



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

**ΤΕΙ ΗΠΕΙΡΟΥ**

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ &  
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

**ΤΕΙ ΗΠΕΙΡΟΥ  
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ  
ΠΜΣ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ - ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ  
ΕΠΙΣΤΗΜΗ**

**ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ:**

**ΔΙΕΘΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ: ΜΕΛΕΤΗ ΤΟΥ ΕΘΝΙΚΟΥ,  
ΕΥΡΩΠΑΪΚΟΥ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΚΑΝΟΝΙΣΤΙΚΟΥ ΠΛΑΙΣΙΟΥ ΓΙΑ ΤΗΝ  
ΑΠΟΦΥΓΗ ΤΗΣ ΚΑΤΑΧΡΗΣΗΣ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΕΠΙΛΟΓΗΣ  
ΠΡΟΝΟΜΙΑΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΙΚΑΙΟΔΟΣΙΩΝ**

Σκαρλάτου Όλγα

Επιβλέπων : Χύτης Ευάγγελος,

Επίκουρος Καθηγητής

Πρέβεζα, Οκτώβριος, 2017



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

**ΤΕΙ ΗΠΕΙΡΟΥ**

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ &  
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

**ΤΕΙ ΗΠΕΙΡΟΥ  
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ  
ΠΜΣ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ - ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ  
ΕΠΙΣΤΗΜΗ**

**ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ:**

**ΔΙΕΘΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ: ΜΕΛΕΤΗ ΤΟΥ ΕΘΝΙΚΟΥ,  
ΕΥΡΩΠΑΪΚΟΥ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΚΑΝΟΝΙΣΤΙΚΟΥ ΠΛΑΙΣΙΟΥ ΓΙΑ ΤΗΝ  
ΑΠΟΦΥΓΗ ΤΗΣ ΚΑΤΑΧΡΗΣΗΣ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΕΠΙΛΟΓΗΣ  
ΠΡΟΝΟΜΙΑΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΙΚΑΙΟΔΟΣΙΩΝ**

Σκαρλάτου Όλγα

Επιβλέπων : Χύτης Ευάγγελος,

Επίκουρος Καθηγητής

Πρέβεζα, Οκτώβριος, 2017

**INTERNATIONAL TAX DESIGN: A STUDY OF THE  
NATIONAL, EUROPEAN AND INTERNATIONAL  
REGULATORY FRAMEWORK FOR THE AVOIDANCE OF  
THE REMEDY OF THE RIGHT TO SELECT PRIVILEGE  
TAX JUDGES**

## **Εγκρίθηκε από τριμελή εξεταστική επιτροπή**

Τόπος, Ημερομηνία

### **ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ**

1. Επιβλέπων καθηγητής

Ευάγγελος Χύτης,

Επίκουρος Καθηγητής

2. Μέλος επιτροπής

Κωνσταντίνος Κυρίτσης,

Αναπληρωτής Καθηγητής

3. Μέλος επιτροπής

Χαρίλαος Ναξάκης ,

Καθηγητής

Ο Διευθυντής του ΠΜΣ

Χαρίλαος Ναξάκης , Καθηγητής

Υπογραφή

© Σκαρλάτου Όλγα, 2017

Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved.

## **Δήλωση μη λογοκλοπής**

Δηλώνω υπεύθυνα και γνωρίζοντας τις κυρώσεις του Ν. 2121/1993 περί Πνευματικής Ιδιοκτησίας, ότι η παρούσα μεταπτυχιακή εργασία είναι εξ ολοκλήρου αποτέλεσμα δικής μου ερευνητικής εργασίας, δεν αποτελεί προϊόν αντιγραφής ούτε προέρχεται από ανάθεση σε τρίτους. Όλες οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν (κάθε είδους, μορφής και προέλευσης) για τη συγγραφή της περιλαμβάνονται στη βιβλιογραφία.

Σκαρλάτου Όλγα

Υπογραφή

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα έρευνα τείνει να καταγράψει τον φορολογικό σχεδιασμό μέσω της μελέτης του εθνικού και ευρωπαϊκού κανονιστικού πλαισίου προς αποφυγή της κατάχρησης του δικαιώματος επιλογής προνομιακών φορολογικών δικαιοδοσιών.

Κατά την εκπόνηση της παρούσας μελέτης παρουσιάζεται εκτενής αναφορά στη φορολογία εννοιολογικά αλλά και δομικά. Ιδιαίτερη μνεία δίδεται στην αναλυτική περιγραφή του φορολογικού σχεδιασμού τόσο σε εθνικό όσο και σε ευρωπαϊκό επίπεδο και ποιές ωστόσο διαφορές παρουσιάζονται στα διαφορετικά μοντέλα φορολογικού πλαισίου.

Ακολουθήθηκε στοχευμένη μεθοδολογία για την αναφορά στους φόρους και τα φορολογικά καθεστώτα που εφαρμόζονται στις ευρωπαϊκές και εθνικές επιχειρήσεις καθώς και για την πολυπλοκότητα του συστήματος φορολογικού σχεδιασμού.

Για να γίνει σύγκριση των διαφόρων φορολογικών μοντέλων μεταξύ των χωρών λήφθηκαν δεδομένα από πλήθος βιβλιογραφικών ερευνών και μελετών, αντικατοπτρίζοντας προσεγγιστικά κάθε εφαρμοστικό φορολογικό μοντέλο.

Οι συνεχείς εξελίξεις και δυσχέρειες της οικονομικής ύφεσης πλήττουν καθημερινά την Ελλάδα και όλη την υφήλιο με αποτέλεσμα να καταγραφούν πλήθος ελλείψεων στις διαδικασίες φορολογικού ελέγχου και σχεδιασμού και ανάγκη για συγκριτική αξιολόγηση με στόχο την αποτελεσματικότερη απόδοση και ωφέλεια τόσο του κράτους όσο και των πολιτών.

Αν και έχουν ξεκινήσει όλα τα κράτη - μέλη την εφαρμογή ενός κοινού συστήματος φορολόγησης ωστόσο δεν έχει ακόμα διασφαλιστεί ο πλήρης φορολογικός σχεδιασμός και η σαφής εθνική και ευρωπαϊκή υποστήριξη.

**Λέξεις- Κλειδιά:** φορολογικός σχεδιασμός, έλεγχος, Ευρώπη ,apple, τιμές μεταβίβασης

## **ABSTRACT**

This research tends to record tax planning through the study of national and European regulatory framework to prevent abuse of the right of choice preferential tax jurisdictions.

In preparing this study presents extensive report on taxation conceptually and structurally. Special mention is given in the detailed description of tax planning at both national and European level and which, however, differences occur in different fiscal framework models.

Followed targeted methodology for reporting on taxes and tax regimes applicable to European and national companies as well as the complexity of the tax system design.

To compare the various tax models between countries data obtained from a plurality of bibliographic research and studies, reflecting approximately every applicable tax model.

Continuous developments and difficulties of daily economic downturn affecting Greece and around the world leading to record numerous deficiencies in tax audit procedures and design and need for benchmarking in order to better efficiency and benefit both the state and citizens.

Although they have started all Member - States to implement a common taxation system but not yet ensure full tax planning and a clear national and European support.

**Key words:** tax planning, control, Europe, apple, transfer pricing



# ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ .....	iv
ABSTRACT .....	v
ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ .....	vi
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ.....	viii
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ/ΕΙΚΟΝΩΝ.....	ix
ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ .....	x
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	xi
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: Ο ΦΟΡΟΣ.....	1
1.1 Αποσαφήνιση έννοιας του όρου.....	1
1.2 Διάκριση φόρων.....	2
1.3 Διαμόρφωση φορολογικής βάσης και κανόνες φορολογίας.....	3
1.4 Στοχοθεσία Φορολογίας.....	4
1.5 Αναλύοντας τις θεμελιώδεις αρχές των φορολογικών συστημάτων.....	4
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ .....	6
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΕΥΡΩΠΑΪΚΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ.....	8
3.1 Όραμα μιας κοινής φορολογικής πολιτικής.....	8
3.2 Φορολογική στρατηγική της Ευρωπαϊκής Ένωσης.....	10
3.3 Ευρωπαϊκά μέτρα φορολογικού σχεδιασμού .....	12
3.4 Φορολογικός σχεδιασμός ευρωπαϊκών επιχειρήσεων.....	15
3.5 Φορολογικά παραδείγματα των νεότερων κρατών - μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.....	16
3.6 Εκτίμηση του ευρωπαϊκού φορολογικού σχεδιασμού και προοπτικές αυτού ...	19
4: ΕΛΛΗΝΙΚΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ.....	20
4.1 Ο ελληνικός φορολογικός κόσμος .....	20
4.2 Δημιουργία αβεβαιοτήτων για τις ελληνικές επιχειρήσεις.....	24
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΤΡΙΓΩΝΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ .....	30
5.1 Μέτρα αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής.....	39
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6:ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ APPLE .....	52
6.1 “Διπλό ιρλανδικό” και “ολλανδικό σάντουιτς” η διαδικασία που ακολουθούν οι μεγάλες εταιρείες για συστηματική φοροαποφυγή .....	54
6.2 Φορολογική δομή της Apple στην Ευρώπη .....	56
6.3 Η Ιρλανδία χορήγησε παράνομα φορολογικά πλεονεκτήματα στην Apple αξίας έως 13 δις. EUR.....	58
6.4 Πως όμως η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έφτασε στο σημείο να επιβάλει τόσο μεγάλο πρόστιμο? .....	60
6.5 Αξιολόγηση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής.....	62
ΠΡΟΟΠΤΙΚΕΣ.....	66

<b>ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ</b> .....	68
<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΕΣ ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ</b> .....	70

## **ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ**

Πίνακας 3.1: Ισχύοντες φορολογικοί συντελεστές νέων κρατών - μελών της ΕΕ.....17

Πίνακας 3.2: Ισχύοντες φορολογικοί συντελεστές υπολοίπων κρατών - μελών της ΕΕ...18

## ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ/ΕΙΚΟΝΩΝ

Διάγραμμα 3.1: Φορολογικοί συντελεστές (% των εμπορικών κερδών) για το έτος 2016 διαγραμματικά.....	10
Διάγραμμα 4.1: Φορολογικά έσοδα / κεφαλή και ΑΕΠ/ κεφαλή.....	23
Διάγραμμα 4.2: Το έλλειμμα ΦΠΑ μεταξύ των χωρών της ΕΕ.....	23
Διάγραμμα 4.3: Η Ελλάδα, χώρα υψηλής φορολόγησης των επιχειρήσεων.....	24
Διάγραμμα 4.4: Χρόνια για τα οποία διατηρείται το δικαίωμα συμψηφισμού ζημιών με μελλοντικά κέρδη.....	25
Διάγραμμα 4.5: Φιλικότητα προς επιχειρήσεις ως συνάρτηση της συνολικής τους επιβάρυνσης (φορολογία, τέλη, εισφορές).....	27
Διάγραμμα 4.6: Συσχέτιση κατάταξης της Παγκόσμιας Τράπεζας ως προς τον επιμέρους παράγοντα της πληρωμής φόρων (οριζόντιος άξονας) και της συνολικής κατάταξης ως προς το επιχειρείν (κάθετος άξονας).....	28
Εικόνα 3.1: Φορολογικοί συντελεστές (% των εμπορικών κερδών) για το έτος 2016.....	9
Εικόνα 3.2: Φορολογικοί παράδεισοι 2016.....	16
Εικόνα 6.1 Οι πιο σκανδαλώδεις περιπτώσεις χαμηλής φορολόγησης στην Ε.Ε.....	60

## **ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ**

BEPS = Base erosion and profit shifting

E.F.M. = Extramural Fund Management

G20 = Group of Twenty

PwC = PricewaterhouseCoopers

ΑΕ = Ανώνυμες Εταιρίες

ΕΕ = Ετερόρρυθμη Εταιρεία

ΕΠΕ = Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης

ΚΕΒΦΕ-CCCTB = Κοινή Ενοποιημένη Βάση Φορολογίας Επιχειρήσεων

Κε.Μ.Ε.-Ε.Β.Ε.Α = Κέντρο Μελετών Και Έρευνας Εμπορικού Και Βιομηχανικού  
Επιμελητηρίου Αθηνών

ΟΕ = Ομόρρυθμες Εταιρίες

ΟΟΣΑ = Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η οικονομική κρίση που διέπει αυτά τα τελευταία χρόνια ολόκληρη την υφήλιο, έχει άμεση σχέση με την μη ορθή δημοσιονομική πολιτική που έχει παρουσιαστεί, εξαιτίας της αναποτελεσματικής αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής.

Η φορολογία αποτελεί πολύ σημαντικό ρόλο για ένα κράτος καθώς αποτελεί το μέσο μετάθεσης των αναγκαίων πόρων από τον ιδιωτικό τομέα προς το δημόσιο τομέα, με αυτοσκοπό την παραγωγή δημοσίων αγαθών και την προσφορά δημοσίων υπηρεσιών.

Στην επικράτηση αυτού του κλίματος, ο επιχειρηματικός κλάδος είναι αυτός που δέχεται τη μεγαλύτερη οικονομική επιβάρυνση, ειδικά στο τομέα της φορολογίας.

Σε αυτό το σημείο, ο φορολογικός προϋπολογισμός και σχεδιασμός αποτελεί από τα βασικότερα εργαλεία καταπολέμησης και διασφάλισης ορθών οικονομικών αποτελεσμάτων για τις επιχειρήσεις, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία.

Η περίπτωση της Ελλάδας και η διάσταση που έχει λάβει το δημοσιονομικό της πρόβλημα επιβεβαιώνουν την σωρεία αδυναμιών που χαρακτηρίζουν το ελληνικό φορολογικό σύστημα, παρόλη την εφαρμογή μέτρων που τελικά δεν επέφεραν τα επιθυμητά αποτελέσματα.

Καθώς, η Ελλάδα είναι κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης απαιτείται και τείνει να προσαρμοστεί σε νέα και κοινά φορολογικά δεδομένα. Μια ευρωπαϊκή και διεθνής προοπτική που αν και επιδιώκει την εκσυγχρόνηση του ελληνικού κράτους, δυστυχώς δεν έχει καταφέρει να εφαρμοσθεί πλήρως. Έτσι, ο επιχειρηματικός κλάδος πλήττεται καθημερινά, έχοντας ένα αβέβαιο μέλλον για την βιωσιμότητά του.

Έχοντας ως έναυσμα όλα τα παραπάνω, δημιουργήθηκε η παρούσα μελέτη διερεύνησης του εθνικού και ευρωπαϊκού κανονιστικού πλαισίου προς αποφυγή της κατάχρησης του δικαιώματος επιλογής προνομιακών φορολογικών δικαιοδοσιών.

Η εργασία αποτελείται στο σύνολό της από έξι κύρια κεφάλαια. Αναλυτικότερα, στη πρώτη ενότητα με τίτλο "Ο ΦΟΡΟΣ" γίνεται αποσαφήνιση της έννοιας του φόρου, ακολουθεί η διάκριση αυτού καθώς και η στοχοθεσία της φορολογίας μέσα από την εκτενή ανάλυση των θεμελιωδών αρχών των φορολογικών συστημάτων.

Ακολούθως, στην δεύτερη ενότητα με τίτλο "ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ" μετά την αποσαφήνιση της γενικής έννοιας του φόρου, οδηγούμαστε στη διαλεύκανση του

φορολογικού σχεδιασμού. Μια εισαγωγική ενότητα για τα όσα έχουν να λεχθούν παρακάτω.

Η τρίτη ενότητα με τίτλο "ΕΥΡΩΠΑΪΚΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ" αποτελεί από τα σημαντικότερα σημεία του κυρίως μέρους της παρούσας μελέτης. Παρουσιάζεται, έτσι, η κοινή φορολογική πολιτική ως όραμα μιας ορθής και βιώσιμης φορολογικής κοινωνίας, ενώ καταγράφονται τα ευρωπαϊκά μέτρα φορολογικού σχεδιασμού μέσω επιχειρησιακών παραδειγμάτων.

Η τέταρτη ενότητα της μελέτης με τίτλο "ΕΛΛΗΝΙΚΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ" είναι αυτή που εκτός από την σκιαγράφηση της παρούσας φορολογικής κατάστασης που επικρατεί στην Ελλάδα, θα αποτελέσει εφαλτήριο διεξαγωγής συμπερασμάτων και επιτακτικής ανάγκης προοπτικών και λύσεων.

Στην πέμπτη ενότητα με τίτλο "ΤΡΙΓΩΝΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ", αναφέρεται στην έννοια των τριγωνικών συναλλαγών και καταλήγει στα μέτρα αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής.

Στην έκτη και τελευταία ενότητα με τίτλο "ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ APPLE", και αφού αποσαφηνιστούν οι απαραίτητοι ορισμοί στις προηγούμενες ενότητες, τώρα μελετάται συγκεκριμένη επιχείρηση η Apple, για τον τρόπο που φορολογείται, πως καταφέρνει να έχει τόσο χαμηλούς φόρους ενώ τα κέρδη της είναι τεράστια αλλά και για το πως τελικά οδηγήθηκε να λάβει πρόστιμο από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

Πλήθος ερευνών και μελετών θα λάβουν χώρα στη παρούσα δευτερογενή έρευνα με σκοπό να παρουσιαστεί μια ολόπλευρη προσέγγιση του φορολογικού ζητήματος που μελετούμε.

Η ανασκόπηση μέσω ελληνικής αλλά και διεθνούς βιβλιογραφίας θα μας βοηθήσει στην παρουσίαση μιας δομημένης εργασίας, η οποία θα καλύπτει όλους τους τομείς που απαιτούνται ως επί το πλείστον.

Η μελέτη ολοκληρώνεται με τη διεξαγωγή συμπερασμάτων που προκύπτουν κυρίως από τη βιβλιογραφική ανασκόπηση όσο και από τις προσωπικές απόψεις της συγγραφέα. Προηγουμένως δε, διατυπώνονται ορισμένες προτάσεις για την εφαρμογή καινοτόμων λύσεων για αποτελεσματικότητα του φορολογικού σχεδιασμού των χωρών καθώς και προοπτικών της εφαρμογής αυτού.





# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: Ο ΦΟΡΟΣ

## 1.1 Αποσαφήνιση έννοιας του όρου

Η έννοια του φόρου, καταγράφηκε και ορίσθηκε εξ αρχής από τον Γάλλο οικονομολόγο Gaston Zeze (Γκίνουγλου, 2004), ο οποίος όρισε το φόρο ως αναγκαστική εισφορά που πρέπει να καταβάλλεται από τον πολίτη, χωρίς ειδική αντιπαροχή και το κράτος αποτελεί το φορέα είσπραξης αυτών για να διεκπεραιώσει τις δημόσιες δαπάνες.

Σαφέστατα, η αποσαφήνιση δίδεται μέσα από τον ορισμό του φόρου ως *«σαφώς καθορισμένη διάταξη και χωρίς ειδικό αντάλλαγμα, εισφορά των πολιτών προς το κράτος για την κάλυψη δημοσίων αναγκών, στις οποίες περιλαμβάνονται κοινωνικοπολιτικοί και οικονομικοί σκοποί»* (Σελλάς, 1989).

Παρουσιάζεται, λοιπόν, μια δυσχέρεια καθορισμού της έννοιας του φόρου από όλες τις πτυχές των οικονομικών επιστημών.

Η μορφή και τα χαρακτηριστικά των φόρων προσαρμόζονται και διαμορφώνονται ανάλογα με τις συνθήκες και τα χαρακτηριστικά των πολιτών που εφαρμόζονται, χωρίς ωστόσο να εμποδίζεται η ανάπτυξη και η πρόοδος της οικονομίας και της φορολογικής νομοθεσίας. Ο φόρος, λοιπόν, όπως αναφέρει ο Σελλάς (1989) επιβάλλεται μέσω του νόμου για να εξασφαλισθούν με τα οικονομικά μέσα που θα προκύψουν από την επιβολή του, τόσο η λειτουργία των δημοσίων υπηρεσιών όσο και να εξασφαλιστεί η δίκαιη και ίση κατανομή αυτών ανάμεσα στους πολίτες, οι οποίοι έχουν καθήκον να καταβάλλουν την εισφορά αυτή στο κράτος.

Από τους προαναφερθέντες ορισμούς του φόρου, διακρίνονται τα βασικά συστατικά στοιχεία του φόρου (Φλώρος, 2010), τα οποία είναι:

- ✓ ο αναγκαστικός χαρακτήρας της εισφοράς του πολίτη προς το κράτος
- ✓ το μέσο άσκησης κοινωνικής και οικονομικής κρατικής πολιτικής
- ✓ η μη ύπαρξη ειδικού ανταλλάγματος από την καταβολή του φόρου
- ✓ η πραγματοποίηση σκοπών του κράτους.

## 1.2 Διάκριση φόρων

Μετά τον ορισμό και την κατηγοριοποίηση των χαρακτηριστικών της έννοιας του φόρου, απαιτείται και η αναφορά στη διάκριση των φόρων, σε άμεσους και έμμεσους φόρους.

Ως άμεσοι φόροι, ορίζονται αυτοί που επιβάλλονται και επιβαρύνουν τον ίδιο τον φορολογούμενο. Με τη σειρά τους, οι άμεσοι φόροι, διακρίνονται επιπλέον σε προοδευτικούς και αναλογικούς. Στους άμεσους φόρους συμπεριλαμβάνονται ο φόρος εισοδήματος και ο φόρος των κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών (Τζούμας, 2009).

Ως έμμεσοι φόροι είναι οι φόροι που επιβάλλονται στο αντικείμενο του φόρου χωρίς να λαμβάνεται υπόψη το εισόδημα ή η περιουσία του φορολογούμενου. Η δε έμμεσοι φόροι χωρίζονται περαιτέρω σε πάγιους, πραγματικούς, προσωπικούς, ειδικούς και φόρους κατ' αξία. Στους έμμεσους φόρους συμπεριλαμβάνονται οι δασμοί, τα τέλη χαρτοσήμου και οι φόροι κατανάλωσης (Τζούμας, 2009).

Ανάμεσα στην αμφίδρομη σχέση άμεσων και έμμεσων φόρων παρουσιάζεται πλήθος πλεονεκτημάτων και ωφελειών. Έτσι, οι άμεσοι φόροι έναντι των έμμεσων φόρων πλεονεκτούν στο ότι είναι (Καραγιώργος, 2014):

- ✓ πιο δίκαιοι καθώς επιβάλλονται στους πολίτες με μεγαλύτερη φορολογική ικανότητα και
- ✓ πιο σταθεροί καθώς οι πολίτες γνωρίζουν εκ των προτέρων τις φορολογικές τους υποχρεώσεις.

Οι δε έμμεσοι φόροι έναντι των άμεσων φόρων πλεονεκτούν λόγω (Καραγιώργος, 2014):

- ✓ της αμεσότητας και της μεγαλύτερης απόδοσης αφού επιβάλλονται σε όλους τους πολίτες του κράτους και
- ✓ έχουν πολύ μικρότερο κόστος βεβαίωσης σε σχέση με αυτό των άμεσων φόρων καθώς εισπράττονται ευκολότερα.

Η σχέση μεταξύ άμεσων και έμμεσων φόρων δημιουργεί συνήθως προβλήματα στο εκάστοτε κυβερνητικό καθεστώς λόγω που οι μεγαλύτεροι άμεσοι φόροι δείχνουν μεγαλύτερο επίπεδο ανάπτυξης ενώ οι μεγαλύτεροι έμμεσοι φόροι δείχνουν αναπτυσσόμενα ή και υποανάπτυκτα ακόμη κράτη (Γκίνογλου, 2004).

### 1.3 Διαμόρφωση φορολογικής βάσης και κανόνες φορολογίας

Ποικίλοι παράγοντες τείνουν να διαμορφώνουν την φορολογική βάση μιας χώρας, συμπεριλαμβάνοντας:

- το ελάχιστο αφορολόγητο όριο,
- την φοροδοτική ικανότητα του πολίτη,
- την αποφυγή διπλής φορολογίας,
- την αναλογικότητα ή προοδευτικότητα του φόρου,
- την καθολικότητα του φόρου και
- τον προσωπικό ή πραγματικό χαρακτήρα του φόρου.

Ο προσωπικός ή πραγματικός χαρακτήρας του φόρου συνδέεται αμέριστα τόσο με τους κανόνες φορολογίας δικαιοσύνης όσο και με την προσωπική φορολογική ικανότητα και κατάσταση του πολίτη.

Η επιβολή και είσπραξη αυτών των φόρων πρέπει να υπόκεινται σύμφωνα με βασικούς κανόνες, βάσει των οποίων διασφαλίζεται η προστασία κάθε φορολογούμενου από ενδεχόμενες αυθαιρεσίες της εκάστοτε εκτελεστικής εξουσίας.

Οι βασικοί κανόνες φορολογίας λοιπόν, είναι οι εξής (Γκίνου, 2004; Φλώρος, 2010):

**1ος Κανόνας Φορολογικής Δικαιοσύνης Και Ισότητας:** οι φορολογούμενοι πρέπει να εισφέρουν στις δαπάνες του κράτους ανάλογα με το εισόδημα που αποκτούν.

**2ος Κανόνας της Βεβαιότητας του Φόρου:** ο φόρος να είναι βέβαιος και όχι αυθαίρετος. Ο χρόνος και ο τρόπος πληρωμής του φόρου καθώς και το πληρωτέο ποσό του πρέπει να είναι σαφώς καθορισμένα για να μην "αφήνεται" ο φορολογούμενος στη διάθεση του δημόσιου υπαλλήλου (εισπράκτορα).

**3ος Κανόνας της Προσφορότητας ή Καταλληλότητας του Φόρου:** ο φόρος πρέπει να επιβάλλεται σε χρόνο και με τρόπο που να είναι οι πιο κατάλληλοι για τον φορολογούμενο.

**4ος Κανόνας της Οικονομικότητας του Φόρου:** ο φόρος πρέπει να επιβάλλεται σύμφωνα με την οικονομική αρχή, δηλαδή με τέτοιο τρόπο ώστε η διαφορά μεταξύ του φόρου που καταβάλλουν οι πολίτες και στο ποσό που εισπράττει το κράτος να είναι η μικρότερη δυνατή

**5ος Κανόνας του Ελάχιστου Ορίου Συντήρησης:** το τμήμα του εισοδήματος του κάθε φορολογούμενου, το οποίο δεν υπάγεται σε φορολόγηση και θεωρείται ότι αυτό καλύπτει τις απαραίτητες ανάγκες του φορολογούμενου αλλά και της οικογένειάς του, ονομάζεται ελάχιστο όριο συντήρησης

**6ος Κανόνας της Διαφοροποίησης των Εισοδημάτων:** με βάση τον κανόνα της διαφοροποίησης των εισοδημάτων, δεν θα πρέπει να υπάρχει το ίδιο φορολογικό βάρος σε όλες τις κατηγορίες εισοδημάτων, αλλά να υπάρχει ανάμεσα τους κάποια διάκριση.

**7ος Κανόνας της Αποφυγής της Διπλής Φορολόγησης:** στην περίπτωση που στον ίδιο φορολογούμενο γίνεται επιβολή φόρου δύο φορές για το ίδιο αντικείμενο, ή μέσα στο ίδιο κράτος ή μεταξύ διαφορετικών κρατών, τότε υπάρχει διπλή φορολογία και απαιτείται η αποφυγή αυτής μέσω των μεθόδων έκπτωσης του φόρου, εξαιρέσης ή απαλλαγής, διαίρεσης ή κατανομής.

#### **1.4 Στοχοθεσία Φορολογίας**

Μέσα από την καταγραφή της εξελικτικής και αποσαφηνιστικής πορείας της έννοιας του φόρου, η φορολογία στοχεύει κυρίως στην εξασφάλιση όλων εκείνων των απαραίτητων δημοσίων εσόδων με σκοπό να καλυφθούν οι όποιες δημόσιες δαπάνες.

Αναδεικνύοντας, λοιπόν, τον ταμειυτικό της χαρακτήρα, η φορολογία συμβάλλει στην εκπλήρωση ποικίλων οικονομικών σκοπών, καταπολεμώντας ολόπλευρα, την όποια οικονομική ανισότητα παρουσιάζεται, υπό το πρίσμα της κάθε κυβέρνησης κάθε χώρας.

#### **1.5 Αναλύοντας τις θεμελιώδεις αρχές των φορολογικών συστημάτων**

Πλήθος χαρακτηριστικών χαρακτηρίζει ένα ορθό και πλήρες φορολογικό σύστημα, με πιο σημαντικά από αυτά να είναι η διαφάνεια, η ουδετερότητα, η σταθερότητα, η λειτουργικότητα, η ισότητα, η νομιμότητα και η ευρύτητα της φορολογικής βάσης αυτών.

Μεταξύ τους τα φορολογικά συστήματα ποικίλλουν με αποτέλεσμα να παρατηρείται συχνά ανομοιομορφία και μη πλήρης συνδυασμός των παραπάνω χαρακτηριστικών να το διέπουν.

Οι αρχές αυτές στο σύνολό τους τίθενται από τον συνταγματικό νομοθέτη, ο οποίος με τη σειρά του επιδιώκει και εν τέλει καταφέρνει να δημιουργήσει ένα πλέγμα προστασίας για τον εκάστοτε φορολογούμενο πολίτη και την εκάστοτε υπόχρεη σε φόρους οικονομική μονάδα με την πλήρη εφαρμογή της φορολογικής δικαιοσύνης (Σγουρινάκης, 2012).

Άλλωστε, βάση αυτών των θεμελιωδών αρχών, υπόκεινται σε ένα σύνολο φορολογικών υποχρεώσεων με την αρχή της ισότητας να διέπει τον γενικότερο φορολογικό χάρτη ενός κράτους. Η ορθή εφαρμογή και επιβολή των κατάλληλων συνδυασμών μπορεί να οδηγήσει σε μια σύγχρονη αξιοπρεπή και ισόρροπη καθημερινότητα των πολιτών.

Η κατανόηση τόσο από τους νομοθέτες όσο και από τους ίδιους τους πολίτες αυτών των βασικών και θεμελιωδών αρχών δύναται να εφαρμόσει μια σταθερή και ισόρροπη φορολογική ευημερία της κοινωνίας, με τη φορολογία να αποτελεί μέρος της γενικότερης οικονομικής πολιτικής μιας χώρας.

Η παρουσία αυτών των φορολογικών συστημάτων χαρακτηρίζει στο σύνολο τις υποχρεώσεις και απαιτήσεις της σύγχρονης κοινωνίας αναγνωρίζοντας εν μέρει και τις οικονομικές καταστάσεις που ισχύουν κάθε φορά και γι' αυτό το λόγο παρατηρούνται συχνά πυκνά ενδεχόμενες φορολογικές τροποποιήσεις.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ**

Ο φορολογικός σχεδιασμός αποτελεί ένα σημαντικό κομμάτι της οικονομικής δραστηριότητας ενός κράτους γενικότερα και μιας οικονομικής επιχειρησιακής μονάδας ειδικότερα.

Σε μια επιχειρησιακή μονάδα μέσω του φορολογικού σχεδιασμού μπορούν να παρθούν πλήθος διοικητικών αποφάσεων με σημαντικές ωφέλειες και απόρροιες που αφορούν τόσο τις ταμειακές ροές της ίδιας της επιχείρησης όσο και των μετόχων και μελών της.

Η κάθε επιχείρηση με την εφαρμογή ενός ορθού και πλήρους φορολογικού σχεδιασμού προσπαθεί να αναδείξει τις δραστηριότητες και τις υπηρεσίες της που μπορεί να προσφέρει μέσα από μια σειρά συμβουλών με σκοπό την ορθότερη και αποτελεσματικότερη επένδυση των κεφαλαίων της και των συνολικών επιχειρηματικών της δραστηριοτήτων στον τομέα της φορολογίας.

Τις περισσότερες φορές, η επιχείρηση καταφεύγει σε συμβουλευτικές ομάδες, οι οποίες μέσω στρατηγικών και μεθόδων, οδηγούν την επιχείρηση στην προτροπή αναδιάρθρωσης των φορολογικών επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της. Μέσω της μελέτης των νομικών και φορολογικών μέσων μιας επιχείρησης, παρέχονται συμβουλευτικές υπηρεσίες για τα θέματα που αφορούν την φορολογία, τους δασμούς, τα τέλη με σκοπό την ορθοστάτηση και ισορροπία της επιχείρησης σε τυχόν διεξαγωγές φορολογικών ελέγχων ή διενέξεων.

Σε φορολογική πληροφόρηση, η Ε.Φ.Μ (2016), ορίζει ως αυτοσκοπό του φορολογικού σχεδιασμού, την αποφυγή των φορολογικών κινδύνων και τη λήψη της μεγαλύτερης ωφέλειας από τις εκάστοτε φορολογικές προοπτικές, εντός πάντοτε των ορίων των νόμων που ισχύουν. Παρόλα αυτά, οι ιδιαιτερότητες και οι στόχοι της επιχείρησης λαμβάνονται πάντα υπόψη πέραν του φορολογικού σχεδιασμού που υπόκεινται.

Η δημιουργία και ολοκλήρωση του φορολογικού σχεδιασμού μιας επιχείρησης παρέχει στην επιχείρηση, εν τέλει, ένα αξιόπιστο και ταυτόχρονα φορολογικό πλάνο, βάση του οποίου προσφέρεται μια γενικότερη οικονομική σταθερότητα και ασφάλεια στην επιχείρηση.

Το εύρος αυτής της σχεδίασης του φορολογικού πλάνου για μια επιχείρηση εξαπλώνεται σε ποικίλες μορφές επιχειρήσεων και επαγγελματικών υπηρεσιών και προϊόντων. Οι φορολογικές απώλειες της κάθε επιχείρησης δύναται να παραμεριστούν και να αποφευχθούν ενώ πέραν των απλών συμβουλευτικών οδηγιών, η επιχείρηση στα πλαίσια

του φορολογικού σχεδιασμού κατέχει και έναν αντιπρόσωπο φορολογικού προγραμματισμού, ο οποίος συμβουλεύει συνεχώς την εκάστοτε εταιρεία με σκοπό να διαχειριστεί ορθά κάθε φορολογική πράξη.

Το οικονομικό περιβάλλον είτε σε διεθνή είτε σε ευρωπαϊκό επίπεδο, ενισχύει την δραστηριοποίηση επιχειρήσεων με ανοικτά συστήματα διακίνησης κεφαλαίων, προϊόντων αλλά και εργαζομένων. Το σύγχρονο μεταβαλλόμενο και ανταγωνιστικό περιβάλλον, απαιτεί σε αυτές τις επιχειρήσεις να συμπεριλάβουν τον φορολογικό σχεδιασμό στις δραστηριότητές τους για εκτίμηση τυχόν απωλειών και για ευελιξία στην πλαίσιο της οικονομικής αγοράς.

Υπό το πρίσμα όλων των προαναφερθέντων, η Ευρωπαϊκή Ένωση επιδιώκει την ορθή πρακτική φορολογικού σχεδιασμού με την δημιουργία ενός συστήματος υπολογισμού της φορολογικής βάσης κατά το οποίο οι επιχειρήσεις θα παρουσιάζουν το σύνολο των δραστηριοτήτων τους με μία μόνο φορολογική αρχή.

Η αρχή της φορολογικής ισότητας συνάδει με την αποδοχή της φορολογικής ικανότητας του κάθε πολίτη και του κάθε επιχειρησιακού οργανισμού και προσφέρει διευκολύνσεις στη δημιουργία μιας ειλικρινής συνεργασίας μεταξύ φορολογούμενων, φορολογικών αρχών και κράτους - χώρας που ανήκει.

Η χάραξη της διοίκησης της επιχείρησης με οδηγό έναν ορθό φορολογικό σχεδιασμό είναι η χρυσή τομή πληροφόρησης μιας επιχείρησης για τυχόν επενδυτικές ευκαιρίες με σκοπό η επιχείρηση να αναπτυχθεί και να εξαπλωθεί υγιής και με αφορολόγητα αποθεματικά.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΕΥΡΩΠΑΪΚΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ**

### **3.1 Όραμα μιας κοινής φορολογικής πολιτικής**

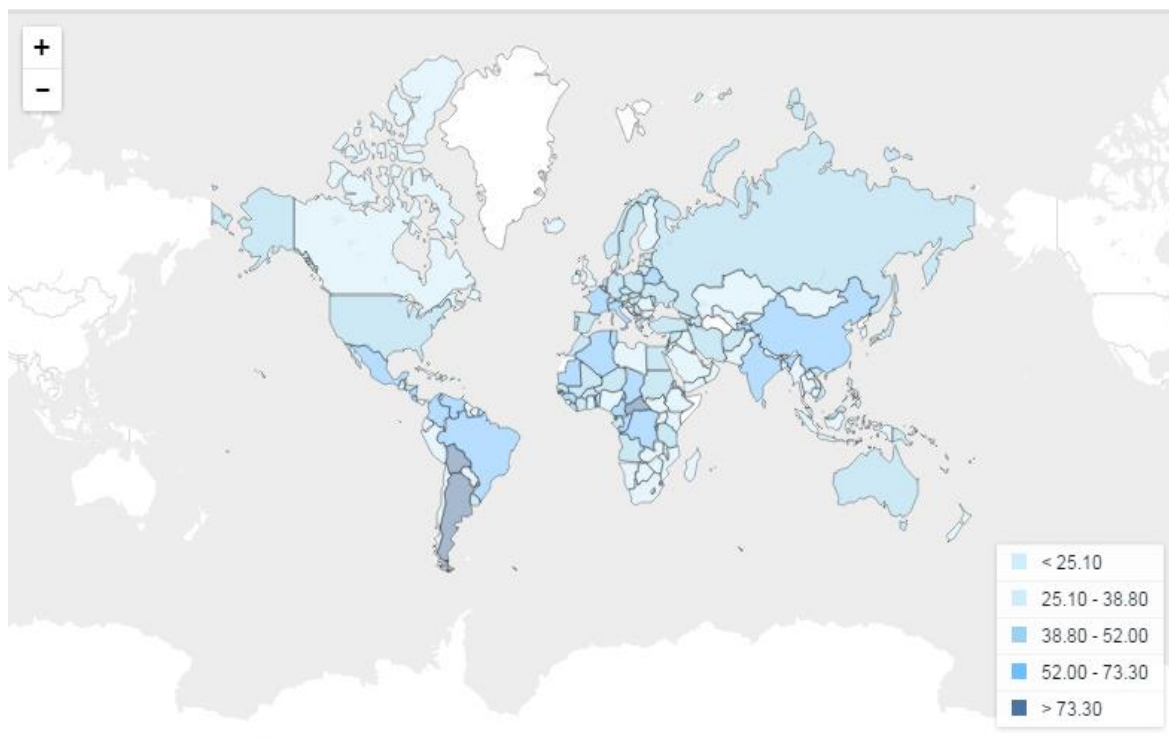
Η Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα αποτελείται από ποικίλες οικονομικές και κοινωνικές δομές με αποτέλεσμα να παρουσιάζονται ανόμοια φορολογικά συστήματα και ποικιλόμορφες φορολογικές πολιτικές. Οι φορολογικές αυτές διαφορές αφορούν είτε την κατανομή του φορολογικού βάρους μεταξύ άμεσων και έμμεσων φόρων είτε την τεχνική οργάνωση της φορολογικής διαδικασίας. Υπό το πρίσμα αυτού του ανόμοιου φορολογικού χάρτη παρουσιάζεται έντονη και επιτακτική η ανάγκη για φορολογική ουδετερότητα αλλά και ισότητα των φορολογικών ανταγωνιστικών όρων των κρατών - μελών που την απαρτίζουν.

Με την εφαρμογή ενός κοινού φορολογικού σχεδιασμού δύναται η καλύτερη και συστηματικότερη φορολογική περιήγηση, θέτοντας τις βάσεις μιας σταθερής εστίασης των επιλογών του σχεδιασμού. Η κοινή φορολογική προσέγγιση θα βοηθήσει τις επιχειρήσεις να αποκτήσουν δυναμικό, ταχέως αναπτυσσόμενο και αξιόπιστο χαρακτήρα και να συμμετέχουν ενεργά και οι ίδιες στον κλάδο του φορολογικού σχεδιασμού και στην παροχή και εκμετάλλευση ενός πλήρους φάσματος υπηρεσιών.

Για τον καλύτερο σχεδιασμό μιας επιχειρηματικής δράσης σε ότι αφορά χρηματοοικονομικά και φορολογικά ζητήματα και την υποστήριξη της κάθε επιχείρησης μεμονωμένα, απαιτείται η παρακολούθηση των φορολογικών συντελεστών επί τις % των εμπορικών κερδών με σκοπό να καταλήξουμε στον εκάστοτε φορολογικό σχεδιασμό που απαιτείται. Παρακάτω, πριν αναφερθούμε στην εφαρμογή του φορολογικού σχεδιασμού σε ευρωπαϊκά πλαίσια, θα μελετήσουμε ανασκοπικά τους φορολογικούς συντελεστές για το έτος 2016 παγκοσμίως (εικόνα 3.1 & 3.2).



Εικόνα 3.1: Φορολογικοί συντελεστές (% των εμπορικών κερδών) για το έτος 2016

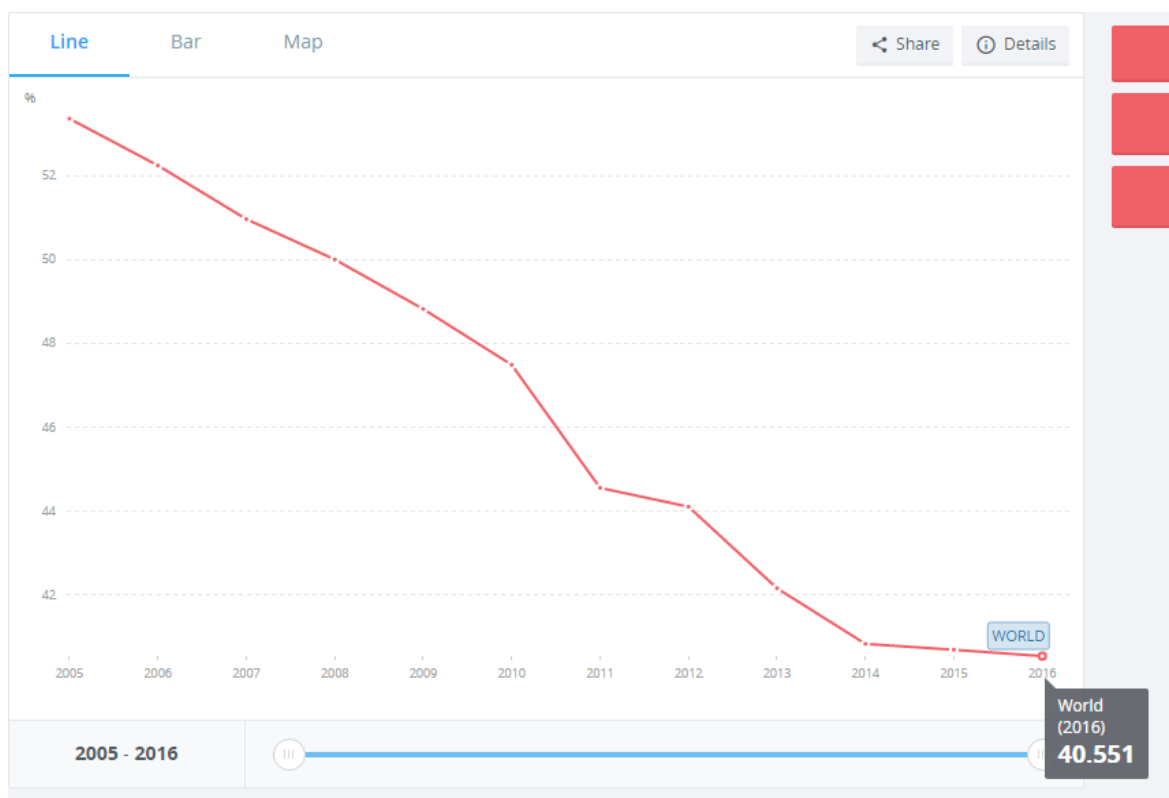


Πηγή : World Bank Group (2016)

Από την παραπάνω εικόνα παρατηρούμε, λοιπόν, ότι υπάρχουν ουσιαστικές διαφορές στη συνολική φορολογική επιβάρυνση τόσο μεταξύ παλαιών όσο και μεταξύ νέων κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης με τις φορολογικές τροποποιήσεις να λαμβάνουν καθημερινά χώρα ως εσωτερικές υποθέσεις των αντίστοιχων κρατών - μελών.

Ακολουθεί, και διαγραμματική απεικόνιση των φορολογικών συντελεστών μέσα από την παρατήρηση και μελέτη της οποίας μπορούμε να διακρίνουμε την κατακόρυφη πτώση αυτών για το έτος 2016 επί τις % των συνολικών εμπορικών κερδών (διάγραμμα 3.1).

Διάγραμμα 3.1: Φορολογικοί συντελεστές (% των εμπορικών κερδών) για το έτος 2016 διαγραμματικά



Πηγή : World Bank Group (2016)

### 3.2 Φορολογική στρατηγική της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Στις 23 Μαΐου 2001, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή συνέταξε ανακοίνωση κατά την οποία παρουσίασε την μελλοντική φορολογική της πολιτική με θέμα "Φορολογική πολιτική στην Ευρωπαϊκή Ένωση - προτεραιότητες για τα προσεχή έτη". Σύμφωνα με την ανακοίνωση αυτή (COM (2001) 260), η Επιτροπή οριοθέτησε ότι δεν είναι απόλυτη η εναρμόνιση των φορολογικών συστημάτων σε κάθε κράτος - μέλος παρά μόνο να τηρούνται οι γενικότεροι κανόνες της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Οι βασικές αρχές της αναλογικότητας και της επικουρικότητας απαιτείται να διέπουν τις φορολογικές δραστηριότητες των κρατών - μελών για να οδηγείται το αντίστοιχο κράτος - μέλος σε αποτελεσματική λύση.

Η ανακοίνωση COM (2001) 260 καθιέρωσε σε εκείνη την παρουσίασή της την κατάργηση των φορολογικών εμποδίων σε όλες τις μορφές της διασυνοριακής οικονομικής δραστηριότητας σε ότι αφορά επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται εντός της εσωτερικής αγοράς.

Στην πρόσφατη ανακοίνωση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής με τίτλο "Στρατηγική Ευρώπη 2020", η φορολογική πολιτική φαίνεται να συνδέθηκε άρρηκτα με τους γενικότερους στόχους που έθεσε η Επιτροπή για μια έξυπνη, βιώσιμη και χωρίς αποκλεισμούς πλέον ανάπτυξη της Ευρωπαϊκής Ένωσης και της Ενιαίας Αγοράς παράλληλα.

Μέσα σε αυτά τα πλαίσια, οι ευρωπαίοι πολίτες αν και προσπαθούν να αντιμετωπίσουν τις φορολογικές αρχές και να συμμορφωθούν με αυτές, συνεχίζουν να αντιμετωπίζουν πληθώρα προβλημάτων με φορολογικά θέματα.

Με την ανακοίνωση COM (2010) 0769 με τίτλο "Άρση διασυνοριακών φορολογικών εμποδίων" μπορούμε να διακρίνουμε τα έντονα προβλήματα φορολογίας που αντιμετωπίζουν οι ευρωπαίοι πολίτες και μάλιστα σε περιπτώσεις διασυνοριακού χαρακτήρα (διακρίσεις, διπλή φορολογία, επιστροφή φόρου).

Όπως και οι παραπάνω προαναφερόμενες δράσεις, έτσι και μετέπειτα αυτών, συνεχίστηκαν να διεκπεραιώνονται πλήθος δράσεων στα πλαίσια της φορολογικής πολιτικής καθώς και μια σειρά μέτρων και πολιτικών που αφορούν τις διάφορες πρακτικές φορολογικού σχεδιασμού.

Μια επιπρόσθετη αναφορά απαιτείται να γίνει στην ανακοίνωση της COM (2006) 728 της 22ης Νοεμβρίου 2006 (ανακοινωθέν τύπου IP/06/1598, MEMO/06/440 32) όπου η Ευρωπαϊκή Επιτροπή εξέτασε την αποτελεσματική χρήση των φορολογικών κινήτρων για Έρευνα και Ανάπτυξη (R & D). Στην ανακοίνωση αυτή καθορίζονται οι βασικές αρχές και οι ορθές πρακτικές για να μπορέσουν τα κράτη - μέλη να βελτιώσουν τη χρήση αλλά και την οργάνωση της φορολόγησης.

Στη δε σύμβαση για το μέλλον της Ευρώπης (COM 2003 / 548), η Επιτροπή ομόφωνα όρισε τις αποφάσεις της σχετικά με τη φορολογία, και πρότεινε ποικίλες φορολογικές προσεγγίσεις με σκοπό την πρόοδο και ανάπτυξη του φορολογικού τομέα.

Η διακυβέρνηση του φορολογικού τομέα περιγράφεται επίσης και στην ανακοίνωση της 28ης Απριλίου 2009 (COM 2009 / 201) όπου διαγράφεται τόσο η αρχή της διαφάνειας όσο και οι υπόλοιπες βασικές θεμελιώδεις αρχές των φορολογικών συστημάτων. Μάλιστα στην ανακοίνωση αυτή προσδιορίζεται η ιδιαίτερη συμβολή της χρηστής διακυβέρνησης

της Ευρωπαϊκής Ένωσης στον τομέα της άμεσης φορολογίας εντός και εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Ακολούθως, στις 19 Οκτωβρίου 2009, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ανέλυσε διεξοδικά τον τρόπο με τον οποίο τα κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης θα μπορούσαν να επιχειρήσουν να διευκολύνουν τους ευρωπαίους επενδυτές να διεκδικήσουν ελάφρυνση της παρακράτησης φόρου επί των μερισμάτων, τόκων και λοιπών εσόδων.

Παρατηρούμε, λοιπόν, ότι η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής αποτελεί κινητήριο έναυσμα όλων των ευρωπαϊκών ανακοινώσεων έχοντας ως απώτερο στόχο την δικαιότερη και ορθότερη διαχείριση καθώς και την μεγαλύτερη οικονομική απόδοση στο χώρο της εσωτερικής αγοράς (προτεραιότητα Ευρωπαϊκής Επιτροπής) (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2014).

Η σημαντική διασφάλιση εξελικτικής πορείας της φορολογικής διοίκησης στην Ευρωπαϊκή Ένωση παρουσιάζεται εμφανώς τα τελευταία χρόνια να αποσκοπεί στην εξασφάλιση της συνεργασίας στα πλαίσια του κώδικα ηθικής και δεοντολογίας. Τα συνεχή μέτρα που λαμβάνονται εστιάζουν, όπως προαναφέρθηκε, στην φορολογική διαφάνεια και στην αναθεώρηση της διοικητικής συνεργασίας.

Η αναθεώρηση όλων των παραπάνω ανακοινώσεων και οδηγιών επιτεύχθηκε το έτος 2014 στο Ευρωπαϊκό Συμβούλιο, όπου η Ευρωπαϊκή Ένωση διασφάλισε την κατοχή και διατήρηση του στερεού νομοθετικού πλαισίου που αφορά την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών καθώς και την οριστική λήξη του τραπεζικού απορρήτου σχετικά με τους ευρωπαϊκούς φορολογικούς σκοπούς (Οδηγία 2014/107/ΕΕ).

Σε γενικότερες εκθέσεις και μελέτες σχετικά με το φορολογικό πλαίσιο στην Ευρώπη, διαφαίνεται ότι παρά την πρόοδο που έχει σημειωθεί μέσω των ανακοινώσεων και οδηγιών, απαιτείται ακόμη σωρεία περαιτέρω μέτρων που θα αναδείξουν τις αρχές της διαφάνειας, της συνεργασίας, της πολυπλοκότητας των φορολογικών συστημάτων καθώς και της εξέλιξης των πρακτικών του φορολογικού σχεδιασμού.

### **3.3 Ευρωπαϊκά μέτρα φορολογικού σχεδιασμού**

Στην αναφορά των ολόπλευρων ευρωπαϊκών μέτρων του φορολογικού σχεδιασμού δίνεται ιδιαίτερη προσοχή στις φορολογικές συμφωνίες τύπου "tax ruling". Οι φορολογικές αυτές συμφωνίες χρησιμοποιούνται με σκοπό να παρέχουν πλήθος φορολογικών ωφελειών.

Βέβαια, πολλές φορές σε αυτή τη περίπτωση μπορεί να διαστρεβλώσουν τον ανταγωνισμό και να διαβρώσουν τις φορολογικές βάσεις των κρατών - μελών.

Για τις φορολογικές αυτές συμφωνίες των tax ruling, η Επιτροπή συνεχίζει και διεξάγει πλήθος ερευνών και μελετών για ότι σχετίζεται με τις κρατικές ενισχύσεις και συνεχίζει να επιζητά από τα κράτη - μέλη να παράσχουν τις πληροφορίες εκείνες που θα είναι αποτελεσματικές και δε θα διαστρεβλώνουν σε κάποιο βαθμό την εσωτερική αγορά (European Commission, 2014).

Το έτος του 2015 ανακηρύσσεται ως το έτος που η Ευρωπαϊκή Ένωση κατάφερε να διατηρήσει τον ενεργό ρόλο της στην μεταρρυθμιστική φορολογική διαδικασία μέσω του προγράμματος BEPS του ΟΟΣΑ και της ομάδας G20.

Μέσω της δέσμευσης καινοτόμων πρωτοβουλιών, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή οριοθέτησε την αρχή της προώθησης ενός καινοτόμου και φιλόδοξου προγράμματος κατά της φοροδιαφυγής και της εταιρικής φοροαποφυγής. Τα μέτρα αυτά αναφέρονται παρακάτω εκτενέστατα και έχουν ως εξής (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2015):

### **1. "Θέσπιση αυστηρής διαφάνειας για φορολογικές συμφωνίες τύπου tax ruling".**

Σε αυτό το μέτρο αναφέρεται στην δραστηριότητα των εταιρειών να μετακινήσουν τεχνητώς τα κέρδη τους και να οδηγήσουν σε διάβρωση της φορολογικής βάσης αλλά επίσης και στην ανάπτυξη επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού και εταιρικής φοροαποφυγής. Στα πλαίσια αυτής της εταιρικής φοροαποφυγής, ενδείκνυται η προώθηση και εφαρμογή μιας κοινής και συλλογικής ευρωπαϊκής προσπάθειας για να καταπολεμήσουν την εταιρική φοροαποφυγή με μεγαλύτερη και αρτιότερη διαφάνεια και ανταλλαγή πληροφοριών σχετικά με τις διασυνοριακές φορολογικές συμφωνίες τύπου tax ruling.

### **2. "Αξιολόγηση περαιτέρω πρωτοβουλιών για τη διαφάνεια".**

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή στο πλαίσιο αυτού του μέτρου αξιολογεί τις περαιτέρω υποχρεώσεις για δημοσιοποίηση κάποιων φορολογικών πληροφοριών. Το μέτρο αυτό μέσω της εφαρμογής του κατάφερε να υποβάλλει τις όποιες επιχειρήσεις σε στενότερο δημοσιονομικό έλεγχο και να αυξήσει την ευαισθητοποίηση και την υπευθυνότητα αυτών απέναντι στις όποιες φορολογικές υποχρεώσεις έχουν. Επίσης, εξασφαλίζεται η ισότιμη διαχείριση μεταξύ των εταιρειών σε ανταγωνιστικό πλαίσιο και η αναφορά σχετικά με τη διαφάνεια των περαιτέρω πρωτοβουλιών μιας επιχείρησης.

### **3. "Εξορθολογισμός της νομοθεσίας σχετικά με την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών".**

Οι εκάστοτε πληροφορίες που ανταλλάσσονται από τα κράτη - μέλη πρέπει να διέπονται από το πνεύμα της διοικητικής συνεργασίας. Στην αναφορά αυτού του μέτρου, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή εξασφαλίζει ένα ευρύτερο και ταυτόχρονα εξορθολογισμένο νομοθετικό πλαίσιο για τις επιχειρήσεις και τις φορολογικές διοικήσεις.

### **4. "Αναθεώρηση του κώδικα ηθικής και δεοντολογίας για τη φορολογία των επιχειρήσεων".**

Ο κώδικας ηθικής και δεοντολογίας που σχετίζεται με τη φορολογία των επιχειρήσεων αποτελεί ένα από τα πιο σημαντικά εργαλεία που σχετίζονται με την αμφισβήτηση των επιζήμιων φορολογικών καθεστώτων. Η εφαρμογή αυτού του κώδικα ηθικής και δεοντολογίας από παλαιότερες εφαρμογές, έχει αποδειχθεί πλήρης αποτελεσματικός για την οποιαδήποτε εξάλειψη επιζήμιων φορολογικών πρακτικών στα κράτη - μέλη. Επομένως, η βελτίωση των στοιχείων του κώδικα ηθικής και δεοντολογίας είναι από τα πιο σημαντικά μέτρα για αποτελεσματικότητα της φορολόγησης των επιχειρήσεων.

### **5. "Προώθηση μεγαλύτερης φορολογικής διαφάνειας σε διεθνές επίπεδο".**

Η Ευρωπαϊκή Ένωση έχοντας ως αυτοσκοπό την καταπολέμηση της εταιρικής φοροαποφυγής επεκτείνεται όχι μόνο σε ευρωπαϊκό επίπεδο αλλά και στο ευρύτερο διεθνές επίπεδο. Μέσω του σχεδίου BEPS προσπάθησε και συνεχίζει να προσπαθεί για τη θέσπιση των κατάλληλων εκείνων μέτρων που θα σχετίζονται με την αυθόρμητη ανταλλαγή πληροφοριών. Στο πλαίσιο αυτών των μεταρρυθμιστικών μέτρων, η Επιτροπή προσπαθεί να διερευνήσει την ενισχυμένη διαφάνεια για την βελτίωση της ικανότητας των κρατών - μελών να αντιμετωπίσουν τις όποιες φορολογικές πρακτικές προκύπτουν. Το μέτρο αυτό επιτυγχάνει τις όποιες επιπτώσεις στη διεθνή ανταγωνιστικότητα των επιχειρήσεων της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Τέλος,

### **6. "Προσπάθεια καλύτερης ποσοτικοποίησης του φορολογικού χάσματος".**

Η αναφορά στο φορολογικό χάσμα σχετίζεται με την όποια διαφορά ενδείκνυται μεταξύ του οφειλόμενου φόρου και του ποσού που εισπράττεται από τις εθνικές αρχές. Η συνεργασία της Επιτροπής και των διαφόρων οργανισμών στατιστικής επεξεργασίας διερευνεί συνεχώς τον τρόπο συλλογής των δεδομένων που αφορούν τόσο την έκταση όσο και τον οικονομικό αντίκτυπο της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής. Στη συνεργασία αυτή, η ομάδα FISCALIS, είναι αυτή που στοχεύει επιπλέον στην εξασφάλιση της αρχής

της διαφάνειας μεταξύ των κρατών - μελών για τα στοιχεία του εθνικού αλλά ευρωπαϊκού φορολογικού χάσματος.

### **3.4 Φορολογικός σχεδιασμός ευρωπαϊκών επιχειρήσεων**

Τον Οκτώβριο του 2016, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή επανεισήγαγε στο Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης μια νέα αναθεωρημένη πρόταση σχετικά με την Κοινή Ενοποιημένη Βάση Φορολογίας των επιχειρήσεων (ΚΕΒΦΕ-CCCTB). Σύμφωνα, με την πρόταση αυτή, στοχεύετε η σταδιακή εναρμόνιση του ευρωπαϊκού φορολογικού περιβάλλοντος με απώτερη επίτευξη την μείωση των όποιων διαφορών υπάρχουν ανάμεσα στον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών μεταξύ των κρατών - μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Το υφιστάμενο θεσμικό πλαίσιο αυτής της φορολογίας των επιχειρήσεων της Ευρωπαϊκής Ένωσης φαίνεται ιδιαίτερα περίπλοκο λόγω της διαφορετικότητας των φορολογικών διαδικασιών ανά κράτος - μέλος.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση μέσω της Οδηγίας περί Κοινής Ενοποιημένης Βάσης Φορολογίας Επιχειρήσεων (ΚΕΒΦΕ - Common Consolidated Corporate Tax Base), επιτρέπει τη φορολόγηση των ενοποιημένων κερδών ενός ομίλου που προκύπτουν από το σύνολο των δραστηριοτήτων των κρατών - μελών.

Παρακάτω, παρουσιάζονται από σχετικό άρθρο (Καθημερινή, 2016), οι χώρες εκείνες που παρόλο της Ευρωπαϊκής Οδηγίας για καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, επιβάλλουν εξαιρετικά χαμηλούς έως και μηδενικούς φορολογικούς συντελεστές στις επιχειρήσεις, με μη παρακράτηση φόρων και μη συμμετοχή σε διεθνείς συμφωνίες κατά της φοροδιαφυγής. Μια φορολογική βάση πάνω στην οποία βασίζονται οι επιχειρήσεις αυτές και μειώνονται οι φόροι τους (εικόνα 3.2).

Εικόνα 3.2: Φορολογικοί παράδεισοι 2016



Πηγή : Oxfam, 2016

Έτσι, βάσει και του παραπάνω άρθρου αλλά και της βιβλιογραφικής ανασκόπησης, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή τείνει να ορίζει όσο το δυνατόν πιο κοινούς κανόνες για να προσδιορίσει τα "κέρδη των επιχειρήσεων" σε όλα τα κράτη - μέλη της. Μια ιδιαίτερης σημασίας μεταρρύθμιση, η οποία στοχεύει τόσο στην εφαρμογή κατανοητών κανόνων για μια πιο αποτελεσματική διαχείριση των επιχειρηματικών επενδύσεων.

### 3.5 Φορολογικά παραδείγματα των νεότερων κρατών - μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Παρακάτω παρουσιάζονται κάποια παραδείγματα φορολογικών προτύπων κρατών - μελών αναδεικνύοντας τόσο τις χαμηλότερες όσο και τις υψηλότερες φορολογικές επιλογές (πίνακας 3.1).



Πίνακας 3.1: Ισχύοντες φορολογικοί συντελεστές νέων κρατών - μελών της ΕΕ

	Φόρος εισοδημάτων επιχειρήσεων	Συνολικό ποσοστό φόρου επί του τζίρου (*)	Κατάταξη Doing Business ως την επίσημη φορολογική επιβάρυνση (*)	Γενική κατάταξη Doing Business (**)
<b>Κύπρος</b>	10%	23,2%	37/183	32/183
<b>Βουλγαρία</b>	10%	29%	85/183	51/183
<b>Λετονία</b>	15%	38,5%	59/183	24/183
<b>Ρουμανία</b>	16%	44,9%	151/183	56/183
<b>Ουγγαρία</b>	16%	53,3%	109/183	46/183
<b>Πολωνία</b>	19%	42,3%	121/183	70/183
<b>Σλοβακία</b>	19%	48,7%	122/183	41/183
<b>Σλοβενία</b>	20%	35,4%	80/183	42/183
<b>Λιθουανία</b>	20%	38,7%	44/183	23/183
<b>Τσεχία</b>	20%	48,8%	128/183	63/183
<b>Εσθονία</b>	21%	49,6%	30/183	17/183
<b>Ελλάδα</b>	24% (2010) 20% (2014)	47,2%	74/183	109/183
<b>Μάλτα</b>	35%	Δεν περιλαμβάνεται στην έκθεση		

Πηγή : Έκθεση Παγκόσμιας Τράπεζας Doing Business (2011)

Από τον παραπάνω πίνακα 3.1, φαίνεται ότι η Βουλγαρία και η Κύπρος κατέχουν τον μικρότερο φορολογικό συντελεστή με 10% ποσοστιαία εμφάνιση, τεκμηριώνοντας το λόγο που τα τελευταία χρόνια, αποτελούν το λόγο αύξησης της δημιουργίας ή μεταφοράς επιχειρήσεων να δραστηριοποιούνται. Το ίδιο, ισχύει και για την Κύπρο, με εξαίρεση τους ημικρατικούς οργανισμούς, για τους οποίους ο συντελεστής ανέρχεται στο 25%.

Η μελέτη του παραπάνω πίνακα 3.1, απεικονίζει και την Ελλάδα, η οποία βρίσκεται στη δεύτερη θέση των χωρών με τον υψηλότερο συντελεστή φορολόγησης με το 2014 να ανέρχεται στα 20% ενώ το 2016 (βάσει νέων μεταρρυθμίσεων) ανέρχεται στο 24%.

Πίνακας 3.2: Ισχύοντες φορολογικοί συντελεστές υπολοίπων κρατών - μελών της ΕΕ

	Φόρος εισοδημάτων επιχειρήσεων	Συνολικό ποσοστό φόρου επί του τζίρου (*)	Κατάταξη Doing Business ως προς την επίσημη φορολογική επιβάρυνση (*)	Γενική κατάταξη Doing Business (*)
<b>Ιρλανδία</b>	12,5%	26,5%	7/183	9/183
<b>Πορτογαλία</b>	12,5% έως 25%	43,3%	73/183	31/183
<b>Γερμανία</b>	15%	48,2%	88/183	22/183
<b>Μ.Βρετανία</b>	21% έως 29,75%	37,3%	16/183	4/183
<b>Λουξεμβούργο</b>	21,8%	21,1%	15/183	45/183
<b>Ελλάδα</b>	24% (2010) 20% (2011)	47,2%	74/183	109/183
<b>Δανία</b>	25%	29,2%	13/183	6/183
<b>Αυστρία</b>	25%	55,5%	104/183	32/183
<b>Ολλανδία</b>	25,5% (20% έως 200.000€)	40,5%	27/183	30/183
<b>Φινλανδία</b>	26%	44,6%	65/183	13/183
<b>Ιταλία</b>	27,5%	68,6%	128/183	80/183
<b>Σουηδία</b>	28%	54,6%	39/183	14/183
<b>Ισπανία</b>	30%	56,5%	71/183	49/183
<b>Βέλγιο</b>	33%	57%	70/183	25/183
<b>Γαλλία</b>	33,3%	65,8%	55/183	26/183

Πηγή φωτογραφίας: Έκθεση Παγκόσμιας Τράπεζας Doing Business (2011)

Ωστόσο, παρόλο της αναφοράς και των υπολοίπων κρατών - μελών, η σύγκριση μεταξύ των δεδομένων (πίνακας 3.1 & 3.2) δεν παρουσιάζεται πλήρης και σαφής εικόνα σχετικά με την αποτελεσματικότητα των φορολογικών συστημάτων των διαφόρων κρατών - μελών. Ενδείκνυται περαιτέρω έρευνα και μελέτη για την εξακρίβωση σημαντικών δεδομένων.

### **3.6 Εκτίμηση του ευρωπαϊκού φορολογικού σχεδιασμού και προοπτικές αυτού**

Ο φορολογικός αυτός σχεδιασμός που εφαρμόζει η Ευρωπαϊκή Ένωση εν τέλει, περιστρέφεται γύρω από δυο βασικές κατηγορίες (Grahl, 2014):

- ✓ την έμμεση φορολογία, η οποία τείνει να ρυθμίζεται εξ αρχής σε ευρωπαϊκό επίπεδο, να εξασφαλίζει την ελευθερία διακίνησης των αγαθών και παροχής των υπηρεσιών και να εγγυάται τη γενικότερη φορολογική ουδετερότητα.
- ✓ την άμεση φορολογία, η οποία με τη σειρά της δεν επιδρά δυσχερώς στον εμπορικό τομέα παρά μόνο απαιτεί συντονισμό, ιεράρχηση και οργάνωση των επιχειρήσεων κατά την διαδικασία της φοροδιαφυγής με σκοπό την αποφυγή και τον περιορισμό διαστρεβλώσεων του ανταγωνισμού τόσο στην εσωτερική αγορά όσο και στις κινήσεις των κεφαλαίων.

Ο εκάστοτε φορολογικός σχεδιασμός της Ευρωπαϊκής Ένωσης αποτέλεσε και συνεχίζει να αποτελεί έναν από τους βασικότερους και συνάμα σημαντικούς στόχους. Η φορολογική ουδετερότητα σχετίζεται με την ίση φορολογική διαχείριση των προϊόντων και υπηρεσιών. Σε αυτόν τον τομέα, λοιπόν, απαιτείται να εναρμονιστούν οι εκάστοτε διαρθρώσεις των φόρων επί του πλαισίου εργασιών.

Η εφαρμογή, ωστόσο, των ειδικών φόρων κατανάλωσης, παρουσιάζει ότι υπάρχουν σημάδια πολιτικής επιθυμίας να ξεπεραστούν τα όποια προβλήματα δημιουργούνται.

Έχοντας, ως βασικό έναυσμα την φορολογική αναδιάρθρωση, η Ευρωπαϊκή Ένωση καλείται να προσπαθήσει να επιβραδύνει την όλο και αυξανόμενη εφαρμογή φορολογίας στο τομέα της εργασίας ως αντιστάθμισμα της απώλειας φορολογικών εσόδων από τον ευκίνητο παράγοντα παραγωγής, δηλαδή το κεφάλαιο, και να θέσει μετέπειτα σε εφαρμογή έναν κώδικα μιας σωστής φορολογίας των επιχειρήσεων στην ενιαία αγορά (europedia, 2011). Αντιστοίχως, η εναρμόνιση αυτών των φορολογιών των επιχειρήσεων απαιτείται να θέτει ως στόχους, τη διατήρηση και την ενίσχυση της οικονομικής αποτελεσματικότητας στην εσωτερική αγορά αλλά και την βελτίωση της διεθνούς ανταγωνιστικότητας των ευρωπαϊκών επιχειρήσεων.

## 4: ΕΛΛΗΝΙΚΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ

### 4.1 Ο ελληνικός φορολογικός κόσμος

Ο ελληνικός φορολογικός κόσμος συμπεριλαμβάνεται στο ευρύτερο νομικό πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης κατά το οποίο δεσμεύεται ως κράτος - μέλος να υιοθετεί συγκεκριμένες τεχνικές και πρακτικές με σκοπό την διασφάλιση και τήρηση ενός ενιαίου κώδικα δεοντολογίας.

Οι κατηγορίες φόρων που έχουν επιβληθεί σε νομικά πρόσωπα αφορούν (Κε.Μ.Ε.-Ε.Β.Ε.Α, 2011):

- τους φόρους κατά τη σύσταση της επιχείρησης, όπου η φορολόγηση επιβάλλεται κατά τη σύσταση, τη μετατροπή ή τη συγχώνευση του κεφαλαίου ως "φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου",
- τους φόρους κατά τη λειτουργία της επιχείρησης, όπου μιλάμε για άμεση φορολόγηση επί των συνολικών καθαρών κερδών.

Αναλυτικότερα, η φορολόγηση κατά τη σύσταση έχει ανέλθει σε 1% επί του κεφαλαίου και επιβάλλεται σε ημεδαπές κερδοσκοπικές επιχειρήσεις καθώς και σε αλλοδαπές εταιρείες. Ο φόρος έτσι επιβάλλεται στη πραγματική αξία των πράξεων που υπόκεινται στο φόρο και η εξακρίβωση της οποίας γίνεται με βάση την αγοραία αξία της πράξης. Οι εκάστοτε πράξεις που φορολογούνται αφορούν (Κε.Μ.Ε.-Ε.Β.Ε.Α, 2011):

1. τη σύσταση,
2. την αύξηση του ενεργητικού,
3. τη μετατροπή προσώπου που δεν υπόκεινται στο φόρο σε πρόσωπο που υπόκεινται το φόρο,
4. τη συγχώνευση προσώπου που δεν υπόκεινται στο φόρο με πρόσωπο που υπόκεινται στο φόρο,
5. τη διάθεση παγίων κεφαλαίων ή κεφαλαίων κίνησης.

Όσον αφορά την φορολόγηση κατά τη λειτουργία συνίστανται δυο επιβαρύνσεις που αφορούν (Κε.Μ.Ε.-Ε.Β.Ε.Α, 2011):

- τον φόρο που επιβάλλεται στα κέρδη που διανέμονται με συντελεστή 40% και
- τον φόρο στα αδιανέμητα κέρδη με συντελεστή 24% από το 2010.

Οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες υπόκεινται σε φορολογικό σχεδιασμό 25% επί του συνολικού ποσού των καθαρών εισοδημάτων μετά την αφαίρεση τόσο των κερδών που απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς καθώς και των κερδών που προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών Α.Ε. ή συνεταιρισμών ή κερδών από μερίσματα ΕΠΕ ή από συμμετοχή σε άλλες ΟΕ, ΕΕ ή κοινοπραξίες.

Στο γενικότερο σύνολο, ο φορολογικός σχεδιασμός στην Ελλάδα αντιμετωπίζει μια σειρά από προβλήματα λόγω της οικονομικής κρίσης που διέπει την χώρα τα τελευταία χρόνια. Η επιχειρηματικότητα σε συνδυασμό με την φορολογική διαχείριση μιας επιχείρησης απαιτούν σημαντικές δραστηριότητες για τη διατήρηση μιας ομαλής αλλά και ταυτόχρονα επιτυχής επιχειρηματικής πορείας. Η έντονη λοιπόν, οικονομική δυσχέρεια που έχει πλήξει το επιχειρηματικό κλίμα της Ελλάδας δυσκολεύει απερίοριστα την ανάπτυξη και επέκταση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων.

Η Ελλάδα αποτελεί λόγω καίριας γεωγραφικής θέσης έναν από τους σημαντικότερους επιχειρηματικούς τόπους με τη δυνατότητα ανάπτυξης των δραστηριοτήτων της στα περίχωρα. Οι ελληνικές επιχειρήσεις απαιτείται να ωφεληθούν ολόπλευρα ως προς τις δαπάνες που εκπίπτουν, καθώς και να περιορίσουν την δημιουργία ζημιών μελλοντικά λόγω φορολογικών τροποποιήσεων.

Από τους πίνακες (πίνακας 3.1 & 3.2) παρατηρήσαμε ότι η Ελλάδα ως προς τους φορολογικούς συντελεστές βρίσκεται στη δεύτερη θέση με ιδιαίτερα υψηλή φορολόγηση, η οποία συνοδεύεται από υψηλά επίσης φορολογικά έσοδα. Συχνά, παρουσιάζονται φορολογικές μεταρρυθμίσεις, οι οποίες εν τέλει δεν παρουσιάζουν κάποιο πλεονέκτημα. Η οικονομική κρίση που διέπει τη χώρα δεν μετέβαλε την συνεισφορά του ΦΠΑ καθώς και των έμμεσων φόρων ενώ αντίστοιχα, κατέρρευσε η συνεισφορά των φόρων εισοδήματος νομικών προσώπων με παράλληλη αύξηση της συνεισφοράς του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων και φόρων ακίνητης περιουσίας.

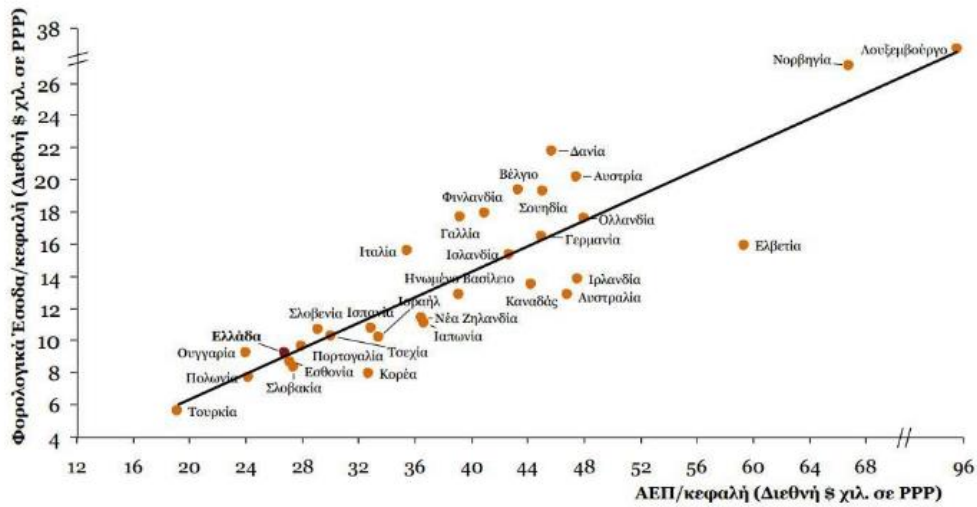
Σύμφωνα με μελέτη της PwC (2016) με τίτλο " Worldwide Tax Summaries - Corporate Taxes 2015/16" παρουσιάζονται καίρια συμπεράσματα της μελέτης όπου αναφέρονται για την Ελλάδα τα εξής:

- Τα φορολογικά έσοδα στην Ελλάδα βασίζονται κατά μέγιστο λόγο (94%) στους φόρους κατανάλωσης (ΦΠΑ, έμμεσοι φόροι), στους φόρους φυσικών προσώπων (φόρος εισοδήματος, ειδική εισφορά αλληλεγγύης, φόρος πολυτελείας), αλλά και στους φόρους ακίνητης περιουσίας.

- Δεν υφίστανται ενδείξεις υπερφορολόγησης στην Ελλάδα σε σχέση με άλλες χώρες, με εξαίρεση τους έμμεσους φόρους και τους φόρους ακίνητης περιουσίας.
- Η φορολόγηση της ακίνητης περιουσίας στην Ελλάδα ήταν έντονη την τελευταία πενταετία και τα έσοδα εκτοξεύθηκαν κατά 2,5 - 3 δισ. ευρώ, συμβάλλοντας στην πτώση των τιμών κατοικιών και την αποεπένδυση της αγοράς.
- Τα έσοδα εκ του ΦΠΑ και οι έμμεσοι φόροι δεν είναι ιδιαίτερα ευαίσθητα στις μεταβολές του ΑΕΠ σε σχέση με τα έσοδα από τη φορολόγηση ακίνητης περιουσίας και από τη φορολόγηση των επιχειρήσεων.
- Το φορολογικό σύστημα είναι παραμετροποιημένο ώστε να μην διευκολύνει τη συλλογή φόρων. Τιμωρεί τα μεσαία εισοδήματα και διογκώνει τα αδήλωτα εισοδήματα.
- Τα απόλυτα φορολογικά έσοδα στην Ελλάδα μειώνονται με τον χρόνο, αν και αυξάνονται ως ποσοστό του ΑΕΠ, υποδηλώνοντας την αδυναμία άντλησης πρόσθετων φόρων σε συνθήκες παρατεταμένης κρίσης.
- Το έλλειμμα ΦΠΑ στην Ελλάδα εκτιμάται σε 34% καταδεικνύοντας την σημαντική απώλεια εσόδων, εξαιτίας της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής αλλά και της αναποτελεσματικότητας των φοροεισπρακτικών μηχανισμών.
- Η ανάπτυξη αποτελεί μονόδρομο για τη δημοσιονομική ανάταξη. Ενδεικτικά, αύξηση του ΑΕΠ κατά 10% θα αύξανε το σύνολο των φόρων κατά 11,3% .
- Ο συνολικός επανασχεδιασμός του φορολογικού συστήματος στην κατεύθυνση της απλοποίησης, της μείωσης των συντελεστών και της αύξησης των αφορολόγητων ορίων εμφανίζεται ως η βασική απαίτηση εξορθολογισμού και επαναζυγίσματός του φορολογικού συστήματος, ώστε το τελευταίο να καταστεί οικονομικά αποτελεσματικότερο διευκολύνοντας την ανάπτυξη.

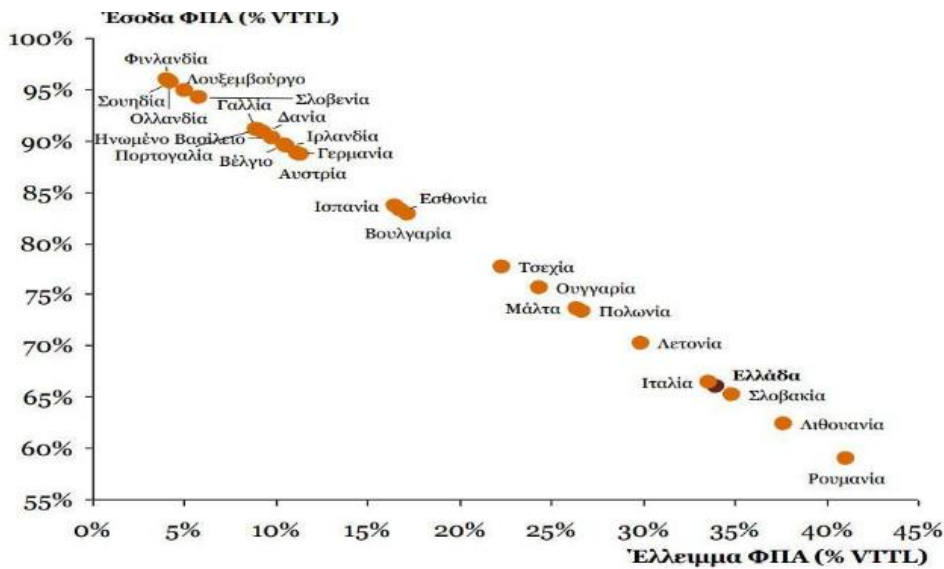
Στα παρακάτω διαγράμματα παρουσιάζεται με σαφήνεια η επιτακτική ανάγκη παρέμβασης στο φορολογικό σχεδιασμό του κράτους γενικότερα και των επιχειρήσεων του ειδικότερα. Η σύνθεση των φόρων και η πολυπλοκότητά τους παρουσιάζονται αναποτελεσματικές απέναντι στους φοροεισπρακτικούς μηχανισμούς εμποδίζοντας αισθητά την βελτίωση και ανάπτυξη του κράτους.

Διάγραμμα 4.1: Φορολογικά έσοδα / κεφαλή και ΑΕΠ/ κεφαλή



Πηγή : Ευρωπαϊκή Επιτροπή, Ανάλυση PwC.

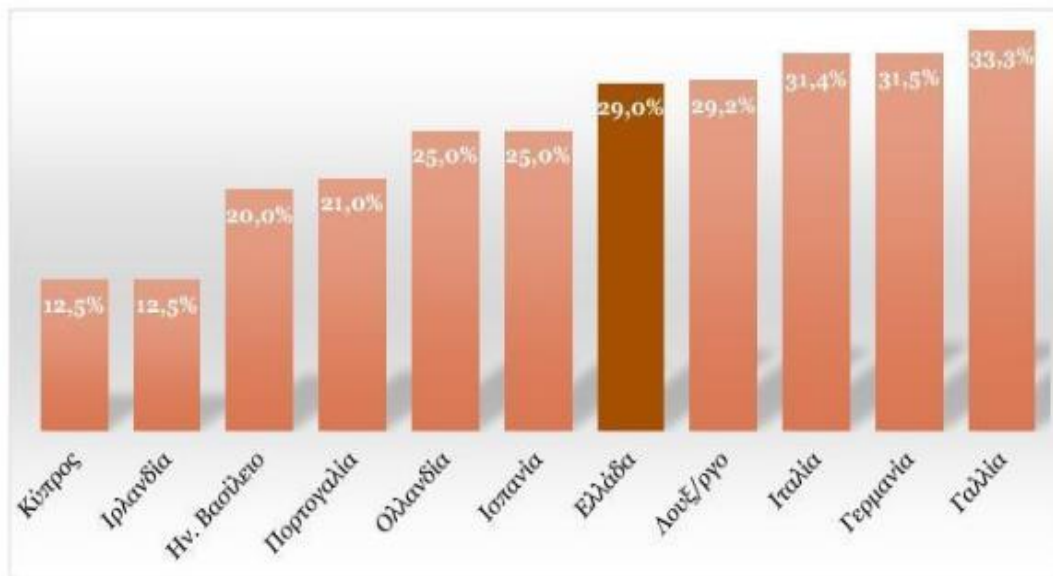
Διάγραμμα 4.2: Το έλλειμμα ΦΠΑ μεταξύ των χωρών της ΕΕ



Πηγή : Ευρωπαϊκή Επιτροπή (TAXUD), Γραφείο Προϋπολογισμού του Κράτους

Η έρευνα PwC (2016) αναφέρεται επίσης και στην υπερφορολόγηση των επιχειρήσεων, με άμεσο αποτέλεσμα το κλείσιμο των επιχειρήσεων ή τη μεταφορά τους σε άλλα κράτη δημιουργώντας στέρηση εσόδων στους ασφαλιστικούς φορείς της χώρας και εν τέλει παγίωση της ελληνικής οικονομίας (διάγραμμα 4.3).

Διάγραμμα 4.3: Η Ελλάδα, χώρα υψηλής φορολόγησης των επιχειρήσεων



Πηγή διαγράμματος: PwC, World Tax Summaries (2015)

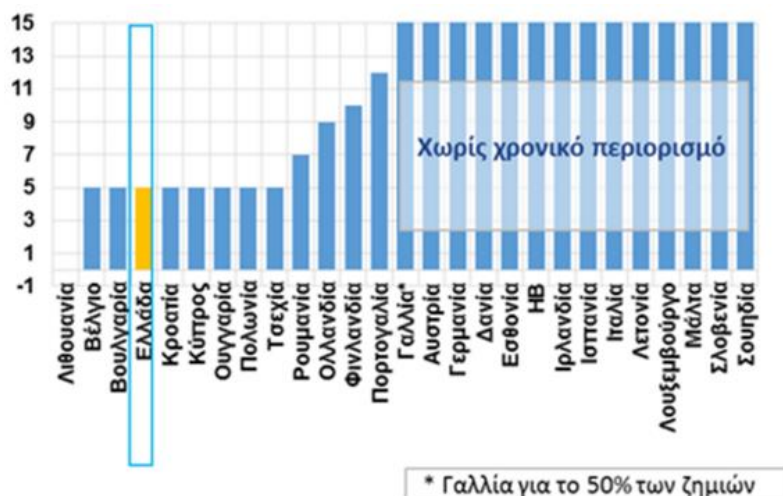
Από το παραπάνω διάγραμμα, η Ελλάδα παρουσιάζεται στην 5η θέση με τις χώρες που έχουν τους υψηλότερους συντελεστές φορολογίας εισοδήματος για τις επιχειρήσεις (29,0%).

#### 4.2 Δημιουργία αβεβαιοτήτων για τις ελληνικές επιχειρήσεις

Αφού παρουσιάστηκε ο φορολογικός σχεδιασμός της χώρας μας, διαπιστώνουμε τις έντονες επιβαρύνσεις που προκύπτουν για την ίδια την χώρα και τις επιχειρήσεις της είτε αυτό το πλαίσιο αφορά τεχνικές λεπτομέρειες είτε αφορά τον τρόπο εφαρμογής αυτών. Στις έντονες αυτές επιβαρύνσεις προστίθενται ο περιορισμός δυνατότητας συμψηφισμού ζημιών με μελλοντικά κέρδη στο χρονικό διάστημα των πέντε (5) ετών ενώ την ίδια στιγμή ο αντίστοιχος περιορισμός δεν ενδείκνυται καν στις υπόλοιπες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η έλλειψη σαφήνειας επίσης, ως προς τις δαπάνες που εκπίπτουν είναι ένα από τα στοιχεία που οδηγούν τις ελληνικές επιχειρήσεις σε ένα επιχειρηματικό αδιέξοδο. Οι ελληνικές επιχειρήσεις, απέναντι σε αυτήν την κατάσταση παρουσιάζονται να είναι αντιμέτωπες με μεγάλες φορολογικές διαφορές, οι οποίες προκύπτουν από συνεχείς φορολογικούς ελέγχους ενώ, παράλληλα, οι ελληνικοί νόμοι και οι δαπάνες που αφορούν τις ελληνικές επιχειρήσεις είναι υποδεέστερα σε σχέση με τα υπόλοιπα κράτη - μέλη.



Διάγραμμα 4.4: Χρόνια για τα οποία διατηρείται το δικαίωμα συμψηφισμού ζημιών με μελλοντικά κέρδη



Πηγή: Taxes in EU database, EC

Από το παραπάνω διάγραμμα είναι εμφανής η κατηγοριοποίηση της Ελλάδας στις θέσεις πέραν του χρονικού περιορισμού, τη στιγμή που η Ελλάδα είναι κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Ο φορολογικός σχεδιασμός, λοιπόν, σε μια τέτοια χώρα όπως η Ελλάδα, για τις ελληνικές της επιχειρήσεις, απαιτείται να σχεδιαστεί υπό νέο πρίσμα. Μεταρρυθμίσεις, οι οποίες θα στοχεύουν άμεσα και έμμεσα στην απλοποίηση των φορολογικών κανόνων που διέπουν τη φορολογία των επιχειρήσεων με σκοπό την συμβολή αυτών των μεταρρυθμίσεων στην προσέγγιση και προσέλκυση νέων επενδύσεων, τομέας στον οποίο η Ευρωπαϊκή Ένωση, δυστυχώς δεν υπερτερεί αλλά αντίθετα συνεχώς χάνει έδαφος.

Η καθημερινότητα της χώρας έχει αναδείξει τις συνεχείς προσπάθειες των ελληνικών επιχειρήσεων να αυξήσουν τα δημόσια έσοδά τους. Βέβαια, η βαθιά οικονομική ύφεση σε συνδυασμό με την υψηλή φορολογία, ειδικά κατά το διάστημα 2009 -2014 επέδρασε σημαντικά στον τομέα των φορολογικών εσόδων, καθώς όπως δηλώθηκαν από τις επιχειρήσεις μειώθηκαν περισσότερο από 5 δις ευρώ τα φορολογητέα έσοδα.

Μειώσεις φορολογικών εσόδων, αυξημένες φορολογικές επιβαρύνσεις, υψηλά δημοτικά τέλη, πάγωμα τραπεζικού δανεισμού, επικείμενες τουριστικές επενδύσεις αποτελούν μόνο λίγες από τις απειλές που προσεγγίζουν τα τελευταία χρόνια την βιωσιμότητα αυτών των ελληνικών επιχειρήσεων. Αν και η Ελλάδα, ως χώρα αποτελεί κολοσσό τουριστικής προσέλκυσης για κάθε έτος, δυστυχώς οι επιχειρήσεις του τουριστικού τομέα δεν μπορούν να επωμιστούν ειδικά τα φορολογικά βάρη και την έλλειψη ρευστότητας που επικρατεί.

Ειδική έκθεση του ΣΕΒ (Σύνδεσμος Επιχειρήσεων και Βιομηχανιών) (2017) παρουσιάζει μέγιστο και αβέβαιο το μέλλον της Ελλάδας με το φορολογικό συντελεστή να έχει αυξηθεί με παλαιότερα και να κυμαίνεται πλέον σε επίπεδα που προσεγγίζουν τα επίπεδα άλλων χωρών, όπως Βέλγιο, Γαλλία, Ιταλία ακόμη και Σκανδιναβικές χώρες, χωρίς αυτό να σημαίνει ότι η αύξηση αυτή προσδίδει και την αντίστοιχη αποδοτικότητα που απαιτείται. Μάλιστα, η ειδική αυτή έκθεση δεν στηρίζεται και αναλύει μόνο τους ονομαστικούς συντελεστές αλλά επισημαίνει και μια σειρά στοιχείων που αφορούν το φορολογικό πλαίσιο της χώρας, ένα φορολογικό πλαίσιο που επιβαρύνει κάθε μέρα όλο και πιο πολύ τις επιχειρήσεις της χώρας.

Μια κατάσταση που συνεχίζει να αποτελεί πρόβλημα και μια κατάσταση που επιτάσσει την επιτακτική τροποποίηση του φορολογικού πλαισίου, αναφερόμενη ειδικότερα στον επιχειρησιακό κλάδο. Η τροποποίηση αυτή μπορεί να περιλαμβάνει πλήθος μέτρων για επίλυση των προβλημάτων όπως επέκταση της προθεσμίας συμψηφισμού ζημιών με μελλοντικά κέρδη (στοιχείο που αναφερθήκαμε νωρίτερα), ομογενοποίηση και διεκπεραίωση ελέγχων και διασαφήνιση της έννοιας της παραγωγικότητας μιας δαπάνης ώστε να μπορέσουν να εφαρμοστούν ξεκάθαροι και σαφής φορολογικοί κανόνες.

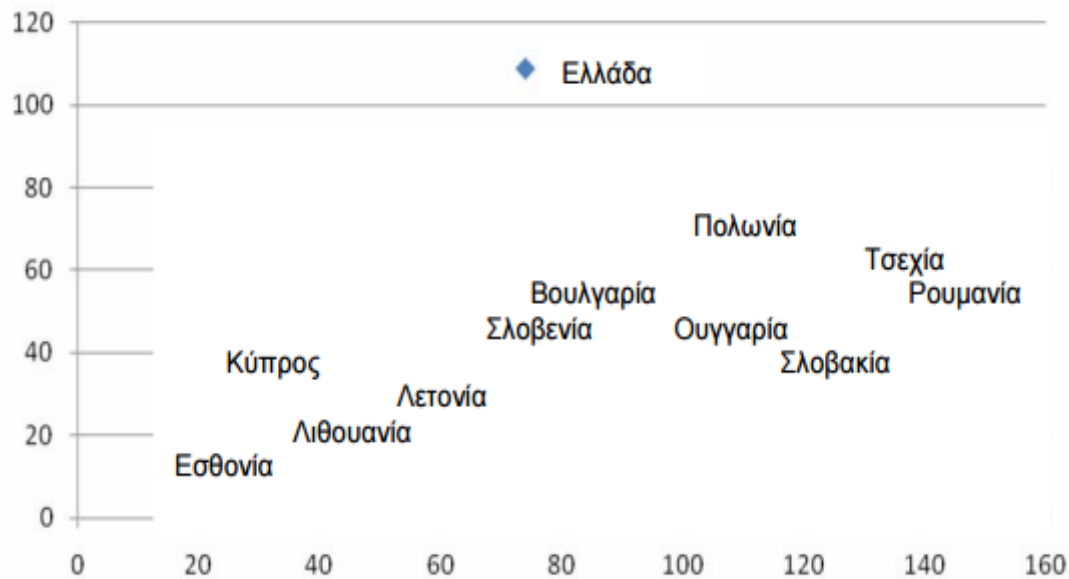
Μια κατάσταση που διακηρύσσεται και αναφέρεται καθημερινά σε άρθρα και μελέτες, όπως αυτή του άρθρου στη Die Welt (2017) όπου η εφημερίδα αναφέρει χαρακτηριστικά για την Ελλάδα «...*απειλείται επίσης η Ευρώπη με μια νέα έξαρση της ελληνικής κρίσης. Δεδομένου της διαμάχης που προϋπάρχει μεταξύ Διεθνούς Νομισματικού Ταμείου και Ευρωπαίων για περαιτέρω μέτρα λιτότητας και ελάφρυνσης του χρέους, υφίσταται η πιθανότητα να βγουν οι Έλληνες από την Ευρωζώνη. Ένα τυχόν Grexit που θα έχει τεράστιες και δυσχερείς επιπτώσεις για την Ευρωζώνη*».

Το ελληνικό κράτος, λοιπόν, παρατηρείται να εισπράττει πολύ λίγα έσοδα από το τομέα των επιχειρήσεων καθώς αυτές επιβαρύνονται από ένα ιδιαίτερα βαρύ κλίμα φορολογικών επιβαρύνσεων. Μια επιβάρυνση που δε μπορεί να δικαιολογηθεί σε σχέση με την συνολική επιβάρυνση των υπόλοιπων συναδέλφων ευρωπαϊκών κρατών - μελών.

Στο παρακάτω διάγραμμα, που αποτελεί απόρροια έρευνας και μελέτης του Κε.ΜΕ. - Ε.Β.Ε.Α. (2011) είναι διακριτή αυτή η εχθρική κατά κάποιο τρόπο συμπεριφορά και στάση της ελληνικής διακυβέρνησης απέναντι στις ελληνικές επιχειρήσεις της. Έτσι, παρατηρώντας το διάγραμμα 4.5, η Ελλάδα φαίνεται να απομονώνεται στο πάνω μέρος του διαγράμματος, από τις υπόλοιπες χώρες, κατατάσσοντάς την στις χαμηλότερες θέσεις που αφορούν την φιλικότητα του γενικότερου επιχειρηματικού περιβάλλοντος σε σχέση με

χώρες (Σλοβενία, Εσθονία κ.ά. ) όπου οι αντίστοιχες επιχειρήσεις επιβαρύνονται σχετικά με το ίδιο ποσοστό φόρου ως προς τα κέρδη, όπως αντίστοιχα και οι ελληνικές επιχειρήσεις.

Διάγραμμα 4.5: Φιλικότητα προς επιχειρήσεις ως συνάρτηση της συνολικής τους επιβάρυνσης (φορολογία, τέλη, εισφορές)

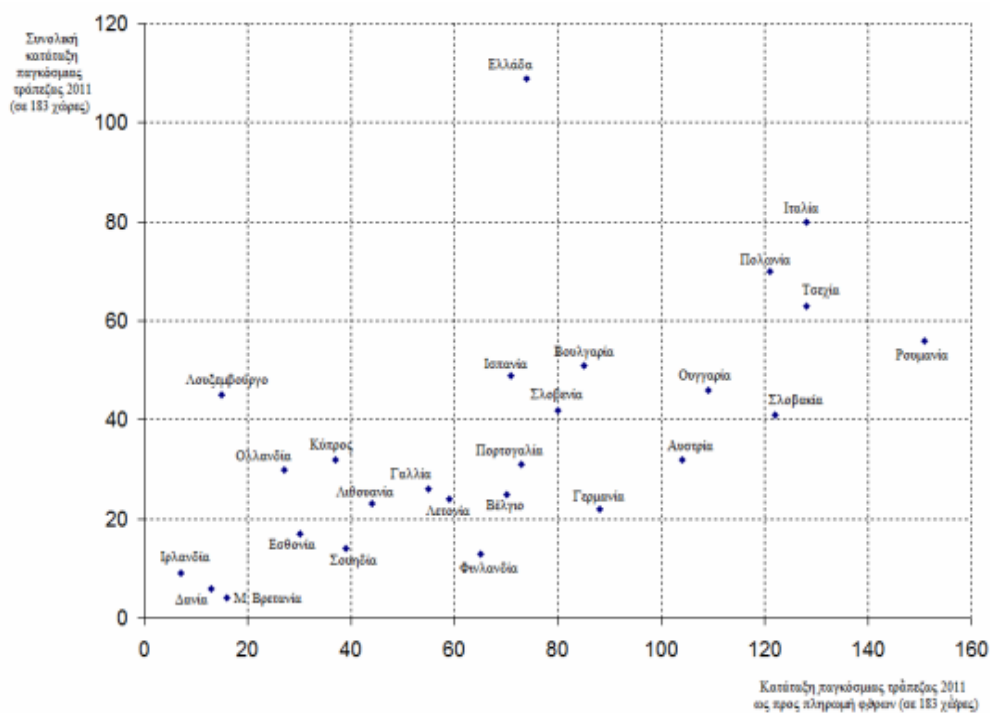


Πηγή: Κε.ΜΕ. - Ε.Β.Ε.Α. (2011)

Στο σύνολό τους, οι έρευνες και μελέτες, συμπεριλαμβανομένου και της παραπάνω του Κε.ΜΕ. - Ε.Β.Ε.Α., αποσκοπούν και επιτυγχάνουν την ολόπλευρη παρουσίαση ενός ελληνικού κράτους που δεν συνεργάζεται και συμφωνεί με τον τομέα των επιχειρήσεων του, παρά που αυτός ο τομέας θα μπορούσε να του επιφέρει πληθώρα εσόδων. Αντίθετα, μια συνεχή γραφειοκρατία και διαφθορά επικρατεί στο φορολογικό βωμό δημιουργώντας όχι μόνο ένα ασταθές αλλά και ένα αβέβαιο τοπίο στο οποίο η κάθε εκάστοτε επιχείρηση προσπαθεί και απαιτείται να προσαρμοστεί και να χαρακτηριστεί ως βιώσιμη.

Αναφερόμαστε, λοιπόν, σε μια χώρα όπου ο κλάδος των ελληνικών επιχειρήσεων έχει εγκλωβιστεί σε ένα φαύλο κύκλο όπου κυριαρχούν αντίστοιχα η καχυποψία, η διαφθορά, η μη ομαδοσυνεργατικότητα και η έλλειψη οράματος και αυτοσυγκράτησης.

Διάγραμμα 4.6: Συσχέτιση κατάταξης της Παγκόσμιας Τράπεζας ως προς τον επιμέρους παράγοντα της πληρωμής φόρων (οριζόντιος άξονας) και της συνολικής κατάταξης ως προς το επιχειρείν (κάθετος άξονας)



Πηγή: Κε.ΜΕ. - Ε.Β.Ε.Α. (2011)

Το διάγραμμα αυτό παρουσιάζεται στο τέλος αυτής της ενότητας για να αναδείξει τους λόγους που η Ελλάδα ως χώρα έχει οδηγηθεί σε αυτή τη δυσχερή κατάσταση σε σχέση με τα επιχειρηματικά σχέδια της διακυβέρνησής της. Το διάγραμμα μας παρουσιάζει ότι όσο πιο χαμηλά διαγραμματικά τοποθετείται μια χώρα ως προς την πληρωμή των φόρων, τόσο αρνητική θα είναι και η συνολική της κατάταξη. Η Ελλάδα, λοιπόν, φαίνεται να βρίσκεται τόσο υψηλά διαγραμματικά και απομονωμένη στην πράξη από τον υπόλοιπο ευρωπαϊκό επιχειρηματικό κόσμο με την κατάταξή της να μην είναι ούτε χαμηλή ούτε υψηλή, αλλά κάτι ενδιάμεσο. Η ερμηνεία αυτής της κατάταξης οριοθετείται και από τους ερευνητές και αναλυτές του Κε.ΜΕ. - Ε.Β.Ε.Α. στο ότι η Ελλάδα, ως κυβέρνηση, θέτει ιδιαίτερα περισσότερα προβλήματα και εμπόδια στον τομέα της επιχειρηματικότητας σε σχέση με τις υπόλοιπες χώρες χωρίς να την προωθεί αντίστοιχα, αλλά αντίθετα δημιουργεί στον

επιχειρηματικό κόσμο πληθώρα φορολογικών επιβαρύνσεων με τη συνοδεία χρονοβόρων γραφειοκρατικών διαδικασιών.

Χωρίς, λοιπόν, την συμμετοχή και υποστήριξη της ελληνικής κυβέρνησης, οι ελληνικές επιχειρήσεις συνεχώς καθημερινά βιώνουν δυσχερείς καταστάσεις μη μπορώντας να συνεχίσουν, αποφασίζοντας να μεταφέρουν την έδρα τους κάπου αλλού με χαμηλότερους φορολογικούς συντελεστές. Μια φορολογική μετανάστευση, όπως έχει χαρακτηριστεί από πολλούς (Ποιητής, 2016), να αποτελεί μονόδρομο για τις επιχειρήσεις αυτές που προσπαθούν κάλλιστα να ελαχιστοποιήσουν τα μειονεκτήματα και τις ζημίες που υπάρχουν και να ανταγωνιστούν ξένους ανταγωνιστές σε χώρες με ευνοϊκότερα φορολογικά καθεστάτα. Αλλιώς, αναγκάζονται να κλείσουν την επιχείρησή τους. Το μόνο σίγουρο σε αυτή την κατάσταση είναι ότι απουσιάζει ένα φορολογικό σχέδιο ανάπτυξης με το οποίο οι ελληνικές επιχειρήσεις θα καταφέρουν όχι μόνο να επιβιώσουν αλλά και να δημιουργήσουν και θέσεις εργασίας.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΤΡΙΓΩΝΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

Στα πλαίσια μείωσης της φοροαποφυγής, η ελληνική κυβέρνηση προσπάθησε να μελετήσει την αλλαγή σε νόμους και εγκυκλίους των τελευταίων έξι ετών (3842/2010, 3943/2011, 4110/2013, 4172/2013 και 4250/2014) αναφορικά με τις τριγωνικές συναλλαγές. Πρόκειται για ένα νομοθετικό πλαίσιο το οποίο συμπεριελήφθη στο νομοσχέδιο για την τακτοποίηση των ληξιπρόθεσμων οφειλών προς το Δημόσιο και πρόκειται να καθοριστεί με υπουργική απόφαση. Επίκεντρο αναφορικά με την παρακράτηση βρίσκονται και επιχειρήσεις που αναπτύσσουν συναλλαγές με εταιρείες, οι οποίες δεν εγκαθιστούν στην έδρα τους την απαιτούμενη οργάνωση και υποδομή για την πραγμάτωση συναλλαγών.

Ως τριγωνική συναλλαγή προσδιορίζεται η διαδικασία στην οποία περιλαμβάνονται τρία εμπλεκόμενα μέρη, για παράδειγμα η εταιρεία προμηθευτής εμπορευμάτων, πρώτων υλών, υπηρεσιών, ο αληθινός παραλήπτης αυτών και η εταιρεία συμφερόντων που έχει το ρόλο του μεσολαβητή ως τυπικός παραλήπτης αυτών. (Gravelle, 2015)

Μέσω των διεθνής φύσεως τριγωνικών συναλλαγών, καλλιεργούνται συνθήκες φοροαπαλλαγής και φοροδιαφυγής. Ύποπτης φύσεως ήταν ανέκαθεν, αλλά ιδιαίτερα τα τελευταία χρόνια, οι συναλλαγές στα πλαίσια ομίλων (transfer pricing) καθώς σε αρκετές από αυτές υπήρχε μετακίνηση φορολογητέας ύλης από χώρα σε χώρα (Βαίτσος 1986).

Ο τρόπος με τον οποίο πραγματώνεται η αντιμετώπιση των τριγωνικών συναλλαγών είναι με τη μέθοδο της καθιέρωσης «προληπτικού φόρου» ύψους 26% για δαπάνες που πληρώνουν οι ελληνικές επιχειρήσεις σε εταιρείες που δεν συνεργάζονται και δεν επιδεικνύουν ορθή φορολογική συμπεριφορά ή έχουν προνομιακό φορολογικό καθεστώς αφού δεν θα αντιμετωπίζονται ως εκπιπτόμενες από τα ακαθάριστα έσοδα έως ότου γίνει κατανοητό ότι οι συναλλαγές αυτές πραγματώνονται νόμιμα και όχι με τρόπο εικονικό.

Η παραπάνω διαδικασία προσδιορίζει τις εμπορικές συναλλαγές σε συνολικά 57 διαφορετικές χώρες (με 39 χώρες εκ των προαναφερθέντων πραγματοποιήθηκαν συναλλαγές το 2014), μεταξύ των οποίων παρουσιάζονται και ορισμένοι από τους σπουδαιότερους εμπορικούς εταίρους της Ελλάδας (οι εισαγωγές από αυτές τις χώρες για το 2014 έφτασαν περίπου στα €4,5 δις, καταλαμβάνοντας περίπου το 9,3% των συνολικών εισαγωγών). Τέτοιες χώρες αποτελούν η Βουλγαρία, η Σαουδική Αραβία, η Κύπρος, η Ιρλανδία και η ΠΓΔΜ. Άλλες χώρες αποτελούν οι Αλβανία, Μπαχάμες, Νήσοι Μάρσαλ, Λιβερία, Μαλαισία, Ην. Αραβικά Εμιράτα, η Παραγουάη και το Χονγκ Κόνγκ.

Οι αντιδράσεις μετά την ανακοίνωση της διάταξης δεν ήταν λίγες. Ο τρόπος με τον οποίο αναμένεται να επιχειρηθεί ο έλεγχος των συναλλαγών αυτών, φαίνεται ότι θα προκαλέσει σοβαρά γραφειοκρατικά εμπόδια και προβλήματα ρευστότητας σε επιχειρήσεις που συναλλάσσονται νόμιμα με τις συγκεκριμένες χώρες, καθώς θα είναι δύσκολος ο εντοπισμός και ο διαχωρισμός των παράνομων συναλλαγών. Ο Σύνδεσμος Επιχειρήσεων και Βιομηχανιών (ΣΕΒ) επεσήμανε, μεταξύ άλλων, ότι πολλές ελληνικές ναυτιλιακές, εξαγωγικές, εισαγωγικές και άλλες μεγάλες επιχειρήσεις θα πρέπει να καταβάλλουν παρακρατούμενο φόρο, τα ποσά του οποίου είναι σημαντικά, δεδομένης της φύσης των δαπανών τους (ναύλοι, πρώτες ύλες, καύσιμα, κ.λπ.). Επιπρόσθετα, η απόδειξη της αυθεντικότητας των συναλλαγών είναι μια διαδικασία η οποία μπορεί να αποβεί ιδιαίτερα χρονοβόρα με αποτέλεσμα πιθανότατα να μεγεθύνει σημαντικά τα προβλήματα της έλλειψης ρευστότητας που αντιμετωπίζουν οι ελληνικές επιχειρήσεις. (Βαΐτσος 1986).

Η καθιέρωση της προληπτικής φορολογίας ουσιαστικά καθιστά σε αδύνατες τις συναλλαγές που είναι πιθανές για «τριγωνισμό». Εταιρίες οι οποίες συναλλάσσονται με νόμιμο τρόπο με τις εν λόγω χώρες, δεν διασφαλίζουν την απαραίτητη ρευστότητα ώστε να καταβάλλουν ως προκαταβολή φόρο 26% και να περιμένουν να τον εισπράξουν πίσω 12 μήνες αργότερα. Άμεση συνέπεια θα είναι να επηρεαστεί αρνητικά η ήδη μειωμένη ανταγωνιστική τάση των ελληνικών επιχειρήσεων (αύξηση των μεριδίων στην ελληνική αγορά των εταιρειών που έχουν έδρα εκτός Ελλάδος, μειώνοντας την ανταγωνιστικότητα των επιχειρήσεων με έδρα την Ελλάδα). Οι ενστάσεις αυτές επέφεραν κάποια θετικά στοιχεία στο αρχικό κείμενο της διάταξης:

α) Θα υπάρξουν κάποια δεδομένα βάσει των οποίων, όταν προκύπτει με αυτόματα αποδεικτικά στοιχεία ότι οι συναλλαγές είναι «καθαρές», οι εταιρείες δε θα είναι αναγκασμένες στην προκαταβολή του φόρου 26%, και

β) ο χρόνος επιστροφής του φόρου σε περίπτωση που αποδειχθεί ότι μια συναλλαγή είναι νόμιμη μειώθηκε σε 3 μήνες, από 12 που προβλεπόταν αρχικά. (Gravelle, 2015)

Βέβαια, οι τριγωνικές συναλλαγές θα πρέπει να κρίνονται και να τιμωρούνται με το σωστό τρόπο. Το γεγονός όμως ότι παρατηρείται απουσία δυνατότητας δίωξης των παράνομων αυτών δραστηριοτήτων από τους φοροελεγκτικούς μηχανισμούς δε συνεπάγεται ότι πρέπει να κρίνεται αναγκαία η πληρωμή ενός τόσο υψηλού παρακρατούμενου φόρου σε όλες τις εισαγωγικές επιχειρήσεις. Η δυσκολία ρευστότητας στις επιχειρήσεις ως συνέπεια ενός τέτοιου μέτρου, θα έχει ως άμεση συνέπεια την έλλειψη των διατεθειμένων εμπορευμάτων

στην εσωτερική αγορά και άρα την ταυτόχρονη ανατίμηση των υπαρχόντων εμπορευμάτων, γεγονός που θα επηρεάσει αρνητικά τους Έλληνες καταναλωτές. Επίσης, διαμορφώνεται ένα ολόκληρο πλήθος διατάξεων και ρυθμίσεων υποψηφίων για υψηλά κόστη συναλλαγών. Η παύση λειτουργίας και η καταφυγή εταιρειών σε χώρες του εξωτερικού μπορεί να είναι σημαντικό βήμα των εταιρειών αναφορικά με τον τόπο της έδρας τους, με σημαντικές επιπτώσεις στην ελληνική οικονομία. Στην εποχή μας οι περισσότερες χώρες τις Ευρώπης, άλλες σε μικρότερο και άλλες σε μεγαλύτερο βαθμό έχουν επηρεαστεί από την οικονομική κρίση. Η κρίση πρωτοεμφανίστηκε στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής και με την πάροδο των ετών επηρέασε και άλλες χώρες δημιουργώντας μια κατάσταση αλληλεπίδρασης και γενικότερης ύφεσης στην παγκόσμια οικονομία. Προκειμένου λοιπόν να αντιμετωπιστεί το συγκεκριμένο φαινόμενο είναι απαραίτητο οι χώρες να ενεργήσουν από κοινού.

Σύντομα η κρίση επηρέασε και την Ελλάδα σε μεγάλο βαθμό. Μάλιστα ποικίλα προβλήματα που προϋπήρχαν, περιστατικά παραοικονομίας και φοροδιαφυγής, κακή διαχείριση των οικονομικών ζητημάτων αποτέλεσαν μερικά από τα στοιχεία που έκαναν το φαινόμενο να οξυνθεί.

Καθίσταται σαφές το γεγονός ότι φαινόμενα παραοικονομίας και περιστατικά φοροδιαφυγής μονοπωλούν την οικονομική και πολιτική καθημερινότητα της Ελλάδας τα τελευταία χρόνια. Η φοροδιαφυγή λοιπόν έχει πάρει μεγάλες διαστάσεις στην Ελλάδα αφού καθημερινά τα μέσα μαζικής ενημέρωσης παραθέτουν στοιχεία αναφορικά με το μέγεθος του φαινομένου καθώς και τους παράγοντες που το προκαλούν. Παρά την έντονη προβληματική αναφορικά με τη φοροδιαφυγή, εντούτοις ελάχιστες είναι οι έρευνες που έχουν διεξαχθεί και μάλιστα δεν κρίνονται ιδιαίτερα αξιόπιστες.

Η φοροδιαφυγή αποτελεί ένα φαινόμενο που κυρίως στη χώρα μας αποτελεί ένα είδος αντισυμβατικής συμπεριφοράς των πολιτών προς το κράτος. Έχει λάβει ακόμη πολιτικές και κοινωνικές προεκτάσεις. Σπουδαίο είναι το γεγονός ότι το κράτος αντί να ενεργεί με γνώμονα το κοινό συμφέρον λειτουργεί με υποκειμενικά κριτήρια. (Gravelle, 2015)

Η αντίδραση των πολιτών στο συγκεκριμένο ζήτημα αποτελεί αντικείμενο προβληματισμού, αφού παρατηρείται έντονα το φαινόμενο αποφυγής καταβολής των επιβαλλόμενων φόρων με πλάγιους τρόπους. Η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα αντικατοπτρίζει την έλλειψη εμπιστοσύνης των πολιτών απέναντι στο κράτος.



Οι πολίτες σε γενικές γραμμές θεωρούν ότι οι εισπραττόμενοι φόροι δεν αξιοποιούνται σωστά, όπως επίσης θεωρούν ότι η διαφθορά δεν εξαλείφεται λόγω κακής διαχείρισης και στάσης έναντι του δημοσίου χρέους. Το κλίμα που επικρατεί στην Ελλάδα είναι η συνεχής αύξηση των φόρων παράλληλα με τη μείωση των εσόδων των πολιτών, γεγονός που δημιουργεί αρνητικά συναισθήματα και απαλείφει το αίσθημα της φορολογικής συνείδησης.

Η γνώση και η νόμιμη εκμετάλλευση των φορολογικών νομοθετημάτων που ισχύουν από χώρα σε χώρα, αλλά και η δυνατότητα που παρέχεται ώστε να αξιοποιηθούν οι φορολογικές ευκαιρίες του πλανήτη, αποτελούν πλέον εγχειρίδιο για τις πολυεθνικές και τους πλούσιους του πλανήτη. Οι μεγάλες πολυεθνικές υλοποιούν μετάθεση εισπράξεων, πωλούν προϊόντα και διαφοροποιούν τα στοιχεία τους όταν πρόκειται να έχουν φορολογικές ελαφρύνσεις. Αυτό πραγματώνεται με απόλυτη νομιμότητα, υπό τον όρο να επιτύχουν μια «αποφυγή φόρου». Μέσω ενδοομιλικών συναλλαγών, μία πολυεθνική επιχείρηση μπορεί να πραγματοποιήσει μεταφορά εταιρικών εσόδων από χώρα σε χώρα επιλέγοντας το πλέον ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς. Αυτός ο ιδιότυπος «φορολογικός γύρος» του κόσμου, που βασίζεται στις λεγόμενες «τριγωνικές συναλλαγές», ή στις «ενδοομιλικές συναλλαγές» αφορά τα πάντα: όχι μόνο υλικά, αλλά και άυλα αγαθά.

Η πιο απλή εκδοχή είναι η εξής: Μία εταιρεία που θέλει να κάνει μια εισαγωγή π.χ. σιταριού από το εξωτερικό δεν τιμολογεί απευθείας τον προμηθευτή της, αλλά αξιοποιεί τη δυνατότητα να ιδρύσει μία άλλη εταιρεία, σε χώρα με χαμηλότερο φορολογικό συντελεστή, η οποία αγοράζει το σιτάρι και το μεταπωλεί στον τελικό παραλήπτη.

Λόγω της υπερτιμολόγησης, η εταιρεία εμφανίζεται να έχει μικρότερα κέρδη και επομένως πληρώνει λιγότερους φόρους σε σύγκριση με τη χώρα όπου έχει έδρα η εταιρεία - βιτρίνα. Αλλά αυτή η «βόλτα» των κεφαλαίων δεν σταματά εκεί. Είναι πολύ συνηθισμένο το φαινόμενο πίσω από την εταιρεία - βιτρίνα να κρύβεται μία υπεράκτια εταιρεία, η οποία είναι ο τελικός αποδέκτης των κερδών όπου ουσιαστικά είναι «πεντακάθαρα» και αφορολόγητα.

Το παράδειγμα αυτό είναι μία απλοποιημένη εκδοχή της πρακτικής αυτής. Στον σύγχρονο κόσμο των επιχειρήσεων τα έσοδα και οι δαπάνες έχουν πολλές μορφές. Για παράδειγμα, για πολλές πολυεθνικές ο πραγματικός πλούτος δεν προέρχεται από τις πωλήσεις των προϊόντων, αλλά από την αξιοποίηση των τεχνολογικών καινοτομιών και των ευρεσιτεχνιών που κατέχουν, την αξιοποίηση των εμπορικών τους σημάτων, την παροχή

υπηρεσιών που σχετίζονται με την τεχνογνωσία κ.ά. Επίσης οι δαπάνες δεν αφορούν μόνο το εργατικό κόστος ή στο κόστος παραγωγής και λειτουργίας, αλλά περιλαμβάνουν και μία σειρά άλλων, που αφορούν χρηματοοικονομικές δαπάνες, τη χρήση διαφόρων πνευματικών δικαιωμάτων ή εμπορικών σημάτων κ.ά.

Στο αρχικό παράδειγμα, τη θέση του σιταριού μπορεί να πάρει οποιαδήποτε άλλη πηγή εσόδων (άυλη ή υλική) και τότε έχετε μία απλοποιημένη εικόνα της πραγματικότητας. Μάλιστα, στις συναλλαγές αυτές, μπορεί να γίνουν δεκάδες συνδυασμοί που σχετίζονται είτε με πηγές εσόδων είτε με στοιχεία κόστους. Για παράδειγμα υπάρχουν πολλά στοιχεία για την Google, η οποία έχει καθιερώσει πατέντες στην Ιρλανδία και την Ολλανδία, αντί στις Ηνωμένες Πολιτείες, λόγω φορολογικών πλεονεκτημάτων. Παρόμοια κατάσταση ισχύει και για την Apple και άλλους που χρησιμοποιούν offshore λογαριασμούς για να αποφύγουν τους φόρους. Η εταιρική δημιουργικότητα είναι συνεχής και εξελισσόμενη: Ανατροπές όπως η μετακίνηση της Burger King στον Καναδά είναι ξαφνικά μια σπουδαία επιλογή.

Το βασικό στοιχείο για την αντίληψη όλου αυτού του πολύπλοκου μηχανισμού είναι οι θυγατρικές που είναι συστατικά κομμάτια μιας πολυεθνικής εταιρείας. Καθένα από αυτά τα κομμάτια θεωρούνται και αντιμετωπίζονται ως χωριστές οντότητες, για λογιστικούς σκοπούς, ακόμη και αν έχουν τον ίδιο εταιρικό γονέα. Όταν συμφωνούν μεταξύ τους, υποτίθεται ότι το πράττουν ως ξεχωριστές οντότητες, όταν και οι δύο προσπαθούν να επιτύχουν κέρδος. Αυτό ονομάζεται «αρχή του πλήρους ανταγωνισμού» και επιτρέπει και στις δύο να προσποιούνται ότι προσπαθούν να επιτύχουν το καλύτερο δυνατόν σε κάθε συναλλαγή.

Αυτό που ισχύει στην πραγματικότητα είναι ότι η μητρική εταιρεία δεν ενδιαφέρεται κατ' ανάγκην αν μία από τις οντότητες ζημιώνεται, προκειμένου η άλλη οντότητα να δημιουργήσει κέρδος, ιδίως εάν ο «νικητής» πληρώνει φόρους με χαμηλότερο συντελεστή από όσο ο «ηττημένος». (Schaltegger, 2006) Η συγκεκριμένη μέθοδος με την οποία τα κέρδη από την κάθε μια από αυτές τις οντότητες κατανέμονται σε χώρες με στόχο τη διαχείριση των φόρων ονομάζεται «μεταβιβαστική τιμολόγηση» (transfer pricing). Για παράδειγμα, οι Ηνωμένες Πολιτείες θα είχαν τη δυνατότητα να προβούν στην διεκδίκηση με νομιμότητα τμήματος από τα κέρδη των ροφημάτων καφέ Starbucks που πωλούνται στο Ηνωμένο Βασίλειο επειδή η παγκόσμια σφραγίδα της μάρκας χτίστηκε στη χώρα και βοηθά στην ενίσχυση των πωλήσεων στο εξωτερικό. Εκτός, αν η Starbucks αποφασίσει να μεταβιβάσει την κυριότητα του εν λόγω εμπορικού σήματος σε κάποια θυγατρική της σε

τρίτη χώρα, όπως όντως έχει κάνει. Οι βρετανικές καφετέριες καταβάλλουν αντίτιμο σε μια οντότητα στην Ολλανδία για το δικαίωμα να χρησιμοποιούν το λογότυπο Starbucks και τα σχετικά επώνυμα προϊόντα. Για κάθε εταιρεία τα άυλα περιουσιακά στοιχεία και η πνευματική ιδιοκτησία κάνουν την πρόκληση της φορολογίας πολύ μεγαλύτερη: Σκεφθείτε την Google, ένα συχνά αναφερόμενο παράδειγμα μιας εταιρείας για την οποία η κατανομή των κερδών, ανάλογα με τα πολιτικά σύνορα, είναι εξαιρετικά δύσκολη και οι μεταβιβαστικές τιμολογήσεις είναι εκπληκτικά περίπλοκες. Επομένως πρόκειται για ένα «παγκοσμιοποιημένο φορολογικό σύστημα εσόδων και δαπανών» με αποκλειστική επιδίωξη την πληρωμή λιγότερων φόρων. Σε αυτό το φορολογικό δεδομένο συμμετέχουν και χώρες της Ε.Ε. Για παράδειγμα η ευνοϊκή μεταχείριση στην Ολλανδία αποδεικνύεται από το γεγονός, ότι τα έσοδα από άυλα αγαθά που σχετίζονται με τέλη ή δικαιώματα υπόκεινται σε πολύ χαμηλότερο φορολογικό συντελεστή.

Με το «ολλανδικό μοντέλο» πολλές επιχειρήσεις προβαίνουν στην υιοθέτηση διπλής οικονομίας: Πρώτον, καταβάλλουν στο ολλανδικό Δημόσιο, μέσω των θυγατρικών τους στην Ολλανδία, πολύ λιγότερα χρήματα από όσα θα πλήρωναν π.χ. στο γερμανικό Δημόσιο για αντίστοιχα έσοδα από άυλα αγαθά, για παράδειγμα άδειες χρήσεως σημάτων ή διπλώματα ευρεσιτεχνίας. Και, δεύτερον, οι δαπάνες αυτές ισοσταθμίζονται με τα φορολογητέα έσοδά τους. Επίσης το Λουξεμβούργο, έχει αναπτύξει παρόμοιο φορολογικό μοντέλο για έσοδα που σχετίζονται με άυλα αγαθά. Αλλά και οι Βρετανοί καθιέρωσαν το αποκαλούμενο patent box, το οποίο φορολογεί τα έσοδα από διπλώματα ευρεσιτεχνίας με χαμηλότερο συντελεστή.

Στον αντίποδα κατά των πολυεθνικών, οι οποίες υιοθετούν παραμέτρους στην νομοθεσία ή επιλέγουν να φορολογηθούν σε χώρες με τους χαμηλότερους συντελεστές, ο ΟΟΣΑ προτείνει να επέλθει πάταξη της δημιουργικής λογιστικής. Ο ΟΟΣΑ επιδιώκει επίσης την παύση του κανόνα που επιτρέπει σε εταιρείες με μεγάλες αποθήκες σε μια χώρα να μην καταβάλλουν εκεί φόρους. Με τον τρόπο αυτόν, πολυεθνικές διαδικτυακού εμπορίου κατάφεραν μόνο το 2013 να διοχετεύσουν στο Λουξεμβούργο έσοδα από πωλήσεις σε διάφορες ευρωπαϊκές χώρες, ύψους 15 δισεκατομμυρίων ευρώ. Ταυτόχρονα ο διεθνής οργανισμός προτείνει για εταιρείες Ίντερνετ που καθίστανται σημαντικές σε μια συγκεκριμένη χώρα, να φορολογούνται εκεί.

Χωρίς αμφιβολία η οικονομία και όλα τα στοιχεία που σχετίζονται με αυτή, καθώς και η οικονομική κατάσταση στην οποία βρίσκεται και δραστηριοποιείται ένα κράτος, έχει

άμεσα αποτελέσματα σε διάφορους τομείς και επηρεάζει την ανταγωνιστικότητα, την αποδοτικότητα και την γενικότερη συμπεριφορά ποικίλων φορέων και επιχειρήσεων.

Σε γενικές γραμμές η αλληλεπίδραση των κρατών, η ανταλλαγή και αλληλεξάρτηση αγαθών, παρεχόμενων υπηρεσιών, αλλά και οι οικονομικές συναλλαγές ανάμεσα στα κράτη, παράλληλα με την επερχόμενη οικονομική κρίση, διαμορφώνουν την ανταγωνιστικότητα και επηρεάζουν τις συνέπειες και τα αποτελέσματα που επέρχονται εξαιτίας αυτής. (Rothwell, R., 1992)

Άγνωστης προέλευσης τρόφιμα φτάνουν στα σούπερ μάρκετ χωρίς να υπόκεινται σε έλεγχο ενώ ταυτόχρονα αντιμετωπίζουν δυσχέρειες εκατοντάδες ελληνικές επιχειρήσεις παραγωγής τροφίμων εξαιτίας ορισμένων εταιριών που κλέβουν με τριγωνικές συναλλαγές τον ΦΠΑ.

#### **Περίπτωση μεταφοράς ελληνικών επιχειρήσεων στη Βουλγαρία:**

Οι «βουλγαρικές» εταιρείες δραστηριοποιούνται ως ενδιάμεσες για μερικούς μήνες, αξιοποιώντας το περίπλοκο μηχανισμό απόδοσης ΦΠΑ –τον οποίο τελικά δεν αποδίδουν- και οδηγούν στα ράφια των σούπερ μάρκετ αλλά και στις ταβέρνες, τα εστιατόρια και στα ξενοδοχεία, χαμηλού κόστους προϊόντα, καταστρέφοντας τους νόμιμους παραγωγούς με τον αθέμιτο ανταγωνισμό. Η συγκεκριμένη κατάσταση εντάθηκε, μετά την αλλαγή του καθεστώτος ΦΠΑ στα αγροτικά προϊόντα γιατί σε άλλα προβλέπεται συντελεστής 13% σε άλλα 24% και στο τέλος κάποιιο καταφέρνουν να εισπράξουν αλλά δεν αποδίδουν ΦΠΑ για να έχουν την δυνατότητα να εμπορεύονται κακής ποιότητας προϊόντα σε καλή τιμή. Ο τρόπος που λειτουργεί το τεράστιο κύκλωμα παράνομης εμπορίας συνήθως είναι ο εξής: Βρίσκεται μία εταιρία παραγωγής και τυποποίησης π.χ. ηλιέλαιου στη Βουλγαρία. Η εταιρεία αυτή είτε δημιουργεί μία ελληνική με τη συμμετοχή κάποιου τρίτου είτε βρίσκει διάφορες εμπορικές εταιρίες στην Ελλάδα. Πολλές φορές συνυπάρχουν 2-3 μεσάζοντες στην Ελλάδα, ώστε να μην καθίστανται ευδιάκριτες οι συναλλαγές. Η βουλγαρική εταιρεία παραγωγής δεν πουλά στον τελικό δέκτη. Για να προμηθευτεί ο (Ελληνας) έμπορος, σε πολύ χαμηλή τιμή, πρέπει να απευθυνθεί αναγκαστικά σε εταιρία ελληνική. Η Βουλγάρικη εταιρία πουλάει σε μία συγκεκριμένη εταιρεία. Έπειτα, η ελληνική χονδρεμπορική εταιρία, προμηθεύει το προϊόν αυτό πολύ φθηνότερα στον πελάτη. Η ελληνική χονδρεμπορική εταιρία, ωστόσο είτε δεν προβαίνει σε απόδοση ΦΠΑ

στο Κράτος είτε αποδίδει μέρος του ώστε να συνεχίσει να υφίσταται τουλάχιστον για κάποιο χρονικό διάστημα, ενώ διατηρεί τον Φ. Π. Α κερδίζοντας.

Όπως είναι λογικό η οικονομική κρίση έχει συνέπειες σε μία χώρα επηρεάζοντας και καθορίζοντας διάφορους τομείς, ενώ μπορούμε να πούμε με βεβαιότητα ότι προκειμένου να επιβιώσει μια χώρα στην κρίση και να μπορέσει να ανταπεξέλθει στις ανάγκες και τις υποχρεώσεις, η οικονομία της επιβάλλεται να είναι ανταγωνιστική στο πλαίσιο βέβαια της εξέτασης και της ισχύς ορισμένων παραμέτρων.

Η σημασία της ανταγωνιστικότητας στην περίοδο της κρίσης είναι μεγάλη , αναντίρρητα όμως τα όσα ίσχυαν πριν την κρίση έχουν ανατραπεί και διαφοροποιηθεί και είναι γενικά παραδεκτό το γεγονός ότι η κάθε χώρα που έχει εισαχθεί σε μνημόνια λειτουργεί με βάση το δικό της προγραμματισμό και προϋπολογισμό, τα δικά της κριτήρια και τις δικές της οικονομικές και λειτουργικές ανάγκες, ενώ σαφώς διαφοροποιούνται οι τρόποι διαχείρισης των συγκεκριμένων καταστάσεων από χώρα σε χώρα. (Rothwell, R., 1992)

Η φοροδιαφυγή και η παραοικονομία ταυτόχρονα οδηγούν σε αμφισβήτηση και παραβίαση της κύριας αρχής της κατανομής των φορολογικών βαρών. Η έξαρση της φοροδιαφυγής μειώνει τα έσοδα και παρακωλύει την ορθή λειτουργία του δημοσίου κλάδου. Επομένως παρατηρούνται μεγάλες αδικίες κοινωνικής φύσεως και το εισόδημα αναδιανέμεται μεταβαίνοντας από τους φορολογούμενους που ανταποκρίνονται στις υποχρεώσεις τους στους φοροφυγάδες. Και λόγω του γεγονότος ότι οι φοροδιαφεύγοντες προέρχονται κυρίως από ανώτερες οικονομικές τάξεις, η εισοδηματική αναδιανομή δεν είναι αποδεκτή από το κοινωνικό σύνολο, αφού καθίστανται σε μεγάλο βαθμό φανερές οι διαφορές του πλούτου. Οι αρμόδιες αρχές άσκησης δημοσιονομικής πολιτικής δεν έχουν τη δυνατότητα να εφαρμόσουν το φορολογικό σύστημα εποικοδομητικά αναφορικά με την ανάπτυξη της χώρας, ενώ το κράτος αντιμετωπίζει ταμειακές δυσκολίες.

Έχουν διατυπωθεί ποικίλες απόψεις αναφορικά με το πότε μία χώρα θεωρείται ανταγωνιστική και ποιοι παράγοντες συνθέτουν και διαμορφώνουν την ανταγωνιστικότητα. Κατά μία άποψη ανταγωνιστική καθίσταται μια χώρα όταν έχει τη δυνατότητα να αυξάνει τον παραγόμενο πλούτο, αξιοποιώντας τους πόρους της, διαθέτοντας κεφάλαια και ανθρώπινο δυναμικό και καταφέρνοντας να οργανώσει σωστά και αποδοτικά τις λειτουργίες και τις δραστηριότητες της. Η συγκεκριμένη μορφή ανταγωνιστικότητας σαφώς συνοδεύεται και από την εξεύρεση κινήτρων, την εκμετάλλευση των υποδομών, των ευκαιριών καθώς γενικότερα από την προσπάθεια

αναβάθμισης και εξέλιξης των προοπτικών και της επιχειρηματικότητας. (Rothwell, R., 1992)

Βάσει άλλης άποψης η φοροδιαφυγή είναι συνυφασμένη με το βιοτικό επίπεδο μιας χώρας και τη διατήρηση του σε υψηλά επίπεδα, ενώ επικρατεί και η άποψη ότι η ανταγωνιστικότητα συνδέεται με τη γενικότερη οικονομική επίδοση μιας χώρας. (Rothwell, R., 1992)

Πρέπει όμως να τονιστεί και να υπογραμμιστεί το γεγονός ότι στη χώρα μας υπάρχουν ορισμένες ρυθμίσεις και κανόνες που η εφαρμογή τους προωθεί την πάταξη φοροδιαφυγής και παραοικονομίας, σε μεγάλο βαθμό όμως αυτές δεν εφαρμόζονται. Επιπλέον δεν υπάρχει ιδιαίτερο ενδιαφέρον και προθυμία από τους αρμοδίους και τις κυβερνήσεις προκειμένου να προβούν στη λήψη των κατάλληλων μέτρων και αποφάσεων ώστε να εξελιχθεί η πρόοδος της επιχειρηματικότητας, ενώ γενικά τα μέτρα που λαμβάνονται κινούνται στα πλαίσια ορισμένων συμφερόντων γεγονός που επιβραδύνει την ανάπτυξη της ανταγωνιστικότητας. (European Commission, 2009). Είναι αρκετά μεγάλο μειονέκτημα ακόμη το γεγονός ότι δεν υπάρχει στη χώρα μας η κατάλληλη ενημέρωση σχετικά με την πολιτική που πρέπει να προωθηθεί προκειμένου να ενισχυθεί η ανταγωνιστικότητα και να αναπτυχθεί από κάθε άποψη ο επιχειρηματικός κλάδος. Αυτός ίσως είναι ένας κύριος λόγος εξαιτίας του οποίου η χώρα μας βρίσκεται σε τόσο χαμηλά επίπεδα ανταγωνιστικότητας, ενώ απαραίτητη είναι η σωστή και εποικοδομητική κατάρτιση προκειμένου να επιτευχθούν τα επιθυμητά αποτελέσματα. (Schaltegger, 2006)

Μεγάλα ελλείμματα στη χώρα επίσης προκαλεί χωρίς αντίρρηση η διεύρυνση του δημόσιου τομέα. Και αυτό γιατί υπήρξε μεγάλη χρηματοδότηση με πολύ χαμηλά επιτόκια από παράγοντες διεθνείς. Επομένως παρατηρούμε το γεγονός ότι ένα σύνολο παραγόντων οδήγησε στην μείωση της ανταγωνιστικότητας και στην διατήρηση της σε πολύ χαμηλά επίπεδα στην Ελλάδα. (Schaltegger, 2006)

Η ικανότητα της φορολογούσας αρχής να αντιμετωπίσει ικανοποιητικά, την τάση αυτή των φορολογουμένων για φοροδιαφυγή, εξαρτάται από τον βαθμό οργάνωσης των φοροτεχνικών υπηρεσιών και την ποιότητα των φοροτεχνικών οργάνων, από το σύστημα που χρησιμοποιείται για τη βεβαίωση και είσπραξη των φόρων, από την διάρθρωση του φορολογικού συστήματος και τέλος από τον βαθμό λογιστικής οργάνωσης των οικονομικών μονάδων. Είναι προφανές πως αν οι φορολογούμενοι αισθάνονται, ότι το

κράτος είναι σε θέση να εντοπίσει την φοροδιαφυγή, η την τάση τους για μια τέτοια ενέργεια, θα ήταν περιορισμένη και αντίστροφα.

## **5.1 Μέτρα αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής.**

Η φοροδιαφυγή, έχει βαθιές ρίζες στην ελληνική οικονομία και δεν μπορεί να εξαλειφθεί εύκολα. Γι' αυτό, προτείνονται κάποια μέτρα για την αντιμετώπισή της, που είναι τα παρακάτω:

- Μείωση συντελεστών φορολογίας και μη επιβολή έκτακτων / επιπρόσθετων φόρων στα δηλωθέντα εισοδήματα

Όπως ήδη έχει αναφερθεί, αιτία της φοροδιαφυγής αποτελεί -μεταξύ άλλων- το ύψος των φορολογικών συντελεστών: όσο υψηλότεροι είναι οι συντελεστές φορολόγησης, τόσο μεγαλύτερο είναι το όφελος του φορολογουμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου. Ως προς το ύψος των φορολογικών συντελεστών, έχει εκτιμηθεί ότι η αύξηση του φορολογικού συντελεστή κατά 10% μπορεί να μειώσει τα δηλωτέα εισοδήματα κατά 8%, συνεπώς μπορεί να λειτουργήσει ως ενισχυτικός παράγοντας της φοροδιαφυγής. (Schaltegger, 2006)

Στην Ελλάδα, οι φορολογικοί συντελεστές βρίσκονται σε πολύ υψηλά επίπεδα. Όπως αναφέρει και το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο, η Ελλάδα έχει από τους υψηλότερους φορολογικούς συντελεστές φορολογίας εισοδήματος (για μισθωτή εργασία), σε σύγκριση με τις χώρες του ΟΟΣΑ, ενώ, σύμφωνα με πρόσφατα στοιχεία, οι συντελεστές ΦΠΑ υπερβαίνουν το μέσο όρο, σε σύγκριση με τις χώρες του ΟΟΣΑ. Επιπλέον, ο συντελεστής φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων τοποθετείται πάνω από το μέσο όρο του αντίστοιχου συντελεστή στις χώρες του ΟΟΣΑ. Οι υψηλοί συντελεστές αποτελούν αντικίνητρο για την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων, καθώς τα οφέλη από την απόκρυψη των εισοδημάτων δεν είναι διόλου αμελητέα. Την περίοδο Ιανουαρίου-Αυγούστου 2015, σε επίπεδο γενικής κυβέρνησης, τα έσοδα από τους φόρους είχαν υποχωρήσει κατά 1,6 δις ευρώ, σε σχέση με το 2014, και παρά το γεγονός αυτό, στον προϋπολογισμό του 2016 προβλεπόταν αύξηση των άμεσων και των έμμεσων φόρων κατά 4,5% (ή 1,8 δις ευρώ) σε σχέση με το 2015. Καθίσταται ολοφάνερη η αντιστρόφως ανάλογη σχέση φορολογικών συντελεστών και εσόδων, με την αύξηση των πρώτων να μειώνονται τα δημόσια έσοδα. Η αύξηση των φόρων επιφέρει τα ακριβώς αντίθετα αποτελέσματα από αυτά που αναμένονται, ενώ τα έσοδα που τελικά συλλέγει το κράτος

είναι λιγότερα και από εκείνα που συνέλεγε με τους προηγούμενους μειωμένους συντελεστές. Χαρακτηριστικά είναι τα παραδείγματα των προηγούμενων ετών με την αποτυχημένη αύξηση των φόρων στα καπνικά προϊόντα και στο πετρέλαιο θέρμανσης.

Έχει άλλωστε παρατηρηθεί ότι η υπερφορολόγηση οδηγεί στην απομάκρυνση των επιχειρήσεων και των επενδύσεων. Χαρακτηριστικό μάλιστα είναι το παράδειγμα της Γαλλίας, όπου το 2006, εξαιτίας της υπερφορολόγησης που επικρατούσε, περίπου 500 φορολογούμενοι με υψηλά εισοδήματα έφυγαν από την χώρα, προκαλώντας σημαντικές απώλειες στα κρατικά έσοδα.

Ωστόσο, στην Ελλάδα η σύνδεση της φοροδιαφυγής με τους αυξημένους φορολογικούς συντελεστές δεν φαίνεται να λαμβάνεται σοβαρά υπόψη, κατά τη χάραξη της φορολογικής πολιτικής. Τα τελευταία χρόνια, παρατηρείται μια διαδοχική αύξηση των φορολογικών συντελεστών, τόσο στην άμεση όσο και στην έμμεση φορολογία, χωρίς όμως αυτό να αντικατοπτρίζεται πραγματικά στα έσοδα του κράτους. Παράλληλα, παραγνωρίζεται το γεγονός ότι η αύξηση των φορολογικών συντελεστών λειτουργεί αυξητικά ως προς τη φοροδιαφυγή, αποτελεί αντικίνητρο για την εγκατάσταση επιχειρήσεων στην Ελλάδα ή και οδηγεί ελληνικές επιχειρήσεις να μετεγκατασταθούν εκτός Ελλάδος, θέτει τη χώρα εκτός ανταγωνισμού σε σχέση με τα γείτονα κράτη, και φυσικά ουδόλως συνάδει με τη δημιουργία ενός σταθερού φορολογικού συστήματος.

Η πάταξη της φοροδιαφυγής και η συνακόλουθη αύξηση των κρατικών εσόδων θα επιτρέψουν τη μείωση των φορολογικών συντελεστών που πλήττουν άμεσα την ανάπτυξη, όπως για παράδειγμα εκείνοι που επιβαρύνουν την εργασία και την επιχειρηματικότητα, παρέχοντας κίνητρα για επενδύσεις και βελτιώνοντας τις προοπτικές ανάπτυξης τόσο της χώρας όσο και των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται σε αυτή. Σημαντική μείωση θα πρέπει να επιδιωχθεί και στους φόρους που επιβαρύνουν την παραγωγική διαδικασία και μειώνουν την ανταγωνιστικότητα των επιχειρήσεων. Επίσης, η μείωση των συντελεστών φορολογίας στην κατανάλωση (π.χ. σταδιακή μείωση συντελεστών ΕΦΚΟΠ), σε συνδυασμό με τη λήψη άλλων μέτρων (όπως π.χ. η εντατικοποίηση των ελέγχων), εκτιμάται ότι θα περιορίσουν το φαινόμενο του λαθρεμπορίου.

- Χρήση πλαστικού χρήματος και ηλεκτρονικής τιμολόγησης

Λύση στο πρόβλημα της φοροδιαφυγής δίνουν επίσης η επέκταση των ηλεκτρονικών συναλλαγών και η χρήση του πλαστικού χρήματος. Όπως εύγλωττα έχει σημειωθεί, «είναι



προφανές ότι κάθε ηλεκτρονική συναλλαγή αφήνει το φορολογικό της αποτύπωμα, διευκολύνοντας έτσι τόσο την προσπάθεια αύξησης των φορολογικών εσόδων, όσο και την ενίσχυση της διαφάνειας και του ελέγχου, καθώς και τον δραστικό και αποτελεσματικότερο περιορισμό της φοροδιαφυγής» (Καλαντώνης Θ., 9/8/2015, Οι ηλεκτρονικές συναλλαγές εργαλείο για τη πάταξη της φοροδιαφυγής, Το Βήμα).

Η χρήση του πλαστικού χρήματος, καθώς αποδεδειγμένα μειώνει τα ποσοστά της φοροδιαφυγής και της παραοικονομίας, ενώ αυξάνει τα δημόσια έσοδα, θεωρείται επιβεβλημένη, ειδικά ως μέτρο που στοχεύει στη μείωση του φαινομένου της φοροδιαφυγής στους αυτοαπασχολούμενους, αλλά και στη μείωση του φαινομένου της λαθρεμπορίας.

Στην Ελλάδα, οι πληρωμές μέσω πλαστικού χρήματος αντιπροσωπεύουν μόλις το 6% των συνολικών πληρωμών, ένα από τα μικρότερα ποσοστά στην Ευρώπη, σε σχέση με τον ευρωπαϊκό μέσο όρο, που αγγίζει το 24%. Η τεράστια έμφαση στη χρήση μετρητών στις συναλλαγές στη χώρα μας είναι συνυφασμένη με την παρατεταμένη παραοικονομία και τη συνακόλουθη φοροδιαφυγή. Πράγματι, η συσχέτιση παραοικονομίας και χρήσης πλαστικού χρήματος φαίνεται να είναι εξαιρετικά ισχυρή. Χαρακτηριστικό μάλιστα είναι ότι πρόσφατη ανάλυση από την Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος εκτιμά πως μια αύξηση των ηλεκτρονικών συναλλαγών κατά 10% θα μπορούσε να προσθέσει στον ετήσιο ρυθμό μεγέθυνσης του ΑΕΠ περίπου 0,2%.

Η υιοθέτηση ηλεκτρονικής τιμολόγησης συνιστά ένα σημαντικό εργαλείο στα χέρια της Φορολογικής Διοίκησης για την ουσιαστική πάταξη της παραοικονομίας και της φοροδιαφυγής, καθώς μέσω αυτής μπορούν να εντοπιστούν οι αδήλωτες συναλλαγές, αλλά και τα πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Σε συνδυασμό με τα προαναφερόμενα μέτρα, η σύνδεση των ταμειακών μηχανών των επιχειρήσεων με το Υπουργείο Οικονομικών θα μπορούσαν μεσοπρόθεσμα να συμβάλουν στην πάταξη της παραοικονομίας και της φοροδιαφυγής. Η online σύνδεση είναι ένα ιδιαίτερα πολύπλοκο θέμα, τόσο από τεχνικής πλευράς όσο και από πλευράς υπολογισμού και εξεύρεσης των πόρων που χρειάζονται για την υλοποίησή του, όμως θα μπορούσε να εφαρμοστεί σταδιακά και έμμεσα.

Για την επέκταση της χρήσης του πλαστικού χρήματος και των ηλεκτρονικών συναλλαγών, κρίνεται σκόπιμη και η θέσπιση κινήτρων προς τους φορολογουμένους. Για

παράδειγμα, η Νότια Κορέα προσφέρει στους πολίτες της σημαντικές εκπτώσεις ή επιστροφές μετρητών στις αγορές που πραγματοποιούνται με τη χρήση καρτών πληρωμής. Ειδικά για επιχειρήσεις με αυξημένη έκθεση σε πληρωμές με μετρητά, θεσπίστηκε αυξημένη έκπτωση. Από το 1999 δόθηκε η δυνατότητα στους μισθωτούς της Νότιας Κορέας να έχουν έκπτωση στο φόρο εισοδήματος, με το ποσό αυτό να αντιστοιχεί σήμερα στο 15% των δαπανών που υπερβαίνουν το ελάχιστο όριο για συναλλαγές με κάρτες. Θεσπίστηκε επιπλέον και αυξημένη έκπτωση για συναλλαγές με χρεωστική κάρτα (30%). Επίσης, δόθηκαν σημαντικά κίνητρα και σε επιχειρηματίες, προκειμένου οι ίδιοι να προωθήσουν τη χρήση πιστωτικών καρτών, όπως η θέσπιση έκπτωσης στο φόρο εισοδήματος που αναλογεί σε επιπλέον πωλήσεις μέσω καρτών πληρωμής εντός του φορολογικού έτους, σε σύγκριση με το προηγούμενο έτος. Παράλληλα, καθιερώθηκε και ο μηχανισμός της λοταρίας αποδείξεων. Η διαχρονική εφαρμογή των μέτρων αυτών συντέλεσε στη σημαντική αύξηση της διείσδυσης των καρτών πληρωμής στη χώρα, η οποία με τη σειρά της ενίσχυσε τη φορολογική συμμόρφωση. Το ποσοστό των φορολογουμένων που υπέβαλαν φορολογικές δηλώσεις στη χώρα αυξήθηκε από 37,8% το 1997, σε 68,6% το 2008. Αντίστοιχα, ο πληρωτέος φόρος εισοδήματος την αντίστοιχη περίοδο αυξήθηκε κατά περισσότερο από τρεις φορές, από 3,7 τρις. won (3,1 δις. ευρώ), το 1997, σε 11,7 τρις won (9,9 δις. ευρώ), το 2008, υπερβαίνοντας σημαντικά την αντίστοιχη αύξηση στο ονομαστικό ΑΕΠ της χώρας. Η Νότια Κορέα πέτυχε με αυτό τον τρόπο, μέσα σε χρονικό διάστημα περίπου μιας δεκαετίας, να εκτοξεύσει τη χρήση των συναλλαγών με κάρτες και να βελτιώσει την οικονομική κατάσταση της χώρας (IOBE, 2015, Τα ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής και η ενίσχυση των φορολογικών εσόδων στην Ελλάδα, σελ/ 84-86).

Στην Ελλάδα, είναι περιορισμένη η επιβολή χρήσης ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής, η οποία αφορά κυρίως τις πληρωμές που γίνονται από επιχειρήσεις. Η περιορισμένη χρήση των ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής είναι άμεσα συνυφασμένη και με τη διάρθρωση της ελληνικής οικονομίας, η οποία αποτελείται κατά μεγάλο μέρος από αυτοαπασχολούμενους – μικρές επιχειρήσεις.

Δεδομένων της μεγάλης διεθνούς πρακτικής, της τεχνολογικής δυνατότητας για πραγματοποίηση ηλεκτρονικών συναλλαγών (π.χ. μίσθωση ταξί μέσω ηλεκτρονικής εφαρμογής στο κινητό κ.ά.) και των ωφελειών που προκύπτουν από την εξάπλωση των ηλεκτρονικών συναλλαγών, θα μπορούσε να θεσπιστεί μία σειρά μέτρων, στηριζόμενων σε: α) χορήγηση εκπτώσεων επί των συναλλαγών, β) έκπτωση επί του φόρου εισοδήματος,

γ) επιβολή κυρώσεων σε επιχειρήσεις που δεν δέχονται τη χρήση ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής, ώστε να επεκταθεί η χρήση των ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής.

- Φορολογικός έλεγχος και επιβολή κυρώσεων (εντατικοποίηση ελέγχων, επίλυση διαφορών, κίνητρα για εθελοντική δήλωση εισοδημάτων)

Όπως ήδη αναφέρθηκε, τρία είναι τα καθοριστικά στοιχεία για τη φοροδιαφυγή: α) οι υψηλοί συντελεστές φορολογίας, β) η πιθανότητα εντοπισμού και τιμωρίας και γ) το μέγεθος των επιβαλλόμενων προστίμων.

Επομένως, η μείωση των συντελεστών φορολογίας από μόνη της δεν μπορεί να οδηγήσει και σε μείωση του φαινομένου της φοροδιαφυγής, εάν παράλληλα δεν εφαρμοστούν μέτρα που θα εξαναγκάσουν τους φορολογούμενους σε συμμόρφωση. Ο φόβος ενός ενδεχόμενου ελέγχου και η πιθανότητα επιβολής αυστηρών προστίμων και ποινών μπορούν να αποτελέσουν κινητήριο δύναμη για την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης των φορολογουμένων. Συνεπώς, σε ένα πρώτο στάδιο, θα πρέπει να εντατικοποιηθεί η διενέργεια των φορολογικών ελέγχων. (Schaltegger, 2006)

Η εντατικοποίηση των ελέγχων είναι επιτακτική ανάγκη, προκειμένου να καταπολεμηθεί το λαθρεμπόριο. Ειδικότερα, τόσο στα σύνορα της χώρας, όσο και στην επιτόπια και εγχώρια αγορά- εκτιμάται ότι θα συνεισφέρει στην καταπολέμηση του παράνομου εμπορίου αλκοολούχων ποτών. Προς την κατεύθυνση αυτή, απαιτούνται ένας καλύτερος συντονισμός των ελεγκτικών μηχανισμών και η συνεργασία του κράτους με τις επιχειρήσεις, στο πλαίσιο δράσης της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης (π.χ. χορηγία ειδικού εξοπλισμού στις ελεγκτικές αρχές για τον εντοπισμό παράνομα διακινούμενων φορτίων προϊόντων) (IOBE 2013, Ο κλάδος των Αλκοολούχων Ποτών στην Ελλάδα, σελ.76-77).

Η εντατικοποίηση των ελέγχων επιβάλλεται επίσης και στο πεδίο του λαθρεμπορίου καπνοβιομηχανικών προϊόντων και καυσίμων. Ειδικότερα, στο πεδίο αυτό απαιτείται η εντατικοποίηση των ελέγχων στην αλυσίδα εφοδιασμού των καπνοβιομηχανικών προϊόντων και καυσίμων, καθώς και η χρήση της ψηφιακής τεχνολογίας για τη σήμανση και την ιχνηλασιμότητα των προϊόντων καπνού (π.χ. πακέτων τσιγάρων). Αξίζει να σημειωθεί ότι με σχέδιο νόμου, που έχει τεθεί σε δημόσια ηλεκτρονική διαβούλευση στις 13/6/2016, προβλέπεται –μεταξύ άλλων- η καθιέρωση Ενιαίου Κεντρικού Μητρώου Εφοδιαστικής Αλυσίδας καπνού και βιομηχανικών προϊόντων, καθώς και η εισαγωγή διαλειτουργικού συστήματος εντοπισμού και παρακολούθησης καπνού (ιχνηλασιμότητα).

Επίσης, προβλέπεται η σύσταση Συντονιστικού Επιχειρησιακού Κέντρου στη ΓΓΔΕ για την αντιμετώπιση του λαθρεμπορίου σε προϊόντα που υπόκεινται σε ΕΦΚ (Σχέδιο νόμου «Για την ενίσχυση της καταπολέμησης της παράνομης εμπορίας καπνού και βιομηχανοποιημένων καπνών και την Ίδρυση Συντονιστικού Κέντρου για την καταπολέμηση του Λαθρεμπορίου»). Περαιτέρω, η εντατικοποίηση των ελέγχων θα πρέπει να συνδυαστεί και με την υιοθέτηση επιπλέον μέτρων, ειδικά όσον αφορά το πεδίο του λαθρεμπορίου καυσίμων. Τέτοιο μέτρο αποτελεί η ολοκλήρωση της λειτουργίας του ελέγχου των συστημάτων εισροών – εκροών σε όλη την αλυσίδα διακίνησης καυσίμων, με άμεση σύνδεση με τη ΓΓΠΣ, με στόχο τον έλεγχο σε πραγματικό χρόνο. Επιπλέον, τα πρόστιμα και οι ποινές που επιβάλλονται μετά τους φορολογικούς ελέγχους θα πρέπει να τηρούνται και να λειτουργούν αποτρεπτικά για την τέλεση φοροδιαφυγής. Στο σημείο αυτό αξίζει να τονιστεί ότι οι εφαρμοστέες διατάξεις σχετικά με την επιβολή προστίμων για φορολογικές παραβάσεις έχουν ήδη τροποποιηθεί τρεις φορές κατά τα τελευταία δύο χρόνια, ενώ αναμένεται και νέα τροποποίηση τους, πρακτική που ουδόλως συνάδει με την προσπάθεια επιβολής αυστηρών προστίμων ως μέσου αποτρεπτικού της φοροδιαφυγής. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η κατάργηση της επιβολής προστίμου σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων. Πράγματι, καταργήθηκε ως διαδικαστική παράβαση η κάθε μεμονωμένη μη έκδοση στοιχείων και αντιμετωπίζεται πλέον ως μια ενιαία διαδικαστική παράβαση, αυτή της μη συμμόρφωσης με τις υποχρεώσεις που προβλέπει η σχετική νομοθεσία.

Σημαντικό ρόλο στην πάταξη της φοροδιαφυγής διαδραματίζει η εσωτερική οργάνωση / αναδιοργάνωση της Φορολογικής Διοίκησης.

Όπως ήδη αναπτύχθηκε, η ελλιπής οργάνωση, η γραφειοκρατία και η τυπολατρία που ακολουθείται στις δράσεις της Φορολογικής Διοίκησης καθιστούν αναποτελεσματική την εκτέλεση του έργου της. Οι συνεχείς εσωτερικές αναδιαρθρώσεις (μεταβολή αρμοδιοτήτων, σύσταση νέων διευθύνσεων / γραφείων) οδηγούν σε ανασφάλεια δικαίου και σε μη συνέχεια του έργου της διοίκησης. Για την αντιμετώπιση της εσωτερικής αυτής δυσλειτουργίας, κρίνεται σκόπιμη η δημιουργία ενός σταθερού οργανωτικού πλαισίου, που θα καθορίζει με σαφήνεια και ακρίβεια τις επιμέρους αρμοδιότητες, το οποίο θα παραμείνει αμετάβλητο, προκειμένου να λειτουργήσει με συνέχεια και συνέπεια.

Προς τον περιορισμό / εξάλειψη των εξωτερικών παρεμβάσεων στο έργο της Φορολογικής Διοίκησης, η Ελλάδα έχει αναλάβει, ως μνημονιακή υποχρέωση, την ίδρυση ενός

αυτόνομου φορέα εσόδων, ο οποίος θα έπρεπε έως σήμερα να είχε καταστεί πλήρως λειτουργικός. Ωστόσο, προβλέπεται ο ανεξάρτητος αυτός φορέας να λειτουργήσει από την 1.1.2017, με την ονομασία «Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων».<sup>1</sup> Παράλληλα, η χώρα μας έχει αναλάβει, ως μνημονιακή υποχρέωση, την ενίσχυση της Μονάδας Μεγάλων Οφειλετών, προκειμένου να βελτιωθεί η ικανότητά της σχετικά με τη διεκπεραίωση θεμάτων που αφορούν την εκκαθάριση και την είσπραξη φόρων.<sup>2</sup> Επίσης, κατά το παράδειγμα άλλων χωρών, υιοθετήθηκε η ενσωμάτωση της είσπραξης εισφορών κοινωνικής ασφάλισης στη Φορολογική Διοίκηση, ενώ αναμένεται η θέσπιση κοινού μητρώου των υποχρεώσεων καταβολής ασφαλιστικών εισφορών και φόρου εισοδήματος.<sup>3</sup>

Αναγνωρίζοντας τη χρησιμότητα των οργανωτικών αυτών αλλαγών, δεν μπορεί να μη σημειωθεί ότι η εν λόγω οργανωτική αναδιάρθρωση φαίνεται να προστίθεται απλώς στις αλληπάλληλες αλλαγές που έχουν λάβει χώρα κατά τα τελευταία χρόνια στο εσωτερικό της Φορολογικής Διοίκησης. Προκειμένου η εν λόγω αναδιάρθρωση να φέρει αποτελέσματα, θα πρέπει κατ' αρχάς να στηρίζεται σε σταθερές οργανωτικές δομές και κατά δεύτερον –και σημαντικότερο- οι συγκεκριμένοι φορείς και μονάδες να μπορέσουν να λειτουργήσουν χωρίς σημαντικές μεταβολές για σεβαστό διάστημα χρόνου, ώστε να εξασφαλιστεί η διαρκής και συνεχής άσκηση φορολογικής πολιτικής.

- Τεχνολογική Οργάνωση (Εκσυγχρονισμός Φορολογικής Διοίκησης / Δημιουργία Ηλεκτρονικής Φορολογικής Διοίκησης)

Σημαντικό ρόλο στην οργανωτική αναδιάρθρωση της Φορολογικής Διοίκησης διαδραματίζει σαφέστατα και η τεχνολογική οργάνωσή της. Ειδικότερα, ο εκσυγχρονισμός και η ηλεκτρονική μηχανοργάνωση επιβάλλονται, εάν αναλογιστεί κανείς αφενός τη δραματική κατάσταση στην οποία βρίσκεται η Φορολογική Διοίκηση, από τεχνολογικής απόψεως, και αφετέρου τα οφέλη που θα προκύψουν από την χρήση τεχνολογικών μεθόδων προς την επίτευξη των στόχων της.

Η ψηφιοποίηση και η δημιουργία ηλεκτρονικής φορολογικής διοίκησης θα επιταχύνουν την διαδικασία υποβολής των κάθε είδους δηλώσεων και στοιχείων, θα επιτρέψουν στις φορολογικές και στις τελωνειακές αρχές να συγκεντρώνουν άμεσα τα δεδομένα και τα στοιχεία των φορολογουμένων, και να τα χρησιμοποιούν γρήγορα και αποτελεσματικά, με

---

<sup>1</sup> Άρθρο 3 παρ. Γ' 2.3. περ. viii Ν. 4336/2015, και Ν. 4389/2016.

<sup>2</sup> Άρθρο 3 παρ. Γ' 2.2. περ. vii Ν. 4996/2015.

<sup>3</sup> Άρθρο 3 παρ. Γ' 2.2 περ. ν Ν. 4336/2015 και άρθρο 45 Ν. 4387/2016.

τρόπο τέτοιο ώστε να γίνονται εύκολα αντιληπτοί τυχόν κίνδυνοι μη συμμόρφωσης. Η τεχνολογική / ηλεκτρονική οργάνωση θα μπορέσει επίσης να μετριάσει την ανασφάλεια δικαίου, απότοκο την πολυνομίας που διέπει το πεδίο της φορολογίας στην Ελλάδα. Με την δημιουργία μιας βάσης δεδομένων, θα μπορούν τόσο οι φορολογούμενοι όσο και οι υπάλληλοι της Φορολογικής Διοίκησης να ανασύρουν ανά πάσα στιγμή την ισχύουσα νομοθεσία και τις ερμηνευτικές οδηγίες αυτής, καθώς και να ενημερώνονται έγκυρα και έγκαιρα για οποιεσδήποτε εξελίξεις.

Αναλυτικότερα, η ΓΓΔΕ στοχεύει στην παροχή πρόσβασης σε όλες τις υπηρεσίες σε κωδικοποιημένη βάση νομικών πληροφοριών, στον εκσυγχρονισμό και στην πλήρη διαλειτουργικότητα των πληροφοριακών της συστημάτων, στην ψηφιοποίηση των αρχείων και στην επέκταση των ηλεκτρονικών πληρωμών. Επιπλέον, η τεχνολογική / ηλεκτρονική οργάνωση θα συνεισφέρει σημαντικά στη συστηματική τήρηση αρχείων και στοιχείων για κάθε φορολογούμενο, καθώς και στη συστηματική συλλογή, οργάνωση και επεξεργασία των πληροφοριών που θα τίθενται (επίσης ηλεκτρονικά) στη διάθεσή της, καθιστώντας ευχερέστερη τη διασταύρωση στοιχείων. Υποστηρίζεται μάλιστα ότι η τεχνολογική ανάπτυξη μπορεί να ενισχύσει τις δυνατότητες των φορολογικών αρχών στον εντοπισμό της οικονομικής δραστηριότητας που αναπτύσσεται μέσω της παραοικονομίας. Ο εκσυγχρονισμός, από πλευράς δημιουργίας ηλεκτρονικής διοίκησης, θα συνεισφέρει σαφέστατα και στην αποτελεσματικότερη διενέργεια φορολογικών ελέγχων από τους φορολογικούς ελεγκτές, τόσο χρονικά όσο και ποιοτικά, καθώς αυτοί θα έχουν στη διάθεσή τους εξαρχής σημαντικές πληροφορίες για τον ελεγχόμενο φορολογούμενο και θα μπορούν έτσι να επικεντρωθούν σε ειδικότερα θέματα του ελέγχου, αλλά και να ολοκληρώσουν την ελεγκτική διαδικασία σε μικρότερο χρονικό διάστημα.

Τέλος, με την τεχνολογική οργάνωση της Φορολογικής Διοίκησης, θα εκλείψουν τυχόν φαινόμενα διαφθοράς, καθώς θα περιοριστεί στο ελάχιστο η προσωπική επαφή των φορολογούμενων με τους υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί αυτό της Ινδίας, όπου οι πολίτες της μπορούν πλέον να λαμβάνουν ηλεκτρονικά τους τίτλους κυριότητας των ακινήτων τους, περιορίζοντας με τον τρόπο αυτό τα περιστατικά δωροδοκιών μόλις στο 3%, σε σύγκριση με το προηγούμενο σύστημα, όπου τα 2/3 των πολιτών είχαν καταγγείλει τέτοιου είδους περιστατικά.

Για την ορθή όμως και ολοκληρωμένη αξιοποίηση όλων των πληροφοριών που θα τίθενται στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης ανά φορολογούμενο, απαραίτητη είναι

και η καθιέρωση ηλεκτρονικών συναλλαγών του φορολογουμένου με την εν λόγω υπηρεσία, ακόμη και για την υποβολή μιας απλής αίτησης. Με αυτόν τον τρόπο θα εξοικονομούνται χρόνος και κόστος τόσο για τον φορολογούμενο όσο και για το κράτος, ενώ θα εξασφαλίζεται αισθητή μείωση της γραφειοκρατίας. Παράλληλα, θα τηρούνται ηλεκτρονικά τα στοιχεία όλων των συναλλαγών του φορολογουμένου κατά τρόπο συνεπή και θα καθίσταται ευκολότερη και σίγουρα πιο ρεαλιστική η σκιαγράφηση του φορολογικού του προφίλ, ενώ σημαντική θα είναι και η εξοικονόμηση του ανθρώπινου δυναμικού, καθώς και η αξιοποίησή του σε πιο καίριες θέσεις, όπως παράδειγμα στη διενέργεια φορολογικών ελέγχων.

Δεν θα πρέπει να παραγνωρίζεται βέβαια και το γεγονός ότι ο επιτυχής εκσυγχρονισμός της Φορολογικής Διοίκησης. Εξαρτάται άμεσα και από το ανθρώπινο δυναμικό της, την εκπαίδευση και τις ικανότητες του προσωπικού που θα χρησιμοποιεί το εκάστοτε τεχνολογικό εργαλείο.

- Δημιουργία Σταθερού και Απλοποιημένου Φορολογικού Συστήματος

Σημαντικό ρόλο στην πάταξη του φαινομένου της φοροδιαφυγής διαδραματίζει και η δημιουργία ενός σταθερού και απλοποιημένου φορολογικού συστήματος.

Ειδικότερα, όπως αναφέρθηκε, η πολυνομία και η πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος συνιστούν σημαντικές αιτίες για την άνθηση του φαινομένου της φοροδιαφυγής. Η δαιδαλώδης φορολογική νομοθεσία δημιουργεί σύγχυση στους φορολογούμενους, οι οποίοι αδυνατούν πολλές φορές να ανταποκριθούν στις υποχρεώσεις τους, μη δυνάμενοι να παρακολουθήσουν τις συνεχείς τροποποιήσεις των φορολογικών νόμων. (Βασαρδάνη Μ., 2011).

Η πολυπλοκότητα μάλιστα του φορολογικού συστήματος οδηγεί αναπόφευκτα και σε ανασφάλεια δικαίου, καθώς οι φορολογούμενοι, εξαιτίας της αδυναμίας τους να γνωρίζουν ανά πάσα στιγμή το φορολογικό νόμο και να τον εφαρμόζουν, αισθάνονται ανασφαλείς υπό το φόβο τέλεσης κάποιας τυπικής ή ουσιαστικής παράβασης.

Από την άλλη πλευρά, η πολυπλοκότητα και η πολυνομία του φορολογικού συστήματος δεν αφήνει ανεπηρέαστη και τη Φορολογική Διοίκηση. Η ψήφιση νόμων και η έκδοση ερμηνευτικών εγκυκλίων και ατομικών λύσεων, σε συνδυασμό με τα οργανωτικά και τα τεχνολογικά προβλήματα που μαστίζουν το δημόσιο τομέα, καθιστούν δυσκολότερο το

έργο των υπαλλήλων της Φορολογικής Διοίκησης κατά την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας.

Ένα οργανωμένο και καλά σχεδιασμένο φορολογικό σύστημα είναι σε θέση να ενισχύσει την ανάπτυξη, την απασχόληση και την ανταγωνιστικότητα, και να εξασφαλίσει δημοσιονομική σταθερότητα, ενώ παράλληλα μπορεί να συμβάλει σε μια «δικαιότερη» κατανομή των φορολογικών βαρών και των κοινωνικών επιδομάτων, καλλιεργώντας με αυτό τον τρόπο την πεποίθηση ενός δίκαιου –από κοινωνικής και φορολογικής σκοπιάς– κράτους. Ένα σύστημα σαν αυτό είναι, κατά κανόνα, και σταθερό, περιορίζοντας την αβεβαιότητα των επιχειρήσεων και επιτυγχάνοντας υψηλότερο ρυθμό οικονομικής μεγέθυνσης της οικονομίας, λόγω της προσέλκυσης επενδύσεων. (διαΝΕΟσις, 2016 Το νέο παραγωγικό μοντέλο – Ένα νέο αναπτυξιακό πρότυπο για την Ελληνική οικονομία και η μετάβαση σε αυτό). Το σταθερό και απλοποιημένο φορολογικό σύστημα, μάλιστα, καθίσταται ακόμη πιο απαραίτητο για τις νεοσύστατες επιχειρήσεις, που προωθούν καινοτόμες πρακτικές και οι οποίες μπορούν, μέσω της καινοτομίας να βελτιώσουν την παραγωγικότητα και να ενισχύσουν μακροπρόθεσμα το ΑΕΠ.

Ωστόσο, η επίτευξη και η αποτελεσματικότητα αυτού του στόχου στην Ελλάδα προϋποθέτουν και την ταυτόχρονη διενέργεια άλλων μεταρρυθμίσεων, όπως η αναδιοργάνωση και η αναδιάρθρωση του ευρύτερου δημοσίου τομέα, η μείωση των φορολογικών συντελεστών και η παροχή ενός σταθερού κοινωνικού και πολιτικού περιβάλλοντος.

- Διαρθρωτικές αλλαγές στη Δομή των Επιχειρήσεων και αλλαγή του Αναπτυξιακού Μοντέλου

Σημαντικό ρόλο στην καταστολή των φαινομένων φοροδιαφυγής διαδραματίζει επίσης η μεταρρύθμιση της δομής των επιχειρήσεων, σε συνδυασμό με την καλλιέργεια ενός διαφορετικού και εκσυγχρονισμένου αναπτυξιακού μοντέλου.

Η Ελλάδα παρουσιάζει διπλάσιο αριθμό αυτοαπασχολούμενων, σε σύγκριση με τον ευρωπαϊκό μέσο όρο. Η διάρθρωση αυτή της οικονομίας στηρίχτηκε κατά καιρούς, στα κίνητρα που δόθηκαν από την πολιτεία, τα οποία ευνοούσαν κυρίως την αυτοαπασχόληση και τη δημιουργία μικρών και πολύ μικρών επιχειρήσεων. Η συγκεκριμένη διάρθρωση όμως καθιστά δυσχερές το έργο των ελεγκτικών αρχών, ενώ παράλληλα ευνοεί πρακτικές φοροδιαφυγής. Όπως άλλωστε ήδη σημειώθηκε, η σχέση μεταξύ παραοικονομίας και



απασχόλησης στις πολύ μικρές επιχειρήσεις είναι ιδιαίτερα έντονη, ενώ ακόμη ισχυρότερη είναι η συσχέτιση της πρώτης με την αυτοαπασχόληση.

Λόγω των σημερινών, ιδιαίτερα δύσκολων οικονομικών συνθηκών και της ανάγκης για περιστολή φαινομένων φοροδιαφυγής, κρίνεται σκόπιμο να δοθούν κίνητρα από την πολιτεία προς το σχηματισμό και την ανάπτυξη μεγάλων επιχειρήσεων. Τα κίνητρα αυτά θα πρέπει να αποτελέσουν μέρος ενός γενικότερου αναπτυξιακού μοντέλου, που θα καθιστά μη ελκυστική την ίδρυση μικρομεσαίων επιχειρήσεων. Η κίνηση αυτή θα πρέπει να είναι συλλογική, με το τραπεζικό σύστημα να διαδραματίζει καθοριστικό ρόλο. (Schaltegger, 2006)

- Δημιουργία Φορολογικής Συνείδησης

Πέραν των μέτρων που προτείνονται –βραχυπρόθεσμα ή και μακροπρόθεσμα- για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, μεγαλύτερη βαρύτητα ενδεχομένως θα πρέπει να δοθεί στην προσπάθεια αλλαγής της γενικότερης πεποίθησης των πολιτών αναφορικά με το κράτος και το φορολογικό σύστημα της χώρας, καθώς και στη δημιουργία φορολογικής συνείδησης. Δηλαδή, να επιδιωχθεί η καλλιέργεια της αντίληψης της συνειδητής συμμόρφωσης προς τους φορολογικούς κανόνες, με ταυτόχρονη καλλιέργεια της αντίληψης ότι η φοροδιαφυγή δεν αποτελεί μόνο παράβαση από νομικής πλευράς, αλλά και παράπτωμα από ηθικής και αξιακής πλευράς.

Η Ελλάδα έχει ένα διογκωμένο και αναποτελεσματικό δημόσιο τομέα, ενώ –σύμφωνα με την κατάταξη της Διεθνούς Διαφάνειας- είναι στην πρώτη θέση των πιο διεφθαρμένων κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η ποιότητα των αγαθών και των υπηρεσιών που παρέχονται από το κράτος είναι στοιχειώδης, με έντονη την παρουσία της διαφθοράς, του εξοντωτικού χρόνου αναμονής και της ατελείωτης γραφειοκρατίας. Η πολιτική απροθυμία να καταπολεμηθούν τέτοιου είδους φαινόμενα συνήθως ερμηνεύεται ως δείγμα αδικίας του πολιτικού και του φορολογικού συστήματος. Απαραίτητη κρίνεται η πολιτική βούληση για την καταστολή τέτοιων φαινομένων, την πάταξη της φοροδιαφυγής και τη δημιουργία ενός αξιοκρατικού κράτους.

Για την δημιουργία ισχυρής φορολογικής συνείδησης, θα πρέπει να εφαρμοστούν κυβερνητικές πολιτικές με μακροπρόθεσμο ορίζοντα. Για παράδειγμα, η κυβερνητική πολιτική, εκμεταλλευόμενη τη μεγάλη απήχηση των ΜΜΕ στην ελληνική κοινωνία, θα μπορούσε να εστιάσει στην προβολή της ηθικής πλευράς της φορολογικής συμμόρφωσης,

με παράλληλη άσκηση δημόσιας πίεσης στους παραβάτες (π.χ. μέσω της δημόσιας αναφοράς σε σοβαρές υποθέσεις φοροδιαφυγής). Επίσης, η κατάργηση της πρακτικής υιοθέτησης προγραμμάτων φορολογικής αμνηστίας, με την αιτιολογία ότι αυτά δεν είναι κοινωνικά αποδεκτά, καθώς αποτελούν κίνητρο για συνεχή διάπραξη φοροδιαφυγής, δεδομένης της πεποίθησης για επιβολή μικρής ή και καμίας τιμωρίας, θα είχε ως αποτέλεσμα τη σταδιακή αποτύπωση της φοροδιαφυγής ως ηθικής παράβασης στη συνείδηση των πολιτών. Επιπλέον, ένα μέτρο που θα συνεισφέρει στην καλλιέργεια φορολογικής συνείδησης είναι και η καθιέρωση πολιτικής δημοσιονομικής των εισπραττόμενων φόρων και της αξιοποίησης αυτών για τη δημιουργία παροχών προς τους φορολογούμενους. Πράγματι, εάν ο κάθε φορολογούμενος γνωρίζει ότι οι φόροι που καταβάλλει αξιοποιούνται για το γενικό, κοινωνικό συμφέρον, και συνεπώς για την προσωπική του ωφέλεια (π.χ. δημόσιους φορείς υγείας, παιδείας κ.α.), θα έχει ισχυρό κίνητρο μη φοροδιαφυγής, καθώς θα αναγνωρίζει την ανταποδοτικότητα προς όφελός του. Περαιτέρω, προτείνεται η ανάληψη δράσεων ενημέρωσης και εκπαίδευσης (είτε από κρατικούς φορείς είτε και από θεσμικούς φορείς, όπως η Ελληνική Ένωση Τραπεζών μαθητών και σπουδαστών για την χρήση πλαστικού χρήματος και τα οφέλη που προκύπτουν από την πραγματοποίηση των ηλεκτρονικών συναλλαγών).

Η φορολογική συνείδηση, επίσης, μπορεί να καλλιεργηθεί μέσω της εφαρμογής κυβερνητικών πολιτικών, οι οποίες θα στοχεύουν στην ενημέρωση των φορολογούμενων αναφορικά με τις αρνητικές συνέπειες της φοροδιαφυγής, τόσο για τους ίδιους όσο και για το κράτος. Η διοργάνωση επιμορφωτικών σεμιναρίων, που θα αποσκοπούν στην επεξήγηση της φορολογικής νομοθεσίας και στην παρουσίαση των αρνητικών συνεπειών που έχει η μη φορολογική συμμόρφωση, σε σχέση με την δυνατότητα ανταποδοτικότητας του κράτους προς τους πολίτες, ούτως ώστε οι τελευταίοι να είναι σε θέση να αντιληφθούν το μέγεθος του ρίσκου που αναλαμβάνουν όταν προβαίνουν στην τέλεση πράξεων φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, είναι επίσης ένας τρόπος προς τον επιδιωκόμενο σκοπό. Θα πρέπει να τονιστεί, ακόμα, η ηθική υπόσταση της συμμόρφωσης με τους νόμους και να καλλιεργηθεί η αντίληψη ότι η παράβαση τους είναι όχι μόνο παράνομη, αλλά και –κυρίως- ανήθικη. Τέλος, σημαντικό ρόλο στη διαμόρφωση της φορολογικής συνείδησης διαδραματίζει και η καταπολέμηση της διαφθοράς.

Μακροπρόθεσμα, η ενίσχυση της φορολογικής συνείδησης και της εκούσιας συμμόρφωσης των φορολογούμενων αναμένεται να καταστείλει φαινόμενα φοροδιαφυγής και παραοικονομίας, μέσω της καλλιέργειας σχέσεων αμοιβαίας εμπιστοσύνης μεταξύ των

πολιτών και της Φορολογικής Διοίκησης, με ταυτόχρονη επιβράβευση των συνεπών φορολογούμενων. Η επιβράβευση αυτή θα πρέπει να συνδυαστεί και με τη θέσπιση ενός αυστηρού πλαισίου κυρώσεων για όσους επιδεικνύουν εκουσίως και κατ' εξακολούθηση παραβατική συμπεριφορά και ελλιπή εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ APPLE

Στις σύγχρονες επιχειρήσεις τόσο τα έσοδα όσο και οι δαπάνες έχουν ποικίλες μορφές. Για πολλές πολυεθνικές ο αληθινός πλούτος δεν πηγάζει από τις πωλήσεις των προϊόντων, αλλά από την εκμετάλλευση των τεχνολογικών επιτευγμάτων και των ευρεσιτεχνιών με δεδομένη, την ορθή εκμετάλλευση των εμπορικών τους σημάτων, την παροχή υπηρεσιών που είναι συνυφασμένες με την τεχνογνωσία κ.ά. Μάλιστα, στις συναλλαγές τέτοιου είδους, μπορεί να πραγματοποιηθούν δεκάδες συνδυασμοί που συνδυάζονται είτε με πηγές εσόδων είτε με δεδομένα κόστους. Υπάρχουν ποικίλες περιπτώσεις όπως η Apple που διαθέτει τις πατέντες της στην Ιρλανδία και την Ολλανδία, αντί στις Ηνωμένες Πολιτείες, λόγω φορολογικών θετικότερων στοιχείων και χρησιμοποιούν offshore λογαριασμούς για να ξεφύγουν από τους φόρους. Η εταιρική δημιουργικότητα είναι διαρκής και εξελίσσεται. Το βασικότερο κριτήριο για την κατανόηση όλου αυτού του περίτεχνου μηχανισμού είναι οι θυγατρικές που είναι συστατικά στοιχεία μιας πολυεθνικής εταιρίας. Καθένα από αυτά τα στοιχεία λαμβάνονται υπ' όψη και αντιμετωπίζονται ως ξεχωριστές οντότητες, για λογιστικούς λόγους, ακόμη και αν έχουν τον ίδιο εταιρικό γονέα. Όταν γίνονται συμφωνίες μεταξύ τους, υποτίθεται ότι τις πραγματώνουν ως ξεχωριστές οντότητες, όταν και οι δύο επιχειρούν να επιτύχουν κέρδος. Αυτό καλείται «αρχή του πλήρους ανταγωνισμού» και επιτρέπει και στις δύο να προξενούν την εντύπωση ότι προσπαθούν να επιτύχουν το καλύτερο δυνατόν σε κάθε συναλλαγή. Στην πραγματικότητα η μητρική εταιρία δεν ενδιαφέρεται κατ' ανάγκην αν μία από τις οντότητες υφίσταται ζημία, προκειμένου η άλλη οντότητα να επιφέρει κέρδος, ιδίως εάν η μία πλευρά καταβάλλει φόρους με χαμηλότερο συντελεστή από την άλλη. Η συγκεκριμένη μέθοδος με την οποία τα κέρδη από την κάθε μια από αυτές τις οντότητες ταξινομούνται σε χώρες με επιδίωξη την αντιμετώπιση της κατάστασης των φόρων είναι ακριβώς η εφαρμογή του transfer pricing. Για κάθε εταιρεία τα άυλης μορφής περιουσιακά στοιχεία και η πνευματική ιδιοκτησία δημιουργούν πρόκληση αναφορικά με τη φορολογία πολύ μεγαλύτερη: Η Apple, πραγματοποιεί κατανομή των κερδών της ανάλογα με τα πολιτικά σύνορα, γεγονός υπερβολικά δύσκολο και οι μεταβιβαστικής φύσεως τιμολογήσεις είναι σε μεγάλο βαθμό περίτεχνες. Έρευνες πραγματώνονται αναφορικά με τη θυγατρική της στις Βερμούδες, ενώ και σχετικά με τη Facebook αντίστοιχα διερευνώνται τα καταχωρημένα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας στα Νησιά Κάϋμαν. Οι εκπρόσωποι των εταιριών υποστηρίζουν την άποψη ότι, οι φορολογικές εφαρμογές που υιοθετούν καθίστανται νόμιμες και διαπιστώνουν το μεγάλο αριθμό του προσωπικού που απασχολείται σε κράτη μέλη της

ΕΕ. Ενισχύεται η άποψη, επίσης, ότι με την πρόταση για την σύνταξη φορολογικών εκθέσεων υποχρεωτικών (reports) από χώρα σε χώρα θα πληγεί σημαντικά το διοικητικό κόστος των επιχειρήσεων ιδίως εάν οι συγκεκριμένες εκθέσεις θα γνωστοποιούνται. Αντίθετα, υπάρχει θετική διάθεση ως προς την ιδέα της γενικής ενοποιημένης βάσης φορολογίας, εφόσον αυτή καθιστά τους κανόνες σαφείς και ξεκάθαρα αντιληπτούς. Η Google, που καλύπτει το 90% των διαδικτυακών μελετών στην Ευρώπη, δεν ζημιώθηκε μόνο στην υπόθεση του "δικαιώματος στη λήθη", αλλά βαρύνεται και με κατηγορίες για αθέμιτο ανταγωνισμό. Έχει γνωστοποιηθεί η διεξαγωγή ερευνών για «συστηματική θετική αντιμετώπιση της δικής της υπηρεσίας σύγκρισης τιμών στις οικείες σελίδες με τις συνέπειες γενικής αναζήτησης». Σύμφωνα με την πρόωρη άποψη της Κομισιόν, η αμερικανική εταιρεία έχει εκμεταλλευτεί τη δεσπόζουσα θέση της στις αγορές υπηρεσιών γενικής διαδικτυακής αναζήτησης με τη συστηματική ευνοϊκή αντιμετώπιση της υπηρεσίας της Google Shopping σε σχέση με τα συμπεράσματα γενικής αναζήτησης αντιβαίνοντας στους αντιμονοπωλιακούς κανόνες της ΕΕ. (Μάλλιου Αν. Κ. & Σαββαΐδου Κ. Κ., 2007) Η πρακτική του προσδιορισμού της τιμής των συναλλαγών (transfer pricing), αποτελεί τεχνική μείωσης της φοροδιαφυγής ή/και της φοροαποφυγής, αναφορικά με τα άυλα αγαθά και δικαιώματα στο ελληνικό φορολογικό δίκαιο.

Πρόκειται για ένα «παγκόσμιας μορφής φορολογικό σύστημα εσόδων και δαπανών» με αποκλειστικό στόχο την πληρωμή λιγότερων φόρων. Σε αυτή τη φορολογική κατάσταση συμμετέχουν και χώρες της Ε.Ε. Για παράδειγμα η ευνοϊκή μεταχείριση στην Ολλανδία συνίσταται στο γεγονός, ότι τα έσοδα από άυλα αγαθά που σχετίζονται με τέλη ή δικαιώματα υπόκεινται σε πολύ χαμηλότερο φορολογικό συντελεστή. Με το «ολλανδικό μοντέλο» πολλές επιχειρήσεις κάνουν διπλή οικονομία: Πρώτον, καταβάλλουν στο ολλανδικό Δημόσιο, μέσω των θυγατρικών τους στην Ολλανδία, πολύ λιγότερα χρήματα από όσα θα πλήρωναν π.χ. στο γερμανικό Δημόσιο για αντίστοιχα έσοδα από άυλα αγαθά, όπως άδειες χρήσεως σημάτων ή διπλώματα ευρεσιτεχνίας. Και, δεύτερον, οι δαπάνες αυτές ισοσταθμίζονται με τα φορολογητέα έσοδά τους. Επίσης, το Λουξεμβούργο κατέχει παρόμοιο φορολογικό μοντέλο για έσοδα που είναι συνυφασμένα με άυλα αγαθά. Αλλά και οι Βρετανοί έχουν υιοθετήσει το αποκαλούμενο patent box, το οποίο επιφέρει φόρο στα έσοδα από διπλώματα ευρεσιτεχνίας με χαμηλότερο συντελεστή. Ακόμα οι πολυεθνικές αξιοποιούν παραμέτρους στην νομοθεσία ή επιλέγουν να φορολογηθούν σε χώρες με τους χαμηλότερους συντελεστές, ο ΟΟΣΑ προτείνει να περιοριστεί η δημιουργική λογιστική. Ζητά, επίσης, την κατάργηση του κανόνα που επιτρέπει σε

εταιρείες με μεγάλες αποθήκες σε μια χώρα να μην καταβάλλουν εκεί φόρους. Με τον τρόπο αυτό, οι πολυεθνικές διαδικτυακού εμπορίου έχουν επιτύχει μόνο το 2013 να μεταφέρουν στο Λουξεμβούργο έσοδα από πωλήσεις σε διάφορες ευρωπαϊκές χώρες, ύψους 15 δισεκατομμυρίων ευρώ.

### **6.1 "Διπλό ιρλανδικό" και "ολλανδικό σάντουιτς" η διαδικασία που ακολουθούν οι μεγάλες εταιρείες για συστηματική φοροαποφυγή**

Η συστηματική φοροαποφυγή εταιρειών όπως η Apple, η Google, το Facebook και το Twitter συμβαίνει επειδή οι συγκεκριμένες εταιρείες και όχι μόνο εκμεταλλεύονται τα κενά στη νομοθεσία μιας χώρας για να γλυτώνουν φόρους. Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι οι πρακτικές που ακολουθούν οι συγκεκριμένες εταιρείες στην Ιρλανδία ("Διπλό ιρλανδικό") και στην Ολλανδία ("Ολλανδικό σάντουιτς").

Το "διπλό ιρλανδικό" με "ολλανδικό σάντουιτς" είναι ένα μοντέλο, που επιτρέπει σε μεγάλες εταιρείες όπως η Apple , να πληρώνουν λιγότερους φόρους, παρά το ότι κερδίζουν τεράστια ποσά. Τα βήματα είναι συγκεκριμένα. Μεταφέρεis τα χρήματά σου στην Ιρλανδία, μετά στην Ολλανδία και τελικά σε κάποιον φορολογικό παράδεισο. Η σειρά που πρέπει να ακολουθηθεί είναι συγκεκριμένη.

1. Αρχικά η ενδιαφερόμενη εταιρεία πρέπει να φτιάξει μια πατέντα ή αναπτύξει μια τεχνολογία στις ΗΠΑ.
2. Έπειτα να ιδρύσει μια θυγατρική στην Ιρλανδία και να πουλήσει τα δικαιώματα. Η μητρική αυτής της εταιρείας όμως πρέπει να είναι στις Βερμούδες ή κάποιον άλλο φορολογικό Παράδεισο.
3. Η μητρική εταιρεία δεν πληρώνει τους φόρους που θα έπρεπε να πληρώσει για όλα της τα κέρδη (με βάση της νομοθεσίας της Ιρλανδίας). Αντίθετα, θα πληρώσει τους φόρους, που προβλέπει η ιρλανδική νομοθεσία, μόνο για τα εμβάσματα της θυγατρικής προς τη μητρική.
4. Στη συνέχεια η εταιρεία φροντίζει ώστε η θυγατρική της να πληρώνει όσο το δυνατόν λιγότερα για την πώληση των πνευματικών δικαιωμάτων. Αυτό μετατοπίζει το μέγιστο ποσό κέρδους στην Ιρλανδία και το απομακρύνει από τον συντελεστή φορολόγησης της μητρικής.
5. Το επόμενο βήμα, είναι να δημιουργήσει μια δεύτερη εταιρεία στην Ιρλανδία. Η πρώτη εταιρεία στην Ιρλανδία (θυγατρική), θα είναι ιδιοκτήτρια της νέας εταιρείας. Η δεύτερη

εταιρεία θα πουλά προϊόντα και θα καταχωρεί έσοδα. Τα κέρδη όμως δεν θα συσσωρεύονται απλώς, αλλά θα μετακινούνται.

6. Στέλνει τα κέρδη από τη δεύτερη εταιρεία, μέσω μιας τρίτης θυγατρικής στην Ολλανδία. Η Ιρλανδία έχει το δικαίωμα να στέλνει αφορολόγητα εμβάσματα, εντός της ΕΕ. Τώρα τα κέρδη της από τη δεύτερη εταιρεία, έχουν μεταφερθεί με ασφάλεια στην Ολλανδία.

7. Το επόμενο βήμα είναι να στείλει τα κέρδη από την Ολλανδία, ξανά στην πρώτη εταιρεία που έφτιαξε στην Ιρλανδία, η οποία όπως είπαμε στην αρχή είναι θυγατρική εταιρεία με έδρα πιθανόν τις Βερμούδες.

8. Χάρη στην ιρλανδική νομοθεσία, αν μια εταιρεία έχει τα κεντρικά της σε άλλη χώρα (Βερμούδες), τα κέρδη της μπορούν να γλυτώσουν το φόρο.

9. Επομένως ο στόχος είναι να φτάσουν τα κέρδη της πρώτης θυγατρικής στη μητρική της στις Βερμούδες και ούτε φόρος, ούτε ζημιά.

Σύμφωνα με τον Wilhelm, πάντως, αυτή είναι η απλοϊκή διαδικασία (την ονομάζει Kids Version) γίνεται ουσιαστικά με τη συνεργασία δύο ιρλανδικών εταιρειών, μέσω μιας ολλανδικής. Έτσι εξηγείται και το "διπλό ιρλανδικό" με "ολλανδικό σάντουιτς". Μπορεί όμως να γίνει ακόμα πιο δύσκολο να βρεθούν τα ίχνη του χρήματος, αν έχουμε εμπλοκή άλλων εταιρειών σε άλλες χώρες.

Στο σημείο αυτό, αξίζει να τονίσουμε ότι ναι μεν οι εταιρείες κερδίζουν μέσω της φορολογίας, ωστόσο υπάρχουν συγκεκριμένες προδιαγραφές που πρέπει να τηρούν για να δραστηριοποιηθούν σε Ιρλανδία και Ολλανδία (πχ συγκεκριμένο αριθμό εργαζομένων, με φόρο επί των αποδοχών κλπ).

Για παράδειγμα, η Intel, έχει προσωπικό 4.500 χιλιάδων ατόμων στην Ιρλανδία και η Apple 4.000 ατόμων, το Facebook 2.000 και το Twitter σύντομα θα έχει 1000. Και αυτό συμβαίνει ενώ η Ιρλανδία έχει επιλέξει να "κυνηγήσει" τα εισοδήματα των εργαζομένων και όχι τα κέρδη των εταιρειών.

Με αυτή τη διαδικασία που περιγράψαμε παραπάνω και άλλες μεθόδους, πολλοί τεχνολογικοί κολοσσοί γλυτώνουν φόρους. Αν για παράδειγμα η Apple πλήρωνε φόρους για όλα τα κέρδη της παγκοσμίως, θα είχε μικρότερη ρευστότητα, μικρότερη αξία και λιγότερη ελευθερία κινήσεων.

Οι κερδισμένοι είναι οι μέτοχοι των εταιρειών και οι χαμένοι είναι οι κυβερνήσεις, που στερούνται από έσοδα, που θα έπρεπε να παίρνουν μέσω της φορολογίας. Σε περίπτωση

που το "διπλό ιρλανδικό", γίνει παράνομο, θα πρόκειται για μεγάλο πλήγμα για τις εταιρείες, εκτός αν βρουν άλλους τρόπους να φοροδιαφεύγουν.

## **6.2 Φορολογική δομή της Apple στην Ευρώπη**

Η **Apple Sales International** και η **Apple Operations Europe** είναι δύο ιρλανδικές ανώνυμες εταιρείες που ανήκουν εξ ολοκλήρου στον όμιλο της Apple, ο οποίος ελέγχεται τελικά από την αμερικανική μητρική εταιρεία, Apple Inc. Οι εταιρείες αυτές κατέχουν τα δικαιώματα χρήσης της πνευματικής ιδιοκτησίας της Apple για την πώληση και κατασκευή προϊόντων της Apple εκτός Βορείου και Νοτίου Αμερικής βάσει της λεγόμενης «συμφωνίας επιμερισμού του κόστους» με την Apple Inc. Δυνάμει της συμφωνίας αυτής, η Apple Sales International και η Apple Operations Europe καταβάλλουν ετήσιες πληρωμές στην Apple στις ΗΠΑ για τη χρηματοδότηση των προσπαθειών έρευνας και ανάπτυξης που πραγματοποιούνται εξ ονόματος των ιρλανδικών εταιριών στις ΗΠΑ. Οι εν λόγω πληρωμές ανήλθαν σε περίπου 2 δισ. δολάρια ΗΠΑ το 2011 και αυξήθηκαν σημαντικά το 2014. Οι δαπάνες αυτές, οι οποίες βαρύνουν κυρίως την Apple Sales International, συνέβαλαν στη χρηματοδότηση περισσότερου από το ήμισυ του συνόλου των ερευνητικών προσπαθειών που πραγματοποίησε ο όμιλος της Apple στις ΗΠΑ για να αναπτύξει την πνευματική του ιδιοκτησία παγκοσμίως. Σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες, οι δαπάνες αυτές εκπίπτουν από τα κέρδη που καταχώριζαν η Apple Sales International και η Apple Operations Europe στην Ιρλανδία κάθε χρόνο στην Ευρώπη.

Τα φορολογητέα κέρδη της Apple Sales International και της Apple Operations Europe στην Ιρλανδία καθορίζονται βάσει φορολογικής απόφασης τύπου «tax ruling» που εξέδωσε η Ιρλανδία το 1991, η οποία αντικαταστάθηκε το 2007 από παρόμοια δεύτερη φορολογική απόφαση. Η εν λόγω φορολογική απόφαση περατώθηκε όταν η Apple Sales International και η Apple Operations Europe άλλαξαν τις δομές τους το 2015.

### ***Η Apple Sales International***

Η Apple Sales International είναι υπεύθυνη για την αγορά προϊόντων της Apple από κατασκευαστές εξοπλισμού σε ολόκληρο τον κόσμο και για την πώληση των προϊόντων αυτών στην Ευρώπη (καθώς και στη Μέση Ανατολή, την Αφρική και την Ινδία). Η Apple οργάνωσε τις πωλήσεις της στην Ευρώπη κατά τέτοιο τρόπον ώστε οι πελάτες να αγοράζουν βάσει σύμβασης προϊόντα από την Apple Sales International στην Ιρλανδία και όχι από τα καταστήματα με φυσική παρουσία που πωλούσαν τα προϊόντα σε πελάτες. Με



αυτό το τρόπο, η Apple καταχώριζε όλες τις πωλήσεις και τα σχετικά κέρδη άμεσα στην Ιρλανδία.

Οι δύο φορολογικές αποφάσεις που εξέδωσε η Ιρλανδία αφορούσαν τον εσωτερικό καταλογισμό αυτών των κερδών εντός της Apple Sales International (και όχι την ευρύτερη διάρθρωση των πωλήσεων της Apple στην Ευρώπη). Συγκεκριμένα, ενέκριναν τον καταλογισμό των κερδών για φορολογικούς σκοπούς στην Ιρλανδία: Βάσει της συμφωνηθείσας μεθόδου, τα περισσότερα κέρδη καταλογίζονταν εσωτερικά από την Ιρλανδία προς την «έδρα» εντός της Apple Sales International. Αυτή η «έδρα» δεν βρισκόταν σε καμία χώρα και δεν διέθετε προσωπικό ούτε δικές της εγκαταστάσεις. Οι δραστηριότητες της συνίσταντο αποκλειστικά σε περιστασιακές συνεδριάσεις του διοικητικού συμβουλίου. Μόνο ένα μέρος των κερδών της Apple Sales International καταλογιζόταν στο υποκατάστημά της στην Ιρλανδία και υπέκειτο σε φορολόγηση στην Ιρλανδία. Το υπόλοιπα, που αποτελούσαν τη συντριπτική πλειονότητα των κερδών, καταλογιζόταν στην «έδρα», όπου παρέμεναν αφορολόγητα.

Επομένως, μικρό μόνο ποσοστό των κερδών της Apple Sales International στην Ιρλανδία υπέκειτο σε φορολόγηση, ενώ τα υπόλοιπα κέρδη δεν φορολογούνταν πουθενά. Το 2011, για παράδειγμα, σύμφωνα με στοιχεία που δημοσιοποιήθηκαν σε δημόσιες ακροάσεις της Γερουσίας των ΗΠΑ, η Apple Sales International εμφάνισε κέρδη της τάξης των 22 δισ. δολαρίων ΗΠΑ περίπου 16 δισ. EUR, αλλά σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογικής απόφασης μόνο 50 εκατ. EUR περίπου κρίθηκαν φορολογητέα στην Ιρλανδία, ενώ κέρδη ύψους 15,95 δισ. EUR παρέμειναν αφορολόγητα. Ως εκ τούτου, η Apple Sales International κατέβαλε λιγότερα από 10 εκατ. EUR ως εταιρικό φόρο στην Ιρλανδία το 2011 – ποσό που αντιστοιχεί σε πραγματικό φορολογικό συντελεστή 0,05% επί των συνολικών ετήσιων κερδών της. Τα επόμενα έτη, συνέχισαν μεν να αυξάνονται τα καταχωρισμένα κέρδη της Apple Sales International, αλλά όχι και τα κέρδη που θεωρήθηκαν φορολογητέα στην Ιρλανδία σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογικής απόφασης. Επομένως, ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής μειώθηκε περαιτέρω σε μόλις 0,005% το 2014.

### **Η Apple Operations Europe**

Με βάση τις δύο φορολογικές αποφάσεις τύπου «tax ruling» του 1991 και του 2007, η Apple Operations Europe επωφελήθηκε από παρόμοιο φορολογικό καθεστώς κατά την ίδια χρονική περίοδο. Η εταιρεία είχε αναλάβει την κατασκευή ορισμένων γραμμών

παραγωγής ηλεκτρονικών υπολογιστών για τον όμιλο της Apple. Το μεγαλύτερο μέρος των κερδών της εταιρείας αυτής καταλογίστηκε επίσης εσωτερικά στην «έδρα» της και δεν φορολογήθηκε πουθενά.

### **6.3 Η Ιρλανδία χορήγησε παράνομα φορολογικά πλεονεκτήματα στην Apple αξίας έως 13 δις. EUR.**

Στις 30.8.2016 η Ευρωπαϊκή Επιτροπή κάλεσε την Apple να καταβάλει στην Ιρλανδία το ιλιγγιώδες ποσό των 13 δις. ευρώ ως αναδρομικούς φόρους. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή επέβαλε το υψηλότερο πρόστιμο σε όλη την ιστορία της μάχης της κατά των ειδικών φορολογικών καθεστώτων. Προϊόν ερευνών τριών ετών από πλευράς της Κομισιόν, η απόφαση έδωσε το εναρκτήριο λάκτισμα για μια πολιτική αντιπαράθεση ανάμεσα στις δύο πλευρές του Ατλαντικού, με αιχμή τη φορολογία των αμερικανικών πολυεθνικών, την απώλεια φορολογικών εσόδων για τις ΗΠΑ προς όφελος της Ευρώπης αλλά και το εύρος παρέμβασης της Κομισιόν σε θέματα εθνικής φορολογικής πολιτικής. Για την ίδια την Apple, πάντως, το ύψος του προστίμου δεν αποτελεί καθοριστικό πλήγμα, καθώς σημείωσε καθαρά κέρδη ύψους 53 δις. δολαρίων το 2015.

Η Επίτροπος Margrethe Vestager, αρμόδια για την πολιτική ανταγωνισμού, δήλωσε: «Τα κράτη μέλη δεν μπορούν να παρέχουν φορολογικά πλεονεκτήματα σε επιλεγμένες επιχειρήσεις – κάτι τέτοιο είναι παράνομο βάσει των κανόνων της ΕΕ περί κρατικών ενισχύσεων. Από την έρευνα της Επιτροπής προέκυψε ότι η Ιρλανδία χορήγησε στην Apple παράνομα φορολογικά πλεονεκτήματα, τα οποία έδωσαν στην εταιρεία τη δυνατότητα να καταβάλλει επί σειρά ετών σημαντικά λιγότερους φόρους από ότι άλλες επιχειρήσεις. Πράγματι, η επιλεκτική αυτή μεταχείριση επέτρεψε στην Apple να καταβάλει εταιρικό φόρο με πραγματικό συντελεστή της τάξης του 1 τοις εκατό επί των κερδών που πραγματοποίησε στην Ευρώπη το 2003, ο οποίος μειώθηκε στο 0,005 τοις εκατό το 2014», όταν ο αμερικανικός κολοσσός κατέβαλε μόλις 50 ευρώ για κάθε εκατομμύριο ευρώ των κερδών του στην Ευρώπη. Στο μεταξύ, περίπου το 90% των κερδών της Apple στο εξωτερικό προέρχονται από τις θυγατρικές της στην Ιρλανδία, τις Apple Sales International και Apple Operations Europe που αναφέρθηκαν παραπάνω. Οι δύο θυγατρικές έχουν εκμεταλλευθεί τις διαφορές ανάμεσα στην αμερικανική και στην ευρωπαϊκή νομοθεσία και εμφανίζονται ως μη έχουσες φορολογική έδρα σε καμία χώρα.

Σε ότι αφορά τα κεφάλαια που διατηρεί η Apple στο εξωτερικό, ανέρχονται σε 187 δις. δολάρια και αντιπροσωπεύουν σημαντική μερίδα από τα 1,2 τρις. δολάρια που διατηρούν αμερικανικές πολυεθνικές στο εξωτερικό και αποφεύγουν να τα επαναπατρίσουν για να αποφύγουν την υψηλή φορολογία των ΗΠΑ. Αποτελούν, όμως, έτσι διακύβευμα για τις αμερικανικές αρχές που φοβούνται ότι τα κέρδη των αμερικανικών επιχειρήσεων παραμένουν στο εξωτερικό. Όπως επισημαίνουν οι Financial Times, τουλάχιστον θεωρητικά το δυσβάσταχτο πρόστιμο που πρέπει να καταβάλει η Apple αφαιρείται από τη δεξαμενή κεφαλαίων που θα μπορούσαν να φορολογηθούν στις ΗΠΑ. Η Κομισιόν τονίζει, άλλωστε, πως το ποσό που πρέπει να καταβληθεί στις ιρλανδικές αρχές θα μπορούσε να μειωθεί, αν η Apple καταβάλει περισσότερους φόρους σε άλλες χώρες. Έτσι, η ιρλανδική πρεσβεία στην Αθήνα, επισημαίνει την αντίφαση στην απόφαση της Κομισιόν που απαιτεί από την Ιρλανδία να εισπράξει τους φόρους, ενώ αναγνωρίζει ότι τα ποσά θα μπορούσαν να φορολογηθούν αλλού. Τονίζει, επίσης, πως η διαφορά ανάμεσα στις φορολογικές νομοθεσίες διαφόρων χωρών δεν αποτελεί ευθύνη μόνον της Ιρλανδίας.

Τόσο ο αμερικανικός κολοσσός όσο και η ίδια η Ιρλανδία έσπευσαν να δηλώσουν ότι θα εφεσιβάλουν κατά της απόφασης. Αφού χαρακτήρισε «άνευ προηγούμενου και με σοβαρότατες προεκτάσεις» την απόφαση, ο διευθύνων σύμβουλος της Apple, Τιμ Κουκ, κατηγόρησε την Κομισιόν ότι «στην πράξη προτείνει να αντικατασταθεί η φορολογική νομοθεσία της Ιρλανδίας με την άποψη της Κομισιόν για το πώς πρέπει να είναι αυτή η νομοθεσία». Παράλληλα ο υπ. Οικονομικών της Ιρλανδίας, Μάικλ Νούναν, υποστήριξε πως η Apple έχει πληρώσει όλους τους φόρους της αναλογούν και αρνήθηκε πως η χώρα του παραχώρησε «οποιοδήποτε ευνοϊκό καθεστώς» στον αμερικανικό κολοσσό.

Εικόνα 6.1 Οι πιο σκανδαλώδεις περιπτώσεις χαμηλής φορολόγησης στην Ε.Ε.



Πηγή : Ευρωπαϊκή Επιτροπή: Graphic News

## 6.4 Πως όμως η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έφτασε στο σημείο να επιβάλει τόσο μεγάλο πρόστιμο?

Από τον Ιούνιο του 2013, η Επιτροπή διερευνά τις πρακτικές φορολογικών αποφάσεων τύπου «tax ruling» που εφαρμόζουν τα κράτη μέλη. Τον Δεκέμβριο του 2014<sup>4</sup>, επέκτεινε

<sup>4</sup> Η Επιτροπή εξέτασε αν οι τρεις ρυθμίσεις για τις τιμές μεταβίβασης που επικυρώθηκαν στις ακόλουθες φορολογικές αποφάσεις περιλαμβάνουν κρατική ενίσχυση προς όφελος των δικαιούχων εταιρειών:

1) τις μεμονωμένες αποφάσεις που εξέδωσαν οι ιρλανδικές φορολογικές αρχές για τον υπολογισμό του φορολογητέου κέρδους που χορηγήθηκε στα ιρλανδικά υποκαταστήματα της Apple Sales International και της Apple Operations Europe ·

2) την ατομική απόφαση που εξέδωσαν οι ολλανδικές φορολογικές αρχές σχετικά με τον υπολογισμό της φορολογητέας βάσης στις Κάτω Χώρες για τις κατασκευαστικές δραστηριότητες της Starbucks Manufacturing EMEA BV ·

3) την ατομική απόφαση που εξέδωσαν οι λουξεμβουργιανές φορολογικές αρχές σχετικά με τον υπολογισμό της φορολογητέας βάσης στο Λουξεμβούργο για τις δραστηριότητες χρηματοδότησης της Fiat Finance and Trade.

Η Επιτροπή επανεξέτασε τους υπολογισμούς που χρησιμοποιήθηκαν για τον καθορισμό της φορολογητέας βάσης στις αποφάσεις αυτές και, με βάση μια προκαταρκτική ανάλυση, εκφράζει την ανησυχία ότι θα μπορούσε να υποτιμήσει το φορολογητέο κέρδος και να παράσχει έτσι πλεονέκτημα στις αντίστοιχες εταιρείες επιτρέποντάς τους να πληρώνουν λιγότερο φόρο. Η Επιτροπή σημειώνει ότι οι τρεις αποφάσεις

αυτή τη διερεύνηση σε όλα τα κράτη μέλη. Τον Οκτώβριο του 2015, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το Λουξεμβούργο και οι Κάτω Χώρες χορήγησαν επιλεκτικά φορολογικά πλεονεκτήματα στη Fiat και στη Starbucks, αντιστοίχως. Τον Ιανουάριο του 2016, η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι τα επιλεκτικά φορολογικά πλεονεκτήματα που χορήγησε το Βέλγιο σε τουλάχιστον 35 πολυεθνικές εταιρείες, κυρίως από την ΕΕ, στο πλαίσιο του φορολογικού καθεστώτος «πλεοναζόντων κερδών» ήταν παράνομα βάσει των κανόνων της ΕΕ περί κρατικών ενισχύσεων. Βρίσκονται επίσης σε εξέλιξη δύο διεξοδικές έρευνες της Επιτροπής, έναντι της Amazon και της McDonald's, καθώς η Επιτροπή ανησυχεί ότι φορολογικές αποφάσεις τύπου «tax ruling» ενδέχεται να θέσουν ζητήματα κρατικών ενισχύσεων στο Λουξεμβούργο.

Η Επιτροπή ακολουθεί μια στρατηγική ευρείας εμβέλειας προς την κατεύθυνση της δίκαιης φορολόγησης και της αύξησης της διαφάνειας, χάρη στην οποία διαπιστώσαμε πρόσφατα σημαντική πρόοδο. Μετά τις προτάσεις σχετικά με τη φορολογική διαφάνεια, του Μαρτίου 2015, τα κράτη μέλη κατέληξαν σε πολιτική συμφωνία ήδη τον Οκτώβριο του 2015 σχετικά με την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών για τις φορολογικές αποφάσεις τύπου «tax ruling». Η νομοθεσία αυτή θα οδηγήσει σε πολύ μεγαλύτερη διαφάνεια και θα αποτρέψει τη χρήση των φορολογικών αποφάσεων τύπου «tax ruling» ως μέσο φορολογικών καταχρήσεων. Τον Ιούνιο του 2015, παρουσιάστηκε το πρόγραμμα δράσης της Επιτροπής για μια δίκαιη και αποτελεσματική φορολόγηση: μια σειρά πρωτοβουλιών που έχουν ως στόχο να καταστήσουν το σύστημα φορολόγησης των εταιρειών στην ΕΕ πιο δίκαιο και πιο αποδοτικό. Μεταξύ των βασικών δράσεων περιλαμβάνεται ένα πλαίσιο για την εξασφάλιση αποτελεσματικής φορολόγησης εκεί όπου πραγματοποιούνται κέρδη και μια στρατηγική για την εκ νέου δρομολόγηση της κοινής ενοποιημένης φορολογικής βάσης για τις εταιρείες, για την οποία αναμένεται να υποβληθεί νέα πρόταση αργότερα εφέτος. Στις 27 Ιανουαρίου εφέτος, η Επιτροπή δρομολόγησε μια νέα δέσμη πρωτοβουλιών για την καταπολέμηση της εταιρικής φοροαποφυγής στο εσωτερικό της ΕΕ και σε ολόκληρο τον κόσμο. Ως άμεσο αποτέλεσμα αυτού, τα κράτη μέλη έχουν ήδη συμφωνήσει να αντιμετωπίσουν τα πλέον διαδεδομένα κενά των εθνικών νομοθεσιών τα οποία καθιστούν δυνατή τη φοροαποφυγή και να επεκτείνουν την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στην υποβολή εκθέσεων ανά χώρα για φορολογικής φύσεως χρηματοοικονομικές πληροφορίες των πολυεθνικών εταιρειών. Εξετάζεται επίσης πρόταση να δημοσιοποιούνται ορισμένες από τις πληροφορίες αυτές.

---

αφορούν μόνο τις ρυθμίσεις σχετικά με τη φορολογητέα βάση. Δεν σχετίζονται με τον ισχύοντα φορολογικό συντελεστή.

Ολόκληρο το έργο βασίζεται στην απλή αρχή ότι όλες οι εταιρείες, μικρές και μεγάλες, οφείλουν να καταβάλλουν φόρο εκεί όπου πραγματοποιούν τα κέρδη τους.

Η μη εμπιστευτική έκδοση των αποφάσεων θα δημοσιευτεί με τον αριθμό υπόθεσης SA.38373 στο Μητρώο Κρατικών Ενισχύσεων στον ιστότοπο της ΓΔ Ανταγωνισμού, μόλις διευθετηθούν τυχόν ζητήματα περί απορρήτου. Στο εβδομαδιαίο ηλεκτρονικό δελτίο για τις κρατικές ενισχύσεις «State Aid Weekly e-News» καταχωρίζονται οι νέες αποφάσεις περί κρατικών ενισχύσεων που δημοσιεύονται στο διαδίκτυο και στην Επίσημη Εφημερίδα της ΕΕ.

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι δύο φορολογικές αποφάσεις τύπου «tax ruling» που εξέδωσε η Ιρλανδία έναντι της Apple έχουν μειώσει ουσιαστικά και με τεχνητό τρόπο τον φόρο που κατέβαλε η Apple στην Ιρλανδία από το 1991. Στις εν λόγω αποφάσεις εγκρίθηκε μέθοδος καθορισμού των φορολογητέων κερδών για δύο ιρλανδικές ανώνυμες εταιρείες του ομίλου Apple (Apple Sales International και Apple Operations Europe), η οποία δεν ανταποκρινόταν στην οικονομική πραγματικότητα: σχεδόν το σύνολο των κερδών των δύο εταιρειών από πωλήσεις καταλογίστηκε εσωτερικά σε μία «έδρα». Από την αξιολόγηση της Επιτροπής προέκυψε ότι η εν λόγω «έδρα» υφίσταται μόνο στα χαρτιά και δεν μπορούσε να πραγματοποιήσει αυτά τα κέρδη. Τα κέρδη αυτά που έχουν καταλογιστεί στην «έδρα» δεν υπόκεινται σε φορολογία σε καμία χώρα βάσει ειδικών διατάξεων του ιρλανδικού φορολογικού δικαίου, οι οποίες δεν ισχύουν πλέον.

## **6.5 Αξιολόγηση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής**

Αυτές καθαυτές οι φορολογικές αποφάσεις τύπου «tax ruling» είναι καθόλα νόμιμες. Είναι επιστολές με τις οποίες οι φορολογικές αρχές παρέχουν σε μια εταιρεία διευκρινίσεις σχετικά με τον τρόπο υπολογισμού του εταιρικού της φόρου ή σχετικά με τη χρήση ειδικών φορολογικών διατάξεων.

Ο ρόλος της ΕΕ στον τομέα του ελέγχου των κρατικών ενισχύσεων είναι να εξασφαλίζει ότι τα κράτη μέλη δεν προσφέρουν σε επιλεγμένες εταιρείες ευνοϊκότερη φορολογική μεταχείριση από ότι σε άλλες, μέσω φορολογικών αποφάσεων τύπου «tax ruling» ή με άλλο τρόπο. Ειδικότερα, 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. Τούτο σημαίνει ότι ο καταλογισμός θα πρέπει να είναι σύμφωνος με ρυθμίσεις που πραγματοποιούνται υπό τους όρους που

ισχύουν στο εμπόριο μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων (η λεγόμενη «αρχή του πλήρους ανταγωνισμού»).

Ειδικότερα, η έρευνα της Επιτροπής για κρατική ενίσχυση αφορούσε δύο διαδοχικές φορολογικές αποφάσεις τύπου «tax ruling» που εξέδωσε η Ιρλανδία, οι οποίες ενέκριναν μέθοδο για τον εσωτερικό καταλογισμό των κερδών εντός των ιρλανδικών ανώνυμων εταιρειών Apple Sales International και Apple Operations Europe. Αξιολόγησε κατά πόσον η εγκριθείσα μέθοδος υπολογισμού των φορολογητέων κερδών κάθε εταιρείας στην Ιρλανδία παρείχε στην Apple αδικαιολόγητο πλεονέκτημα, το οποίο είναι παράνομο βάσει των κανόνων της ΕΕ περί κρατικών ενισχύσεων.

Η έρευνα της Επιτροπής κατέδειξε ότι οι φορολογικές αποφάσεις τύπου «tax ruling» που εξέδωσε η Ιρλανδία ενέκριναν έναν τεχνητό εσωτερικό καταλογισμό των κερδών εντός της Apple Sales International και της Apple Operations Europe, ο οποίος δεν δικαιολογείται για κανένα πραγματικό ή οικονομικό λόγο. Ως αποτέλεσμα των φορολογικών αποφάσεων τύπου «tax ruling», το μεγαλύτερο μέρος των κερδών από τις πωλήσεις της Apple Sales International καταλογίστηκε στην «έδρα», μολονότι η «έδρα» αυτή δεν διαθέτει λειτουργική ικανότητα για τον χειρισμό και τη διαχείριση επιχειρηματικών δραστηριοτήτων διανομής, ή οποιωνδήποτε άλλων ουσιαστικών επιχειρηματικών δραστηριοτήτων εν προκειμένω. Μόνον το ιρλανδικό υποκατάστημα της Apple Sales International είχε την ικανότητα να παράγει έσοδα από εμπορικές δραστηριότητες, ήτοι από τη διανομή προϊόντων της Apple. Ως εκ τούτου, τα κέρδη από τις πωλήσεις της Apple Sales International θα έπρεπε να είχαν καταχωριστεί στο ιρλανδικό υποκατάστημα και να φορολογούνται εκεί.

Η «έδρα» δεν διαθέτει ούτε προσωπικό ούτε δικές της εγκαταστάσεις. Οι μόνες δραστηριότητες που μπορούν να συσχετισθούν με την «έδρα» είναι περιορισμένες αποφάσεις που λήφθηκαν από τους διευθυντές της (πολλοί από τους οποίους εργάζονταν ταυτοχρόνως με πλήρη απασχόληση ως στελέχη της Apple Inc.) σχετικά με τη διανομή μερισμάτων, διοικητικές ρυθμίσεις και τη διαχείριση των ταμειακών διαθεσίμων. Οι δραστηριότητες αυτές είχαν αποδώσει κέρδη από τόκους τα οποία, με βάση την αξιολόγηση της Επιτροπής, είναι τα μόνα που μπορούν να αποδοθούν στην «έδρα».

Η απόφαση αυτή δεν θέτει σε αμφισβήτηση το γενικό φορολογικό σύστημα της Ιρλανδίας ή τον εταιρικό φορολογικό συντελεστή της.

Εξάλλου, αυτή καθαυτή η φορολογική δομή της Apple στην Ευρώπη, καθώς και το ερώτημα του κατά πόσον θα μπορούσαν να έχουν καταχωριστεί κέρδη στις χώρες όπου είχαν όντως πραγματοποιηθεί οι πωλήσεις, δεν είναι θέματα που καλύπτονται από τους κανόνες της ΕΕ περί κρατικών ενισχύσεων. Εάν καταχωρίστηκαν κέρδη σε άλλες χώρες, αυτό θα μπορούσε, ωστόσο, να επηρεάσει το ποσό προς ανάκτηση από την Ιρλανδία.

Οι κανόνες της ΕΕ περί κρατικών ενισχύσεων απαιτούν κατ' αρχήν την ανάκτηση των ασύμβατων κρατικών ενισχύσεων προκειμένου να αρθεί η στρέβλωση του ανταγωνισμού που προκάλεσαν οι ενισχύσεις. Οι κανόνες της ΕΕ περί κρατικών ενισχύσεων δεν προβλέπουν πρόστιμα και η ανάκτηση δεν έχει τον χαρακτήρα επιβολής ποινής στην εν λόγω εταιρεία. Απλώς αποκαθιστά την ίση μεταχείριση με τις άλλες εταιρείες.

Η Επιτροπή εξέθεσε στην απόφασή της τη μεθοδολογία για τον υπολογισμό της αξίας του αθέμιτου ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος του οποίου απόλαυε η Apple. Ειδικότερα, η Ιρλανδία πρέπει να καταλογίσει σε κάθε υποκατάστημα όλα τα κέρδη από τις πωλήσεις που προηγουμένως είχαν καταλογισθεί εμμέσως στην «έδρα» της Apple Sales International και της Apple Operations Europe, αντιστοίχως, και να εφαρμόσει τον κανονικό εταιρικό φόρο στην Ιρλανδία επ' αυτών των εκ νέου καταλογισθέντων κερδών. Η απόφαση δεν ζητεί τον επανακαταλογισμό τυχόν εισοδήματος από τόκους των δύο εταιρειών το οποίο μπορεί να συσχετισθεί με τις δραστηριότητες της «έδρας» τους.

Η Επιτροπή μπορεί μόνο να διατάξει την ανάκτηση παράνομων κρατικών ενισχύσεων για τη δεκαετή περίοδο που προηγείται του πρώτου αιτήματος παροχής πληροφοριών στη συγκεκριμένη υπόθεση, το οποίο υποβλήθηκε το 2013. Επομένως, η Ιρλανδία πρέπει να ανακτήσει από την Apple τους μη καταβληθέντες φόρους για την περίοδο από το 2003 και μετά, ποσό που ανέρχεται σε 13 δισ. EUR, συν τόκους. Περίπου 50 εκατ. EUR σε μη καταβληθέντες φόρους αφορούν τον αδικαιολόγητο καταλογισμό των κερδών στην «έδρα» της Apple Operations Europe. Το υπόλοιπο ποσό προκύπτει από τον αδικαιολόγητο καταλογισμό των κερδών στην «έδρα» της Apple Sales International. Η περίοδος ανάκτησης λήγει το 2014, δεδομένου ότι η Apple άλλαξε τη δομή της στην Ιρλανδία από το 2015, οπότε η φορολογική απόφαση του 2007 δεν ισχύει πλέον.

Το ποσό των μη καταβληθέντων φόρων που πρέπει να ανακτηθεί από τις ιρλανδικές αρχές ενδέχεται να μειωθεί εάν άλλες χώρες απαιτούσαν από την Apple να καταβάλει περισσότερους φόρους επί των κερδών που καταχωρίστηκαν από την Apple Sales International και την Apple Operations Europe την περίοδο αυτή. Αυτό θα μπορούσε να συμβεί, εάν θεωρήσουν ότι, με βάση τις πληροφορίες που αποκάλυψε η έρευνα της



Επιτροπής, οι εμπορικοί κίνδυνοι, οι πωλήσεις και άλλες δραστηριότητες της Apple θα έπρεπε να είχαν καταχωριστεί εντός της δικαιοδοσίας τους. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι τα φορολογητέα κέρδη της Apple Sales International στην Ιρλανδία θα μειώνονταν εάν τα κέρδη καταχωρίζονταν και φορολογούνταν και σε άλλες χώρες αντί να καταχωριστούν στην Ιρλανδία.

Το ποσό των μη καταβληθέντων φόρων που πρέπει να ανακτήσουν οι ιρλανδικές αρχές μπορεί επίσης να μειωθεί εάν οι αρχές των ΗΠΑ απαιτήσουν από την Apple να καταβάλει μεγαλύτερα χρηματικά ποσά στην αμερικανική μητρική εταιρεία για την περίοδο αυτή για τη χρηματοδότηση των προσπαθειών έρευνας και ανάπτυξης. Οι προσπάθειες αυτές πραγματοποιούνται από την Apple στις ΗΠΑ εξ ονόματος της Apple Sales International και της Apple Operations Europe και οι δύο εταιρείες πραγματοποιούν ήδη ετήσιες πληρωμές για αυτές.

Τέλος, όλες οι αποφάσεις της Επιτροπής υπόκεινται σε έλεγχο από τα δικαστήρια της ΕΕ. Εάν ένα κράτος μέλος αποφασίσει να ασκήσει προσφυγή κατά απόφασης της Επιτροπής, πρέπει παρόλα αυτά να ανακτήσει τις παράνομες κρατικές ενισχύσεις, αλλά θα μπορούσε, για παράδειγμα, να τοποθετήσει το ανακτηθέν ποσό σε δεσμευμένο λογαριασμό μέχρι την ολοκλήρωση των δικαστικών διαδικασιών της ΕΕ.

## ΠΡΟΟΠΤΙΚΕΣ

Η Ελλάδα, όπως και οι υπόλοιπες χώρες καλούνται με τη σειρά τους έκαστος να ανταπαντήσουν και να προσαρμοστούν σε αυτές τις νέες προκλήσεις για εκσυγχρονισμό του φορολογικού τους συστήματος. Ο εκσυγχρονισμός αυτός του φορολογικού συστήματος, θα δώσει την ευκαιρία στις ίδιες τις επιχειρήσεις να δημιουργήσουν μια ουσιώδη, σταθερή και αποτελεσματική σχέση εμπιστοσύνης μεταξύ αυτών και του κράτους που ανήκουν.

Ο ευρωπαίος πολίτης έχει προηγουμένως καταφέρει να κατανοήσει τη σχέση παροχής δημοσίου αγαθού και απόδοσης φόρων, καθώς γνωρίζει εκ των προτέρων την ανταποδοτικότητα της παραπάνω αμφίδρομης σχέσης. Γεγονός, το οποίο δε συμβαίνει και με τον Έλληνα πολίτη. Απόρροια της έλλειψης της παραπάνω συμπεριφοράς από τους Έλληνες πολίτες και επιχειρηματίες είναι η φοροαποφυγή, δημιουργώντας έτσι με αυτόν τον τρόπο ένα φαύλο κύκλο διαδικασιών.

Είναι πρωταρχικής σημασίας, λοιπόν, η υιοθέτηση και θεσμοθέτηση ενός αποτελεσματικού φορολογικού ελέγχου και συστήματος που θα καταφέρει να διασφαλίσει την απόλυτη τήρηση των φορολογικών νόμων από τον κάθε πολίτη ξεχωριστά.

Οι όποιες αδυναμίες και ελλείψεις του συστήματος απαιτείται να στελεχωθούν από τις αρμόδιες υπηρεσίες και να θωρακιστεί το εκάστοτε φορολογικό σύστημα από τα κατάλληλα εφόδια για αποτελεσματικότερο φορολογικό σχεδιασμό.

Η συνεχής, επίσης, τροποποίηση της φορονομοθεσίας οδηγεί στις παραπάνω ελλείψεις που αναφέρθηκαν καθώς κάθε φορά ισχύει και κάτι διαφορετικό.

Μέσω της βιβλιογραφικής ανασκόπησης παρουσιάστηκε η εικόνα ενός υψηλού επιπέδου φορολογικού συστήματος που χαρακτηρίζεται από συνάμα υψηλό επίπεδο εκπαίδευσης ελεγκτικού προσωπικού. Με τον τρόπο αυτό, οι ελεγκτές παράγουν αξιόπιστο και ταυτόχρονα αποδοτικό έργο καθώς λόγω της γνωστικής βάσης που κατέχουν, ελαχιστοποιούν την όποια πτυχή υπάρχει μεταξύ φορολογούμενου και φορολογηθείσας αρχής.

Η ποιότητα αυτή του επιπέδου του φορολογικού συστήματος, η οποία είναι αποτέλεσμα της εκπαίδευσης μπορεί να δοθεί μέσω της σχολικής κοινότητας επίσης. Το σχολικό περιβάλλον μπορεί να είναι αυτό που θα θέσει ορθές βάσεις για την ενεργή συμμετοχή του πολίτη στη βελτίωση του φορολογικού πλαισίου. Αυτό μπορεί να είναι αποτέλεσμα της

καλλιέργειας της φορολογικής συνείδησης και υπευθυνότητας που μπορεί να δείξει ο πολίτης απέναντι στο κράτος του.

Κάποιοι από αυτούς, αργότερα μπορούν εφόσον επιλέξουν να ασχοληθούν και ως ελεγκτές αυτού του φορολογικού κανονισμού, με τη βοήθεια ηλεκτρονικών εργαλείων μπορούν να οδηγηθούν στην εξειδίκευση του κλάδου καθώς μπορούν μέσω αυτών να αντλήσουν σημαντικές πληροφορίες για κάθε είδους διεργασία που γίνεται.

Τέλος, το ίδιο το κράτος και η πολιτεία μπορούν μέσω ευρωπαϊκών προγραμμάτων όπως το ELENXIS, να εφαρμόσουν ελεγκτικές διαδικασίες. Μάλιστα, το ELENXIS αποτελεί δράση του Υπουργείου Οικονομικών της χώρας μας αν και δεν έχει χρησιμοποιηθεί επιθυμητά και αποτελεσματικά. Μέσω αυτού του προγράμματος δύναται να εκσυγχρονιστούν οι παρόντες φορολογικοί έλεγχοι και να δημιουργηθεί ένα αξιόπιστο φορολογικό προφίλ των επιχειρήσεων σχετικά με τα οικονομικά τους δεδομένα.

Τα φαινόμενα, λοιπόν, φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής συνεχίζουν να αποτελούν διαχρονικά κοινωνικά προβλήματα, τα οποία χρήζουν άμεσης λύσης και αντιμετώπισης. Απαιτούνται διερεύνηση των τάσεων παρούσας διοίκησης από τα κράτη, διενέργεια συχνών φορολογικών ελέγχων καθώς και φορολογική συνείδηση των ίδιων των επιχειρήσεων. Η καλλιέργεια, άλλωστε, φορολογικής συνείδησης μέσω της ένταξης σύγχρονων δράσεων, ειδικά στον τομέα των επιχειρήσεων, αποτελεί το μέσο για εφαρμογή σύγχρονων δράσεων στον επιχειρησιακό σχεδιασμό φορολογικής συνείδησης.

Ο συνδυασμός όλων των παραπάνω, θα οδηγήσει στην επίτευξη των δημοσιονομικών στόχων καθώς και στην ενδεχόμενη καλλιέργεια κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής διοίκησης και πολιτών. Η δημιουργία μιας ομάδας ή ενός ειδικού τμήματος σε κάθε επιχείρηση μπορεί να αποτελέσει αρωγό διερεύνησης και ορθής διαχείρισης αυτής για την αποτελεσματικότερη λειτουργία και βιωσιμότητά της.

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Μέσα από την καταγραφή των αποτελεσμάτων της παρούσας μελέτης, τεκμηριώθηκε ο βαθμός σημαντικότητας παροχής φορολογικού σχεδιασμού σε μια επιχείρηση.

Το νέο διεθνοποιημένο περιβάλλον στο οποίο ζούμε και αναπτυσσόμαστε καθημερινά, επιδρά στο σύνολο με συνεχείς μεταβολές, οι οποίες με τη σειρά τους επιφέρουν σημαντικές αλλαγές στο φορολογικό σχεδιασμό των επιχειρήσεων.

Από τη διερεύνηση του ζητήματος αυτού, καταγράφηκε σύνολο παραγόντων που έχουν οδηγήσει και ενισχύσει την τάση των επιχειρηματιών να φοροδιαφεύγουν.

Στους κυρίαρχους φοροδιαφευκτικούς παράγοντες συνεπάγεται η άδικη φορολογική κλίμακα που έχει εφαρμοσθεί και δημιουργήσει υπερβολική επιβάρυνση φορολόγησης στους επιχειρηματίες ενώ την ίδια στιγμή τα επιχειρηματικά τους έσοδα έχουν μειωθεί υπερβολικά.

Το μορφωτικό επίπεδο, επίσης, αποδείχθηκε στην ενότητα των προοπτικών που προηγήθηκε, ότι αποτελεί σημαντικό στοιχείο καθώς το χαμηλό μορφωτικό επίπεδο συνεπάγεται έλλειψη κατανόησης και συνειδητοποίησης της αναγκαιότητας συνεισφοράς του πολίτη στην γενικότερή ευημερία του κοινωνικού συνόλου που ανήκει.

Αποδείχθηκε, εν τέλει ότι η κατάσταση αυτή επήλθε λόγω κακής διαχείρισης εκ μέρους της διακυβέρνησης της αντίστοιχης χώρας που βρίσκεται σε αυτήν την κατάσταση. Η χώρα μας, δυστυχώς αποτελεί μια από αυτές τις χώρες που δεν μπορούν να αξιοποιήσουν και να δημιουργήσουν κίνητρα προς αποφυγή της φοροδιαφυγής. Στην ίδια δε λογική, εντάσσονται και οι ελαφριές ποινές που έχουν θεσπίσει για οποιαδήποτε πράξη φοροδιαφυγής.

Τέλος, στον ίδιο βαθμό σημαντικότητας συνεπάγεται και η άγνοια των πολιτών και των επιχειρήσεων ως προς τις ισχύοντες φορολογικές εγκυκλίους. Δυστυχώς, η ελλιπής ενημέρωση αποτελεί έναν από τους σοβαρότερους λόγους φοροδιαφυγής, με την περίπτωση των επιχειρηματιών να μην πληροφορούνται στο σύνολό τους για τις σημαντικές παραμέτρους που αφορούν την δουλειά τους.

Όλοι οι παραπάνω παράγοντες είναι εξίσου σημαντικοί ο καθένας μεμονωμένα και όλοι μαζί συνθέτουν το σύνολο αυτής της φορολογικής ασυδοσίας που τείνει να παρατηρείται, παρόλο που υπάρχουν και κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης που αποτελούν πρότυπα φορολογικού σχεδιασμού.

Χώρες όπως η Σουηδία, η Νορβηγία και η Δανία δίνεται να έχουν συνολικά υψηλούς φορολογικούς συντελεστές με άμεση τη σχέση μεταξύ φορολογίας και ανταποδοτικότητας του κράτους. Μια σχέση που αποτελεί κίνητρο και τρόπο προσέλκυσης επενδυτικών κεφαλαίων.

Για να μπορέσει λοιπόν, ο φορολογικός σχεδιασμός μιας επιχείρησης να είναι αποτελεσματικός, θα πρέπει να στηριχθεί σε μηχανισμούς που δε θα επιβαρύνουν την ίδια την επιχείρηση και θα έχουν χαμηλό κόστος διαχείρισης.

Εφόσον, οι επιχειρήσεις κατάφεραν να ενταχθούν σε ένα ενιαίο φορολογικό σύστημα κοινής βάσης, θα ενοποιηθούν τα κέρδη και θα ωφεληθούν οι επιχειρήσεις λόγω της αυξημένης σαφήνειας που θα υπάρχει ως προς την έννοια της έκπτωσης δαπανών και της απεριόριστης χρονικής δυνατότητας μεταφοράς ζημιών στο αώτερο μέλλον.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση είναι ικανή να έχει την πρωτοβουλία ορισμού κοινών κανόνων που θα προσδιορίσουν στο μέγιστο τα κέρδη των επιχειρήσεων σε όλα τα κράτη - μέλη της.

Βέβαια, το 2016, η Ευρωπαϊκή Ένωση ανακοίνωσε μια νέα πρωτοβουλία για τις νέες και αναπτυσσόμενες επιχειρήσεις, στοχεύοντας στην δημιουργία νέων και καινοτόμων επιχειρηματιών στην Ευρώπη. Οι νέοι επιχειρηματίες, μέσω της πρωτοβουλίας αυτής δύναται να καταστούν παγκοσμίως πρωτοπόροι, εστιάζοντας στις επενδύσεις επιχειρηματικών κεφαλαίων και στη νομοθεσία περί αφερεγγυότητας (European Commission, 2016). Η πρωτοβουλία αυτή συγκεντρώνει ένα ευρύ φάσμα υφιστάμενων και νέων δράσεων για τη δημιουργία ενός ορθού και αποτελεσματικού φορολογικού σχεδιασμού για τις νεοφυείς επιχειρήσεις της Ευρώπης.

Σαφώς, με τη δημιουργία της Οικονομικής και Νομισματικής Ένωσης και την υιοθέτηση του κοινού νομίσματος πραγματοποιήθηκε ένα άλμα - βήμα υπό το πρίσμα της εγκαθίδρυσης ενιαίας εσωτερικής αγοράς και οριστικής κατάργησης φορολογικών συνόρων.

Η συνεχιζόμενη οικονομική κρίση που πλήττει ολόκληρη την υφήλιο δυναμιτίζει την οποιαδήποτε προσπάθεια και μέλλον, οραματίζεται η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Ας τεθεί, λοιπόν, η δυσχερής αυτή οικονομική κατάσταση ως καταλύτης για να ωθήσει όχι μόνο τις εξελίξεις αλλά την επιτακτική ανάγκη για αντιμετώπιση των ολοένα και αυξανόμενων φορολογικών προβλημάτων.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΕΣ ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

### ΔΙΕΘΝΗΣ

- Altshuler, Rosanne & Harry Grubert (2003), Taxes, repatriation strategies and multinational financial policy, *Journal of Public Economics*, ( 87), 73-107
- Bartelsman, Eric J. & Roel M.W.J. Beetsma (2003), Why pay more? Corporate tax avoidance through transfer pricing in OECD countries, *Journal of Public Economics*, 2225-2252
- Buettner, Thiess, Michael Overesch, Ulrich Schreiber & Georg Wamser (2012), The Impact of Thin-Capitalization Rules on the Capital Structure of Multinational Firms, *Journal of Public Economics*, (96). 930-938.
- Buettner, Thiess & Georg Wamser (2013), Internal Debt and Multinationals Profit Shifting Empirical Evidence from Firm-Level Panel Data, *National Tax Journal*, (66), 63-95.
- Clausing & Kimberley A. (2003), Tax-motivated transfer pricing and US intrafirm trade prices, *Journal of Public Economics*, (87), 2207-2223
- Dischinger, Matthias & Nadine Riedel (2011), Corporate taxes and the location of intangible assets within multinational firms, *Journal of Public Economics*, (95), 691-707.
- Grubert, H. (1998), Taxes and the division of foreign operating income among royalties, interest, dividends and retained earnings, *Journal of Public Economics*, (68), 269-290.
- Grubert, H. (2003), Intangible income, intercompany transactions, income shifting, and the choice of location, *National Tax Journal*, (56), 221-242 .
- Grubert, H. & John, M. (1991), Taxes, Tariffs and Transfer Pricing in Multi- national Corporate Decision Making, *The Review of Economics and Statistics*, (17), 285-293.
- Haufler, Andreas & Guttorm Schjelderup (2000), Corporate tax systems and cross country profit shifting, *Oxford Economic Papers*, (52), 306-325.
- Heinemann, F. und E. Janeba (2011), Viewing Tax Policy Through Party-Colored Glasses: What German Politicians Believe, *German Economic Review*, (12), 286-311.
- Hines, James R. (1999), Lessons from Behavioral Responses to International Taxation, *National Tax Journal*, (52), 305-322.
- Hines, James R. and Eric M. Rice (1994), Fiscal paradise: foreign tax havens and American business, *Quarterly Journal of Economics*, (109), 149-182

- Hong, Q. & Smart M., (2010). In praise of tax havens: International tax planning and foreign direct investment, *European Economic Review*, (54), 8295.
- Huizinga, Harry & Luc Laeven (2008). International profit shifting within multinationals: A multi-country perspective, *Journal of Public Economics*, (92), 1164-1182.
- Huizinga, Harry, Luc Laeven, & Gaetan Nicodeme (2008). Capital structure and international debt shifting, *Journal of Financial Economics* (88), 80-118.
- Karkinsky, T. & N. Riedel (2012). Corporate Taxation and the Location of Patents within Multinational Firms, *Journal of International Economics*, (88), 176-185.
- Swenson, (2001). Tax Reforms and Evidence of Transfer Pricing, *National Tax Journal* (54), 7-25.
- Weichenrieder, (2009). Profit shifting in the EU: evidence from Germany, *International Tax and Public Finance*, (16), 281-297.

## ΕΛΛΗΝΙΚΗ

- Γλεζάκος, Δ. Θ. (2006). *ΦΠΑ, Ανάλυση, ερμηνεία και πρακτική εφαρμογή*. Αθήνα: Δημητρίου Γκλεζάκου.
- Γλεζάκος, Δ.Θ. (2006). *Ενδοκοινοτικές συναλλαγές και ΦΠΑ*. Αθήνα: Ipirotiki Software & Publications s.a.
- Γλεζάκος, Δ.Θ. (2007). *Φ.Π.Α. - Τα δύσκολα στην πράξη*. Αθήνα: Δημητρίου Γκλεζάκου
- Γκίνογλου, Δ. (2004). *Φορολογική Λογιστική*. Θεσσαλονίκη: Ανικούλα.
- Δεσπότης, Γ. (2006). *Σύγχρονη κωδικοποίηση Φ.Π.Α. - νομοθεσία, έντυπες και ηλεκτρονικές εκδόσεις*. Αθήνα: ΠΙΜ Πρόγραμμα διεθνών.
- Δημήτρης Ι. Καραγιάννης, 2001: *Φ.Π.Α. δηλώσεις στην πράξη*. (8<sup>η</sup> εκδ.). Θεσσαλονίκη: Ιδιωτική
- Καραγιώργος. Θ. (2014), *Λογιστική Εταιρειών και Φορολογία Εισοδήματος*. Θεσσαλονίκη: Θ. Καραγιώργου Ο.Ε.
- ΚΕ.Μ.Ε.-Ε.Β.Ε.Α. (2011). *Η φορολόγηση των επιχειρήσεων εν μέσω κρίσης*. Πανεπιστήμιο Αθηνών
- Μάλλιου Αν. Κ. & Σαββαΐδου Κατ. Κ. (2007). «*Η πρακτική του καθορισμού της τιμής των συναλλαγών (transfer pricing), ως μέθοδος περιορισμού της φοροδιαφυγής ή και της φοροαποφυγής, αναφορικά με τα άυλα αγαθά και δικαιώματα στο ελληνικό φορολογικό δίκαιο*», Δ.Φ.Ν. (1222), 1221-1243.

- Σελλάς, Σ. (1989). *Το ελληνικό φορολογικό σύστημα*. Αθήνα: Παπαζήση.
- Τζούμας, Ν. (2009), *Πολυπλοκότητα ελληνικού φορολογικού συστήματος. Φοροδιαφυγή, παραοικονομία και φορολογική συνείδηση*. (Διπλωματική εργασία). Θεσσαλονίκη: Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Τμήμα Διοίκησης Επιχειρήσεων.
- Φλώρος, Α. (2010). *Φορολογική Λογιστική*, Αθήνα: Σύγχρονη Εκδοτική Ε.Π.Ε.
- Φλώρος, Α. (2005). *Λογιστική και πρακτική αντιμετώπιση του Φ.Π.Α*. Αθήνα: Σύγχρονη εκδοτική Ε.Π.Ε.
- Ευρωπαϊκή Επιτροπή (2015). Ανακοίνωση της προς το ευρωπαϊκό κοινοβούλιο και το συμβούλιο, σχετικά με τη φορολογική διαφάνεια για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής. COM(2015) 136

## ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

- Καλαντώνης, Θ. (2015, Αύγουστος 9). Οι έλεγχοι κεφαλαίων ευνόησαν το πλαστικό χρήμα, *Το Βήμα*. Ανακτήθηκε από <http://www.tovima.gr/opinions/article/?aid=728369>

- Ποιητής Χ. (2016). *Πως η φορολογία σαμποτάρει την ανταγωνιστικότητα των Ελληνικών προϊόντων*

Ανακτήθηκε από:

<http://www.liberal.gr/arthro/89725/apopsi/arthra/pos-i-forologia-sampotarei-tin-antagonistikotita-ton-ellinikon-proionton.html>

- Σγουρινάκης, Ν. (2012). *Οι βασικές αρχές της φορολογίας*. Ανακτήθηκε από:

<http://epixeirisi.gr/%CE%A3%CE%97%CE%9C%CE%95%CE%99%CE%A9%CE%9C%CE%91-%CE%A4%CE%97%CE%A3-%CE%A3%CE%A5%CE%9D%CE%A4%CE%91%CE%9E%CE%97%CE%A3/17130/%CE%9F%CE%B9-%CE%B2%CE%B1%CF%83%CE%B9%CE%BA%CE%AD%CF%82-%CE%B1%CF%81%CF%87%CE%AD%CF%82-%CF%84%CE%B7%CF%82-%CE%A6>

- ΣΕΒ (2017). *Η Ευρώπη έτοιμη για τα επόμενα βήματα στη φορολογία των επιχειρήσεων- Τι εξετάζει;* Ανακτήθηκε από:

<http://www.enikonomia.gr/businesses/141395,sev-i-evropi-etoimi-gia-ta-epomena-vimata-sti-forologia-ton-epich.html>

- EFM (2016). *Φορολογικές Υπηρεσίες*. Ανακτήθηκε από:

[http://efm.gr/wp-content/uploads/2016/12/EFM\\_Brochure\\_TaxServicesGRE.pdf](http://efm.gr/wp-content/uploads/2016/12/EFM_Brochure_TaxServicesGRE.pdf)



- Lohse T. & Riedel N. (2013). *Do Transfer Pricing Laws Limit International Income Shifting? Evidence from European Multinationals*. Ανακτήθηκε από:  
[https://www.cesifo-group.de/ifoHome/publications/docbase/DocBase\\_Content/WP/WP-CESifo\\_Working\\_Papers/wp-cesifo-2013/wp-cesifo-2013-09/12012013004404.html](https://www.cesifo-group.de/ifoHome/publications/docbase/DocBase_Content/WP/WP-CESifo_Working_Papers/wp-cesifo-2013/wp-cesifo-2013-09/12012013004404.html)
  
  - PwC (2016). *Η φορολογία στην Ελλάδα: Η έρευνα της PwC σε διαγράμματα και η σύγκριση με άλλες χώρες*. Ανακτήθηκε από:  
[http://www.huffingtonpost.gr/2016/05/26/oikonomia-forologia-ellada\\_n\\_10148818.html](http://www.huffingtonpost.gr/2016/05/26/oikonomia-forologia-ellada_n_10148818.html)
  
  - Οδηγία 2014/107/EE
- Ανακοινώσεις:
- COM 2001 / 260
  - COM 2010 / 0769
  - COM 2006 / 728
  - COM 2003 / 548
  - COM 2009 / 201