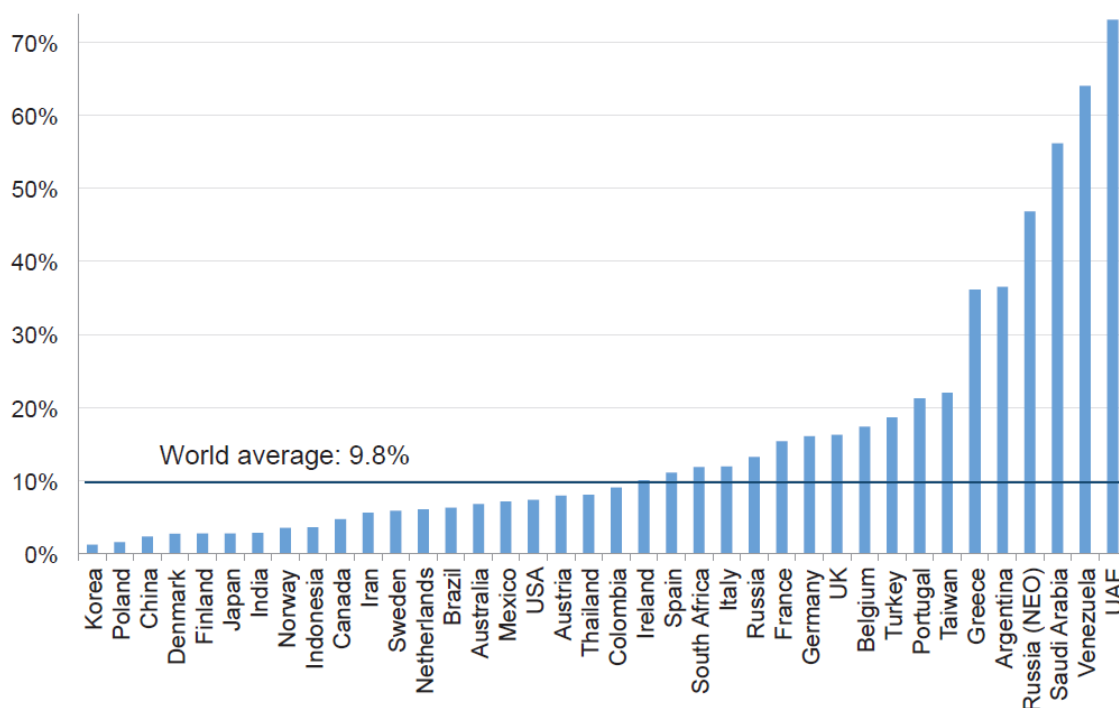
Η ΕΕ έχει θορυβηθεί ιδιαίτερα τα τελευταία χρόνια από διαρροές εγγράφων που ήρθαν στο φως της δημοσιότητας από τη Διεθνή Κοινοπραξία Ερευνητικών Δημοσιογράφων (International Consortium of Investigative Journalists – ICIJ).²⁶ Η ICIJ στο πλαίσιο των ερευνών της αποκάλυψε το 2014 ότι ένα ευρωπαϊκό κράτος, το Λουξεμβούργο, έχει λειτουργήσει ως φορολογικός παράδεισος και έχει προχωρήσει συστηματικά σε ευνοϊκές φορολογικές συμφωνίες με πολυεθνικές επιχειρήσεις. Σύμφωνα με τις διαρροές (Lux Leaks), για τη σύναψη αυτών των συμφωνιών σημαντικό ρόλο έχουν παίξει μεγάλες ελεγκτικές εταιρίες, που υποστηρίζουν τους πελάτες τους στο σχεδιασμό της μείωσης της φορολογικής επιβάρυνσης τους (Mos et al., 2014). Σε κάποιες περιπτώσεις ο συντελεστής φορολόγησης μεγάλων εταιριών (π.χ. Pepsi, Ikea κ.α.) έφτασε έως και κάτω από 1%, ενώ ο φορολογικός συντελεστής της χώρας ανερχόταν κανονικά σε 29%. Προκειμένου να μη φορολογηθούν, 340 περίπου πολυεθνικές μετέφεραν τα κέρδη τους στο Λουξεμβούργο μέσω διαφόρων τεχνασμάτων, όπως ο ενδοομιλικός δανεισμός και η πληρωμή μερισμάτων ή πνευματικών δικαιωμάτων (Carr et al., 2014).

Κατά τον ενδοομιλικό δανεισμό, η μητρική εταιρία μπορούσε να ιδρύσει στο Λουξεμβούργο θυγατρική που να λειτουργεί ως τράπεζα. Αυτή στη συνέχεια δανειοδοτούσε τις υπόλοιπες επιχειρήσεις του ομίλου με πολύ υψηλό επιτόκιο, ώστε αυτές να μεταφέρουν τα κέρδη τους στο Λουξεμβούργο κατά την αποπληρωμή των τόκων. Τα μεταφερόμενα κέρδη φορολογούνταν ελάχιστα εκεί αφού είχαν ήδη συναφθεί ευνοϊκές φορολογικές συμφωνίες με τη βοήθεια ελεγκτικών εταιριών. Στην ίδια λογική βρισκόταν και η μεταφορά κερδών για πνευματικά δικαιώματα. Ένας όμιλος ίδρυε στο Λουξεμβούργο μια θυγατρική που κατείχε τα δικαιώματα της εμπορικής επωνυμίας και οι υπόλοιπες εταιρίες του ομίλου μετέφεραν τα κέρδη τους σε αυτήν, πληρώνοντας για τη χρήση της.

²⁶ Το ICIJ αποτελεί ένα παγκόσμιο δίκτυο που εδρεύει στην Ουάσινγκτον και απαριθμεί πάνω από διακόσια μέλη δημοσιογράφων σε εβδομήντα χώρες. Μεταξύ των στόχων του βρίσκεται η ενημέρωση για διεθνή δίκτυα εγκλήματος, για τη διαφθορά που εμφανίζεται σε κάποια κράτη, καθώς και για ενέργειες ισχυρών επιχειρήσεων και κυβερνήσεων (<https://www.icij.org/about>)

Η ICJ προχώρησε σε νέες αποκαλύψεις το 2016 για 214.418 υπεράκτιες επιχειρήσεις που συστάθηκαν από την Mossack Fonseca, δικηγορική εταιρία εγκατεστημένη στον Παναμά (Panama Papers). Πολλές από αυτές τις επιχειρήσεις ανήκαν σε ευρωπαϊκά φυσικά ή νομικά πρόσωπα και εμπλέκονταν σε υποθέσεις απάτης, φοροδιαφυγής ή νομιμοποίησης παράνομων εσόδων (Harding, 2016).

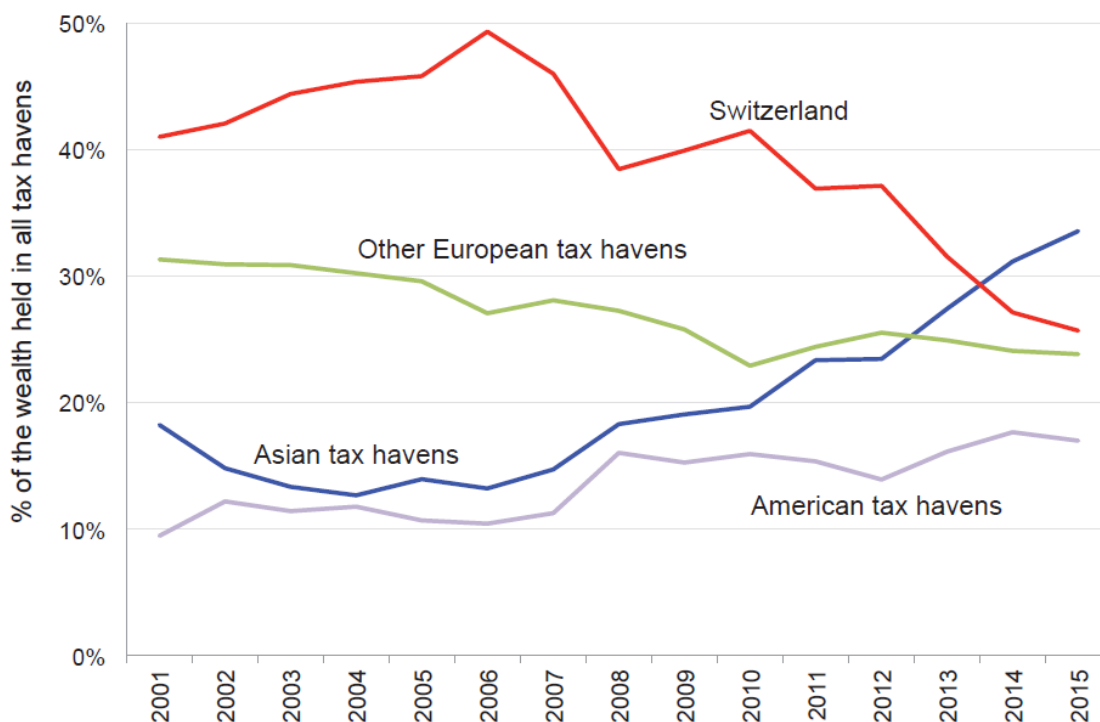
Σύμφωνα με εκτιμήσεις των Alstadsaeter et al. (2017) περίπου το 10% του παγκόσμιου πλούτου βρίσκεται σε φορολογικούς παραδείσους. Όπως φαίνεται στο παρακάτω διάγραμμα, που μετρά το δείκτη υπεράκτιου πλούτου προς το ΑΕΠ κάθε χώρας, οι αποκλίσεις μεταξύ των κρατών είναι μεγάλες. Οι σκανδιναβικές χώρες κατέχουν μόνο μικρό ποσοστό σε υπεράκτιο πλούτο, ενώ χώρες της Ηπειρωτικής Ευρώπης περίπου το 15% του ΑΕΠ τους. Η Ρωσία, χώρες του περσικού Κόλπου και χώρες της Λατινικής Αμερικής κατέχουν πολύ μεγαλύτερα ποσοστά. Και η Ελλάδα βρίσκεται μεταξύ των χωρών που κατέχει υπεράκτια περιουσιακά στοιχεία σε υψηλό επίπεδο. Στις χώρες με τα χαμηλότερα επίπεδα υπεράκτιων περιουσιακών στοιχείων μπορεί κανείς να βρει την Κορέα, που έχει χαμηλή φορολόγηση, αλλά και τη Δανία και τη Νορβηγία, που έχουν υψηλή φορολόγηση.



Διάγραμμα 4 Υπεράκτιος Πλούτος, % του ΑΕΠ²⁷ (Πηγή: Alstadsaeter et al., 2017)

²⁷ Το διάγραμμα δείχνει το ποσό του ιδιωτικού πλούτου που βρίσκεται σε φορολογικούς παραδείσους ως ποσοστό του ΑΕΠ, το 2007. Το δείγμα περιείχε όλες τις χώρες με περισσότερα από 200 δισ. δολάρια ΑΕΠ το 2007. Ο υπεράκτιος πλούτος εκτιμήθηκε από κατανομή του παγκόσμιου

Όπως φαίνεται στο διάγραμμα που ακολουθεί, μόνο στην Ελβετία βρίσκεται τεράστιο μέρος του παγκόσμιου υπεράκτιου πλούτου. Το 2001 βρισκόταν εκεί το 40%, το 2006-2007 το 45% με 50% και τα τελευταία χρόνια περίπου το 30%. Στις υπόλοιπες ευρωπαϊκές χώρες συνολικά κατανέμεται επίσης μεγάλο μέρος του υπεράκτιου πλούτου, ενώ τα τελευταία χρόνια έχουν σημειώσει έντονη αυξητική τάση οι ασιατικοί φορολογικοί παράδεισοι (Alstadsaeter et al., 2017).



Διάγραμμα 5 Πού βρίσκεται ο υπεράκτιος πλούτος στον κόσμο

(Πηγή: Alstadsaeter et al., 2017)

3.3 Έρευνες της Επιτροπής για φορολογικές συμφωνίες τύπου tax ruling

Στην ΕΕ πολυεθνικές επιχειρήσεις έχουν χρησιμοποιήσει τακτικές φοροαποφυγής μέσω συμφωνιών τύπου «tax ruling» (βλ. Ενότητα 1.1.3). Οι συμφωνίες αυτές προσφέρουν επιλεκτικό φορολογικό πλεονέκτημα στις επιχειρήσεις με τις οποίες συνάπτονται. Αυτό έχει σαν αποτέλεσμα να υπάρχει αθέμιτος ανταγωνισμός βάσει των κανόνων της ΕΕ περί κρατικών ενισχύσεων. Οι ευνοϊκές φορολογικές συμφωνίες συχνά, επίσης, ενθαρρύνουν την τεχνητή μεταφορά κερδών πολυεθνικών που

υπεράκτιου πλούτου, όπως τον υπολόγισε ο Zucman (2013) με βάση τη γεωγραφική διανομή διμερών διασυννοριακών τραπεζικών καταθέσεων σε υπεράκτια κέντρα.

αντίκειται στην «αρχή του πλήρους ανταγωνισμού». Σύμφωνα με την αρχή αυτή ο καταλογισμός του κόστους θα πρέπει να υλοποιείται ακριβώς όπως θα συνέβαινε μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2016c)²⁸. Καθώς οι επιχειρήσεις αυτές μεταφέρουν τα κέρδη τους σε φορολογικούς παραδείσους, άλλοι φορολογούμενοι, όπως οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις (ΜΜΕ), αναλαμβάνουν δυσανάλογα βάρη. Κάτι τέτοιο αντίκειται στο στόχο της ΕΕ για παροχή ίσων ευκαιριών σε όλες τις επιχειρήσεις για οικονομική ανάπτυξη.

Πριν ακόμη γίνουν οι αποκαλύψεις Lux Leaks, η Επιτροπή είχε ξεκινήσει από το 2013 έρευνες σε κάποια κράτη μέλη για χρήση τεχνικών transfer pricing και συμφωνιών τύπου «tax ruling». Είχε ζητήσει μέχρι το τέλος του 2014 από όλα τα κράτη μέλη να της δώσουν πληροφορίες για τις πρακτικές που ακολουθούν όσον αφορά τις φορολογικές αποφάσεις, για τη νομοθεσία που τις πλαισιώνει και να συντάξουν σχετικό κατάλογο φορολογικών συμφωνιών από το 2010 έως το 2012. Διαπιστώθηκε ότι οι πρακτικές των κρατών διαφέρουν σημαντικά. Κάποια κράτη μέλη εξέδιδαν 1000 αποφάσεις κάθε χρόνο, ενώ κάποια άλλα (Βουλγαρία, Κροατία, Λετονία, Ελλάδα και Σλοβενία) ενημέρωσαν την Επιτροπή ότι δεν προσέφεραν καμία φορολογική συμφωνία transfer pricing την περίοδο αυτή. Η DG Competition (Directorate General for Competition) εξέτασε πάνω από 1000 φορολογικές αποφάσεις, ώστε άνοιξε επίσημες έρευνες για κάποιες περιπτώσεις, που περιγράφονται στην επόμενη ενότητα αναλυτικά. Οι έρευνες αυτές έχουν φέρει στο φως μεγάλα σκάνδαλα πολυεθνικών επιχειρήσεων που ακολουθούσαν επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό (DG Competition, 2016).

3.3.1 Περίπτωση των εταιριών FIAT και Starbucks

Τον Οκτώβριο του 2015 η Επιτροπή ανακοίνωσε ότι οι τιμές πώλησης ή αλλιώς «τιμές μεταβίβασης» προϊόντων και υπηρεσιών κατά τις ενδοομιλικές συναλλαγές του ομίλου Fiat και του ομίλου Starbucks δεν ανταποκρίνονται στις συνθήκες της αγοράς. Σύμφωνα με τις έρευνες της Επιτροπής που ξεκίνησαν από το 2014, οι εν λόγω

²⁸ «Τα κέρδη πρέπει να καταλογίζονται μεταξύ επιχειρήσεων ενός εταιρικού ομίλου και μεταξύ διαφόρων τμημάτων της ίδιας εταιρείας, κατά τρόπο που να αντικατοπτρίζει την οικονομική πραγματικότητα» (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2016c).

εταιρίες μετέφεραν τεχνητά τα κέρδη τους, ώστε να απολαμβάνουν τεράστια φορολογικά πλεονεκτήματα (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2015a).

Συγκεκριμένα, το 2008 η Ολλανδία εξέδωσε φορολογική απόφαση που μείωνε σημαντικά τη φορολογική υποχρέωση της Starbucks Manufacturing EMEA BV ("Starbucks Manufacturing") με δύο τρόπους. Καταρχήν, η εταιρία μπορούσε να αυξάνει τα έξοδα της πληρώνοντας πολύ υψηλό δικαίωμα χρήσης της τεχνογνωσίας φρύξης (καβουρδίσματος) του καφέ στην εταιρία Alki, που αποτελεί μέρος του ομίλου εγκατεστημένο στο Ηνωμένο Βασίλειο και δεν φορολογείται. Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι κανένα υποκατάστημα σε άλλη χώρα δεν πλήρωνε το παραπάνω δικαίωμα χρήσης της ίδιας τεχνογνωσίας. Κατά δεύτερον, η Starbucks Manufacturing μπορούσε να καταβάλλει πολύ υψηλότερη τιμή από την πραγματική για να αγοράζει πράσινους κόκκους καφέ από την Starbucks Coffee Trading SARL, με έδρα την Ελβετία. Αν ίσχυε η τιμή αυτή, τα κέρδη της Starbucks Manufacturing δε θα ήταν αρκετά ούτε καν για την πληρωμή της Alki. Έτσι, αυξάνοντας εικονικά τα έξοδα της, η εταιρία εξοικονόμησε από τη φορολογική της επιβάρυνση 20-30 εκατ. ευρώ, που η Επιτροπή έχει απαιτήσει πλέον από την Ολλανδία να ανακτήσει.



Εικόνα 7 Παράνομο Φορολογικό Πλεονέκτημα της Starbucks από την Ολλανδία
(Πηγή: Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2015a)

Όσον αφορά την περίπτωση της FIAT, αυτή είχε ιδρύσει θυγατρική στο Λουξεμβούργο με το όνομα “Fiat Finance and Trade” για την παροχή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών. Η θυγατρική μπορούσε να παρέχει ενδοομιλικά δάνεια στις υπόλοιπες εταιρίες αυτοκινήτων, ώστε μέσω της αποπληρωμής τους να μεταφέρονται σε αυτήν τα κέρδη τους. Εφόσον επρόκειτο για εταιρία χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών, για τη φορολόγηση της θα έπρεπε να χρησιμοποιηθεί η μέθοδος υπολογισμού που εφαρμόζεται στις τράπεζες. Ωστόσο, το 2012 εκδόθηκε μια φορολογική απόφαση από το Λουξεμβούργο, η οποία υπολόγιζε με ιδιαίτερα πολύπλοκο τρόπο το κεφάλαιο και την απόδοση του κεφαλαίου της “Fiat Finance and Trade” σε επίπεδα πολύ χαμηλότερα από την πραγματικότητα. Έτσι, η εταιρία αυτή κατέβαλε φόρους με βάση το πλαστό λογιστικό κεφάλαιο της και όχι το πραγματικό. Εξοικονόμησε 20 – 30 εκατ. ευρώ, που η Επιτροπή όπως και προηγουμένως, έχει απαιτήσει πλέον από το Λουξεμβούργο να ανακτήσει.



Εικόνα 8 Παράνομο Φορολογικό Πλεονέκτημα της Fiat από το Λουξεμβούργο
(Πηγή: Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2015a)

Το Λουξεμβούργο, η Ολλανδία και η FIAT προσέφυγαν στο Δικαστήριο της ΕΕ με στόχο να ακυρώσουν τις παραπάνω αποφάσεις της Επιτροπής. Η Starbucks έχει επίσης δηλώσει δημοσίως ότι προτίθεται να κάνει το ίδιο. Το Λουξεμβούργο και η FIAT υποστηρίζουν ότι η Επιτροπή με αυτές τις αποφάσεις παραβιάζει την αρχή

της ασφάλειας του δικαίου. Η FIAT συγκεκριμένα αναφέρει ότι η Επιτροπή δημιουργεί αβεβαιότητα και σύγχυση ως προς τις περιπτώσεις που μια φορολογική απόφαση είναι αντίθετη με τους κανόνες της ΕΕ περί κρατικών ενισχύσεων. Από την άλλη η Ολλανδία μεταξύ άλλων επισημαίνει ότι κακώς η Επιτροπή χρησιμοποίησε την *arm's length principle* και το γενικό φορολογικό σύστημα εταιριών ως σημείο αναφοράς για να αποφασίσει ότι υπήρξε παροχή πλεονεκτήματος στη Starbucks (MNE Tax, 2016).

3.3.2 Περίπτωση της εταιρίας Apple

Στην περίπτωση της εταιρίας Apple, όπως και στα προηγούμενα παραδείγματα, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή αποφάσισε ότι η εταιρία απολάμβανε ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς, κάτι που είναι παράνομο σύμφωνα με τους κανόνες της ΕΕ περί κρατικών ενισχύσεων. Συγκεκριμένα, η Ιρλανδία εξέδωσε δύο φορολογικές αποφάσεις τύπου «*tax ruling*» με βάση τις οποίες η εταιρία φορολογούνταν με πραγματικό συντελεστή από 1% το 2003 έως 0,005% το 2014 (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2016c).

Η μητρική Apple Inc στις ΗΠΑ διατηρούσε δύο θυγατρικές στην Ιρλανδία, την Apple Sales International και την Apple Operations Europe. Στην πρώτη καταχωρούνταν όλες οι πωλήσεις και τα σχετικά κέρδη των καταστημάτων της Ευρώπης. Σύμφωνα με τις φορολογικές αποφάσεις που εξέδωσε η Ιρλανδία το 1991 και το 2007, το μεγαλύτερο μέρος αυτών των κερδών μπορούσε να κατευθύνεται προς την «έδρα», η οποία δε διέθετε ούτε εγκαταστάσεις ούτε προσωπικό πουθενά και δεν υπόκειτο σε φορολόγηση. Τη μόνη της λειτουργία αποτελούσαν κάποιες συνεδριάσεις του Διοικητικού Συμβουλίου. Ένα μόνο μικρό μέρος των κερδών της Apple Sales International φορολογούνταν, ώστε για παράδειγμα το 2011 η εταιρία πλήρωσε φόρο 10 εκατ. ευρώ για κέρδη 16 δισ. ευρώ. Στην ίδια λογική κινούνταν και η Apple Operations Europe, που είχε αναλάβει ορισμένες γραμμές παραγωγής ηλεκτρονικών υπολογιστών, καταλογίζοντας το μεγαλύτερο μέρος των κερδών της στην «έδρα».

Η Επιτροπή, στις 30 Αυγούστου 2016, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι φορολογικές αποφάσεις τύπου «*tax ruling*» που εξέδωσε η Ιρλανδία ενέκριναν μια τεχνητή μεταφορά των κερδών, η οποία «δεν δικαιολογείται για κανένα πραγματικό ή οικονομικό λόγο». Επομένως, με στόχο να αποκαταστήσει την ίση μεταχείριση των

επιχειρήσεων, διέταξε την ανάκτηση φόρου 13 δις. ευρώ συν τόκους, που απέφυγε να καταβάλει η Apple για τα κέρδη που αδικαιολόγητα καταλόγιζε στην «έδρα» την περίοδο 2003 έως 2014.



Εικόνα 9 Παράνομο Φορολογικό Πλεονέκτημα της Apple από την Ιρλανδία

(Πηγή: Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2016c)

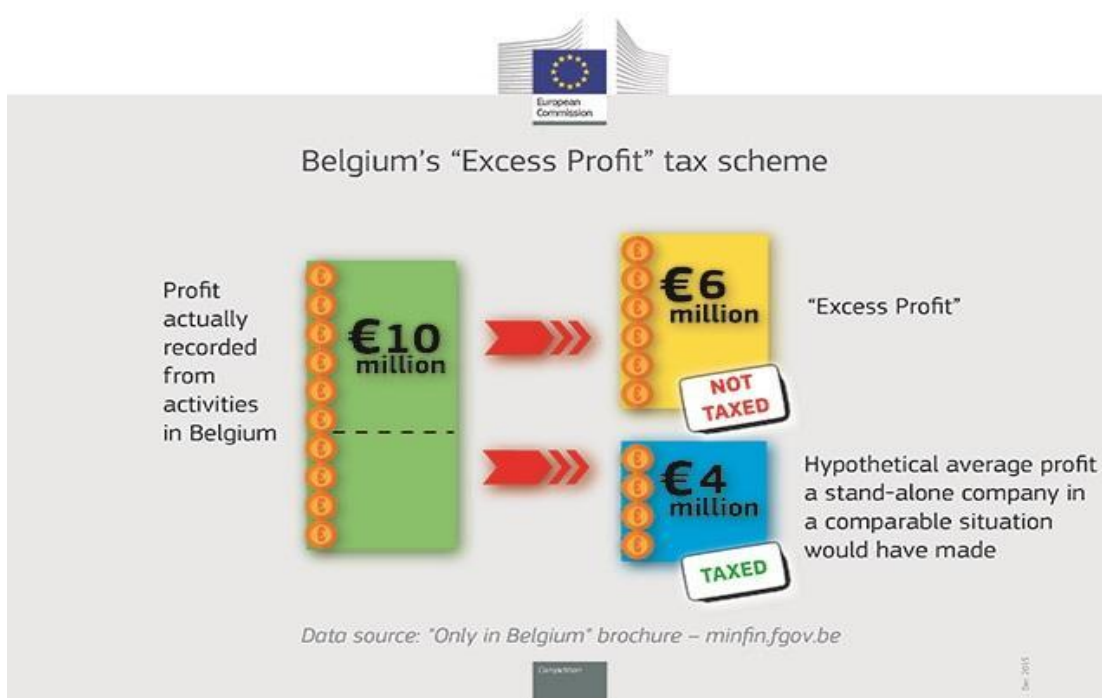
Το οφειλόμενο ποσό από την Apple θα μπορούσε να μειωθεί εάν και άλλα κράτη μέλη αξίωναν φορολόγηση από την εταιρία για την ίδια περίοδο. Επίσης θα μπορούσε να μειωθεί σε περίπτωση που απαιτούνταν υψηλότερη χρηματοδότηση της έρευνας και ανάπτυξης της αμερικάνικης μητρικής για το διάστημα αυτό, αφού πράγματι οι δύο θυγατρικές πραγματοποιούσαν για το σκοπό αυτό πληρωμές στη μητρική σε ετήσια βάση.

Η Apple και η Ιρλανδία άσκησαν έφεση εναντίον της απόφασης της Επιτροπής και σύμφωνα με δημοσίευμα του CNN Greece, το Υπουργείο Οικονομικών των ΗΠΑ δήλωσε απογοητευμένο με την απόφαση της ΕΕ (CNN, 2016). Οι Financial Times (2016) ανέφεραν τις πολιτικές αντιδράσεις, όπως αυτή του γεροϋσιαστή Charles Schumer που μίλησε για υφαρπαγή χρημάτων από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, με στόχευση στις επιχειρήσεις και τη φορολογική βάση των ΗΠΑ. Η Επίτροπος Ανταγωνισμού Margrethe Vestager δήλωσε πάντως ότι η έρευνα της υπόθεσης ήταν χρονοβόρα, όμως δομήθηκε με τέτοιο τρόπο, ώστε το δικαστήριο να δικαιώσει την

απόφαση της Επιτροπής. Η Ιρλανδία πάντως δεν προχώρησε στην ανάκτηση του ποσού, ώστε τον Οκτώβριο αυτού του έτους η Επιτροπή προσέφυγε στο Δικαστήριο εναντίον της Ιρλανδίας (European Commission, 2017).

3.3.3 Περίπτωση του βελγικού συστήματος φορολόγησης

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή τον Ιανουάριο του 2016 αποφάσισε ότι το βελγικό φορολογικό σύστημα «πλεοναζόντων κερδών» είναι παράνομο σύμφωνα με τους κανόνες της ΕΕ περί κρατικών ενισχύσεων (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2016d). Το σύστημα αυτό, που τέθηκε σε λειτουργία από το 2005, προέβλεπε τη σύγκριση των πραγματικών κερδών μιας πολυεθνικής με το μέσο όρο των κερδών μιας ανάλογης αυτόνομης εταιρίας. Για τη διαφορά που προέκυπτε όριζε φοροαπαλλαγή με βάση την ιδέα ότι τα «πλεονάζοντα κέρδη» πραγματοποιούνται επειδή οι πολυεθνικές έχουν την ικανότητα συνεργειών, οικονομιών κλίμακας κλπ. Το σύστημα «πλεοναζόντων κερδών» διαφημίστηκε με το σύνθημα «Μόνο στο Βέλγιο» προσελκύνοντας αρκετές πολυεθνικές με τις οποίες υπεγράφησαν ευνοϊκές φορολογικές συμφωνίες, ώστε να φορολογούνται συνήθως για λιγότερο από τα μισά πραγματικά κέρδη τους έως και το 10% αυτών.



Εικόνα 10 Βελγικό Φορολογικό Σύστημα «Πλεοναζόντων Κερδών»

(Πηγή: Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2016d)

Με βάση την έρευνα που διεξήγαγε από το Φεβρουάριο του 2015, η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το σύστημα «πλεοναζόντων κερδών» απέχει από «τη συνήθη πρακτική στο πλαίσιο του βελγικού δικαίου φορολόγησης των εταιρειών», παρέχοντας προτιμησιακή, επιλεκτική επιδότηση σε κάποιες πολυεθνικές. Επίσης έκρινε ότι το σύστημα δε συμφωνεί με την «αρχή του πλήρους ανταγωνισμού», γιατί ακόμη και εάν μπορούσε να θεωρηθεί ότι οι εταιρίες αυτές είχαν «πλεονάζοντα κέρδη», αυτά θα έπρεπε να κατανεμηθούν και να φορολογηθούν μεταξύ των εταιριών των ομίλων στα διάφορα κράτη μέλη και όχι να αφαιρούνται μονομερώς από τις βελγικές εταιρίες.

Η Επιτροπή ζήτησε, επομένως, την παύση εφαρμογής του παραπάνω συστήματος, του οποίου η λειτουργία είχε ήδη ανασταλεί από τις φορολογικές αρχές του Βελγίου από την έναρξη των ερευνών, ωστόσο συνεχίζονταν η εφαρμογή των ήδη υπογεγραμμένων συμφωνιών. Επίσης ζήτησε την ανάκτηση των φόρων από το Βέλγιο, ώστε να εξαλειφθεί το πλεονέκτημα που απολάμβαναν τουλάχιστον 35 πολυεθνικές εταιρίες με το συνολικό ποσό των ανακτώμενων φόρων να εκτιμάται στα 700 εκατ. ευρώ.

Το Βέλγιο προσέφυγε τον Μάρτιο του 2016 στο Ευρωπαϊκό Δικαστήριο προκειμένου να ακυρώσει την απόφαση της Επιτροπής. Στη συνέχεια ζήτησε προσωρινά μέτρα αναστολής της εφαρμογής των υποχρεώσεων που απορρέουν από την απόφαση της Επιτροπής μέχρι η υπόθεση να κριθεί στο Δικαστήριο. Υποστήριξε ότι η εφαρμογή της απόφασης θα μπορούσε να προκαλέσει απόσυρση επενδύσεων, άρα και ανεπανόρθωτη ζημιά στη βελγική οικονομία. Επιπλέον, εξήγησε ότι ο υπολογισμός και η είσπραξη των μη καταβληθέντων φόρων για την άμεση ανάκτηση που διέταξε η Επιτροπή, σε συνδυασμό με το κόστος της προετοιμασίας για τη δίκη, συνεπάγονται υπερβολικό διαχειριστικό κόστος για τις φορολογικές αρχές. Ωστόσο, το Γενικό Δικαστήριο απέρριψε το αίτημα προσωρινών μέτρων, αφού θεώρησε ότι το Βέλγιο δεν αιτιολόγησε κάποια εξαιρετική ή επείγουσα κατάσταση, ούτε έδωσε κατανοητά και με ακρίβεια την εικόνα του υπερβάλλοντος αυτού βάρους (MNE Tax, 2016a).

3.3.4 Περίπτωση της εταιρίας Amazon

Κατόπιν ερευνών που ξεκίνησαν από το 2014, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή αποφάσισε τον Οκτώβριο του 2017 ότι το Λουξεμβούργο παρείχε ευνοϊκή φορολογική συμφωνία

στην εταιρία Amazon από το 2003, σύμφωνα με τους κανόνες της ΕΕ περί κρατικών ενισχύσεων. Επομένως, ζήτησε την ανάκτηση του ποσού των 250 εκατ. ευρώ, που παράνομα η Amazon δεν κατέβαλε ως φορολογική υποχρέωση.

Συγκεκριμένα, στο Λουξεμβούργο λειτουργούν δύο εταιρίες του Ομίλου Amazon, η Amazon EU και η Amazon Europe Holding Technologies. Οι εργασίες της Amazon στην Ευρώπη οργανώθηκαν με τέτοιο τρόπο, ώστε να καταλογίζονται οι πωλήσεις (μαζί με τα κέρδη) από όλα τα κράτη μέλη στην Amazon EU στο Λουξεμβούργο. Η φορολογική συμφωνία της εταιρίας με το Λουξεμβούργο της επέτρεπε στη συνέχεια να μεταφέρει το μεγαλύτερο ποσοστό των κερδών της στην Amazon Europe Holding Technologies, η οποία δεν υπόκειται σε φόρο. Η εταιρία αυτή λειτουργούσε υπό τη νομική μορφή της ετερόρρυθμης εταιρίας χωρίς να ασκεί καμιά δραστηριότητα. Εισέπραττε μόνο δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας, που δεν δικαιολογούνταν από την οικονομική πραγματικότητα. Για τα κέρδη της φορολογούνταν μόνο οι εταίροι, που βρίσκονταν στις ΗΠΑ και μέχρι την έκδοση της απόφασης της Επιτροπής δεν είχαν ακόμη τακτοποιήσει την οφειλή τους. Με αυτόν τον τρόπο, τα φορολογητέα κέρδη της εταιρίας Amazon EU μειώθηκαν στο ένα τέταρτο των πραγματικών (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2017a)



Εικόνα 11 Επιλεκτικά φορολογικά οφέλη από το Λουξεμβούργο προς την Amazon (Πηγή: Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2017a)

Στο Λουξεμβούργο βρίσκονται επίσης σε εξέλιξη έρευνες της Επιτροπής για τις υποθέσεις McDonald's και GDF Suez, στις οποίες υπάρχει υποψία παράνομης φορολογικής συμφωνίας.

3.3.5 Ρόλος του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει η νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ) σχετικά με υποθέσεις φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής. Η κρίση του κατά κανόνα έχει υπάρξει θετική απέναντι στο δικαίωμα εγκατάστασης των εταιριών σε άλλο κράτος μέλος, προστατεύοντας τις θεμελιώδεις ελευθερίες του κοινού ευρωπαϊκού χώρου, δημιουργώντας όμως ταυτόχρονα ανάχωμα σε εθνικές προσπάθειες καταπολέμησης της μεταφοράς κερδών σε φορολογικούς παραδείσους (Φινοκαλιώτης, 2014: σελ.289-290).

Ωστόσο, το ΔΕΕ στις αποφάσεις του έχει αποσαφηνίσει ότι όταν φορολογικές διακρίσεις λειτουργούν ως κρατική ενίσχυση προς κάποιες επιχειρήσεις, αντίκεινται στο κοινοτικό δίκαιο περί υγιούς ανταγωνισμού. Συγκεκριμένα έχει επισημάνει ότι ενίσχυση δεν συνιστά μόνο θετική παροχή, όπως είναι η επιδότηση από κάποιο κράτος, αλλά και κάθε μορφής ελάφρυνση εξόδων που κανονικά θα επιβάρυναν μια επιχείρηση (υπό προϋποθέσεις). Σε αυτή τη λογική έχει κρίνει στο παρελθόν ότι και η χορήγηση φορολογικής απαλλαγής μπορεί να αποτελέσει κρατική ενίσχυση, οπότε η Ευρωπαϊκή Επιτροπή είναι αρμόδια να λάβει μέτρα σύμφωνα με το άρθρο 108 (ΣΛΕΕ) για την ανάκτηση της (Φινοκαλιώτης, 2014: σελ.218-221).

Μια πρόσφατη απόφαση του ΔΕΕ (ως ανώτατου Δικαστηρίου) το Δεκέμβριο του 2016 έχει δημιουργήσει προσδοκίες για τον τρόπο που θα αντιμετωπιστούν οι δίκες των περιπτώσεων που εξετάστηκαν παραπάνω. Η απόφαση αυτή αφορούσε ισπανικές εταιρίες για τις οποίες η Ευρωπαϊκή Επιτροπή εξέδωσε το 2009 και το 2011 αποφάσεις παραβίασης των κανόνων της ΕΕ περί κρατικών ενισχύσεων. Παρότι το Γενικό Δικαστήριο ακύρωσε τις αποφάσεις της Επιτροπής, το ΔΕΕ έκρινε διαφορετικά, παραπέμποντας τις υποθέσεις ξανά στο Γενικό Δικαστήριο. Σύμφωνα με δημοσίευμα του Reuters, η ευρύτερη προσέγγιση του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου ως προς τον ορισμό της κρατικής ενίσχυσης στην περίπτωση αυτή ίσως θα μπορούσε να

αποτελέσει ένδειξη της στάσης που θα κρατήσει στις επικείμενες δίκες των πολυεθνικών (Chee, 2016).

3.4 Πρόσφατες δράσεις της ΕΕ κατά της φοροαποφυγής

Το Μάρτιο του 2015 θεσπίστηκε²⁹ η αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών σχετικά με διασυνοριακές φορολογικές συμφωνίες τύπου «tax ruling» (BEPS Δράση 5) με έναρξη εφαρμογής από το 2017. Τον Οκτώβριο του 2015, αφού τέθηκαν στη διάθεση της Επιτροπής οι τελικές εκθέσεις του ΟΟΣΑ για τις 15 δράσεις κατά της BEPS (βλ. παράρτημα 1), προώθησε ένα σχέδιο δράσης, στο οποίο συμπεριέλαβε νέα πρόταση για την υιοθέτηση από τα κράτη μέλη κοινής ενοποιημένης βάσης φορολογίας εταιριών. Στο σχέδιο δράσης προσδιόρισε μέτρα για την επίτευξη μεγαλύτερης φορολογικής διαφάνειας, τόσο εντός της Ε.Ε. όσο και έναντι τρίτων χωρών. Στο πλαίσιο αυτό η Επιτροπή δημοσίευσε έναν πρώτο κατάλογο³⁰ μη συνεργάσιμων περιοχών φορολογικής δικαιοδοσίας τρίτων χωρών, με στόχο τη δημοσίευση του οριστικού καταλόγου έως το τέλος του 2017 (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2015).

Στην ανακοίνωση της COM (2016) 23 final η Επιτροπή σημείωσε κάποιες από τις πρωτοβουλίες που είχε ήδη αναλάβει. Μία από αυτές ήταν η ανανέωση της εντολής προς το Κοινό Φόρουμ για τον καθορισμό των τιμών μεταβίβασης (ΚΦΚΤΜ), καθώς έχει αποδειχθεί ιδιαίτερα αποτελεσματικό στο έργο του (BEPS Δράσεις 8-10). Άλλη πρωτοβουλία που ανέφερε ήταν η καθιέρωση μιας διαδικασίας παρακολούθησης μέσω της Ομάδας του Κώδικα Δεοντολογίας της εφαρμογής της νέας προσέγγισης «για τα ευνοϊκά προς τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας φορολογικά καθεστάτα». Επίσης επεσήμανε την πρωτοβουλία των Υπουργών Οικονομικών της ΕΕ για την ένταξη μιας «νέας ρήτρας κατά των καταχρήσεων στην οδηγία για τους τόκους και τα δικαιώματα».

Για την πάταξη της φοροαποφυγής ανήγγειλε δέσμη μέτρων στην οποία εντάσσονται οι παρακάτω πρωτοβουλίες που θα αναλυθούν πιο αναλυτικά στη συνέχεια:

- Πρόταση οδηγίας για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής

²⁹ Οδηγία 2015/2376/ΕΕ

³⁰ https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2016-09-15_scoreboard-indicators.pdf

- Σύσταση σχετικά με ζητήματα φορολογικών συμβάσεων
- Πρόταση οδηγίας για την εφαρμογή της δράσης G20/ΟΟΣΑ για την υποβολή εκθέσεων ανά χώρα (CbCR)
- Ανακοίνωση σχετικά με την εξωτερική στρατηγική

3.4.1 Οδηγία για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής

Τον Ιούλιο του 2016 εκδόθηκε η 2016/1164/ΕΕ οδηγία³¹ «για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς»³² οι οποία περιλάμβανε κάποιους γενικούς κανόνες κατά της BEPS, όπως περιγράφονται συνοπτικά παρακάτω.

Περιορισμοί στη δυνατότητα έκπτωσης των τόκων (BEPS Δράση 4)

Τα ευρωπαϊκά όργανα έλαβαν υπόψη ότι υπάρχει αυξανόμενη τάση μετατόπισης κερδών μέσω υπερβολικών πληρωμών τόκων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, με στόχο τη μείωση της συνολικής φορολογικής οφειλής τους. Προκειμένου να αποφεύγονται τέτοιες πρακτικές το άρθρο 4 της οδηγίας έθεσε περιορισμό ως προς το ποσοστό των κερδών προ τόκων, φόρων, απομείωσης και αποσβέσεων (Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization - EBITDA) του φορολογουμένου που μπορεί να εκπίπτει ως υπερβαίνον κόστος δανεισμού³³. Συγκεκριμένα ορίστηκε ότι μπορεί να εκπίπτει κατά τη φορολογική περίοδο στην οποία πραγματοποιείται έως ποσοστό 30% EBITDA του φορολογουμένου, που μπορεί να υπολογίζεται με βάση τα αποτελέσματα όλων των μελών ενός ομίλου.

Επίσης, για να περιοριστεί ο διοικητικός φόρτος και το κόστος της συμμόρφωσης με τους κανόνες της οδηγίας, τέθηκε κανόνας «περί ασφαλούς λιμένα», ώστε οι καθαροί τόκοι να εκπίπτουν μέχρι ενός ορισμένου ποσού, που ορίστηκε στα 3.000.000€ για

³¹ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164&from=EL>

³² Η οδηγία περιορίστηκε σε γενικές διατάξεις, αφού θεωρήθηκε ότι τα κράτη μέλη βρίσκονται σε καλύτερη θέση να εξειδικεύσουν και να εφαρμόσουν τους κανόνες σύμφωνα με το δικό τους φορολογικό σύστημα έως τις 31 Δεκεμβρίου 2018.

³³ Σύμφωνα με τους ορισμούς της οδηγίας «υπερβαίνον κόστος δανεισμού» είναι το ποσό κατά το οποίο το εκπιπτόμενο κόστος δανεισμού ενός φορολογουμένου υπερβαίνει τα φορολογητέα έσοδα από τόκους και άλλα οικονομικώς ισοδύναμα φορολογητέα έσοδα τα οποία προσπορίζεται ο φορολογούμενος.

ολόκληρο τον όμιλο. Ακόμη, η οδηγία πρότεινε στα κράτη μέλη να χρησιμοποιήσουν στοχευμένους κανόνες κατά της δανειοδοτικής χρηματοδότησης εντός ομίλων και κυρίως κανόνες σχετικά με την επάρκεια των ιδίων κεφαλαίων των εταιριών (κανόνες περί υποκεφαλαιοποίησης).

Γενικός κανόνας απαγόρευσης των καταχρήσεων

Εντός της Ένωσης αναγνωρίζεται το δικαίωμα του φορολογουμένου να επιλέγει την πιο αποτελεσματική από φορολογική άποψη δομή για τις εμπορικές υποθέσεις του. Ωστόσο, σε περίπτωση μη γνήσιων διευθετήσεων που αποσκοπούν στην απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος, που ματαιώνει το αντικείμενο ή το σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων, τα κράτη μέλη θα πρέπει να προβλέπουν ποινές, σύμφωνα με τους γενικούς κανόνες απαγόρευσης των καταχρήσεων (ΓΚΑΚ). Σύμφωνα με το άρθρο 6 της οδηγίας «μια διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων θεωρείται μη γνήσια στον βαθμό που δεν τίθεται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα». Οι ΓΚΑΚ έρχονται λοιπόν να συμπληρώσουν κενά της νομοθεσίας, εκεί όπου δεν υπάρχουν ειδικοί κανόνες για την πάταξη καταχρηστικών πρακτικών φορολογικού σχεδιασμού.

Κανόνες για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες (BEPS Δράση 3)

Στο άρθρο 8 της οδηγίας ορίστηκε ότι όταν μια οντότητα ή μόνιμη εγκατάσταση αντιμετωπίζεται ως ελεγχόμενη αλλοδαπή εταιρεία³⁴, το κράτος μέλος του φορολογουμένου συμπεριλαμβάνει στη φορολογική βάση συγκεκριμένες κατηγορίες μη διανεμηθέντος εισοδήματος της οντότητας ή της μόνιμης εγκατάστασης (για παράδειγμα από τόκους, δικαιώματα, μερίσματα, χρηματοδοτική μίσθωση, από ασφαλιστικές, τραπεζικές και άλλες χρηματοοικονομικές δραστηριότητες κ.α.), καθώς και εισοδήματος που προέκυψε από μη γνήσιες διευθετήσεις που αποβλέπουν στην

³⁴ Σύμφωνα με την οδηγία «το κράτος μέλος του φορολογουμένου αντιμετωπίζει μια οντότητα ή μόνιμη εγκατάσταση, τα κέρδη της οποίας δεν φορολογούνται ή απαλλάσσονται του φόρου στο εν λόγω κράτος μέλος, ως ελεγχόμενη αλλοδαπή εταιρεία, όταν πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις: α) στην περίπτωση οντότητας, ο φορολογούμενος μόνος του ή από κοινού με τις συνδεδεμένες με αυτόν επιχειρήσεις κατέχει άμεση ή έμμεση συμμετοχή σε ποσοστό άνω του 50 τοις εκατό των δικαιωμάτων ψήφου ή έχει την άμεση ή έμμεση κυριότητα επί ποσοστού άνω του 50 τοις εκατό του κεφαλαίου ή δικαιούται να εισπράττει ποσοστό άνω του 50 τοις εκατό των κερδών της εν λόγω οντότητας και β) η πραγματική εταιρική φορολογία που καταβάλλει για τα κέρδη της οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση είναι χαμηλότερη από τη διαφορά μεταξύ του εταιρικού φόρου που θα είχε εισπραχθεί από την οντότητα ή τη μόνιμη εγκατάσταση υπό το εφαρμοστέο σύστημα φορολογίας των εταιριών στο κράτος μέλος του φορολογουμένου και της πραγματικής εταιρικής φορολογίας που καταβάλλει για τα κέρδη της οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση».

απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος. Αυτό θα έχει σαν αποτέλεσμα την επιστροφή εισοδήματος που μεταφέρθηκε σε ελεγχόμενη θυγατρική με χαμηλή φορολογία προς τη μητρική της εταιρία, ώστε η τελευταία να φορολογηθεί κανονικά για το εισόδημα αυτό στη φορολογική της κατοικία.

Κανόνες για ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων³⁵ (BEPS Δράση 2)

Οι ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών προκύπτουν από το νομικό χαρακτηρισμό πληρωμών ή οντοτήτων που εκδηλώνεται κατά τη συνεργασία μεταξύ των νομικών συστημάτων δύο δικαιοδοτικών οργάνων διαφορετικών κρατών στα οποία λειτουργούν συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Οι επιπτώσεις αυτών των ασυμφωνιών είναι συχνά η διπλή έκπτωση (δηλαδή έκπτωση σε καθένα από τα δύο κράτη) ή η μείωση του εισοδήματος σε ένα κράτος χωρίς η διαφορά να καταχωρείται στη φορολογική βάση του άλλου. Για να εξουδετερωθούν οι ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων, ορίστηκε στο άρθρο 9 της οδηγίας ότι σε περίπτωση διπλής έκπτωσης, «η έκπτωση θα χορηγείται μόνο στο κράτος μέλος που έχει την πηγή της πληρωμής» και ότι σε περίπτωση έκπτωσης χωρίς καταχώρηση, «το κράτος μέλος του πληρωτή μπορεί να αρνείται την έκπτωση των εν λόγω πληρωμών». Με την τροποποίηση της εν λόγω οδηγίας³⁶ το Μάιο του 2017 επεκτάθηκε το πεδίο εφαρμογής της στις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων στις οποίες εμπλέκονται τρίτες χώρες, με ημερομηνία εφαρμογής από τον Ιανουάριο του 2020

3.4.2 Σύσταση της Επιτροπής σχετικά με την εφαρμογή μέτρων κατά της κατάχρησης των φορολογικών συμβάσεων (BEPS Δράσεις 6 και 7)

Κάποια κράτη μέλη συνάπτουν φορολογικές συμβάσεις για την κατανομή των δικαιωμάτων φορολόγησης μεταξύ τους και την αποφυγή διπλής φορολόγησης. Σε κάποιες περιπτώσεις όμως δημιουργούνται ευκαιρίες για μη επιβολή ή μείωση της φορολογίας μέσα από την αναζήτηση της ευνοϊκότερης φορολογικής σύμβασης

³⁵ Σύμφωνα με τον Κανονισμό 1071/2013 της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας τα υβριδικά μέσα είναι διαπραγματεύσιμα μέσα που ενέχουν συνδυασμό στοιχείων χρέους και παραγώγων, τα οποία περιλαμβάνουν: i) διαπραγματεύσιμα μέσα δανεισμού που περιέχουν ενσωματωμένα παράγωγα ii) διαπραγματεύσιμα μέσα, η αξία εξόφλησης ή/και το τοκομερίδιο των οποίων συνδέονται με την εξέλιξη ενός υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου αναφοράς, της τιμής ενός περιουσιακού στοιχείου ή άλλου δείκτη αναφοράς στη διάρκεια ζωής του μέσου.

³⁶ Πρόταση Οδηγίας COM(2016) 687

(treaty shopping) ή άλλων καταχρηστικών στρατηγικών. Για αυτό και η Επιτροπή με τη σύσταση³⁷ της C(2016) 271 final υπέδειξε μέτρα για την αντιμετώπιση της κατάχρησης των φορολογικών συμβάσεων. Συγκεκριμένα πρότεινε την υιοθέτηση του γενικού κανόνα κατά της φοροαποφυγής «με βάση δοκιμή κύριου σκοπού³⁸», σύμφωνα με τον οποίο το κράτος μέλος μπορεί να επιφυλάσσεται σχετικά με τους όρους της φορολογικής σύμβασης σε περίπτωση μη γνήσιων οικονομικών δραστηριοτήτων.

3.4.3 Οδηγία για την υποβολή εκθέσεων ανά χώρα – CbCR (BEPS Δράση 13)

Με στόχο την αυξημένη διαφάνεια το Μάιο του 2016 η οδηγία 2016/881/ΕΕ τροποποίησε την οδηγία 2011/16/ΕΕ για τη διοικητική συνεργασία. Η νέα οδηγία απαίτησε από τους ομίλους Πολυεθνικών Εταιριών με παγκόσμια έσοδα άνω των 750 εκατ. ευρώ να δημοσιοποιούν εκθέσεις ανά χώρα, σε ετήσια βάση και για κάθε περιοχή φορολογικής δικαιοδοσίας στην οποία δραστηριοποιούνται επιχειρηματικά. Δηλαδή, οφείλουν να δηλώνουν πού πραγματοποιούν κέρδη και πού καταβάλλουν φόρους στην ΕΕ, αναφέροντας το ποσό των εσόδων, το κέρδος προ φόρου εισοδήματος, τον καταβληθέντα και τον οφειλόμενο φόρο εισοδήματος, τον αριθμό των εργαζομένων, το μετοχικό κεφάλαιο, τα συσσωρευμένα κέρδη και τα υλικά περιουσιακά στοιχεία σε κάθε περιοχή φορολογικής δικαιοδοσίας τους. Η κοινοποίηση των πληροφοριών θα πρέπει να γίνεται ηλεκτρονικά μέσω του δικτύου CCN³⁹, για το οποίο εγκρίθηκαν οι αναγκαίες ρυθμίσεις αναβάθμισης του. Για να εξασφαλιστεί ο θεμιτός ανταγωνισμός οι ίδιοι κανόνες ισχύουν και για τις μη

³⁷ <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/3/2016/EL/3-2016-271-EL-F1-1.PDF>

³⁸ Σύμφωνα με τη σύσταση, στο πλαίσιο της εφαρμογής του υποδείγματος που προβλέπεται στο μοντέλο φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ, τα κράτη μέλη ενθαρρύνονται να προσθέτουν στις εν λόγω συμβάσεις την ακόλουθη τροποποίηση: «Με την επιφύλαξη των άλλων διατάξεων της παρούσας σύμβασης, ένα όφελος βάσει της παρούσας σύμβασης δεν χορηγείται όσον αφορά ένα στοιχείο του εισοδήματος ή του κεφαλαίου, αν είναι εύλογο να συναχθεί το συμπέρασμα, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα σχετικά πραγματικά περιστατικά και τις περιστάσεις, ότι η λήψη του εν λόγω οφέλους ήταν ένας από τους κύριους σκοπούς οποιουδήποτε διακανονισμού ή συναλλαγής που οδήγησε άμεσα ή έμμεσα στο εν λόγω όφελος, εκτός αν αποδειχθεί ότι ο εν λόγω διακανονισμός ή συναλλαγή αντικατοπτρίζει μια γνήσια οικονομική δραστηριότητα ή ότι η χορήγηση του εν λόγω οφέλους υπό τις συνθήκες αυτές θα ήταν σύμφωνη με το αντικείμενο και τον σκοπό των σχετικών διατάξεων της παρούσας σύμβασης.»

³⁹ Common Communication Network (CCN): η κοινή πλατφόρμα που βασίζεται στο Κοινό Δίκτυο Επικοινωνιών, το οποίο έχει αναπτυχθεί από την Ένωση για την εξασφάλιση όλων των διαβιβάσεων με ηλεκτρονικά μέσα μεταξύ των αρμόδιων τελωνειακών και φορολογικών αρχών.
<http://ec.europa.eu/dpo-register/details.htm?id=38087>

ευρωπαϊκές πολυεθνικές εταιρείες που αναπτύσσουν επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ευρώπη. Προθεσμία συμμόρφωσης για τα κράτη μέλη ορίστηκε η 4 Ιουνίου 2017.

3.4.4 Ανακοίνωση σχετικά με την εξωτερική στρατηγική

Η Επιτροπή, λαμβάνοντας υπόψη την επιδίωξη κάποιων εταιριών να μετατοπίζουν τα κέρδη τους αφορολόγητα έξω από την ενιαία αγορά, με την ανακοίνωση της COM(2016) 24 final πρότεινε ένα νέο πλαίσιο εξωτερικής στρατηγικής της ΕΕ για την πραγματική φορολόγηση. Ήδη με σύσταση που είχε εκδώσει το 2012 παρότρυνε τα κράτη μέλη να χρησιμοποιούν ως κριτήρια αξιολόγησης των φορολογικών καθεστώτων των τρίτων χωρών τη διαφάνεια, την ανταλλαγή πληροφοριών και το θεμιτό φορολογικό ανταγωνισμό, ώστε να εφαρμόζουν αντίμετρα όταν το κρίνουν απαραίτητο. Σύμφωνα με τα νέα δεδομένα, όσον αφορά στη διαφάνεια, σχεδόν 100 περιοχές δεσμεύτηκαν να εφαρμόσουν έως το 2018 το νέο παγκόσμιο πρότυπο για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών του ΟΟΣΑ.

Η Επιτροπή ανακοίνωσε, επομένως, επικαιροποιημένα τα βασικά στοιχεία της ρήτηρας χρηστής διακυβέρνησης (βλ. Παράρτημα 5) που προστίθεται σε συμφωνίες μεταξύ της ΕΕ και τρίτων χωρών και περιφερειών και πρότεινε τη χρήση σε αυτές διατάξεων περί κρατικών ενισχύσεων για τη διασφάλιση ισότιμων όρων ανταγωνισμού. Οι διατάξεις περί κρατικών ενισχύσεων θα μπορούσαν να περιορίσουν τη στρέβλωση που προκύπτει από προνομιακά φορολογικά καθεστώτα, διοικητικές πρακτικές ή επιμέρους φορολογικές συμφωνίες τύπου «tax ruling».

Η ΕΕ έχει αναπτύξει μια διαδικασία αξιολόγησης και σύνταξης καταλόγου⁴⁰ τρίτων χωρών που δεν πληρούν τα πρότυπα χρηστής διακυβέρνησης. Τόνισε την ανάγκη άμεσης συμφωνίας των κρατών μελών ως προς την «παρακράτηση του φόρου στην πηγή και αδυναμία εκπτώσεως του κόστους για συναλλαγές που πραγματοποιούνται μέσω περιοχών δικαιοδοσίας εγγεγραμμένων στον κατάλογο». Επίσης, πρότεινε την ενσωμάτωση των επικαιροποιημένων ενωσιακών προτύπων θεμιτού φορολογικού

⁴⁰ Η ΕΕ έχει δημοσιεύσει «πανευρωπαϊκό κατάλογο» χωρών που δεν πληρούν τα πρότυπα χρηστής διακυβέρνησης σε διαδραστικό διαδικτυακό χάρτη που επικαιροποιείται κάθε 12 μήνες https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/tax-good-governance/tax-good-governance-world-seen-eu-countries_en?wtdebug=true

ανταγωνισμού στο δημοσιονομικό κανονισμό της ΕΕ (άρθρο 140, παρ.4), που απαγορεύει να επενδύονται πόροι των ταμείων της ΕΕ σε οντότητες τρίτων χωρών, που δεν συμμορφώνονται με τα διεθνή πρότυπα φορολογικής διαφάνειας.

Γενικότερα η ΕΕ έχει προωθήσει τη συμμετοχή των αναπτυσσόμενων χωρών στον καθορισμό διεθνών φορολογικών προτύπων, ασκώντας πίεση για διεθνή διάλογο και συντονισμό χωρίς αποκλεισμούς (με συμμετοχή της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, του ΔΝΤ, του ΟΟΣΑ, του ΟΗΕ και της Παγκόσμιας Τράπεζας), προσφέροντας άμεση τεχνική βοήθεια και προχωρώντας στη σύναψη προγραμμάτων εταιρικής σχέσης⁴¹. Έχει επίσης προσφέρει σημαντική βοήθεια για τη βελτίωση των φορολογικών τους συστημάτων⁴².

3.5 Πρόταση του 2017 για πρόσθετες υποχρεώσεις ανταλλαγής πληροφοριών (BEPS Δράση 12)

Μετά τη διαρροή των εγγράφων του Παναμά έγινε άκρως αντιληπτός ο ρόλος κάποιων ενδιάμεσων εταιριών (όπως τράπεζες, λογιστικά γραφεία, εταιρίες ορκωτών ελεγκτών, δικηγορικά γραφεία) που υποστηρίζουν τους πελάτες τους στη χάραξη επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού. Υπό τις οδηγίες τους μεταφέρονται χρήματα σε υπεράκτιες χώρες και ιδρύονται εικονικές εταιρίες σε φορολογικούς παραδείσους. Στις εταιρίες αυτές εμφανίζονται κάποιοι διαχειριστές ως εντολοδόχοι, ενώ η ταυτότητα των πραγματικών δικαιούχων αποκρύπτεται.

⁴¹ Παράδειγμα σύναψης εταιρικής σχέσης της ΕΕ με αναπτυσσόμενες χώρες αποτελεί η συμφωνία του Κοτονού, που έχει υπογραφεί από το 2000 και στο πλαίσιο αναθεώρησης της έχει συμπεριλάβει διατάξεις που αφορούν τη χρηστή φορολογική διακυβέρνηση και τις φορολογικές μεταρρυθμίσεις στα κράτη ΑΚΕ (79 χώρες που βρίσκονται σε Αφρική, Καραϊβική και Ειρηνικό). Οι δράσεις της συμφωνίας αυτής χρηματοδοτούνται από το Ευρωπαϊκό Ταμείο Ανάπτυξης (ΕΤΑ). <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/HTML/?uri=LEGISSUM:r12101&from=EL>

⁴² Η ΕΕ έχει στηρίξει τις αναπτυσσόμενες χώρες στη μεταρρύθμιση των δημόσιων οικονομικών τους, με στόχο την καταπολέμηση της φοροαποφυγής, της φοροδιαφυγής και των παράνομων χρηματοδοτικών ροών, παρέχοντας τους οικονομική βοήθεια της τάξης των 140 εκατομμυρίων ευρώ ετησίως. Μάλιστα, στο Πρόγραμμα Δράσης της Αντίς Αμπέμπα, με στόχο την αύξηση της αναπτυξιακής βοήθειας για τη φοροδοτική ικανότητα, τον Ιούλιο του 2015, η Επιτροπή και άλλοι διεθνείς εταίροι δεσμεύτηκαν να διπλασιαστεί αυτή η οικονομική βοήθεια. <http://www.addstaxinitiative.net/>.

Η Επιτροπή με την πρόταση οδηγίας COM(2017) 335 final⁴³ που κατέθεσε τον Ιούνιο του 2017 πρότεινε την επιβολή υποχρέωσης στους ενδιάμεσους να ενημερώνουν τις φορολογικές αρχές για ρυθμίσεις των πελατών τους που έχουν ως στόχο τη φοροαποφυγή. Στόχος της Επιτροπής είναι οι ρυθμίσεις αυτές να γίνονται γνωστές στα κράτη μέλη πριν την εφαρμογή τους, ώστε να μπορούν να αντιλαμβάνονται άμεσα τον κίνδυνο και να καλύπτουν τυχόν νομοθετικά κενά. Οι πληροφορίες που θα αποκτώνται από τους ενδιάμεσους θα ανταλλάσσονται μάλιστα αυτόματα με τις φορολογικές διοικήσεις των άλλων κρατών μελών.

⁴³ Η πρόταση οδηγίας COM(2017) 335 final τροποποιεί την οδηγία 2011/16/ΕΕ σχετικά με την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών.

Κεφάλαιο Τέταρτο

Αξιολόγηση των δράσεων της ΕΕ κατά της φοροδιαφυγής – Συμπεράσματα

4.1 Αξιολόγηση της φορολογικής πολιτικής της ΕΕ στο ΦΠΑ

Η φορολογική εναρμόνιση των κρατών μελών στην έμμεση φορολογία έχει κάνει αποφασιστικά βήματα μετά την ίδρυση της κοινής αγοράς. Η αρχή της φορολόγησης στη χώρα προορισμού για το ενδοκοινοτικό εμπόριο προβλημάτιζε πάντα την Κοινότητα, δεδομένου ότι η φορολόγηση στη χώρα προέλευσης θα σήμαινε πολιτικά την οριστική εξάλειψη των εσωτερικών φορολογικών συνόρων, όπως συμβαίνει στις ΗΠΑ. Παρόλα αυτά, όπως έχει αναφερθεί, η Επιτροπή έχει ανακοινώσει ότι η αρχή φορολόγησης στη χώρα προορισμού θα αποτελεί και το οριστικό καθεστώς στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές. Η απόφαση αυτή είναι εύλογη, καθώς υπάρχουν σημαντικές αποκλίσεις στους φορολογικούς συντελεστές των κρατών μελών (όπως φαίνεται στον Πίνακα 1) σε μια ευρωπαϊκή κοινότητα που απέχει αρκετά από το βαθμό ολοκλήρωσης των ΗΠΑ. Η αρχή της φορολόγησης στη χώρα προέλευσης θα προϋπέθετε άλλωστε μεγαλύτερη δημοσιονομική ενοποίηση, ώστε να μην επωφελούνται οι βιομηχανικές χώρες εις βάρος των καταναλωτικών χωρών προορισμού (Αναστασόπουλος & Φορτσάκης, 2003: σελ.412).

Member States	Code	Super-reduced Rate	Reduced Rate	Standard Rate	Parking Rate
Belgium	BE	-	6 / 12	21	12
Bulgaria	BG	-	9	20	-
Czech Republic	CZ	-	10 / 15	21	-
Denmark	DK	-	-	25	-
Germany	DE	-	7	19	-
Estonia	EE	-	9	20	-
Ireland	IE	4.8	9 / 13,5	23	13.5
Greece	EL	-	6 / 13	24	-
Spain	ES	4	10	21	-
France	FR	2.1	5,5 / 10	20	-
Croatia	HR	-	5 / 13	25	-
Italy	IT	4	5 / 10	22	-
Cyprus	CY	-	5 / 9	19	-
Latvia	LV	-	12	21	-
Lithuania	LT	-	5 / 9	21	-
Luxembourg	LU	3	8	17	14
Hungary	HU	-	5 / 18	27	-
Malta	MT	-	5 / 7	18	-
Netherlands	NL	-	6	21	-
Austria	AT	-	10 / 13	20	13
Poland	PL	-	5 / 8	23	-
Portugal	PT	-	6 / 13	23	13
Romania	RO	-	5 / 9	19	-
Slovenia	SI	-	9.5	22	-
Slovakia	SK	-	10	20	-
Finland	FI	-	10 / 14	24	-
Sweden	SE	-	6 / 12	25	-
United Kingdom	UK	-	5	20	-

Πίνακας 1 Συντελεστές ΦΠΑ(%) στα κράτη μέλη

(Πηγή: European Commission, 2017a)

Η πρόταση της Επιτροπής για κανονική καταβολή του ΦΠΑ κατά τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές αναμένεται να περιορίσει τις ευκαιρίες φοροδιαφυγής. Για την επίτευξη του νέου συστήματος ΦΠΑ η Επιτροπή έχει σκοπό να εφαρμόσει τη δοκιμασμένη μέθοδο υπηρεσίας μιας στάσης που έχει δώσει ως τώρα ενθαρρυντικά αποτελέσματα στις τηλεπικοινωνίες και στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες, άρα βρίσκεται στη σωστή κατεύθυνση (Michalik, 2017). Η αξιοποίηση των ΤΠΕ και η αυτοματοποίηση αποτελούν άλλωστε την καλύτερη ανταπόκριση στις ταχέως εξελισσόμενες μεθόδους φοροδιαφυγής, όπως έχει αποδειχθεί και από εθνικά μέτρα.

Παρότι όμως η Επιτροπή ανήγγειλε την προετοιμασία νομοθεσίας για ένα τέτοιο σύστημα ΦΠΑ, δεν έχει ακόμη καταθέσει κάποια πρόταση στο Συμβούλιο, το οποίο θα πρέπει ομόφωνα να την εγκρίνει, προκειμένου να προχωρήσει. Έγκριση περιμένει επίσης και η οδηγία «σχετικά με την καταπολέμηση, μέσω του ποινικού δικαίου, της απάτης εις βάρος των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης». Αυτό σημαίνει ότι γίνονται μεγάλα βήματα για την αντιμετώπιση του προβλήματος της φοροδιαφυγής, όμως φαίνεται ότι χρειάζονται χρόνο. Η υλοποίηση του νέου συστήματος είναι σημαντικό ότι δε συνεπάγεται υπερβάλλον κόστος συμμόρφωσης για τις επιχειρήσεις, απαιτεί όμως ενίσχυση της συνεργασίας σε ευρωπαϊκό επίπεδο ώστε να εισπράττεται ο ΦΠΑ από τα κράτη μέλη προέλευσης και να αποδίδεται στα κράτη μέλη προορισμού.

Πέρα από τις μεταρρυθμίσεις στη φορολόγηση ΦΠΑ που απαιτούν χρόνο, η Επιτροπή πρότεινε το βραχυπρόθεσμο μέτρο του γενικευμένου μηχανισμού αντιστροφής της επιβάρυνσης. Το μέτρο αυτό αναγνωρίζεται από τον ΟΟΣΑ (2016: σελ. 34) ως αποτελεσματικό για την καταπολέμηση της φορολογικής απάτης ΜΤΙC. Ήδη χρησιμοποιείται από 22 κράτη μέλη, αφού εξασφαλίζει ότι οι αφανείς έμποροι δε μπορούν να εισπράττουν πλέον το ΦΠΑ χωρίς να τον αποδίδουν, αλλά και οι πελάτες τους δε μπορούν να ζητούν πίστωση ΦΠΑ από τις φορολογικές αρχές για εισροή προμηθειών χωρίς πράγματι αυτός να έχει καταβληθεί. Ωστόσο, θα πρέπει να χρησιμοποιείται με προσοχή, καθώς μπορεί να προκύψει ένα νέο είδος απάτης, όπως σημείωσε η ίδια η Επιτροπή στην ανακοίνωση της, ώστε απατεώνες να παρουσιάζονται ως υποκείμενοι στο φόρο για να αποκτήσουν αγαθά χωρίς ΦΠΑ, τα οποία όμως θα προορίζουν για τελική κατανάλωση.

Ταυτόχρονα επιτρέπει σε όσους επιδιώκουν την απάτη να αναζητήσουν το κράτος μέλος όπου δεν θα εφαρμόζεται ΓΜΑΕ, επομένως το μέτρο μπορεί να αποδειχθεί σε κάποιες περιπτώσεις ανεπαρκές. Για το λόγο αυτό το ΕΕΣ στην ειδική έκθεση του (2016) είχε προτείνει η εφαρμογή ΓΜΑΕ να γίνεται από όλα τα κράτη μέλη για τα προϊόντα και υπηρεσίες υψηλού κινδύνου απάτης. Τέλος, προκειμένου να εγκριθεί η εφαρμογή του από την Επιτροπή, χρησιμοποιείται ως κριτήριο ο βαθμός στον οποίο αντιμετωπίζει απάτη το συγκεκριμένο κράτος μέλος που υποβάλλει το αίτημα. Το πρόβλημα όμως είναι ότι δε δημοσιεύουν όλα τα κράτη μέλη πληροφορίες μέτρησης της ενδοκοινοτικής απάτης στο ΦΠΑ, ώστε να πρέπει να χρησιμοποιούνται τελικά

άλλες παράμετροι για την εκτίμηση της έκθεσης της χώρας σε κίνδυνο απάτης (OECD, 2016).

4.1.1 Προβλήματα στη διοικητική συνεργασία

Η συνεργασία μεταξύ των κρατών μελών φαίνεται να παρουσιάζει προβλήματα, σύμφωνα με δελτίο τύπου του ΕΕΣ (European Court of Auditors, 2016), κατόπιν επισκέψεων του στη Γερμανία, στην Ιταλία, στην Ουγγαρία, στη Λετονία και στο Ηνωμένο Βασίλειο. Σύμφωνα με τα συμπεράσματα του, για τους φόρους που επιβάλλονται δε γίνονται σταυροειδείς έλεγχοι με τα διαθέσιμα φορολογικά δεδομένα στα περισσότερα κράτη μέλη. Ταυτόχρονα, παρουσιάζονται προβλήματα στην ακρίβεια, στην πληρότητα και στην επικαιροποίηση των πληροφοριών που ανταλλάσσονται μεταξύ των κρατών μελών.

Επιπλέον, παρατηρείται έλλειψη συνεργασίας και επικαλύψεις μεταξύ διοικητικών, δικαστικών και αστυνομικών αρχών, ενώ η OLAF και η Europol δεν έχουν πρόσβαση στα δεδομένα που ανταλλάσσονται. Όπως δήλωσε ο διευθυντής της OLAF κ. Kessler (OLAF, 2017b)⁴⁴, τα εργαλεία που έχει η OLAF στη διάθεση της πρέπει να εκσυγχρονιστούν, ώστε να μπορεί να εξετάζει πιθανές παράνομες χρηματοοικονομικές ροές, να παρακολουθεί τη διαδρομή του χρήματος σε ολόκληρη την αλυσίδα απάτης και να έχει πρόσβαση στις εγκαταστάσεις των ύποπτων οικονομικών οντοτήτων.

Σύμφωνα με έρευνα του ΕΕΣ (2016) οι εθνικές φορολογικές αρχές θεώρησαν ότι το υπάρχον πλαίσιο διοικητικής συνεργασίας δεν επαρκεί για την πάταξη της ενδοκοινοτικής απάτης στο ΦΠΑ. Παρότι θεώρησαν ως αποτελεσματικό εργαλείο συνεργασίας την ανταλλαγή πληροφοριών μέσω ηλεκτρονικών τυποποιημένων εντύπων που ξεκίνησε από το 2013, σημείωσαν ότι η ανταλλαγή αυτή είναι σημαντικό να γίνεται πιο έγκαιρα. Τα κράτη μέλη επίσης αναγνώρισαν την αποτελεσματικότητα των πολυμερών ελέγχων, επεσήμαναν όμως ότι η χρήση τους είναι μειωμένη και συνήθως απαιτεί πολύ χρόνο. Όσον αφορά τις πληροφορίες που λαμβάνονται από τρίτες χώρες, διαπίστωσαν ότι ως επί το πλείστον δεν ανταλλάσσονται μεταξύ των κρατών μελών, παρότι αυτό θα ήταν ιδιαίτερα χρήσιμο για την είσπραξη του ΦΠΑ.

⁴⁴ https://ec.europa.eu/anti-fraud/media-corner/news/31-05-2017/olaf-2016-leading-way-combatting-fraud-through-large-transnational_el

Επίσης θα ήταν καλό οι τελωνειακές αρχές να διαβιβάζουν δεδομένα στις φορολογικές αρχές για τις εισαγωγές υπό το καθεστώς 42, ώστε να γίνονται διασταυρώσεις.

Το ΕΕΣ επίσης επεσήμανε την ανεπάρκεια συγκρίσιμων δεδομένων και δεικτών σχετικά με τη διασυνοριακή απάτη στο ΦΠΑ, κάτι που διαπίστωσαν και οι Keen και Smith (2006) που ανέφεραν ότι ο τρόπος υπολογισμού του ποσοστού μη συμμόρφωσης, όπως δηλώνεται από την Επιτροπή ή κάποιες χώρες, είναι συχνά θολός. Στο ίδιο συμπέρασμα καταλήγουν και οι Bukhsg και Weigand (2014) που αναφέρουν ότι λίγα μόνο κράτη μέλη δημοσιοποιούν εκτιμήσεις τους για το μέγεθος του προβλήματος. Επομένως, θα ήταν καλό στο εξής να συλλέγονται στατιστικά στοιχεία για τη διασυνοριακή απάτη σε όλα τα κράτη μέλη, ώστε να μπορούν να τεθούν στόχοι και να αξιολογείται η αποτελεσματικότητα της καταπολέμησης της.

4.1.2 Εθνικά προληπτικά μέτρα συμπληρωματικά της ευρωπαϊκής δράσης

Παρότι εθνικά μέτρα⁴⁵ για την αντιμετώπιση του προβλήματος της φοροδιαφυγής παρουσιάζουν ιδιαίτερο ενδιαφέρον, είναι γενικά αποδεκτό ότι το πρόβλημα πρέπει καταρχήν να λυθεί σε ενωσιακό επίπεδο, αφού αφορά την ενιαία αγορά ως σύνολο. Ωστόσο εθνικά μέτρα μπορούν να προωθούνται στην κατεύθυνση της πρόληψης, όπως αυτά που συνιστούν οι Bukhsg και Weigand (2014). Θα ήταν καλό καταρχήν οι επιχειρήσεις να είναι υποψιασμένες ως προς τον κίνδυνο να λάβουν μέρος σε μια απάτη ΦΠΑ, χωρίς να το θέλουν. Οι φορολογικές αρχές θα πρέπει να τις ενημερώνουν να προσέχουν ενδείξεις που θα μπορούσαν να τις βοηθήσουν, όπως το είδος των αγαθών ή η ταχύτητα των συναλλαγών όταν η διαδοχή τους είναι γρήγορη μεταξύ προμηθευτών και πελατών, χωρίς καταγραφή αποθεμάτων. Ακόμη, ένδειξη μπορεί να αποτελούν μη απαραίτητοι σύνδεσμοι στην αλυσίδα συναλλαγών, σε καθέναν από τους οποίους προκύπτει κέρδος ή μια ξαφνικά μεγάλη πληρωμή στο λογαριασμό κάποιου off shore ή κάποιου τρίτου.

Είναι σημαντικό επίσης οι φορολογικές αρχές να προχωρούν σε αναλύσεις κινδύνου και να ελέγχουν τα στοιχεία των εταιριών που ζητούν αριθμό ΦΠΑ. Αρκετές χώρες,

⁴⁵ Βλ. Ενότητα 2.6

όπως η Γερμανία, η Ιρλανδία και το Ηνωμένο Βασίλειο, έχουν ήδη υιοθετήσει ενδελεχείς ελέγχους επαλήθευσης στοιχείων σε αρχικό στάδιο, πριν τη χορήγηση αριθμού ΦΠΑ σε κάποια επιχείρηση (Michalik, 2017). Σε περίπτωση νέων επιχειρήσεων, ο έλεγχος της αξιοπιστίας μπορεί να γίνεται μέσω αυτοψιών ή ελέγχου του επιχειρηματικού σχεδιασμού τους. Επίσης, οι φορολογικές αρχές είναι καλό να παρέχουν σε άλλα κράτη μέλη όλο και περισσότερες πληροφορίες σχετικά με τις εταιρίες που έχουν αριθμό ΦΠΑ, όσον αφορά τους λογαριασμούς τους και το ιστορικό τους. Τέλος, είναι απαραίτητο να εισπράττουν το ΦΠΑ όσο το δυνατόν πιο άμεσα μετά τη συναλλαγή, κάτι που απαιτεί τεχνολογική υποστήριξη, αλλά και βελτίωση των διαδικασιών (Bukhsg και Weigand, 2014).

4.2 Αξιολόγηση της ευρωπαϊκής δράσης στην καταπολέμηση της φοροαποφυγής πολυεθνικών εταιριών

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έχει πάρει σημαντικές πρωτοβουλίες για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής, σε συμφωνία με τις συστάσεις του ΟΟΣΑ, όπως είναι η δέσμη μέτρων του Ιανουαρίου του 2016 και η οδηγία για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών για άρση του τραπεζικού απορρήτου. Κάποια από τα μέτρα της ΕΕ είναι πολύ πρόσφατα, ώστε να είναι ακόμη νωρίς να αξιολογηθούν τα αποτελέσματά τους. Για παράδειγμα, η οδηγία για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών χρηματοοικονομικών λογαριασμών⁴⁶ τέθηκε σε ισχύ στα κράτη μέλη το 2016 και οι πρώτες ανταλλαγές πληροφοριών πραγματοποιήθηκαν μόλις το Σεπτέμβριο του 2017. Όπως επεσήμανε ο ΟΟΣΑ (2017d) το τρέχον έτος αποτελεί γενικότερα έτος εφαρμογής των μέτρων κατά της BEPS, ώστε να φανούν τα αποτελέσματα της συντονισμένης προσπάθειας.

Σύμφωνα με στοιχεία του Φόρουμ του ΟΟΣΑ για Επιβλαβείς φορολογικές Πρακτικές (Forum on Harmful Tax Practices - FHTP), το Λουξεμβούργο και η Ολλανδία έχουν παρουσιάσει καλά αποτελέσματα σχετικά με τις φορολογικές συμφωνίες «tax ruling» στα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας. Το FHTP είναι ο φορέας που παρακολουθεί και ελέγχει τις φορολογικές πρακτικές των δικαιοδοσιών, δίνοντας έμφαση σε περιπτώσεις παροχής ευνοϊκότερων ρυθμίσεων. Μετά την έκδοση του σχεδίου δράσης του ΟΟΣΑ για τη BEPS, το FHTP έδωσε προτεραιότητα στην παρακολούθηση της

⁴⁶ Οδηγία 2014/107/ΕΕ

πέμπτης δράσης (βλ. παράρτημα 1) του ΟΟΣΑ. Συγκεκριμένα, εξετάζει εάν τα προτιμησιακά φορολογικά καθεστάτα έχουν επιβλαβή χαρακτηριστικά και εάν τηρείται η υποχρεωτική αυθόρμητη ανταλλαγή πληροφοριών για συμφωνίες «tax ruling». Σύμφωνα με πρόσφατα στοιχεία του FHTP, όσον αφορά τα καθεστάτα πνευματικής ιδιοκτησίας, το Λουξεμβούργο κρίθηκε ότι έχει καταργήσει απαλλαγές που παρείχε, το καθεστώς της Ολλανδίας δεν θεωρείται επιζήμιο, ενώ της Ισπανίας βρίσκεται υπό διόρθωση. Ωστόσο, το καθεστώς της Γαλλίας αξιολογήθηκε ως επιβλαβές, όπως φαίνεται στον παρακάτω πίνακα (OECD, 2017f).

	Jurisdiction	Regime ¹	Status
1	Belgium	Patent income deduction	Not harmful
2	Colombia	Software regime	Abolished
3	China (People's Republic of)	Reduced rate for high & new tech enterprises	Not harmful ²
4	France	Reduced rate for long term capital gains and profits from the licensing of IP rights	Harmful ³
5	Hungary	IP Regime for royalties and capital gains	Not harmful
6	Israel	Amended preferred enterprise regime	Not harmful
7	Italy	Taxation of income from intangible assets	Not harmful except for the extension to new entrants for trademarks ⁴ between 1 July 2016 and 31 December 2016, which is harmful
8	Luxembourg	Partial exemption for income/gains derived from certain IP rights	Abolished
9	Netherlands	Innovation box	Not harmful

	Jurisdiction	Regime ¹	Status
10	Portugal	Partial exemption for income from certain intangible property	Not harmful
11	Spain	Partial exemption for income from certain intangible assets (Federal regime)	In the process of being amended
12	Spain	Partial exemption for income from certain intangible assets (Basque country)	In the process of being amended
13	Spain	Partial exemption for income from certain intangible assets (Navarra)	In the process of being amended
14	Switzerland – Canton of Nidwalden	Licence box	Not harmful
15	Turkey	Technology development zones regime	Potentially harmful ⁵
16	United Kingdom	Patent box	Not harmful

Πίνακας 2 Καθεστάτα πνευματικής ιδιοκτησίας για τη Δράση 5 κατά της BEPS (Πηγή: ΟΟΣΑ, 2017f)

Σύμφωνα με τους Zangari et al. (2017:σελ.38-39) οι πρωτοβουλίες της ΕΕ κατά της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μετατόπισης κερδών βρίσκονται στη

σωστή κατεύθυνση. Πέρα από φορολογικά έσοδα εξασφαλίζουν τη μείωση της φορολογικής αβεβαιότητας στον ευρωπαϊκό χώρο, κάτι που τον καθιστά ελκυστικότερο προορισμό για επενδύσεις και οικονομική ανάπτυξη. Οι συγγραφείς θεωρούν πως η ΕΕ προωθεί τη συνεργασία των κυβερνήσεων, ώστε αυτές να συμμετέχουν σε ένα πιο δίκαιο παιχνίδι φορολογικού ανταγωνισμού, όπου δεν θα έχουν θέση πολύπλοκες φορολογικές ρυθμίσεις για προσέλκυση εταιριών και κεφαλαίων. Σε αυτήν την προσπάθεια ιδιαίτερα θετικό ρόλο θα μπορούσε να παίξει η ΚΕΒΦΕ, βοηθώντας στην καταπολέμηση της φοροαποφυγής, αλλά και δίνοντας κίνητρο για έρευνα και ανάπτυξη, καθώς προβλέπει έκπτωση των σχετικών δαπανών από τη φορολογική βάση.

Ωστόσο, άλλοι συγγραφείς, όπως η Douma (2017), θεωρούν πως η συμπεριφορά της ΕΕ απέναντι στους φορολογουμένους και στα κράτη μέλη γεννά αβεβαιότητα, ειδικά όσον αφορά την εφαρμογή κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων. Ταυτόχρονα, η ΕΕ δέχεται κριτική για την ειλκρίνεια των προθέσεων της, καθώς ορισμένοι θεωρούν ότι οι ρυθμίσεις της θα αποδειχτούν ανεπαρκείς, και οι πολυεθνικές επιχειρήσεις θα εξακολουθήσουν να βρίσκουν τρόπους να μεταφέρουν τα κέρδη τους σε ευνοϊότερα φορολογικά καθεστάτα και κάποιες χώρες της θα συνεχίσουν να λειτουργούν ως φορολογικοί παράδεισοι.

Η Συνομοσπονδία (20 οργανώσεων) Oxfam (2016) έχει επισημάνει αδυναμίες της δέσμης μέτρων που ανακοινώθηκε τον Ιανουάριο του 2016. Καταρχήν σχολίασε το γεγονός ότι ο κανόνας περιορισμού της έκπτωσης των τόκων έως 30% EBITDA, που υιοθετήθηκε, αποτελεί επιλογή του ανώτατου ορίου που είχε προτείνει ο ΟΟΣΑ (από 10% έως 30%). Έπειτα, η πρόταση υποβολής εκθέσεων ανά χώρα περιορίζεται μόνο σε πολυεθνικές εταιρίες με συνολικό αποτέλεσμα πάνω από 750 εκατ. ευρώ. Η ICRICT (Independent Commission of International Corporate Taxation) επεσήμανε ότι το μέτρο θα έπρεπε να συμπεριλαμβάνει όλες τις εταιρίες, χωρίς περιορισμό τζίρου (Stiglitz και Pieth, 2016:σελ.13). Σύμφωνα με την Oxfam το όριο των 750 εκατ. θα μπορούσε να θέσει περιορισμούς στις έρευνες των φορολογικών διοικήσεων, ενώ ταυτόχρονα, οι αναπτυσσόμενες χώρες αναμένεται να μείνουν πίσω, λόγω του υψηλού διαχειριστικού κόστους που συνεπάγεται το μέτρο για αυτές. Αναγνώρισε, ωστόσο, ότι η πρόβλεψη υποχρεώσεων δημοσιοποίησης στοιχείων των εταιριών βρίσκεται στη σωστή κατεύθυνση για το μέλλον. Τέλος, όσον αφορά την εξωτερική

στρατηγική της ΕΕ, η Oxfam διαπίστωσε ότι το μέτρο της σύνταξης καταλόγου φορολογικών παραδείσων εφαρμόζεται μόνο για χώρες εκτός της ΕΕ, παρότι εντός αυτής είναι ευρέως γνωστό ότι υπάρχουν μη συνεργάσιμες δικαιοδοσίες.⁴⁷

4.2.1 Αξιολόγηση της διοικητικής συνεργασίας και της έκδοσης νομοθεσίας

Το Παγκόσμιο Φόρουμ του ΟΟΣΑ για την Διαφάνεια και την Ανταλλαγή Πληροφοριών για Φορολογικούς Σκοπούς (OECD, 2017), ξεκίνησε από το 2010 αξιολόγηση του κοινού προτύπου ανταλλαγής πληροφοριών κατόπιν αιτήματος (Exchange of Information on Request - EOIR standard), την οποία διεξήγαγε σε δύο φάσεις. Στην πρώτη φάση εξέτασε το νομοθετικό και ρυθμιστικό πλαίσιο των δικαιοδοσιών και στη δεύτερη φάση διερεύνησε την ανταλλαγή πληροφοριών στην πράξη. Βάσει των αποτελεσμάτων του βαθμολόγησε τις δικαιοδοσίες, ώστε αυτές αξιολογήθηκαν ότι έχουν συμμορφωθεί πλήρως, πολύ, προσωρινά πολύ, μερικώς, προσωρινά μερικώς ή καθόλου. Όπως διαπιστώνεται από τον παρακάτω πίνακα του Παγκόσμιου Φόρουμ, τα κράτη μέλη της ΕΕ έχουν συμμορφωθεί πλήρως ή πολύ στο πρότυπο EOIR.

Βάσει των αναθεωρημένων όρων, από το 2016 το Παγκόσμιο Φόρουμ ξεκίνησε δεύτερο γύρο αξιολογήσεων. Αυτό που εξετάζει είναι κατά πόσον οι διάφορες δικαιοδοσίες είναι σε θέση να διατηρούν και να ανταλλάσσουν πληροφορίες σχετικά με πραγματικούς δικαιούχους και κατά πόσον έχουν τη δυνατότητα να λαμβάνουν πληροφορίες από οποιοδήποτε πρόσωπο και κυρίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Ο δεύτερος γύρος βρίσκεται σε εξέλιξη και τον Αύγουστο του 2017 ολοκληρώθηκε μόνο για δέκα χώρες. Μεταξύ αυτών βρίσκονται η Ιρλανδία και η Νορβηγία που έχουν συμμορφωθεί πλήρως και η Γερμανία που έχει συμμορφωθεί πολύ.

⁴⁷ https://www.oxfam.org/sites/www.oxfam.org/files/oxfam_atap_analysis-final.pdf

Overall Rating Following Peer Reviews against the standard of EOIR (as at August 2017)		
Ratings based on First round of reviews	Ratings based on Second round of reviews	Overall rating
Belgium, China (People's Republic of), Colombia, Denmark, Finland, France, Iceland, India, Isle of Man, Japan, Korea, Lithuania, Mexico, New Zealand, Slovenia, South Africa, Spain, Sweden	Ireland, Mauritius, Norway	Compliant
Albania, Argentina, Aruba, Austria, Azerbaijan, Bahamas, Bahrain, Barbados, Belize, Botswana, Brazil, British Virgin Islands, Brunei Darussalam, Bulgaria, Burkina Faso, Cameroon, Chile, Cook Islands, Cyprus, Czech Republic, El Salvador, Estonia, Former Yugoslav Republic of Macedonia, Gabon, Georgia, Ghana, Gibraltar, Greece, Grenada, Guernsey, Hong Kong (China), Hungary, Israel, Italy, Jersey, Kenya, Latvia, Lesotho, Liechtenstein, Luxembourg, Macao (China), Malaysia, Malta, Mauritania, Monaco, Montserrat, Morocco, Netherlands, Nigeria, Niue, Pakistan, Philippines, Poland, Portugal, Romania, Russia, San Marino, Senegal, Singapore, Slovak Republic, Saint Kitts and Nevis, Saint Lucia, Saint Vincent and the Grenadines, Saudi Arabia, Seychelles, Switzerland, Turks and Caicos Islands, Uganda, United Kingdom, United States, Uruguay	Australia, Bermuda, Canada, Cayman Islands, Germany, Qatar	Largely Compliant
Andorra, Antigua and Barbuda, Costa Rica, Dominica, Dominican Republic, Guatemala, Federated States of Micronesia, Lebanon, Nauru, Panama, Samoa, United Arab Emirates, Vanuatu		Provisionally* Largely Compliant
Anguilla, Curaçao, Indonesia, Sint Maarten, Turkey	Jamaica	Partially Compliant
Marshall Islands		Provisionally* Partially Compliant
Trinidad and Tobago**		Non Compliant

Πίνακας 3 Συνολική Βαθμολογία για την εφαρμογή του Προτύπου EOIR (μέχρι τον Αύγουστο του 2017), κατόπιν επιστημονικής αξιολόγησης σε 119 δικαιοδοσίες (Πηγή: Παγκόσμιο Φόρουμ για τη Διαφάνεια και την Ανταλλαγή Πληροφοριών)

Το Παγκόσμιο Φόρουμ, επίσης παρακολουθεί και αξιολογεί την εφαρμογή του διεθνούς προτύπου αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών για χρηματοοικονομικούς λογαριασμούς (Automatic Exchange of Information - AEOI) που ξεκίνησε να εφαρμόζεται το Σεπτέμβριο του 2017. Μέσω της παρακολούθησης αυτής διασφαλίζεται η αποτελεσματική και έγκαιρη τήρηση των δεσμεύσεων, η τήρηση της εμπιστευτικότητας στις ανταλλασσόμενες πληροφορίες και η αναγνώριση των πεδίων στα οποία είναι απαραίτητο τα κράτη να λάβουν υποστήριξη (OECD, 2017a). Σύμφωνα με την Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την εξωτερική της στρατηγική για πραγματική φορολόγηση, προκειμένου να αξιολογήσει τη συμμόρφωση τρίτων χωρών προς τα πρότυπα EOIR και AEOI θα λαμβάνει υπόψη τις βαθμολογίες του Παγκόσμιου Φόρουμ (Παράρτημα 1 έως 2 COM(2016) 24 final).

Τα παραπάνω στοιχεία δείχνουν επαρκή συμμόρφωση των κρατών μελών στα διεθνή πρότυπα. Ωστόσο, υπάρχουν προβλήματα στη διοικητική συνεργασία, όπως πρόσφατα σημείωσε Εξεταστική Επιτροπή του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου (Kofod

and Jesek, 2017) που διερεύνησε παραβάσεις και κακοδιαχείριση κατά την εφαρμογή του ενωσιακού δικαίου σε σχέση με το ξέπλυμα χρήματος, τη φοροαποφυγή και τη φοροδιαφυγή. Σύμφωνα με αυτήν, κάποια κράτη μέλη δεν παρέχουν επαρκείς πληροφορίες, ώστε να είναι υπό αμφισβήτηση η ουσιαστική πρόθεση τους για καταπολέμηση των παραπάνω φαινομένων. Η Εξεταστική Επιτροπή σημείωσε ότι το κοινό πρότυπο αναφοράς του ΟΟΣΑ για αυτόματη ανταλλαγή των πληροφοριών που λαμβάνουν οι δικαιοδοσίες από τα χρηματοπιστωτικά τους ιδρύματα, εφαρμόστηκε μόλις πρόσφατα από λίγα κράτη μέλη. Το ίδιο συμβαίνει και στην περίπτωση της αυθόρμητης ανταλλαγής πληροφοριών, λόγω της έλλειψης πόρων που χαρακτηρίζει τις εθνικές φορολογικές διοικήσεις, αλλά και του συστημικού προβλήματος στη συνεργασία.

Η Εξεταστική Επιτροπή θεώρησε ότι η νομοθεσία δεν έχει εφαρμοστεί αποτελεσματικά από τα κράτη μέλη, αλλά και ότι η Επιτροπή δεν έχει ασκήσει την κατάλληλη εποπτεία. Σχολίασε επίσης την αδιαφάνεια και τη μυστικότητα των εργασιών της Ομάδας του Κώδικα Δεοντολογίας, που εμποδίζουν την άμεση θέσπιση νομοθεσίας σε θέματα φορολόγησης των επιχειρήσεων. Προσέθεσε ότι υπάρχει πρόβλημα στη συνεργασία και το συντονισμό μεταξύ των κρατών μελών κατά την έκδοση σχετικής νομοθεσίας, ώστε αυτή καθυστερεί, ενώ η δράση όσων εμπλέκονται σε πρακτικές φοροαποφυγής είναι γρήγορη. Έθιξε, ακόμη, το ζήτημα της απροθυμίας που αντιμετώπισε για συνεργασία από ορισμένα θεσμικά όργανα και ενδιαφερόμενα μέρη της ΕΕ, κάτι που σήμαινε περιορισμούς στο δημοκρατικό διάλογο και τη λογοδοσία.

Επιπλέον, σημείωσε ότι το νομοθετικό πλαίσιο της ΕΕ πριν τη διαρροή των Panama Papers, άφησε περιθώρια δράσης σε διαμεσολαβητές, που εκμεταλλεύτηκαν κενά του νόμου, αγνηφώντας το πνεύμα του. Ποσοστό 19% των διαμεσολαβητών των Panama Papers είναι εγκατεστημένο στην ΕΕ, με την πλειονότητα τους να βρίσκεται σε Ηνωμένο Βασίλειο, Λουξεμβούργο και Κύπρο. Προσέθεσε τέλος ότι σε κάποια κράτη μέλη η φοροαποφυγή δεν αποτελεί αδίκημα νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες. Σύμφωνα με τον ποινικό τους κώδικα αντιμετωπίζεται ως πλημμέλημα, δηλαδή διοικητική παράβαση και όχι ως σοβαρό έγκλημα. Ακόμη και σε συστήματα που προβλέπονται κυρώσεις, αυτές δεν επιβάλλονται πάντα. Επεσήμανε

ωστόσο ότι η οδηγία AMLD IV (Anti-Money Laundering Directive)⁴⁸ του 2015 με προθεσμία μεταφοράς στο δίκαιο των κρατών μελών τον Ιούνιο του 2017 είχε ως στόχο την εναρμόνιση των νομοθεσιών, οπότε μένει να φανούν τα αποτελέσματα της.

Από την ανάλυση που προηγήθηκε προκύπτει ότι είναι σημαντικό εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης να τηρηθούν οι υποσχέσεις που έχουν δοθεί για διαφάνεια και να ενισχυθεί η αυτόματη και η αυθόρμητη ανταλλαγή πληροφοριών. Οι φορολογικές διοικήσεις θα πρέπει να ακολουθούν τις εξελίξεις με ταχύτητα και η Επιτροπή να αντιδρά γρήγορα μέσω νομοθετικών πρωτοβουλιών και ελέγχων στα κενά που τυχόν εντοπίζονται. Στο πλαίσιο αυτό θα πρέπει να αυξηθεί η λογοδοσία και η διαφάνεια των εργασιών της Ομάδας του Κώδικα Δεοντολογίας και άλλων εμπλεκομένων. Είναι επίσης σημαντικό να προχωρήσουν πρωτοβουλίες που αφορούν την ενιαία αντιμετώπιση όσων αρνούνται να συνεργαστούν μέσω κυρώσεων. Σύμφωνα με έρευνα του Tax Justice Network σε 30 χώρες, ποσοστό 67% των φορολογικών διοικήσεων που απάντησαν θεωρούν πως αν επιβάλλονταν κυρώσεις στους χρηματοπιστωτικούς φορείς, θα υπήρχε μεγαλύτερο κίνητρο συμμόρφωσης (Knobel, 2017).

Κάποιες καλές πρακτικές θα μπορούσαν επίσης να αξιοποιηθούν ως καλά παραδείγματα σε ευρωπαϊκό επίπεδο. Για παράδειγμα ο ΟΟΣΑ (2017ε) αναφέρει την περίπτωση του Ηνωμένου Βασιλείου, που μέσω νομοθετικών μέτρων έχει επηρεάσει τη συμπεριφορά των φορολογουμένων. Το κράτος αυτό έχει θεσπίσει υποχρέωση για τις επιχειρήσεις με κύκλο εργασιών πάνω από 10 εκατ. GBP ή τουλάχιστον 20 υπαλλήλους να προσλάβουν Senior Accounting Officer, ο οποίος έχει ως κύριο καθήκον να επιβεβαιώνει και να πιστοποιεί τον ακριβή υπολογισμό των φορολογικών τους υποχρεώσεων. Σε περίπτωση μάλιστα πολύ μεγάλων επιχειρήσεων με κύκλο εργασιών πάνω από 200 εκατ. GBP ή με ισολογισμό πάνω από 20 δισ. GBP, προβλέπει επιπλέον υποχρέωση δημοσίευσης του φορολογικού σχεδιασμού τους. Σε μελέτη της Ευρωπαϊκής Επιτροπής έχουν επίσης σημειωθεί οι προσπάθειες κάποιων κρατών μελών. Για παράδειγμα η Ιταλία έχει εκδώσει νομοθεσία στην οποία επανακαθορίζει της έννοιες της κατάχρησης του νόμου και της φοροαποφυγής και τέσσερα κράτη μέλη (Κροατία, Ισπανία, Πολωνία και Σλοβακία) έχουν

⁴⁸ Οδηγία (ΕΕ) 2015/849 — πρόληψη της χρησιμοποίησης του χρηματοπιστωτικού συστήματος για τη νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες και για την τρομοκρατία

αυστηροποιήσει τους κανόνες τους για transfer pricing (European Commission, 2015b:σελ.21).

4.2.2 Συμπεράσματα σε παγκόσμιο επίπεδο

Έχουν εκφραστεί ανησυχίες ως προς την προσβασιμότητα όλων των χωρών, και κυρίως των αναπτυσσόμενων στην ανταλλαγή των χρηματοοικονομικών πληροφοριών, ως προς την περιορισμένη χρήση των πληροφοριών που αποκτώνται και ως προς τη μη συμμετοχή των ΗΠΑ στο Κοινό Πρότυπο Αναφοράς. Οι ΗΠΑ έχουν εφαρμόσει από το 2014 δικούς τους κανόνες φορολογικής συμμόρφωσης βάσει διακρατικών συμφωνιών που σχεδιάστηκαν από τις φορολογικές τους αρχές, που είναι γνωστοί ως FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act). Βάσει αυτών, τους παρέχονται πληροφορίες από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα άλλων κρατών για τους χρηματοοικονομικούς λογαριασμούς αμερικανικών προσώπων (Knobel, 2017).

Ο ΟΟΣΑ (2017d) διαπίστωσε πάντως ότι το αίτημα των G20 για αναγνώριση των μη συνεργάσιμων δικαιοδοσιών έχει ήδη φέρει πρόοδο στην υιοθέτηση προτύπων διαφάνειας σε πολλές χώρες. Στην έκθεση του προς τους αρχηγούς G20 τον Ιούλιο του 2017 σημείωσε ότι το Παγκόσμιο Φόρουμ⁴⁹ περιλαμβάνει πλέον 142 μέλη και ότι η πρόοδος στη φορολογική διαφάνεια βρίσκεται σε καλό δρόμο, καθώς τον Ιούλιο θα ενεργοποιούνταν 2000 διμερείς συμφωνίες ανταλλαγής χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Στο μεταξύ 500.000 φορολογούμενοι είχαν ήδη αποκαλύψει εθελοντικά περιουσιακά στοιχεία τους σε υπεράκτιους προορισμούς, ώστε προέκυψε περίπου 85 δισ. ευρώ επιπλέον φορολογητέο εισόδημα.

Είναι γεγονός πως οι έρευνες της Επιτροπής σχετικά με τις φορολογικές συμφωνίες που παρέχουν φορολογικό πλεονέκτημα σε πολυεθνικές επιχειρήσεις έχουν τραβήξει την προσοχή της παγκόσμιας κοινότητας. Η Επίτροπος Ανταγωνισμού της ΕΕ έχει αναδειχθεί ως το άτομο που ασκεί τη μεγαλύτερη επιρροή στη φορολόγηση παγκόσμια, προκαλώντας ανησυχία σε μεγάλες επώνυμες πολυεθνικές επιχειρήσεις. Οι Khan και Shafi (2016) εντάσσουν τη δράση της Ένωσης σχετικά με τις κρατικές ενισχύσεις στο πλαίσιο της δημοσιονομικής και φορολογικής ολοκλήρωσης της ΕΕ.

⁴⁹ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes

Δηλαδή, δεν αντιμετωπίζει τις αποφάσεις της Επιτροπής ως μεμονωμένα επεισόδια ενάντια στη διάβρωση της φορολογικής βάσης που σε λίγο καιρό θα εξασθενίσουν. Αντίθετα, διακρίνει μια νέα φάση φορολογικής εναρμόνισης, καθώς η ΕΕ δίνει την απάντηση της με «ενιαία φωνή από μια ενιαία αγορά» στον παγκόσμιο φορολογικό στίβο. Ωστόσο, άλλοι συγγραφείς, όπως οι Tavares et al. (2016), υποστηρίζουν ότι οι αποφάσεις της Επιτροπής για τις φορολογικές συμφωνίες αποτελούν ένα πυροτέχνημα μέσα στο πολιτικό κλίμα που έχει δημιουργηθεί κατά της BEPS και ότι δεν είναι εφικτό να σταθούν στο ΔΕΕ. Θεωρούν πως αποτελούν απλώς μέρος της επικοινωνιακής στρατηγικής της ΕΕ για επηρεασμό της κοινής γνώμης απέναντι στην υιοθέτηση της ΚΕΒΦΕ.

Σύμφωνα με τους Stiglitz και Pieth (2016: σελ.13-14) η ανοχή στη μυστικότητα έχει μειωθεί παγκοσμίως. Κάποτε η προσοχή ήταν στραμμένη στις τράπεζες και γενικότερα στο χρηματοπιστωτικό τομέα. Μετά τις αποκαλύψεις των τελευταίων ετών έχει γίνει φανερό ότι η αντιμετώπιση του προβλήματος της φοροαποφυγής απαιτεί θεσμική δράση απέναντι στην έλλειψη διαφάνειας και στα πολύπλοκα δίκτυα εταιρικών σχημάτων. Σε περίπτωση που μια χώρα αρνείται να υιοθετήσει κανόνες ανταλλαγής πληροφοριών, τότε οι υπόλοιπες χώρες θα πρέπει να αναπληρώσουν το κενό. Οι πολιτικοί των χωρών που δεν είναι φορολογικοί παράδεισοι έχουν ισχυρό κίνητρο να προωθήσουν αυστηρούς κανόνες διαφάνειας, αφού οι πολίτες τους επωμίζονται τις επιπτώσεις της μυστικότητας.

Σύμφωνα με τους συγγραφείς σε αυτό το πλαίσιο η ΕΕ και οι ΗΠΑ έχουν ιδιαίτερο ρόλο, αφού ως ηγέτες οφείλουν να καθοδηγήσουν την παγκόσμια κοινότητα στη συμμόρφωση με τα πρότυπα διαφάνειας για την αποτελεσματική καταπολέμηση της οικονομικής διαφθοράς και φοροδιαφυγής. Οι συγγραφείς θεωρούν ότι ΕΕ και ΗΠΑ έχουν τη δύναμη να επιβάλουν την κατάργηση της μυστικότητας που καλύπτει υπεράκτιες επιχειρήσεις σχετικά με τους ιδιοκτήτες και τη δραστηριότητα τους. Αρκεί να απειλήσουν τα κράτη που αρνούνται να συμμορφωθούν στους κανόνες διαφάνειας με αποκλεισμό από τις χρηματαγορές τους. Θα πρέπει δηλαδή να αντιμετωπίσουν την άρνηση τους για διαφάνεια ως επικίνδυνη μεταδοτική ασθένεια, θέτοντας τους σε καραντίνα. Για να το πετύχουν αυτό θα μπορούσαν να κάνουν ξεκάθαρο στους πολίτες τους ότι είναι παράνομο να ανοίξουν λογαριασμό ή να επενδύσουν σε μη συνεργάσιμη περιοχή. Θα έπρεπε επίσης να απαγορέψουν στις τράπεζες τους

οποιαδήποτε σχέση με τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα αυτών των περιοχών, προβλέποντας αυστηρές κυρώσεις για το αντίθετο (Stiglitz και Pieth, 2016:σελ.14).

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Η συνεργασία των κρατών μελών στη φορολογική πολιτική καθίσταται ολοένα και περισσότερο απαραίτητη για την καταπολέμηση διασυνοριακών πρακτικών φορολογικής απάτης, που αντιστρατεύονται τους στόχους της οικονομικής πολιτικής της ΕΕ. Η μη συντονισμένη δράση σημαίνει σημαντικές απώλειες εσόδων για τα κράτη μέλη, βαρύτερη φορολογική επιβάρυνση των πολιτών και παραβιάσεις της αρχής της φορολογικής δικαιοσύνης. Συνεπάγεται επίσης αθέμιτο ανταγωνισμό για τις επιχειρήσεις που καταβάλλουν το μερίδιό τους και μπορεί να οδηγήσει σε στρεβλώσεις των κινήσεων κεφαλαίων. Έχει αναγνωριστεί από τα ευρωπαϊκά όργανα η ανάγκη δημιουργίας ενός κοινού πλαισίου, ικανού να αποτρέπει τις στρεβλώσεις της αγοράς και να παρέχει ασφάλεια δικαίου στους φορολογουμένους των κρατών μελών. Καθώς επίσης προχωρούν με γρήγορο ρυθμό η παγκοσμιοποίηση, η ψηφιοποίηση των συναλλαγών και η χρήση πολύπλοκων χρηματοοικονομικών υπηρεσιών, η Ευρωπαϊκή Ένωση καλείται να δράσει ανανεώνοντας το θεσμικό της πλαίσιο, αλλά και την προώθηση της συνεργασίας της με τρίτες χώρες για χρηστή φορολογική διακυβέρνηση.

Στην εργασία αυτή εξετάστηκαν δύο σχέδια δράσης που υιοθέτησε η ΕΕ, ένα για το ΦΠΑ στο ενδοκοινοτικό εμπόριο και ένα για τη μετατόπιση κερδών των πολυεθνικών σε ευνοϊκότερα φορολογικά καθεστάτα. Η επίτευξη των στόχων αυτών των σχεδίων θα διασφάλιζε ότι οι φορολογικές πολιτικές των κρατών μελών συμβάλλουν στους ευρύτερους στόχους της πολιτικής της ΕΕ, όπως έχουν οριστεί στη στρατηγική «Ευρώπη 2020» για μια έξυπνη, βιώσιμη και χωρίς αποκλεισμούς ανάπτυξη. Θα ενίσχυε επίσης την εμπιστοσύνη των πολιτών στην ικανότητα της ΕΕ να εξασφαλίζει δίκαιη φορολόγηση, ανάλογη προς τη φοροδοτική ικανότητα των φορολογουμένων.

Όσον αφορά την αντιμετώπιση του προβλήματος της φοροδιαφυγής ΦΠΑ στο ενδοκοινοτικό εμπόριο, έγινε αντιληπτό ότι είναι καλό να επισπευτεί η έγκριση της οδηγίας για την ενιαία αντιμετώπιση του προβλήματος στα κράτη μέλη ως προς τις κυρώσεις. Ο Μηχανισμός Αντιστροφής της Επιβάρυνσης που εφαρμόζεται σε κάποια κράτη μέλη, δεν αποτελεί πανάκεια, λύνει μερικώς το πρόβλημα, οπότε χρειάζεται προσοχή κατά την υιοθέτηση του. Το πρόβλημα μπορεί να επιλυθεί πραγματικά μόνο μέσα από την εφαρμογή του νέου συστήματος ΦΠΑ, που καταργεί την απαλλαγή ΦΠΑ των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, για το οποίο αναμένεται πρόταση από την

Επιτροπή το 2018. Ενδείκνυται η υιοθέτηση ΤΠΕ σε ενωσιακό επίπεδο, καθώς ήδη η MOSS έχει αποδειχθεί λειτουργική, όπως και κάποια εθνικά μέτρα που αξιοποιούν νέες τεχνολογίες.

Οι πολυμερείς έλεγχοι είναι καλό να αυξηθούν και η OLAF και η Europol να αποκτήσουν πρόσβαση στις πληροφορίες που ανταλλάσσονται. Όσον αφορά τη διοικητική συνεργασία, θα πρέπει να βελτιωθούν οι πληροφορίες που παρέχονται ως προς την πληρότητα, την ακρίβεια και την επικαιροποίηση. Οι φορολογικές αρχές θα πρέπει επίσης να ανταλλάσσουν πληροφορίες έγκαιρα και να προχωρούν σε διασταυρώσεις στοιχείων. Είναι καλό, ακόμη, να συλλέγουν στατιστικά στοιχεία για την απάτη στο ΦΠΑ και να εφαρμόζουν προληπτικά μέτρα. Στην κατεύθυνση της πρόληψης, μπορούν να ενημερώνουν τις επιχειρήσεις για τον κίνδυνο να συμμετέχουν σε απάτη, χωρίς να το γνωρίζουν, και για τις ενδείξεις που θα πρέπει να τις προβληματίζουν ως προς την ποιότητα του αντισυμβαλλομένου τους. Οι ίδιες θα πρέπει επίσης να προχωρούν σε αναλύσεις κινδύνου και επαλήθευση στοιχείων σε αρχικό στάδιο.

Όσον αφορά την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής των πολυεθνικών, η ΕΕ έχει σημειώσει τα τελευταία χρόνια σημαντική πρόοδο, σύμφωνα με τα στοιχεία του ΟΟΣΑ. Έχει βάλει σε εφαρμογή ένα πολλά υποσχόμενο σχέδιο δράσης, εξελίσσοντας σημαντικά το νομοθετικό της πλαίσιο, έχει προάγει τη διοικητική συνεργασία και κατευθύνεται σε ένα δρόμο πιο δίκαιης φορολόγησης. Ωστόσο, μένουν να γίνουν πολλά, καθώς καθυστερεί η υιοθέτηση σημαντικών νομοθετικών κειμένων, όπως αυτό για την ΚΕΒΦΕ.

Ιδιαίτερα ηχηρό μήνυμα για δίκαιη φορολόγηση έχουν δώσει οι πρόσφατες αποφάσεις της Επιτροπής περί παράνομων κρατικών ενισχύσεων σε μεγάλες πολυεθνικές. Πρόκληση, όμως, αποτελεί για την ΕΕ να αποκαταστήσει οποιαδήποτε νομική αβεβαιότητα έχει προκύψει για το καθεστώς ανταγωνισμού στα όρια της. Πρόκληση επίσης αποτελεί η περαιτέρω ενίσχυση της διοικητικής συνεργασίας των φορολογικών αρχών, ώστε οδηγίες που εφαρμόζονται από το τρέχον έτος να αποδειχθούν αποτελεσματικές και να είναι εφικτή η εφαρμογή του νέου συστήματος ΦΠΑ, που θα προταθεί το 2018.

Μεμονωμένα εθνικά μέτρα δε μπορούν να λειτουργήσουν εξίσου αποτελεσματικά, καθώς το πρόβλημα αφορά την ενιαία αγορά ή ακόμη καλύτερα την παγκόσμια κοινότητα. Οι φορολογικές αρχές των κρατών μελών θα μπορούσαν όμως να αυστηροποιήσουν τους κανόνες τους κατά της μετατόπισης κερδών και να απαιτήσουν δημοσιοποίηση στοιχείων μεγάλων εταιριών σχετικά με το φορολογικό σχεδιασμό τους. Είναι σημαντικό, επίσης, να ανταποκριθούν καλύτερα στην αυθόρμητη και στην αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών, που ξεκίνησε πρόσφατα, δίνοντας το καλό παράδειγμα και σε τρίτες χώρες. Στην προσπάθεια ανεύρεσης μιας παγκόσμιας λύσης, η ΕΕ θα πρέπει να συνεχίσει να προωθεί τη χρηστή φορολογική διακυβέρνηση εντός και εκτός των ορίων της.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική Βιβλιογραφία

Αναστασόπουλος Ι.Δ. και Φορτσάκης Θ.Π., (2003) *Φορολογικό Δίκαιο*. 2^η εκδ.
Αθήνα: Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα.

Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων *Μικρή Μονοαπευθυντική Θυρίδα*
(*Mini One Stop Shop – MOSS*). Διαθέσιμο μέσω:

http://www.gsis.gr/gsis/info/gsis_site/Services/Epixeiriseis/moss.html (Πρόσβαση:
30/09/2017)

Γεωργακόπουλος, Θ.Α. (2005) *Εισαγωγή στη δημόσια οικονομική*. 3^η εκδ. Αθήνα:
Εκδόσεις Μπένου.

Δαλαμάγκας, Β.Α. (2003) *Εισαγωγή στη δημόσια οικονομική*. Αθήνα: Εκδόσεις
Κριτική ΑΕ.

Δαλιάνης Γ. (2015) *Παγκόσμια, αυτόματα και υποχρεωτική τραπεζική ανταλλαγή*
πληροφοριών. Capital, 30 Σεπτεμβρίου. Διαθέσιμο μέσω:

<http://www.capital.gr/arthra/3067946/pagkosmia-automati-kai-upoxreotiki-trapeziki-antallagi-pliroforion> (Πρόσβαση: 3/10/2017)

Ευρωπαϊκή Επιτροπή (2015) *Δελτίο Τύπου: Η Επιτροπή υποβάλλει σχέδιο δράσης για*
πιο δίκαιη και πιο αποδοτική φορολόγηση των εταιρειών στην ΕΕ. Διαθέσιμο μέσω:

http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5188_el.htm (Πρόσβαση: 26/9/2017)

Ευρωπαϊκή Επιτροπή (2015a) *Δελτίο Τύπου: Η Επιτροπή αποφασίζει ότι τα επιλεκτικά*
φορολογικά πλεονεκτήματα υπέρ της Fiat στο Λουξεμβούργο και της Starbucks στις
Κάτω Χώρες είναι παράνομα βάσει των κανόνων της ΕΕ περί κρατικών ενισχύσεων.

Διαθέσιμο μέσω: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_el.htm (Πρόσβαση:
20/10/2017)

Ευρωπαϊκή Επιτροπή (2016) *Δελτίο Τύπου: Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή προτείνει κανόνες*
φορολογικής διαφάνειας για τις πολυεθνικές εταιρείες. Διαθέσιμο μέσω:

http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-1349_el.htm (Πρόσβαση: 30/09/2017)

Ευρωπαϊκή Επιτροπή (2016a) *Δελτίο Τύπου: Σχέδιο δράσης για τον ΦΠΑ: Η Επιτροπή εισηγείται μέτρα για τον εκσυγχρονισμό του ΦΠΑ στην ΕΕ*. Διαθέσιμο μέσω:

http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-1022_el.htm (Πρόσβαση: 25/09/2017)

Ευρωπαϊκή Επιτροπή (2016b) *Δελτίο Τύπου: Η Επιτροπή προτείνει νέους φορολογικούς κανόνες για τη στήριξη του ηλεκτρονικού εμπορίου και των διαδικτυακών επιχειρήσεων στην ΕΕ*. Διαθέσιμο μέσω: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-4010_el.htm (Πρόσβαση: 20/09/2017)

Ευρωπαϊκή Επιτροπή (2016c). *Δελτίο Τύπου: Κρατική ενίσχυση: Η Ιρλανδία χορήγησε παράνομα φορολογικά πλεονεκτήματα στην Apple αξίας έως 13 δισ. EUR*. Διαθέσιμο μέσω: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_el.htm (Πρόσβαση: 20/10/2017)

Ευρωπαϊκή Επιτροπή (2016d) *Δελτίο Τύπου: Κρατικές ενισχύσεις: η Επιτροπή κρίνει παράνομο το βελγικό σύστημα φορολόγησης «πλεοναζόντων κερδών»*. Περίπου 700 εκατ. ευρώ πρόκειται να εισπραχθούν από 35 πολυεθνικές εταιρείες. Διαθέσιμο μέσω: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-42_el.htm (Πρόσβαση: 20/09/2017)

Ευρωπαϊκή Επιτροπή (2017) *Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή προτείνει ριζική μεταρρύθμιση του συστήματος ΦΠΑ της ΕΕ*. Διαθέσιμο μέσω:

https://ec.europa.eu/greece/news/20170410_metarythmisi_systimatos_fpa_el

(Πρόσβαση: 30/09/2017)

Ευρωπαϊκή Επιτροπή (2017a) *Δελτίο Τύπου: Κρατικές ενισχύσεις: η Επιτροπή διαπιστώνει ότι το Λουξεμβούργο χορήγησε παράνομα φορολογικά πλεονεκτήματα στην Amazon ύψους περίπου 250 εκατ. EUR*. Διαθέσιμο μέσω: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-3701_el.htm (Πρόσβαση: 20/10/2017)

Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο (2007) *Ειδική Έκθεση αριθ. 8/2007 σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας συνοδευόμενη από τις απαντήσεις της Επιτροπής (2008/C 20/01)*. Διαθέσιμο μέσω:

http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR07_08/SR07_08_EL.PDF

(Πρόσβαση: 30/09/2017)

Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο (2011) *Δελτίο Τύπου ECA/11/47: Το ΕΕΣ δημοσιεύει την ειδική έκθεση αριθ. 13/2011 με τίτλο «Εξασφαλίζει ο έλεγχος στο πλαίσιο του*

τελωνειακού καθεστώτος 42 την πρόληψη και τον εντοπισμό της φοροδιαφυγής στον τομέα του ΦΠΑ;» Διαθέσιμο μέσω: http://europa.eu/rapid/press-release_ECA-11-47_el.htm (Πρόσβαση: 01/10/2017)

Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο (2016) *Ειδική Έκθεση αριθ.24. Αντιμετώπιση της ενδοκοινοτικής απάτης στον τομέα του ΦΠΑ: ανάγκη για περαιτέρω δράση.*
Λουξεμβούργο: Εκδόσεις της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Διαθέσιμο μέσω:
<https://publications.europa.eu/el/publication-detail/-/publication/38316bbe-e1d3-11e5-8a50-01aa75ed71a1> (Πρόσβαση: 20/09/2017)

Ευρωπαϊκό Συμβούλιο, Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (2017) *Μηχανισμός αντιστροφής της επιβάρυνσης ΦΠΑ: πρόληψη της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ.*
Διαθέσιμο μέσω: <http://www.consilium.europa.eu/el/policies/vat-reverse-charge/>
(Πρόσβαση: 20/10/2017)

Ευρωπαϊκό Συμβούλιο, Συμβούλιο της ΕΕ (2017a) *Ομάδα "Κώδικας Δεοντολογίας" (Φορολογία των επιχειρήσεων).* Διαθέσιμο μέσω:
<http://www.consilium.europa.eu/el/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/> (Πρόσβαση: 26/9/2017)

Καλυβιανάκης, Μ. (1993) *Φορολογικό καθεστώς, παραοικονομία και φοροδιαφυγή στην Ελλάδα.* Αθήνα: Ίδρυμα Μεσογειακών Μελετών – Εκδόσεις Παπαζήση.

Μανουβέλος, Ε.Γ. (2010) *Νέες μορφές διακυβέρνησης της Ευρωπαϊκής Ένωσης: Πολιτικές Σύγκλισης και Πεδία Εφαρμογής.* Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη.

Μούσης, Ν. (2011) *Ευρωπαϊκή Ένωση: Δίκαιο - Οικονομία – Πολιτικές.* 13η έκδοση, Αθήνα: Εκδόσεις Παπαζήση.

Μπάρμπας, Ν.Ι. και Φινοκαλιώτης, Κ.Δ. (2011) *Δημόσια οικονομικά: Φόροι – Δημόσια δάνεια – δημόσιες δαπάνες.* 3η εκδ. Αθήνα - Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Σάκκουλα.

Τάτσος, Ν. (2001) *Παραοικονομία και φοροδιαφυγή στην Ελλάδα.* Αθήνα: Εκδόσεις Παπαζήση.

Τάτσος, Ν. (2012) *Θεωρία των φόρων και φορολογική πολιτική*. Αθήνα: Εκδόσεις Κριτική ΑΕ.

Φινοκαλιώτης, Κ.Δ. (2014) *Φορολογικό Δίκαιο, Ουσιαστικό Μέρος – Φορολογική Διαδικασία – Φορολογική Δικονομία*. Αθήνα: Εκδόσεις Σάκκουλα.

Φορτσάκης, Θ.Π., Σαββαΐδου Κ.Κ., (2014) *Φορολογικό Δίκαιο*. 5^η έκδοση Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη.

CNN Greece (2016) *Η ΕΕ καλεί την Apple να καταβάλει στην Ιρλανδία φόρους 13 δις. Ευρώ*. Διαθέσιμο μέσω: <http://www.cnn.gr/oikonomia/story/44477/h-ee-kalei-tin-apple-na-katavalei-stin-irlandia-foroys-13-dis-eyro> (Πρόσβαση: 26/9/2017)

Gay J.J., (2017) *Θεματικά Δελτία για την Ευρωπαϊκή Ένωση Καταπολέμηση της απάτης και προστασία των οικονομικών συμφερόντων της Ευρωπαϊκής Ένωσης*. Διαθέσιμο μέσω: http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/el/displayFtu.html?ftuId=FTU_1.5.6.htm#_ftn7 (Πρόσβαση: 28/09/2017)

Hillman, L.A., (2013) *Δημόσια Οικονομική και Δημόσια Πολιτική: Αρμοδιότητες και περιορισμοί του κρατικού παρεμβατισμού*. 2η εκδ. Μεταφρ. Κολαΐτη, Ρ. Αθήνα: Εκδόσεις Παπαζήση.

OLAF (2017) *Τι κάνουμε Τι είναι η OLAF*. Διαθέσιμο μέσω: https://ec.europa.eu/anti-fraud/about-us/mission_el (Πρόσβαση: 23/09/2017)

OLAF (2017b) *Δελτίο Τύπου αριθ. 08/2017 Η OLAF το 2016 πρωτοστατεί στον αγώνα για την καταπολέμηση της απάτης μέσω διακρατικών ερευνών ευρείας κλίμακας*. Available at: https://ec.europa.eu/anti-fraud/media-corner/news/31-05-2017/olaf-2016-leading-way-combatting-fraud-through-large-transnational_el (Πρόσβαση: 15/10/2017)

Paternoster, D. (2017) *Θεματικά Δελτία Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου: Γενική Φορολογική Πολιτική*. Διαθέσιμο μέσω: http://www.europarl.europa.eu/aboutparliament/el/displayFtu.html?ftuId=FTU_5.11.1.html (Πρόσβαση: 26/9/2017)

Rosen, S.H., Gayer, T., Ραπάνος, Β.Θ., και Καπλάνογλου, Γ. (2009) Δημόσια οικονομική. Σύγχρονη θεωρία και ελληνική πραγματικότητα. 2η εκδ. Αθήνα: Εκδόσεις Κριτική.

Ξένη Βιβλιογραφία

Alstadsaeter, A., Johannesen, N. and Zucman, G. (2017) *Who owns the wealth in tax heavens? Macro evidence and implications for global inequality*. Working Paper 23805, National Bureau of Economic Research, Cambridge, Available at: <http://www.nber.org/papers/w23805> (Accessed 18/10/2017)

Bukhsh, F. and Weigand, H. (2014) *VAT Fraud: Possible technical and ontological solutions*. Tilburg University, Available at: https://www.researchgate.net/publication/316438359_VAT_Fraud_Possible_technical_and_ontological_solutions (Accessed 12/10/2017)

Carr, K., Wayne, L., Cabra, M., Guevara, M.W. and Hudson M. (2014) *Leaked Documents Expose Global Companies' Secret Tax Deals in Luxembourg*. ICIJ, 5 November, Available at: <https://www.icij.org/investigations/luxembourg-leaks/leaked-documents-expose-global-companies-secret-tax-deals-luxembourg/> (Accessed 20/9/2017)

Center for Social and Economic Research (2016) *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 Final Report TAXUD/2015/CC/131*. Warsaw: Institute for Advanced Studies

Center for Social and Economic Research (2017) *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report TAXUD/2015/CC/131*. Warsaw: Institute for Advanced Studies

Chee, F.Y. (2016) *EU court ruling on Spanish tax breaks may affect Starbucks, Apple appeals*. Reuters, 16 December. Available at: <http://www.reuters.com/article/court-spain-taxavoidance-eu/eu-court-ruling-on-spanish-tax-breaks-may-affect-starbucks-apple-appeals-idUSL5N1EA6V1> (Accessed 12/10/2017)

Directorate General for Competition (DG Competition) (2016) *Working Paper on State Aid and Tax Rulings*. Available at:

http://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation/working_paper_tax_rulings.pdf

(Accessed 12/10/2017)

Douma, S. (2017) *BEPS and European Union Law*. Cahiers de droit fiscal

international, Vol. 102a, Sdu: The Hague 2017, p. 65-95 Available at:

<https://ssrn.com/abstract=2997424> (Accessed 15/10/2017)

Eurojust (2014) *News, Issue No 11. – March 2014 MTIC Fraud*. Available at:

[http://www.eurojust.europa.eu/doclibrary/corporate/newsletter/Eurojust%20News%20Issue%2011%20\(March%202014\)%20on%20MTIC%20fraud/EurojustNews_Issue11_2014-03-EN.pdf](http://www.eurojust.europa.eu/doclibrary/corporate/newsletter/Eurojust%20News%20Issue%2011%20(March%202014)%20on%20MTIC%20fraud/EurojustNews_Issue11_2014-03-EN.pdf) (Accessed 20/10/2017)

Eurojust (2015) *Eurojust*. Διαθέσιμο μέσω: [https://e-](https://e-justice.europa.eu/content_eurojust-23-el.do)

[justice.europa.eu/content_eurojust-23-el.do](https://e-justice.europa.eu/content_eurojust-23-el.do) (Accessed 3/10/2017)

European Commission *The future of VAT Fair Taxation*. Διαθέσιμο μέσω:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/action_plan/vat_factsheet_en.pdf (Accessed 29/09/2017)

European Commission (2015a) *Fact Sheet: Questions and Answers on the CCCTB*

relaunch. Διαθέσιμο μέσω: [http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-15-](http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-15-5174_en.htm)

[5174_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-15-5174_en.htm) (Accessed: 26/9/2017)

European Commission (2015b) *Tax Reforms in EU Member States: 2015 Report*.

Taxation Papers Working Paper N.58 – 2015. Luxembourg: Office for Official

Publications of the European Communities, Available at:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_58.pdf (Accessed

20/10/2017)

European Commission (2016) *20 Measures to tackle the VAT gap*. Available at:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/2016-03_20_measures_en.pdf (Accessed 1/10/2017)

European Commission (2017) *Press release: State aid: Commission refers Ireland to*

Court for failure to recover illegal tax benefits from Apple worth up to €13 billion.

Available at: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-3702_en.htm (Accessed 27/9/2017)

European Commission (2017a) *Vat Rates applied in the Member States of the European Union*. Taxud.c.1(2017) Available at: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf (Accessed 27/9/2017)

European Court of Auditors (2016) *Fighting VAT fraud: "time to step up efforts", say EU Auditors*. Available at: http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/INSR15_24/INSR_VAT_FRAUD_EN.pdf (Accessed 15/10/2017)

Europol (2015) *Press Release Strong Collaboration Targets VAT Fraud*. Available at: <https://www.europol.europa.eu/newsroom/news/strong-collaboration-targets-vat-fraud> (Accessed 25/09/2017)

Financial Times (2016) *Apple ruling sparks angry reaction in US*. Available at: <https://www.ft.com/content/68892752-6ecf-11e6-a0c9-1365ce54b926> (Accessed 29/09/2017)

Garnier, G., György, E., Heineken, K., Mathé, M., Puglisi, L., Ruà, S., Skonieczna, A. and Mierlo, A. (2014) *A wind of change? Reforms of Tax Systems since the launch of Europe 2020*. European Commission Taxation Papers, Working Paper N.49, Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities. Available at: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_49.pdf (Accessed 15/10/2017)

Keen, M., Smith, S. (2007) *VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done?* Washington: IMF Fiscal Affairs Department. Available at: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp0731.pdf>

Khan, N., Shafi, U. (2016) *An Account of Recent Activity of the European Commission on Applying State Aid Rules to Income Taxes: In Retrospect and Prospect* (March 1,

2016). Monash U. Department of Business Law & Taxation Research, Paper No. 2016-03-01. Available at: <https://ssrn.com/abstract=2740269> (Accessed 27/09/2017)

Knobel, A., (2017) *Findings of the 2nd TJN Survey on Automatic Exchange of Information (AEOI) Sanctions against financial centers, AEOI statistics and the use of information beyond tax purposes*. Tax Justice Network. Available at: http://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2013/04/Knobel2017_AEOI-Survey-Report.pdf (Accessed 29/09/2017)

Kofod, J. and Jesek, P. (2017) *Draft Report on the inquiry on money laundering, tax avoidance and tax evasion (2017/2013(INI))*, European Parliament, Committee of Inquiry to investigate alleged contraventions and maladministration in the application of Union law in relation to money laundering, tax avoidance and tax evasion. Available at: <http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/122787/2017-06-30%20Draft%20report.pdf> (Accessed 29/09/2017)

Michalik, T. (2017) *How the European Commission and European countries fight VAT fraud*. CASE Nr 147/2017 Available at: http://www.case-research.eu/uploads/zalacznik/2017-06-27/How_the_European_Commission_and_European_countries_fight_VAT_fraud.pdf (Accessed 15/10/2017)

Mos, B., Hudson, M. and Chavkin, S. (2014) *Big 4 Audit Firms Play Big Role in Offshore Murk*. ICIJ, 5 November, Available at: <https://www.icij.org/investigations/luxembourg-leaks/big-4-audit-firms-play-big-role-offshore-murk/> (Accessed 20/9/2017)

Harding, L. (2016) *What are the Panama Papers? A guide to history's biggest data leak*. *The Guardian*, 5 April, Available at: <https://www.theguardian.com/news/2016/apr/03/what-you-need-to-know-about-the-panama-papers> (Accessed 20/9/2017)

Multinational Tax and Transfer Pricing News (MNE Tax) (2016), *EU state aid decisions on Starbucks and Fiat tax rulings challenged in court*. Available at: <https://mnetax.com/eu-commission-court-starbucks-fiat-state-aid-13570> (Accessed 20/9/2017)

Multinational Tax and Transfer Pricing News (MNE Tax) (2016a) *EU court denies Belgium's request to suspend State aid decision on excess profit tax ruling regime*. Available at: <https://mnetax.com/belgium-must-begin-recovery-state-aid-granted-multinationals-via-tax-rulings-eu-court-rules-16406> (Accessed 20/9/2017)

Murphy, R., Chavagneux, C. and Palan, R. (2010) *Tax heavens: How Globalization really works?* Ithaca and London: Cornell University Press

OECD (2009) *Countering Offshore tax evasion*. Available at: <https://www.oecd.org/ctp/harmful/42469606.pdf> (Accessed 10/10/2017)

OECD (2016) *Consumption Tax Trends 2016 VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues*. Paris: OECD Publishing Available at: <http://www.oecd.org/tax/consumption-tax-trends-19990979.htm> (Accessed 10/10/2017)

OECD (2017) *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*. Available at: <http://www.oecd.org/tax/transparency/exchange-of-information-on-request/ratings/> (Accessed 20/10/2017)

OECD (2017a) *Global Forum releases second round of compliance ratings on tax transparency for 10 jurisdictions*. Available at: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/global-forum-releases-second-round-of-compliance-ratings-on-tax-transparency-for-10-jurisdictions.htm> (Accessed 20/10/2017)

OECD (2017b) *Tax Policy Reforms 2017: OECD and Selected Partner Economies*. Paris: OECD Publishing Available at: <http://www.oecd.org/tax/tax-policy-reforms-2017-9789264279919-en.htm> (Accessed 20/10/2017)

OECD (2017c) *Developing Capacity in BEPS and Transfer Pricing*. Available at: <https://www.oecd.org/ctp/tax-global/developing-capacity-in-beps-and-transfer-pricing.pdf> (Accessed 15/10/2017)

OECD (2017d) *Secretary General Report to G20 Leaders Hamburg*. Available at: <http://www.oecd.org/ctp/oecd-secretary-general-tax-report-g20-leaders-july-2017.pdf> (Accessed 20/10/2017)

OECD (2017e) *Tax Administration 2017 Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*. Paris: OECD Publishing. Available at: <http://www.oecd.org/ctp/administration/tax-administration-23077727.htm> (Accessed 20/10/2017)

OECD (2017f) *Harmful Tax Practices - 2017 Progress Report on Preferential Regimes Inclusive Framework on BEPS: Action 5*. Paris: OECD Publishing. Available at: <http://www.oecd.org/tax/beps/harmful-tax-practices-2017-progress-report-on-preferential-regimes-9789264283954-en.htm> (Accessed 20/10/2017)

OLAF (2017a) *The OLAF report 2016*. Luxembourg: Publications Office of the European. Available at: https://ec.europa.eu/anti-fraud/sites/antifraud/files/olaf_report_2016_en.pdf (Accessed 23/09/2017)

Out-law.com (2016) *Missing trader fraud (MTIC)*. Available at: <https://www.out-law.com/topics/tax/tax-litigation--disputes-/missing-trader-fraud-mtic/> (Accessed 20/10/2017)

Oxfam International (2016) *The European Commission's Anti-Tax Avoidance package: A brief Oxfam analysis of key points*. Available at: https://www.oxfam.org/sites/www.oxfam.org/files/oxfam_atap_analysis-final.pdf (Accessed 20/10/2017)

Sokolovska, O. (2016) *Cross-border VAT frauds and measures to tackle them*. University Library of Munich Paper No. 70504 Available at: https://mpra.ub.uni-muenchen.de/70504/1/MPRA_paper_70504.pdf (Accessed 13/10/2017)

Stiglitz J. and Pieth M., (2016) *Overcoming the shadow economy*. Berlin: Friedrich-Ebert-Stiftung. Available at: <http://library.fes.de/pdf-files/iez/12922.pdf> (Accessed 20/10/2017)

Tavares, R.J.S., Bogenschneider, B.N. and Pankiv, M. (2016) *The Intersection of EU State Aid and U.S. Tax Deferral: A Spectacle of Fireworks, Smoke, and Mirror*. Florida Tax Review 121. Available at: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2769166> (Accessed 20/10/2017)

Zangari, E., Caiumi, A. and Hemmelgarn, T. (2017) *Tax Uncertainty: Economic Evidence and Policy Responses*. European Union Taxation Papers, Working Paper N. 67, Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities

Available at:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_paper_67.pdf

(Accessed 20/10/2017)

Οδηγίες – Συστάσεις – Αποφάσεις - Ανακοινώσεις της ΕΕ

Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας

Οδηγία 2011/16/ΕΕ του Συμβουλίου, της 15ης Φεβρουαρίου 2011, σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας και με την κατάργηση της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ

Οδηγία 2014/107/ΕΕ του Συμβουλίου, της 9ης Δεκεμβρίου 2014, για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ όσον αφορά την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον φορολογικό τομέα

Οδηγία 2016/881/ΕΕ του Συμβουλίου, της 25ης Μαΐου 2016, για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ όσον αφορά την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας

Οδηγία 2016/1164/ΕΕ του Συμβουλίου, της 12ης Ιουλίου 2016, για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς

Πρόταση Οδηγίας COM (2011) 121 του Συμβουλίου για την κοινή ενοποιημένη βάση φορολογίας εταιρειών (ΚΕΒΦΕ)

Πρόταση Οδηγίας COM (2016) 811 του Συμβουλίου για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/EK σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας όσον αφορά την προσωρινή εφαρμογή γενικευμένου μηχανισμού αντιστροφής της επιβάρυνσης για

τις παραδόσεις αγαθών και την παροχή υπηρεσιών που υπερβαίνουν ένα ορισμένο όριο

Πρόταση Οδηγίας COM(2017) 335 final του Συμβουλίου για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ όσον αφορά την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας σχετικά με δηλωτές διασυνοριακές ρυθμίσεις

Σύσταση της Επιτροπής C (2016) 271 final, της 28.1.2016, σχετικά με την εφαρμογή μέτρων κατά της κατάχρησης των φορολογικών συμβάσεων

Απόφαση της Επιτροπής 2013/C 120/07, της 23ης Απριλίου 2013, για τη σύσταση ομάδας εμπειρογνομόνων της Επιτροπής, καλούμενης «Πλατφόρμα για τη χρηστή φορολογική διακυβέρνηση, τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό και τη διπλή φορολόγηση»

COM (2016) 23 final Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο, Δέσμη για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής: Επόμενα βήματα για την επίτευξη πραγματικής φορολόγησης και μεγαλύτερης φορολογικής διαφάνειας στην ΕΕ, της 28.1.2016

COM (2016) 24 final Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο σχετικά με μια εξωτερική στρατηγική για πραγματική φορολόγηση, της 28.1.2016

COM (2005) 543 τελικό, Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και την Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή σχετικά με τις εργασίες του κοινού φόρουμ της ΕΕ για τις τιμές μεταβίβασης όσον αφορά την τεκμηρίωση σχετικά με τον καθορισμό των τιμών μεταβίβασης των συνδεδεμένων επιχειρήσεων στην ΕΕ, Πρόταση Κώδικας Δεοντολογίας όσον αφορά την τεκμηρίωση σχετικά με τον καθορισμό των τιμών μεταβίβασης των συνδεδεμένων επιχειρήσεων στην ΕΕ, της 07.11.2005

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1

Δημοσίευση αποτελεσμάτων Προγράμματος ΟΟΣΑ/G20 “Base Erosion and Profit Shifting” (BEPS)

Στις 5 Οκτωβρίου 2015 δημοσιεύτηκαν τα αποτελέσματα του προγράμματος ΟΟΣΑ/G20 “Base Erosion and Profit Shifting” (BEPS). Η Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) στις 21 Οκτωβρίου 2015 ανακοίνωσε τις δράσεις που πρότεινε το πρόγραμμα BEPS, όπως παρακάτω:

Δράση 1: Αντιμετώπιση των Προκλήσεων της Ψηφιακής Οικονομίας (Address the Tax Challenges of the Digital Economy)

Δράση 2: Εξουδετέρωση των Αποτελεσμάτων των Υβριδικών Αναντιστοιχιών (Neutralise the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements)

Δράση 3: Ενίσχυση των Κανόνων των Ελεγχόμενων Αλλοδαπών Εταιρειών (Strengthen CFC Rules)

Δράση 4: Περιορισμός της Διάβρωσης της Φορολογητέας Βάσης μέσω της Έκπτωσης Τόκων και άλλων Χρηματοοικονομικών Πληρωμών (Limit Base Erosion via Interest Deductions and Other Financial Payments)

Δράση 5: Αντιμετώπιση των Επιβλαβών Φορολογικών Πρακτικών πιο αποτελεσματικά, λαμβάνοντας υπ’ όψιν τη Διαφάνεια και την Ουσία (Counter Harmful Tax Practices More Effectively, Taking Into Account Transparency and Substance)

Δράση 6: Αποτροπή της Κατάχρησης των Συμβάσεων (Prevent Treaty Abuse)

Δράση 7: Αποτροπή της τεχνητής αποφυγής του καθεστώτος της Μόνιμης Εγκατάστασης (Prevent the Artificial Avoidance of PE Status)

Δράσεις 8-10: Διαβεβαίωση ότι οι Ενδοομιλικές Τιμολογήσεις είναι σύμφωνες με την πραγματοποίηση κερδών (Assure that Transfer Pricing Outcomes are in Line with Value Creation)

Δράση 11: Μέτρηση και παρακολούθηση των BEPS (Measuring and Monitoring BEPS)

Δράση 12: Απαίτηση από τους Φορολογούμενους να αποκαλύπτουν τις Διευθετήσεις σχετικά με Επιθετικό Φορολογικό Σχεδιασμό (Require Taxpayers to Disclose their Aggressive Tax Planning Arrangements)

Δράση 13: Επανεξέταση των Εγγράφων Ενδοομιλικών Τιμολογήσεων (Re-examine Transfer Pricing Documentation)

Δράση 14: Αποτελεσματικότητα των Μηχανισμών Επίλυσης Διαφορών (Make Dispute Resolution Mechanisms More Effective)

Δράση 15: Ανάπτυξη ενός Πολυμερούς Εργαλείου (Develop a Multilateral Instrument)

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2

Ιστορικό Φορολογικής Εναρμόνισης στο ενδοκοινοτικό ΦΠΑ και αντιμετώπισης φοροδιαφυγής

Ιστορικά, τα κράτη μέλη συνειδητοποίησαν από πολύ νωρίς την ανάγκη εναρμόνισης⁵⁰ της φορολογικής τους πολιτικής, καθώς η διατήρηση των εθνικών συστημάτων φορολόγησης της παραγωγής και της κατανάλωσης αγαθών και υπηρεσιών δημιουργούσε στρεβλώσεις του ανταγωνισμού στο διασυνοριακό εμπόριο⁵¹. Στη Συνθήκη της Ρώμης (άρθρα 95 και 98), με την οποία δημιουργήθηκε η κοινή αγορά το 1957, ορίστηκε η κατάργηση των φορολογικών διακρίσεων στα προϊόντα άλλων κρατών μελών και η εναρμόνιση των έμμεσων φόρων.

Η εναρμόνιση ξεκίνησε πρακτικά από τις δύο πρώτες οδηγίες 67/227/ΕΟΚ και 67/228/ΕΟΚ. Σύμφωνα με αυτές, το κοινό σύστημα ΦΠΑ⁵² θα αντικαθιστούσε το Φόρο Κύκλου Εργασιών από την 1^η Ιανουαρίου 1970, για να επιβαρύνει αναλογικά την τιμή των αγαθών και υπηρεσιών σε όλα τα στάδια παραγωγής. Κατά τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές η φορολόγηση των προϊόντων θα γινόταν στη χώρα προορισμού με στόχο την τήρηση της ουδετερότητας στον ανταγωνισμό εγχώριων και εισαγόμενων από άλλα κράτη μέλη αγαθών. Η 6^η οδηγία 77/388/ΕΟΚ, που

⁵⁰ «Ο όρος φορολογική εναρμόνιση σε μια οικονομική ένωση αναφέρεται στην εναρμόνιση των φορολογικών συστημάτων των κρατών μελών της ώστε να είναι αυτά, αφενός, συμβατά μεταξύ τους, και, αφετέρου, με τους στόχους της οικονομικής ένωσης»(Τάτσος, 2012: σελ.521)

⁵¹ Ευρωπαϊκή Επιτροπή (2016) *Φορολογία: Προώθηση της εσωτερικής αγοράς και της οικονομικής ανάπτυξης*. Λουξεμβούργο: Εκδόσεις της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

⁵² Όπως προτάθηκε από την επιτροπή NEUMARK σε μελέτη που υπέβαλε το 1962, καθώς επεσήμανε τα μειονεκτήματα του συστήματος του σωρευτικού κύκλου εργασιών κατά τη λειτουργία της κοινής αγοράς (Μπάρμπας και Φινοκαλιώτης, 2011, σελ.151)

ακολούθησε, συντέλεσε ουσιαστικά στη διαδικασία εναρμόνισης, καθώς τα κράτη μέλη συμφώνησαν στη χρήση ενός ποσοστού των εσόδων ΦΠΑ για τη χρηματοδότηση του κοινοτικού προϋπολογισμού (Τάτσος, 2012, σελ.532) και στη σταδιακή προσέγγιση των συντελεστών με ελάχιστο κανονικό συντελεστή 15% για όλες τις χώρες της Ένωσης έως το 2000. Παρέμεναν, ωστόσο, περιθώρια εφαρμογής μειωμένων συντελεστών σε διάφορες κατηγορίες οικονομικών δραστηριοτήτων (Αναστασόπουλος και Φορτσάκης, 2003: σελ.77-78).

Ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων θεσπίστηκε ο κανονισμός 218/92/ΕΟΚ περί ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των αρμόδιων κρατικών αρχών για την ορθή βεβαίωση και είσπραξη του ΦΠΑ στο ενδοκοινοτικό εμπόριο (Αναστασόπουλος και Φορτσάκης, 2003, σελ.413). Πριν την κατάργηση των φορολογικών συνόρων τα εμπορεύματα που διακινούνταν μεταξύ των κρατών μελών συνοδεύονταν από Ενιαία Διοικητικά Έγγραφα (ΕΔΕ) και τα αγαθά ήταν υποκείμενα σε τελωνειακό έλεγχο. Με την ολοκλήρωση της ενιαίας αγοράς, από 1 Ιανουαρίου 1993, υπήρξε ανάγκη κάλυψης του κενού που δημιουργούσε η κατάργηση των ΕΔΕ, ώστε δημιουργήθηκε το σύστημα VIES (VAT Information Exchange System)⁵³.

Από το 1993, που καταργήθηκαν οι τελωνειακοί έλεγχοι στο εσωτερικό της Ένωσης, εφαρμόστηκε εν μέρει η αρχή της φορολόγησης στη χώρα προέλευσης για παραδόσεις σε τελικούς καταναλωτές. Ωστόσο, για την πλειονότητα συναλλαγών συνεχίστηκε η φορολόγηση στη χώρα προορισμού. Παραμένει, επομένως, σε ισχύ το καθεστώς φορολόγησης στη χώρα προορισμού, παρότι με την οδηγία 91/680/ΕΟΚ και 92/111/ΕΟΚ, που τροποποίησαν την 6η Οδηγία, αυτό είχε χαρακτηριστεί ως μεταβατικό και το οριστικό καθεστώς με βάση την αρχή φορολόγησης στη χώρα προέλευσης αναμενόταν την 1-1-1997 (Αναστασόπουλος και Φορτσάκης, 2003, σελ.413).

Εκτός του συστήματος VIES, ο κανονισμός 218/92/ΕΟΚ προέβλεπε τη δημιουργία ενός κεντρικού γραφείου διασύνδεσης ανά κράτος μέλος και μιας επιτροπής διαβούλευσης που σε μόνιμη βάση θα αξιολογούσε την ανταλλαγή των πληροφοριών μεταξύ των κρατών μελών και θα υπέβαλε προτάσεις βελτίωσης. Για τη διοικητική συνεργασία υιοθετήθηκε τελικά ο Κανονισμός 1798/2003, που ενσωμάτωσε τα προηγούμενα, εστιάζοντας όμως στην άμεση συνεργασία μεταξύ των ελεγκτικών

⁵³ http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/check-number-vies/index_el.htm

υπηρεσιών στον τομέα του ΦΠΑ και διευρύνοντας ταυτόχρονα την ανταλλαγή πληροφοριών στην ενδοκοινοτική παροχή υπηρεσιών (Αναστασόπουλος & Φορτσάκης, 2003: σελ.436-437). Στη συνέχεια αντικαταστάθηκε από τον κανονισμό 904/2010, ο οποίος επέτρεπε την ανταλλαγή οποιασδήποτε χρήσιμης πληροφορίας μεταξύ των φορολογικών αρχών, δίνοντας έμφαση στη διοικητική συνεργασία σε συνδυασμό με την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ (Φορτσάκης, 2014: σελ.467).

Στο μεταξύ η 6^η οδηγία τροποποιήθηκε αρκετές φορές μέχρι που όλα τα κείμενα κωδικοποιήθηκαν σε μια ενιαία νομοθετική πράξη με την οδηγία 2006/112/EK σχετικά με το κοινό σύστημα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας. Σύμφωνα με τη νέα οδηγία, για τον καθορισμό του τόπου πραγματοποίησης των φορολογητέων πράξεων οι κανόνες διαφοροποιούνταν *«ανάλογα με τη φύση της πράξης, το είδος του παρεχόμενου προϊόντος και εάν πραγματοποιήθηκε ή μη με μεταφορά»*.

- *Παραδόσεις αγαθών: ο τόπος φορολόγησης είναι αυτός όπου παραδίδονται τα αγαθά.*
- *Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών: ο τόπος φορολόγησης είναι ο τόπος όπου ο αποκτών αγαθά παραλαμβάνει τα εν λόγω αγαθά, δηλαδή η χώρα της ΕΕ όπου τελικά βρίσκονται τα αγαθά μετά τη μεταφορά από άλλη χώρα της ΕΕ.*
- *Οι εισαγωγές αγαθών στην ΕΕ από τρίτες χώρες: φορολογούνται γενικότερα στη χώρα της ΕΕ στην οποία φθάνουν.*
- *Παροχή υπηρεσιών: ο τόπος φορολόγησης είναι ο τόπος όπου παρέχονται οι υπηρεσίες. Αυτό δεν εξαρτάται μόνο από τη φύση της παρεχόμενης υπηρεσίας, αλλά και από το καθεστώς του πελάτη που λαμβάνει την υπηρεσία».*

Και η τελευταία αυτή οδηγία έχει τύχει πολλών τροποποιήσεων, από τις οποίες αξίζει να αναφερθεί η 2008/117/EK τροποποιητική οδηγία με την οποία έγινε προσπάθεια καταπολέμησης της φοροδιαφυγής που συνδέεται με τις ενδοκοινοτικές πράξεις. Σε αυτήν επισημάνθηκαν τα περιθώρια απάτης λόγω των αδυναμιών του ενδοκοινοτικού καθεστώτος ΦΠΑ, και κυρίως του συστήματος ανταλλαγής πληροφοριών σχετικά με τις παραδόσεις αγαθών στο εσωτερικό της Κοινότητας. Για αυτό και κατέστησε υποχρεωτική την ηλεκτρονική διάθεση πληροφοριών εντός προθεσμίας ενός μηνός στις διοικήσεις των κρατών μελών στα οποία είναι απαιτητός ο ΦΠΑ σχετικά με τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών.

Επίσης, ακολούθησε η 2009/69/EK τροποποιητική οδηγία σχετικά με τη φοροδιαφυγή που συνδέεται με τις εισαγωγές. Δεδομένου ότι η εμπειρία έδειξε ότι υπήρξε κατάχρηση της απαλλαγής από το ΦΠΑ που προβλεπόταν σε περίπτωση παράδοσης των αγαθών σε υποκείμενο σε άλλο κράτος μέλος, καθορίστηκαν στοιχειώδεις όροι εφαρμογής της. Συγκεκριμένα απαιτήθηκε η παροχή από τον εισαγωγέα στις αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους πληροφοριών όπως ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που χορηγείται από το κράτος μέλος εισαγωγής, ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αποκτώντος, στον οποίο παραδίδονται τα αγαθά και η σχετική απόδειξη.

Η οδηγία 2010/24/EE ενίσχυσε περαιτέρω την αμοιβαία συνδρομή των κρατών μελών για την είσπραξη απαιτήσεων σχετικών με φόρους, δασμούς και άλλα μέτρα, ενώ η οδηγία 2011/16/EE (αναλύεται περισσότερο στο επόμενο κεφάλαιο, βλ.) κατέστησε υποχρεωτική την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των εθνικών διοικήσεων σχετικά με τους άμεσους και τους έμμεσους φόρους σε περίπτωση εύλογου αιτήματος. Επίσης προώθησε την αυτόματη ανταλλαγή (χωρίς αίτημα), που σημαίνει τη συστηματική κοινοποίηση προκαθορισμένων πληροφοριών ανά τακτά χρονικά διαστήματα.

Με την 2013/43/EE οδηγία, ορίστηκε ως προαιρετική και προσωρινή η εφαρμογή του μηχανισμού αντιστροφής της επιβάρυνσης ΦΠΑ για τις παραδόσεις ορισμένων αγαθών και την παροχή υπηρεσιών που είναι επιδεκτικά απάτης. Στην ίδια λογική βρίσκεται και η 2013/42/EE τροποποιητική οδηγία, που αφορά τον μηχανισμό ταχείας αντίδρασης για την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ. Αφού είχαν παρατηρηθεί αιφνίδιες και εκτεταμένες μορφές φοροδιαφυγής μέσω της χρήσης ηλεκτρονικών μέσων αποφασίστηκε η υιοθέτηση Μηχανισμού Ταχείας Αντίδρασης («ΜΤΑ»), που συνίσταται στην προσωρινή εφαρμογή αντιστροφής της επιβάρυνσης, έπειτα από κατάλληλη κοινοποίηση από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος και συνακόλουθη επιβεβαίωση της Επιτροπής.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 3

Ο πίνακας που ακολουθεί παρατίθεται στην πρόταση οδηγίας COM(2012) 363 final και αποτελεί απόσπασμα της εκτίμησης επιπτώσεων που την συνοδεύει. Προσφέρει μια κατά προσέγγιση εικόνα της κατάστασης που ίσχυε στα κράτη μέλη μέχρι τον Δεκέμβριο του 2011 σχετικά με τα επίπεδα των κυρώσεων που ισχύουν για εγκλήματα απάτης εις βάρος του προϋπολογισμού της ΕΕ.

KM Κυρώσεις	
AT	Ποινή φυλάκισης μέχρι 6 μήνες (άρθρο 146 StGB), 3 έτη (άρθρο 147 παράγραφοι 1 και 2 StGB) ή 10 έτη (άρθρο 147 παράγραφος 3 και άρθρο 148 StGB)· ποινή φυλάκισης 3 ή 5 έτη και χρηματική ποινή μέχρι το διπλάσιο του μη καταβληθέντος ποσού (άρθρο 7 AEG)
BE	Ποινή φυλάκισης από 1 μήνα έως 5 έτη (άρθρο 450 του κώδικα φορολογίας εισοδήματος), ποινή φυλάκισης από 2 μήνες έως 3 έτη (άρθρο 451 του κώδικα φορολογίας εισοδήματος) και χρηματικές ποινές (άρθρα 259, 260 και 261 του γενικού δικαίου περί δασμών και ειδικών φόρων κατανάλωσης)
BG	Ποινή φυλάκισης από 1 έως 8 έτη (άρθρα 209 και 210 του ποινικού κώδικα), ποινή φυλάκισης από 3 έως 10 έτη (άρθρο 211 του ποινικού κώδικα), ποινή φυλάκισης από 2 έως 8 έτη (άρθρο 212 του ποινικού κώδικα), ποινή φυλάκισης από 3 έως 10 έτη (άρθρο 212 παράγραφος 3 του ποινικού κώδικα)
CY	Ποινή φυλάκισης 5 ετών (άρθρο 300 του ποινικού κώδικα), ποινή φυλάκισης μέχρι 3 έτη ή χρηματική ποινή που δεν υπερβαίνει το ποσόν των 5 125,80 ή αμφότερα
CZ	Ποινή φυλάκισης μέχρι 2 έτη (άρθρα 209 - 2012 του ποινικού κώδικα)
DK	Ποινή φυλάκισης που δεν υπερβαίνει το 1 έτος και 6 μήνες (άρθρο 279 του ποινικού κώδικα) (άρθρο 289A του ποινικού κώδικα), 8 έτη σε περίπτωση σοβαρού εγκλήματος
EE	Χρηματική ποινή ή ποινή φυλάκισης μέχρι 3 έτη (άρθρο 209 του ποινικού κώδικα), 5 έτη ((άρθρο 210 του ποινικού κώδικα)
FI	Χρηματική ποινή ή ποινή φυλάκισης από 14 ημέρες έως 2 έτη (Κεφάλαιο 36, Τμήμα 1 του ποινικού κώδικα), (Κεφάλαιο 29, Τμήμα 1 του ποινικού κώδικα) (Κεφάλαιο 29, Τμήμα 5 του ποινικού κώδικα), 4 μήνες έως 4 έτη σε περίπτωση σοβαρού εγκλήματος
FR	Ανώτατη ποινή φυλάκισης 5 ετών και χρηματική ποινή 375 000 ευρώ (άρθρα 313-1 έως 313-3 του ποινικού κώδικα), και, σε περίπτωση σοβαρού εγκλήματος, ανώτατη ποινή φυλάκισης 7 ετών και χρηματική ποινή 750 000 ευρώ
DE	Ποινή φυλάκισης που δεν υπερβαίνει τα 5 έτη ή χρηματική ποινή (άρθρο 263 του ποινικού κώδικα)
EL	Μεταξύ 10 ημερών και 5 ετών , από 3 μήνες έως 5 έτη (άρθρο 386 παράγραφος 1 του ποινικού κώδικα), από 2 έως 5 έτη σε περίπτωση σοβαρού εγκλήματος
HU	Ποινή φυλάκισης που μπορεί να ανέλθει μέχρι 2 έτη (άρθρο 318 του ποινικού κώδικα), 5 έτη (άρθρο 314 του ποινικού κώδικα) .
IR	Ποινή φυλάκισης που δεν υπερβαίνει τα 5 έτη (τμήμα 42 του νόμου του 2001)
IT	Ποινή φυλάκισης από 6 μήνες έως 3 έτη και χρηματική ποινή από 51 έως 1 032 ευρώ (Άρθρο 640.1 του ποινικού κώδικα), ποινή φυλάκισης από 1 έως 6 έτη (άρθρο 640α του ποινικού κώδικα)
LV	Ποινή φυλάκισης διάρκειας όχι μεγαλύτερης των 3 ετών , ή προσωρινή κράτηση ή κοινωφελής εργασία ή χρηματική ποινή που δεν μπορεί να υπερβεί το εξηκονταπλάσιο του κατώτατου μηνιαίου μισθού (17 074,20ευρώ) (Τμήμα 177 του ποινικού δικαίου)
LT	Κοινωφελής εργασία ή χρηματική ποινή ή περιορισμός της ελευθερίας ή προσωρινή κράτηση ή ποινή φυλάκισης για διάστημα μέχρι 3 έτη (άρθρο 182 του ποινικού κώδικα) ή μέχρι 8 έτη (σοβαρό έγκλημα)
LU	Ποινή φυλάκισης από 1 μήνα έως 1 έτος ή χρηματική ποινή από 500 ευρώ έως 30 000 ευρώ (άρθρο 490 του ποινικού κώδικα), ποινή φυλάκισης από μήνα έως 1 έτος ή χρηματική ποινή από 500 ευρώ έως 10 000 ευρώ (Άρθρο 498 του ποινικού κώδικα)
MT	Ποινή φυλάκισης από 4 μήνες έως 1 έτος (άρθρο 298 παράγραφος 1 του ποινικού κώδικα), ποινή φυλάκισης που δεν υπερβαίνει τους 18 μήνες και χρηματική ποινή από 2 329,37 ευρώ έως 34 940, 60 ευρώ (άρθρο 298C του ποινικού κώδικα), ποινή φυλάκισης από 7 μήνες έως 2 έτη (άρθρο 308 του ποινικού κώδικα), ποινή φυλάκισης από 1 έως 6 μήνες ή χρηματική ποινή (άρθρο 309 του ποινικού κώδικα)
NL	Ποινή φυλάκισης που δεν υπερβαίνει το 1 έτος (άρθρο 328 του ποινικού κώδικα), τα 2 έτη (άρθρο 334 του ποινικού κώδικα), τα 3 έτη (άρθρο 360 του ποινικού κώδικα), τα 4 έτη (άρθρα 227 και 326 του ποινικού κώδικα) ή τα 6 έτη (άρθρα 225, 336 και 359 του ποινικού κώδικα) ή χρηματικές ποινές μέχρι 76 000 ευρώ .
PL	Ποινή φυλάκισης μεταξύ 3 μηνών και 5 ετών (άρθρο 297 του ποινικού κώδικα)
PT	Ποινή φυλάκισης μέχρι 3 έτη ή χρηματική ποινή (άρθρο 217 του ποινικού κώδικα)
RO	Ποινή φυλάκισης μεταξύ 6 μηνών και 12 ετών (άρθρο 215 του ποινικού κώδικα) (βασική υπόθεση)
SI	Ελάχιστη ποινή φυλάκισης 3 μηνών και μέγιστη 3 ετών (άρθρο 229 KZ-1), ποινή φυλάκισης ου δεν υπερβαίνει τα 3 έτη (άρθρο 211 KZ-1), ανώτατη ποινή φυλάκισης 5 ετών (άρθρο 228 KZ-1), χρηματική ποινή ή μέγιστη ποινή φυλάκισης 3 ετών (άρθρο 231 KZ-1)
SK	Ποινή φυλάκισης μέχρι 2 έτη (Τμήμα 221 του ποινικού κώδικα), ποινή φυλάκισης από 1 έως 5 έτη (Τμήμα 222-225)
ES	Ποινή φυλάκισης από 6 μήνες έως 3 έτη (άρθρο 252 του ποινικού κώδικα)
SE	Ανώτατη ποινή φυλάκισης 2 ετών (Κεφάλαιο 9, Τμήμα 1 του ποινικού κώδικα)
UK	Συνοπτική διαδικασία: ποινή φυλάκισης που δεν υπερβαίνει τους 12 μήνες , χρηματική ποινή ή αμφότερα (Τμήμα 1 του νόμου περί απάτης του 2006)· παραπομπή σε δίκη: ποινή φυλάκισης που δεν υπερβαίνει τα 10 έτη , χρηματική ποινή ή αμφότερα.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 4

Κοινοτικό Πλαίσιο για άρση φορολογικών εμποδίων και διπλής φορολογίας

Με στόχο την άρση των φορολογικών εμποδίων κατά τη διασυνοριακή επέκταση της οικονομικής δραστηριότητας των επιχειρήσεων, η ΕΕ έχει θεσπίσει «κοινό φορολογικό καθεστώς για τις συγχωνεύσεις, τις διασπάσεις, τις εισφορές ενεργητικού και την ανταλλαγή μετοχών που αφορούν εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών»⁵⁴ (Φινοκαλιώτης, 2014:σελ.256). Αυτό σημαίνει ότι η υπεραξία των μεταβιβάσεων μεταξύ επιχειρήσεων, σε περίπτωση συγχώνευσης ή συναφών ενεργειών δε φορολογείται, εκτός βέβαια εάν η πράξη αναδιάρθρωσης αποδειχθεί ότι έχει ως στόχο τη φοροδιαφυγή (Αναστασόπουλος και Φορτσάκης, 2003:σελ.415-418).

Προκειμένου να αποφεύγεται ο κίνδυνος διπλής φορολόγησης των πολυεθνικών επιχειρήσεων, προβλέπεται απαλλαγή της παρακράτησης φόρου στην πηγή για τη διανομή κερδών μεταξύ θυγατρικών και μητρικών⁵⁵. Συγκεκριμένα, το κράτος στο οποίο εδρεύει η μητρική εταιρία μπορεί είτε να μη φορολογεί τα διανεμηθέντα από θυγατρική μερίσματα, είτε να τα φορολογεί κάνοντας έκπτωση του φόρου που έχει ήδη καταβάλει η θυγατρική για αυτά (Φινοκαλιώτης, 2014: σελ.264). Για τον ίδιο σκοπό συνάπτονται επίσης διμερείς συμφωνίες μεταξύ των κρατών μελών αλλά και με τρίτες χώρες. Βάσει αυτών των συμφωνιών στην ίδια λογική δίνεται μια πίστωση στη φορολόγηση της μητρικής για τους φόρους που έχουν ήδη πληρωθεί στο εξωτερικό (Rosen κ.α., 2009:σελ.803).

Κίνδυνος διπλής φορολόγησης μπορεί να προκύψει και από την παρακράτηση φόρου στην πηγή που επιβάλλεται σε τόκους και δικαιώματα που πληρώνονται μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών⁵⁶ διαφορετικών κρατών μελών της Ένωσης. Συγκεκριμένα, η μητρική εταιρία μπορεί να φορολογηθεί για κέρδη από πληρωμές τόκων ή

⁵⁴ Οδηγία 90/434/ΕΟΚ, που κατόπιν τροποποιήσεων έχει κωδικοποιηθεί μέσω της οδηγίας 2009/133/ΕΚ.

⁵⁵ Οδηγία 90/435/ΕΟΚ, που κατόπιν τροποποιήσεων έχει κωδικοποιηθεί μέσω της οδηγίας 2011/96/ΕΕ, όπως έχει τροποποιηθεί από την 2014/86/ΕΕ.

⁵⁶ Μια εταιρεία θεωρείται «συνδεδεμένη» με άλλη εταιρεία εφόσον, τουλάχιστον: i) η πρώτη εταιρεία κατέχει άμεσα ελάχιστη συμμετοχή 25% στο μετοχικό κεφάλαιο της δεύτερης εταιρείας, ή ii) η δεύτερη εταιρεία κατέχει άμεσα ελάχιστη συμμετοχή 25 % στο μετοχικό κεφάλαιο της πρώτης εταιρείας, ή iii) μια τρίτη εταιρεία κατέχει άμεσα ελάχιστη συμμετοχή 25 % στο μετοχικό κεφάλαιο τόσο της πρώτης όσο και της δεύτερης εταιρείας. Ωστόσο, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να αντικαθιστούν το κριτήριο του ελάχιστου ποσοστού συμμετοχής στο κεφάλαιο με το κριτήριο της κατοχής ενός ελάχιστου ποσοστού των δικαιωμάτων ψήφου (Οδηγία 2003/49/ΕΚ).

δικαιωμάτων που της καταβάλει η θυγατρική και έχουν ήδη φορολογηθεί στην πηγή. Για αυτό και έχει οριστεί κοινό σύστημα που προβλέπει την κατάργηση φόρων παρακράτησης στην πηγή (ή και ύστερα από βεβαίωση) για τόκους και δικαιώματα που πληρώνονται μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών αλλά και μονίμων εγκαταστάσεων σε διαφορετικά κράτη μέλη⁵⁷ (Φινοκαλιώτης, 2014: σελ.279).

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 5

Επικαιροποίηση της τυποποιημένης διάταξης για τη χρηστή φορολογική διακυβέρνηση στις συμφωνίες με τρίτες χώρες

Η Επιτροπή θα επιδιώξει να συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα βασικά στοιχεία για ανανεωμένη ρήτρα χρηστής διακυβέρνησης σε όλες τις διαπραγματευτικές προτάσεις για σχετικές συμφωνίες με τρίτες χώρες και περιφέρειες.

- Τα βασικά ελάχιστα πρότυπα χρηστής διακυβέρνησης – διαφάνεια, ανταλλαγή πληροφοριών και θεμιτός φορολογικός ανταγωνισμός,
- Το νέο παγκόσμιο πρότυπο ΟΟΣΑ/G20 για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών (ΑΕοΙ) όσον αφορά πληροφορίες περί χρηματοοικονομικών λογαριασμών, και
- Πρόσθετα πρότυπα βάσει των G20/ΟΟΣΑ BEPS.
- Τα διεθνή πρότυπα της Ομάδας Χρηματοοικονομικής Δράσης (FATF)⁸ για την καταπολέμηση της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες και της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας και της διάδοσης όπλων μαζικής καταστροφής.

Λαμβάνοντας υπόψη την ποικιλομορφία των διεθνών εταίρων της ΕΕ, το Συμβούλιο θα πρέπει να παρέχει στην Επιτροπή επαρκή ευελιξία στις τρέχουσες και μελλοντικές διαπραγματεύσεις με τρίτες χώρες, βάσει της συμφωνηθείσας ρήτρας.

(Πηγή: Παραρτήματα στην Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο σχετικά με μια εξωτερική στρατηγική για πραγματική φορολόγηση COM(2016) 24 final)

⁵⁷ Οδηγίες 2003/49/ΕΕ και 2004/66/ΕΕ.



Ε.Π.
**ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΗ
ΔΗΜΟΣΙΟΥ
ΤΟΜΕΑ**
NSRF



Με τη συγχρηματοδότηση της Ελλάδας και της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Εθνική Σχολή Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης (ΕΣΔΔΑ)
Πειραιώς 211, ΤΚ 177 78, Ταύρος
τηλ: 2131306349 , fax: 2131306479
www.ekdd.gr