



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ
ΓΕΝΙΚΟ ΤΜΗΜΑ, ΛΑΡΙΣΑ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
«ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ –ΜΒΑ»

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ:

**«Η ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΗ ΚΑΙ ΤΑ ΜΕΤΡΑ
ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗΣ»**

Φοιτήτρια : ΠΑΠΑΝΙΚΟΛΑΟΥ Α. ΕΙΡΗΝΗ

Επιβλέπων Καθηγητής: Κ. ΛΥΡΟΥΔΗ ΔΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

ΛΑΡΙΣΑ
ΑΚΑΔΗΜΑΙΚΟ ΕΤΟΣ : 2019-2020

Περίληψη

Η παρούσα εργασία ασχολείται με την μελέτη της φοροδιαφυγής στην Ευρώπη και τα μέτρα αντιμετώπισής της. Ο σκοπός της εργασίας έγκειται στην ανάλυση της έννοιας και του επιπέδου της φοροδιαφυγής τόσο στον ευρωπαϊκό χώρο όσο και στον ελλαδικό. Η μεθοδολογική ανάλυση που χρησιμοποιείται είναι η βιβλιογραφική ανασκόπηση και συλλογή δευτερογενών δεδομένων και αποτελεσμάτων διεθνών ερευνών από τη σύγχρονη αρθρογραφία και βιβλιογραφία. Αρχικά στο πρώτο κεφάλαιο γίνεται η εισαγωγή στο θέμα και το αντικείμενο της μελέτης. Στο δεύτερο κεφάλαιο προσδιορίζονται βασικές οικονομικές έννοιες, όπως είναι ο φόρος που αποτελεί τη βάση της φορολογικής πολιτικής. Στο επόμενο κεφάλαιο ο αναγνώστης εισάγεται στο βασικό αντικείμενο μελέτης, τη φοροδιαφυγή, με τον αρχικό εννοιολογικό προσδιορισμό του όρου. Βασικό κομμάτι της ανάλυσης του κεφαλαίου αποτελούν οι αιτίες που προκαλούν και εντείνουν το πρόβλημα της φοροδιαφυγής με μια σύντομη αναφορά στις συνέπειες που έχει σε οικονομικό αλλά και κοινωνικό επίπεδο. Το τέταρτο κεφάλαιο πραγματεύεται κυρίως το επίπεδο φοροδιαφυγής στην Ευρώπη. Αναλύονται αποτελέσματα ερευνών και παρουσιάζονται πρόσφατα στοιχεία για τη φοροδιαφυγή σε ευρωπαϊκό επίπεδο ενώ αναφέρεται και το φορολογικό χάσμα στα κράτη. Το φορολογικό χάσμα προσδιορίζει την αποτελεσματικότητα των μέτρων συμμόρφωσης και επιβολής της φορολογίας σε κάθε κράτος μέλος και εκτιμά τις απώλειες εσόδων από τη φοροδιαφυγή, συνεπώς αποτελεί βασικό εργαλείο ανάλυσης που δίνει μια καλή εικόνα του φαινομένου. Επιπροσθέτως, στο κεφάλαιο αναλύονται οι φορολογικές πολιτικές στην ΕΕ, η διάρθρωση εσόδων και η κατανομή της φορολογικής επιβάρυνσης ανά τύπο φορολογικής βάσης. Στο πέμπτο κεφάλαιο παρουσιάζονται οι προτάσεις αντιμετώπισης φοροδιαφυγής στην Ευρώπη και οι φορολογικές πολιτικές της ΕΕ για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής με βάση την άμεση και έμμεση φορολόγηση. Τέλος, τα συμπεράσματα ολοκληρώνουν την παρούσα μελέτη. Η εργασία ολοκληρώνεται με την παράθεση των κυριότερων συμπερασμάτων σε συνδυασμό με την προσωπική γνώμη της ερευνήτριας.

Abstract

This present study deals with the tax evasion in Europe and its countermeasures. The purpose of this work is to analyze the concept and level of tax evasion in both European and Greece. The methodological analysis which is used begins with the bibliographic review and collection of secondary data and results of international research and literature. The first chapter introduces the topic and subject of the study. The second chapter defines basic economic concepts, such as tax, which forms the basis of tax policy. In the next chapter the reader is introduced to the main subject of study, tax evasion, with the original conceptual definition of the term. A key part of the analysis of capital is the causes that exacerbate and exacerbate the problem of tax evasion with a brief reference to its economic and social consequences. The fourth chapter deals mainly with the level of tax evasion in Europe. Survey results are analyzed and recent data on tax evasion at European level are presented and the tax gap across states is also mentioned. The tax gap determines the effectiveness of tax compliance and enforcement measures in each Member State and assesses the loss of tax evasion, so it is a key analysis tool that gives a good picture of the phenomenon. In addition, the chapter analyzes EU tax policies, revenue structure and tax burden breakdown by type of tax base. Chapter five presents tax evasion proposals in Europe and EU tax evasion policies based on direct and indirect taxation. Finally, the study concludes with the main findings, together with the personal opinion of the researcher.

Περιεχόμενα

Περίληψη.....	1
Abstract	2
Περιεχόμενα.....	3
Πίνακας Εικόνων	5
Κατάλογος Πινάκων	5
Κεφάλαιο 1. Εισαγωγή	6
1.1 Γενικά η φοροδιαφυγή στην Ευρώπη	6
1.2 Αντικείμενο της εργασίας	6
1.3 Δομή της μελέτης	7
1.4 Σημαντικότητα της μελέτης.....	8
Κεφάλαιο 2. Φορολογική Πολιτική.....	9
2.1 Τι είναι φορολογητέο (taxable).....	9
2.2 Τι είναι ο ΦΠΑ;	10
2.3 Σκοπός της φορολογίας.....	10
2.4 Βασικές αρχές της φορολογικής πολιτικής.....	11
2.5 Επιλογή της κατάλληλης μεθόδου φορολόγησης	14
2.6 Είδη των φόρων	16
Κεφάλαιο 3. Εννοιολογική προσέγγιση της Φοροδιαφυγής	18
3.1 Έννοια φοροδιαφυγής.....	18
3.2 Φοροδιαφυγή και Φοροαποφυγή: Δύο διαφορετικές έννοιες.....	19
3.3 Φορολογικό χάσμα (VAT Gap)	20
3.4 Αιτίες Φοροδιαφυγής στην Ευρώπη.....	22
3.5 Συνέπειες φοροδιαφυγής	24
Κεφάλαιο 4. Φορολογικές πολιτικές και Φοροδιαφυγή στην Ευρωπαϊκή Ένωση.....	25
4.1 Εκτιμήσεις φοροδιαφυγής στην ΕΕ.....	25
4.2 Το φορολογικό χάσμα (VAT Gap) στις χώρες της ΕΕ.....	28
4.3 Το επίπεδο φορολογίας στην ΕΕ.....	33
4.3.1 Διάρθρωση εσόδων ανά επίπεδο κυβέρνησης.....	36
4.3.2 Διάρθρωση εσόδων ανά τύπο φόρου.....	37
4.3.3 Κατανομή της φορολογικής επιβάρυνσης ανά τύπο φορολογικής βάσης.....	40
4.4 Η Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα στα χρόνια της κρίσης και τρόποι αντιμετώπισης.....	42
4.5 Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα σε σύγκριση με άλλες χώρες.....	44

Κεφάλαιο 5. Προτάσεις αντιμετώπισης φοροδιαφυγής στην Ευρώπη.....	46
5.1 Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής.....	46
5.2 Βελτίωση των μέσων είσπραξης ΦΠΑ σε επίπεδο ΕΕ.....	47
5.3 Οι φορολογικές πολιτικές της ΕΕ για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής: Άμεση και Έμμεση Φορολογία	48
5.3.1 Άμεση Φορολογία	48
5.3.2 Έμμεση φορολογία.....	58
5.4 Φορολογία της ψηφιακής οικονομίας.....	65
Συμπεράσματα	71
Προτάσεις για μελλοντική έρευνα	75
Βιβλιογραφία	76

Πίνακας Εικόνων

Εικόνα 1. Εξέλιξη του φορολογικού χάσματος στην ΕΕ, 2013-2018	30
Εικόνα 2. Το φορολογικό χάσμα ως ποσοστό της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης στα κράτη μέλη της ΕΕ-28 για τα έτη 2017 και 2016.....	31
Εικόνα 3. Φοροδιαφυγή στις χώρες της ΕΕ σε δις ευρώ	32
Εικόνα 4. Φορολογικά έσοδα (συμπεριλαμβανομένων των κοινωνικών εισφορών), ΕΕ και επιλεγμένες χώρες.....	34
Εικόνα 5. Τα φορολογικά έσοδα (συμπεριλαμβανομένων των υποχρεωτικών πραγματικών κοινωνικών εισφορών), ΕΕ-28 και ΕΑ-19, 2005-2017 (% του ΑΕΠ) ..	35
Εικόνα 6. Τα φορολογικά έσοδα (συμπεριλαμβανομένων των υποχρεωτικών πραγματικών κοινωνικών εισφορών), 2016-2017 (% του ΑΕΠ)	36
Εικόνα 7. Δομή των φορολογικών εσόδων κατά κύριο είδος φόρων, 2017.....	39
Εικόνα 8. Τα έσοδα της ΕΕ-28 σύμφωνα με τον τύπο φορολογικής βάσης, 2005-2017 (% των συνολικών φόρων)	40
Εικόνα 9. Κατανομή των φορολογικών εσόδων σύμφωνα με τον τύπο φορολογικής βάσης 2017 (% των συνολικών φόρων)	41
Εικόνα 10. Έλλειμμα ΦΠΑ για την Ελλάδα καθώς και στοιχεία για τις Ευρωπαϊκές χώρες για το 2015	45
Εικόνα 11. Η προτεινόμενη ιδέα του One-Stop-Shop	61

Κατάλογος Πινάκων

Πίνακας 1. Φορολογικό Σύστημα.....	16
Πίνακας 2. Αξία της μη παρατηρούμενης οικονομίας ως % ΑΕΠ.....	28
Πίνακας 3. Η εξέλιξη των DAC: μια πιο προσεκτική ματιά	53
Πίνακας 4. Οι συντελεστές ΦΠΑ που ισχύουν στα κράτη της ΕΕ.....	64

Κεφάλαιο 1. Εισαγωγή

1.1 Γενικά η φοροδιαφυγή στην Ευρώπη

Η φοροδιαφυγή αποτελεί μείζον οικονομικό φαινόμενο που ταλανίζει τα κράτη διεθνώς. Από την έναρξη της παγκόσμιας χρηματοπιστωτικής κρίσης το 2008 και την ανάπτυξη της λιτότητας, ως ευρείας οικονομικής στρατηγικής, η φοροδιαφυγή μεταβάλλει με δυσανάλογο τα τρόπο τα φορολογικά βάρη ανάμεσα στους φορολογούμενους με αποτέλεσμα να εμποδίζεται η οικονομική ευημερία και δικαιοσύνη στις οικονομίες. Η φοροδιαφυγή έχει αποτελέσει αντικείμενο μελέτης από πολλούς ερευνητές παγκοσμίως, όπως οικονομολόγους, πολιτικούς επιστήμονες, εγκληματολόγους και άλλους κοινωνικούς επιστήμονες. Οι ερευνητές την εξετάζουν από ένα ευρύ φάσμα προοπτικών με κύριο άξονα τη μέτρηση του πεδίου φοροδιαφυγής, την ανάλυση των κινήτρων για τη συμμετοχή των υποκείμενων που φοροδιαφεύγουν, την ανάπτυξη μέτρων για την καταπολέμησή τους, μελετώντας παράλληλα πως οι συμπεριφορές επηρεάζονται από την πολιτική διαδικασία.

Συγκεκριμένα, η φοροδιαφυγή στην Ευρώπη έφτασε τα 2,25 δισ. ευρώ με βάση μελέτη του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και σύμφωνα με την κεφαλή φοροδιαφυγή (Η ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ, 2019). Προκειμένου λοιπόν να αντιμετωπιστεί το φαινόμενο αυτό, οι χώρες της Ευρώπης προβαίνουν στην υιοθέτηση κατάλληλων μέτρων και τη χάραξη φορολογικών στρατηγικών ώστε να εφαρμοστούν από τις εθνικές κυβερνήσεις. Σημαντικό στοιχείο αποτελεί το γεγονός ότι κάθε κράτος έχει να αντιμετωπίσει διαφορετικά επίπεδα φοροδιαφυγής και συνεπώς τα μέτρα που καλείται να λάβει διαφέρουν μεταξύ τους και βασίζονται στα ιδιαίτερα οικονομικά χαρακτηριστικά και δεδομένα της κάθε οικονομίας.

1.2 Αντικείμενο της εργασίας

Κύριο αντικείμενο ανάλυσης στην παρούσα μελέτη αποτελεί το φαινόμενο της φοροδιαφυγής στην Ευρώπη και τα μέτρα αντιμετώπισής της. Ο σκοπός είναι ο εννοιολογικός προσδιορισμός της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα αλλά και συγκριτικά με τις άλλες χώρες της Ευρώπης, αναλύοντας τις φορολογικές πολιτικές και τα επίπεδα φοροδιαφυγής των κρατών της ΕΕ.

Βασικό μέρος αποτελεί και η αναφορά στα μέτρα αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής από τους αρμόδιους της χάραξης της φορολογικής πολιτικής από την Ευρωπαϊκή Ένωση προκειμένου να περιοριστεί το φαινόμενο που πλήττει τις οικονομίες.

Για τη διερεύνηση του προβλήματος χρησιμοποιείται η μέθοδος της βιβλιογραφικής έρευνας. Η ανασκόπηση γίνεται μέσα από διεθνείς έρευνες, σύγχρονη αρθρογραφία και βιβλιογραφία με σκοπό τη συλλογή στοιχείων και αποτελεσμάτων πάνω στο θέμα της φοροδιαφυγής στην ΕΕ, την ανάλυση και ερμηνεία των δεδομένων για τη διεξαγωγή βασικών συμπερασμάτων αλλά και προτάσεων για την αντιμετώπισή της.

1.3 Δομή της μελέτης

Αρχικά στο παρόν πρώτο κεφάλαιο γίνεται η εισαγωγή στο θέμα και το αντικείμενο της μελέτης. Στο δεύτερο κεφάλαιο προσδιορίζονται βασικές οικονομικές έννοιες, όπως είναι ο φόρος που αποτελεί τη βάση της φορολογικής πολιτικής. Σε αυτό το πλαίσιο αναφέρεται ο σκοπός της κατάλληλης φορολογίας σε ένα κράτος αλλά και τα είδη των φόρων.

Στο επόμενο κεφάλαιο ο αναγνώστης εισάγεται στο βασικό αντικείμενο μελέτης, τη φοροδιαφυγή, με τον αρχικό εννοιολογικό προσδιορισμό του όρου. Πολύ συχνά οι έννοια της φοροδιαφυγής συγχέεται με εκείνη της φοροαποφυγής, κάτι το οποίο ξεκαθαρίζεται στο τρίτο κεφάλαιο. Λόγος επίσης γίνεται για το φορολογικό χάσμα, δηλαδή τη διαφορά μεταξύ των φόρων που καταβάλλονται και των φόρων που πραγματικά οφείλονται για όλους τους φορολογούμενους γεγονός που προσδιορίζει το επίπεδο της φοροδιαφυγής στα κράτη. Σημαντικό κομμάτι της ανάλυσης του κεφαλαίου αποτελούν οι αιτίες που προκαλούν και εντείνουν το πρόβλημα της φοροδιαφυγής με μια σύντομη αναφορά στις συνέπειες που έχει σε οικονομικό αλλά και κοινωνικό επίπεδο.

Το τέταρτο κεφάλαιο πραγματεύεται κυρίως το επίπεδο φοροδιαφυγής στην Ευρώπη. Αναλύονται αποτελέσματα ερευνών και παρουσιάζονται πρόσφατα στοιχεία για τη φοροδιαφυγή σε ευρωπαϊκό επίπεδο ενώ αναφέρεται και το φορολογικό χάσμα στα κράτη. Το φορολογικό χάσμα προσδιορίζει την αποτελεσματικότητα των μέτρων συμμόρφωσης και επιβολής της φορολογίας σε κάθε κράτος μέλος και εκτιμά τις απώλειες εσόδων από τη φοροδιαφυγή, συνεπώς αποτελεί βασικό εργαλείο ανάλυσης

που δίνει μια καλή εικόνα του φαινομένου. Επιπροσθέτως, στο κεφάλαιο αναλύονται οι φορολογικές πολιτικές στην ΕΕ, η διάρθρωση εσόδων και η κατανομή της φορολογικής επιβάρυνσης ανά τύπο φορολογικής βάσης.

Τέλος, στο πέμπτο κεφάλαιο παρουσιάζονται οι προτάσεις αντιμετώπισης φοροδιαφυγής στην Ευρώπη και οι φορολογικές πολιτικές της ΕΕ για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής με βάση την άμεση και έμμεση φορολόγηση.

1.4 Σημαντικότητα της μελέτης

Το φαινόμενο της φοροδιαφυγής αποτελεί πρόβλημα πολλών οικονομιών διεθνώς και ιδιαίτερα της Ελλάδος. Όμως στη χώρα μας το ποσοστό φοροδιαφυγής είναι αρκετά υψηλό σε σχέση με άλλα κράτη κάτι που επιβαρύνει ακόμα περισσότερο την δυσχερή οικονομική της θέση. Συγκεκριμένα η Ελλάδα έχασε το 2017 έσοδα ύψους 7,399 δις. ευρώ από τη φοροδιαφυγή μέσω ΦΠΑ. Φαίνεται συνεπώς πως η φοροδιαφυγή επηρεάζει σημαντικά τα δημόσια έσοδα από φόρους στην Ελλάδα, η οποία ήταν δεύτερη σε ποσοστό με το μεγαλύτερο ποσοστό φοροδιαφυγής μετά την Ρουμανία το 2017. Πρόκειται συνεπώς για ένα θέμα επίκαιρο και με βαρύτητα για την εθνική οικονομία και ευημερία. Αξίζει συνεπώς να διερευνηθεί τόσο η σημασία του οικονομικού αυτού φαινομένου για την πορεία της εθνικής οικονομίας, όσο και συγκριτικά με άλλες ευρωπαϊκές χώρες συνδυαστικά με τα κατάλληλα μέτρα που θα συμβάλλουν στην καταπολέμησή της. Οι οικονομικές συναλλαγές αποτελούν μέρος της καθημερινότητας των πολιτών μιας οικονομίας.

Η φοροδιαφυγή αλλά και τα πλαίσια που τη ρυθμίζουν στην οικονομία επηρεάζουν σημαντικά τη ζωή των πολιτών και των επιχειρηματιών και φαίνεται πως θα την επηρεάσουν ακόμα περισσότερο στο μέλλον γεγονός που καθιστά αρκετά σημαντική την παρούσα εργασία για την αναγνώστη. Μέσα από την μελέτη αυτή θα είναι σε θέση να κατανοήσει καλύτερα το φαινόμενο και το μέγεθος του προβλήματος για την κοινωνία, το βαθμό που την επηρεάζει αλλά ενώ παράλληλα θα του δώσει μια εικόνα της κατάστασης της φοροδιαφυγής σε ευρωπαϊκό επίπεδο λαμβάνοντας, επίσης, υπόψη τις ενέργειες της Ευρώπης που μπορούν να συμβάλλουν στον περιορισμό του φαινομένου.

Κεφάλαιο 2. Φορολογική Πολιτική

2.1 Τι είναι φορολογητέο (taxable)

Το φορολογικό σύστημα εκπληρώνει ένα σημαντικό καθήκον και ρόλο στη δημιουργία και τη μετέπειτα χρήση των κρατικών εσόδων και στην εφαρμογή της εθνικής οικονομικής πολιτικής. Από αυτό προκύπτει ότι το φορολογικό σύστημα και οι φόροι διαδραματίζουν καθοριστικό ρόλο στην εθνική ευημερία (Morley, 2006). Τα φορολογικά συστήματα, αν και διαφέρουν από χώρα σε χώρα, έχουν ως κύρια βάση τη φορολόγηση των κατοίκων της οικονομίας. Οι τελευταίοι φόροι επί του παγκόσμιου εισοδήματός τους, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά από τη φορολογική σύμβαση. Το φορολογητέο εισόδημα είναι το σύνολο των καθαρών αποτελεσμάτων κάθε κατηγορίας εσόδων του φορολογούμενου, σύμφωνα με τους (Fussi and Floristean, 2009):

- Έσοδα από την απασχόληση (συμπεριλαμβανομένων των εσόδων από προηγούμενη απασχόληση) (Institute on Taxation and economic policy (ITEP), 2012).
- Επιχειρηματικό εισόδημα.
- Εισόδημα από ακίνητη περιουσία.
- Γεωργικό εισόδημα.
- Επαγγελματικό εισόδημα (εισόδημα από "μη εμπορικές" δραστηριότητες, π.χ. νομικά και ιατρικά επαγγέλματα και εισόδημα από δραστηριότητες που δεν ταξινομούνται σε άλλη κατηγορία).
- Έσοδα από δραστηριότητες που εκτελούνται από ορισμένα διευθυντικά στελέχη που ελέγχουν οικογενειακές εταιρείες ή εταιρείες περιορισμένης ευθύνης.
- Έσοδα από επενδύσεις (έσοδα από κινητές αξίες).
- Κεφαλαιακά κέρδη.

Τα έσοδα του κράτους εξυπηρετούν αναντικατάστατο ρόλο και σκοπό για την εξασφάλιση της οικονομικής ανάπτυξης. Η ταξινόμησή τους είναι ιδιαίτερα σημαντική, συνεπώς σύμφωνα με τον Μοκρύ (2006) τα έσοδα του κράτους περιλαμβάνουν:

1. Έσοδα που το κράτος κερδίζει από τη δική του οικονομική δραστηριότητα, καθώς και από το μερίδιό του από δραστηριότητες άλλων εταιρικών οντοτήτων.
2. Τα δημόσια έσοδα του κράτους, τα οποία το κράτος εισπράττει από διάφορες οντότητες με βάση τη νομοθεσία.
3. "Πιστωτικό εισόδημα", το οποίο το κράτος μπορεί να αποκτήσει εάν το εισόδημα από τις προηγούμενες πηγές φαίνεται ανεπαρκές: αποτελείται από δάνεια που λαμβάνονται από τον τραπεζικό τομέα.

Οι φόροι νοούνται το σημαντικότερο στοιχείο των κρατικών εσόδων αποτελώντας συνολικά το φορολογικό σύστημα της εθνικής οικονομίας.

2.2 Τι είναι ο ΦΠΑ;

Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) είναι φόρος κατανάλωσης, που χρεώνεται στα περισσότερα αγαθά και υπηρεσίες που διακινούνται στην ΕΕ. Ο φόρος επιβάλλεται στην «προστιθέμενη αξία» του προϊόντος σε κάθε στάδιο παραγωγής και διανομής. Αυτό σημαίνει ότι ο ΦΠΑ χρεώνεται όταν οι φορολογούμενες επιχειρήσεις (VAT-registered businesses) πωλούν σε άλλες επιχειρήσεις (B-2-B) ή στον τελικό καταναλωτή (B-2-C). Ο ΦΠΑ προορίζεται να είναι «ουδέτερος», δεδομένου ότι οι επιχειρήσεις είναι σε θέση να απαιτήσουν την καταβολή κάθε φόρου που καταβάλλουν για αγαθά ή υπηρεσίες. Οι επιχειρήσεις λαμβάνουν αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ και πρέπει να αναγράφουν τον ΦΠΑ που χρεώνουν στους πελάτες στα τιμολόγια τους. Το σύστημα ΦΠΑ στην ΕΕ διέπεται από ένα κοινό νομικό πλαίσιο (European Commission, 2018).

2.3 Σκοπός της φορολογίας

Κάθε οργανωμένη κοινωνία θέτει συγκεκριμένους σκοπούς για την εύρυθμη λειτουργία και ανάπτυξή της. Ωστόσο αντιμετωπίζει ένα βασικό οικονομικό πρόβλημα: τη σχετική ανεπάρκεια των παραγωγικών πόρων για την υλοποίησή τους. Η φορολογία αποτελεί τη συμβολή των πολιτών προς το Κράτος για την εκπλήρωση των δημοσίων σκοπών. Οι σκοποί αυτοί κατά την παράδοση συνίστανται στον προσδιορισμό των δημοσίων εσόδων. Ωστόσο, στο πλαίσιο του σύγχρονου κράτους δικαίου επιδιώκονται με τη φορολογία και άλλοι μη ταμειευτικοί σκοποί οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής ως εξής (Σαββαΐδου, 2016):

1. Ταμειευτικοί ή Δημοσιονομικοί σκοποί του φόρου, οι οποίοι επιτυγχάνονται με την εξασφάλιση οικονομικών πόρων με στόχο την κάλυψη δημοσίων δαπανών.
2. Οι μη ταμειευτικοί σκοποί του φόρου:
 - ❖ Κοινωνικοί, το σύγχρονο κράτος παρεμβαίνει στις οικονομικές λειτουργίες για τη διασφάλιση της καλύτερης δυνατής κατανομής των παραγωγικών συντελεστών, τη βέλτιστη διανομή του εθνικού εισοδήματος μεταξύ των πολιτών σύμφωνα με τις επικρατούσες αντιλήψεις περί κοινωνικής δικαιοσύνης.
 - ❖ Οικονομικοί, οι οποίοι εκπληρώνονται κυρίως σε περιόδους οικονομικών κρίσεων, όπου η εκάστοτε κυβέρνηση προσπαθεί να σταθεροποιήσει την οικονομία, να προχωρήσει σε ανακατανομή των πόρων, να καταπολεμήσει την ανεργία, να συγκρατήσει τον πληθωρισμό και να επιτύχει μακροχρόνια ικανοποιητικό ρυθμό οικονομικής ανάπτυξης της χώρας.
 - ❖ Αναπτυξιακούς σκοπούς επιδιώκουν τα φορολογικά κίνητρα που κατά καιρούς θεσπίζονται για την ενίσχυση της πραγματοποίησης παραγωγικών επενδύσεων.

Ως μέσο άσκησης συγκυριακής οικονομικής πολιτικής λειτουργούν οι φορολογικές επιβαρύνσεις που θεσπίζονται για την εξασφάλιση της ισορροπίας του ισοζυγίου πληρωμών ή οι διαρρυθμίσεις της φορολογίας εισοδήματος για αποθάρρυνση της κατανάλωσης. Η φορολογική επιβολή μπορεί να αποσκοπεί σε πλήθος άλλων οικονομικών και κοινωνικών σκοπών γενικότερου συμφέροντος. Έτσι η φορολογία καπνού ή οινοπνευματωδών ποτών αποβλέπει, πέραν του εισπρακτικού σκοπού, στην αποθάρρυνση της κατανάλωσης των προϊόντων αυτών για λόγους δημόσιας υγείας. Επίσης, μέσω της φορολογίας επιδιώκεται η ενθάρρυνση της εξοικονόμησης ενεργειακών πόρων. Η φορολογία έχει χρησιμοποιηθεί επίσης ως μέσον άσκησης στεγαστικής πολιτικής και ειδικότερα για την διευκόλυνση απόκτησης πρώτης κατοικίας (OECD, 2014).

2.4 Βασικές αρχές της φορολογικής πολιτικής

Σε ένα πλαίσιο όπου πολλές κυβερνήσεις πρέπει να αντιμετωπίσουν λιγότερα έσοδα, αυξάνοντας τις δαπάνες και τους φορολογικούς περιορισμούς που προκύπτουν, η αύξηση των εσόδων παραμένει η σημαντικότερη λειτουργία των φόρων. Οι φόροι αποτελούν το κύριο μέσο χρηματοδότησης δημόσιων αγαθών, όπως

για παράδειγμα η διατήρηση του νόμου και της τάξης, η υγειονομική περίθαλψη στα δημόσια νοσοκομεία κ.α.. Με βάση ένα ορισμένο επίπεδο εσόδων που πρέπει να αυξηθεί και το οποίο εξαρτάται από τις ευρύτερες οικονομικές και δημοσιονομικές πολιτικές της κάθε χώρας, υπάρχουν ορισμένες γενικές εκτιμήσεις της φορολογικής πολιτικής, οι οποίες κατά παράδοση οδήγησαν στην ανάπτυξη φορολογικών συστημάτων. Αυτά περιλαμβάνουν την ουδετερότητα, την αποτελεσματικότητα, τη βεβαιότητα και την απλότητα, την αποτελεσματικότητα και τη δικαιοσύνη, καθώς και την ευελιξία (Institute on Taxation and economic policy (ITEP), 2012).

Ουδετερότητα. Η φορολογία πρέπει να επιδιώκει να είναι ουδέτερη και ισότιμη μεταξύ των οικονομικών δραστηριοτήτων. Η ουδέτερη φορολογία θα συμβάλει στην αποτελεσματικότητα εξασφαλίζοντας ότι επιτυγχάνεται η βέλτιστη κατανομή των μέσων παραγωγής. Η ουδετερότητα συνεπάγεται επίσης ότι το φορολογικό σύστημα αυξάνει τα έσοδα μειώνοντας ταυτόχρονα τις διακρίσεις υπέρ ή κατά οποιασδήποτε συγκεκριμένης οικονομικής επιλογής. Αυτό συνεπάγεται ότι οι αρχές της φορολογίας θα πρέπει να εφαρμόζονται σε όλες τις μορφές επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, αντιμετωπίζοντας παράλληλα ειδικά χαρακτηριστικά που ενδέχεται να υπονομεύσουν την ισότιμη και ουδέτερη εφαρμογή αυτών των αρχών.

Σαφήνεια και απλότητα (Certainty and simplicity). Κατά με τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (OECD) (2014), οι φορολογικοί κανόνες πρέπει να είναι σαφείς και απλοί να κατανοηθούν, ώστε οι φορολογούμενοι να γνωρίζουν πού βρίσκονται και τι πρέπει να κάνουν. Ένα απλό φορολογικό σύστημα διευκολύνει την κατανόηση των ατόμων και των επιχειρήσεων τις υποχρεώσεις και τα δικαιώματά τους ελαχιστοποιώντας παράλληλα τη γραφειοκρατία. Ως αποτέλεσμα, οι επιχειρήσεις είναι πιο πιθανό να λαμβάνουν τις βέλτιστες αποφάσεις. Ταυτόχρονα, η πολυπλοκότητα στο φορολογικό σύστημα ευνοεί τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό, ο οποίος μπορεί να προκαλέσει απώλειες για την οικονομία (OECD, 2014). Οι περίπλοκοι φορολογικοί κανόνες καθιστούν το φορολογικό σύστημα δύσκολο για τους πολίτες στο να το κατανοήσουν. Η πολυπλοκότητα καθιστά επίσης πιο δύσκολο για τις κυβερνήσεις να παρακολουθούν, να ελέγχουν και να επιβάλλουν φορολογικές εισπράξεις, διευκολύνοντας έτσι την ανάπτυξη του φαινομένου της φοροδιαφυγής (Institute on Taxation and economic policy (ITEP), 2012).

Αποτελεσματικότητα και δικαιοσύνη (Effectiveness and fairness). Η φορολογία πρέπει να παράγει το σωστό ποσό φόρου εγκαίρως, αποφεύγοντας ταυτόχρονα τη διπλή φορολογία και την ακούσια μη φορολόγηση. Επιπλέον, πρέπει να ελαχιστοποιούνται οι δυνατότητες φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής. Ως εκ τούτου, η πρακτική εφαρμογή των φορολογικών κανόνων αποτελεί σημαντικό παράγοντα για τους υπεύθυνους χάραξης πολιτικής. Επιπλέον, επειδή επηρεάζει τη δυνατότητα είσπραξης και τη διαχειριστικότητα των φόρων, η δυνατότητα εκτέλεσης των φορολογικών κανονισμών είναι ζωτικής σημασίας για την εξασφάλιση της αποτελεσματικότητας του φορολογικού συστήματος.

Ευελιξία (Flexibility): Τα συστήματα φορολόγησης πρέπει να είναι αρκετά ευέλικτα και δυναμικά ώστε να συμβαδίζουν με τις τεχνολογικές και εμπορικές εξελίξεις. Είναι σημαντικό το φορολογικό σύστημα να είναι δυναμικό και αρκετά ευέλικτο ώστε να ανταποκρίνεται στις τρέχουσες ανάγκες των κυβερνήσεων. Αυτό σημαίνει ότι τα διαρθρωτικά χαρακτηριστικά του συστήματος θα πρέπει να είναι ανθεκτικά σε ένα μεταβαλλόμενο πλαίσιο πολιτικής, αλλά αρκετά ευέλικτα και δυναμικά ώστε να επιτρέπουν στις κυβερνήσεις να ανταποκριθούν όπως απαιτείται για να συμβαδίζουν με τις τεχνολογικές και εμπορικές εξελίξεις, λαμβάνοντας υπόψη ότι οι μελλοντικές εξελίξεις θα είναι συχνά δύσκολο να προβλεφθούν.

Η ισότητα (Equity) είναι επίσης ένα σημαντικό στοιχείο στο πλαίσιο ενός συστήματος φορολογικής πολιτικής. Λόγος εδώ γίνεται για την φορολογική «δικαιοσύνη», η οποία μπορεί να εξεταστεί μέσω δύο τρόπων: κάθετη ισορροπία και οριζόντια ισορροπία. Η κάθετη ισορροπία εξετάζει πώς ένας φόρος επηρεάζει διαφορετικά τους φορολογούμενους, από τους φτωχούς στους πλουσιότερους.

Η οριζόντια ισότητα δείχνει ότι οι φορολογούμενοι υπό παρόμοιες συνθήκες θα πρέπει να φέρουν παρόμοια φορολογική επιβάρυνση. Η κάθετη ισορροπία είναι μια κανονιστική έννοια, της οποίας ο ορισμός μπορεί να διαφέρει από έναν χρήστη σε άλλον. Σύμφωνα με τον OECD (2014) οι φορολογούμενοι σε καλύτερες συνθήκες θα πρέπει να φέρουν ένα μεγαλύτερο μέρος της φορολογικής επιβάρυνσης ως ποσοστό του εισοδήματός τους. Στην πράξη, η ερμηνεία της κάθετη ισότητας εξαρτάται από το βαθμό στον οποίο οι χώρες επιθυμούν να μειώσουν τη διακύμανση των εισοδημάτων

και κατά πόσον θα πρέπει να εφαρμόζεται στα εισοδήματα που αποκτώνται σε μια συγκεκριμένη περίοδο ή στο εισόδημα (OECD, 2014).

2.5 Επιλογή της κατάλληλης μεθόδου φορολόγησης

Τα φορολογικά συστήματα στα κράτη μέλη της ΕΕ αποτελούν σήμερα ένα συνδυασμό φορολογίας αγαθών και υπηρεσιών - που τυπικά χαρακτηρίζονται ως έμμεσοι φόροι ή φόροι καταναλωτικού τύπου - και φορολογίας των ιδρυμάτων και οντοτήτων, δηλαδή τη φορολογία φυσικών και νομικών προσώπων. Θα πρέπει ασφαλώς να σημειωθεί ότι κάθε μέθοδος φορολόγησης έχει τα οφέλη και τα μειονεκτήματά της, δεδομένου ότι κάθε μια μέθοδος είναι περισσότερο ή λιγότερο ικανή να ανταποκριθεί σε ένα κοινωνικό σύνολο. Επομένως, είναι φυσικό, κάθε φορά που σχεδιάζεται μια τροποποίηση του φορολογικού συστήματος από τις αρμόδιες αρχές, να υπάρξει εκ νέου εμφάνιση των παλαιών διαφορών σχετικά με τη μέθοδο φορολόγησης. Τα τελευταία χρόνια, οι συζητήσεις αυτές έχουν επικεντρωθεί περισσότερο στη μετατόπιση της φορολογίας προς αγαθά και υπηρεσίες και λιγότερο στο εισόδημα των νομικών και φυσικών προσώπων. Η τάση αυτή αντανακλάται σε μια σημαντική αύξηση του φόρου προστιθέμενης αξίας σε διάφορα στάδια της επεξεργασίας ορισμένων προϊόντων (Morkey, 2006).

Υπάρχουν διάφορα πλεονεκτήματα σε αυτό, συμπεριλαμβανομένου του γεγονότος ότι υπάρχει ουδετερότητα ως προς την κατανομή του φόρου. Αυτό σημαίνει ότι η επίπτωση στα αγαθά και τις υπηρεσίες είναι πανομοιότυπη και δεν προκαλεί αντίδραση υποκατάστασης από τις οικονομικές οντότητες μέσω της κατανομής συντελεστών παραγωγής (Ozili, 2018). Πρέπει, ωστόσο, να αναφερθεί ότι το σχετικό όφελος διαβρώνεται από τον αυξανόμενο αριθμό φορολογικών συντελεστών, ενώ η πιθανότητα απρόβλεπτων διαδικασιών, αντιδράσεων και επιπτώσεων αντικατάστασης αυξάνεται σημαντικά. Επιπλέον, αυτή η μέθοδος φορολόγησης απαγορεύει παρά μόνο την φοροαποφυγή και κάθε απόπειρα αποφυγής σε μια φάση επεξεργασίας τυπικά αποκαλύπτεται στο πλαίσιο της διευθέτησης κατά την επόμενη φάση. το αποτέλεσμα είναι να διασφαλιστεί η σταθερότητα των φορολογικών εσόδων από την πλευρά του εισοδήματος του κρατικού προϋπολογισμού (Morkey, 2006).

Παρόλα τα οφέλη αυτής της φορολογικής μεθόδου, υπάρχουν και μειονεκτήματα. Για παράδειγμα, η αρχή της ισότητας που αποτελεί χαρακτηριστικό

της φορολόγησης αγαθών και υπηρεσιών εφαρμόζεται σε πρόσωπα άνισου οικονομικού και κοινωνικού χαρακτήρα. Από την άποψη αυτή, μπορεί να αναφερθεί ο φόρος κατανάλωσης για τα τρόφιμα και τα προϊόντα διατροφής, ο οποίος έχει ισοδύναμη επίδραση στα νοικοκυριά ως μονάδες κατανάλωσης. Αν και είναι αλήθεια ότι η ενιαία φορολόγηση αγαθών και υπηρεσιών δημιουργεί το μέγιστο περιθώριο για την εφαρμογή των δυνάμεων της αγοράς στη συμπεριφορά των εταιρικών οντοτήτων, δεν επιτρέπει τη χρήση φόρων στη ρυθμιστική δραστηριότητα της κυβέρνησης, εθνική οικονομική πολιτική και την υλοποιεί (Morky, 2006).

Στην πραγματικότητα, οι φόροι που πληρούν αυτή τη ρυθμιστική λειτουργία είναι φόροι εισοδήματος, είτε πρόκειται για φυσικά πρόσωπα είτε για νομικά πρόσωπα. Από αυτό προκύπτει ότι η κοινωνική οικονομία της αγοράς, είτε πρόκειται για μια προηγμένη κοινωνική οικονομία της αγοράς είτε για μια οικονομία εν μέσω μετασχηματισμού, φαίνεται να εξυπηρετείται καλύτερα από ένα φορολογικό σύστημα βασισμένο σε έναν ορθολογικό και αποτελεσματικό συνδυασμό, αφενός, τη φορολόγηση αγαθών και υπηρεσιών και, αφετέρου, τη φορολογία των προσώπων και των ιδρυμάτων (επιχειρήσεις), με τον ΦΠΑ να αντιπροσωπεύει ένα σχετικά σημαντικό μερίδιο του φόρου επί των αγαθών επί των υπηρεσιών. Από τη θεωρητική και την πρακτική άποψη, πρέπει να αναγνωριστεί ότι το φορολογικό σύστημα έχει εθνικοοικονομικές, φορολογικές και κοινωνικές διαστάσεις. Από φορολογικής άποψης, η μέθοδος φορολόγησης πρέπει να εξεταστεί κυρίως για τη σύνδεσή του με την εισοδηματική πλευρά του κρατικού προϋπολογισμού. Από την άλλη, η κοινωνική διάσταση συνδέεται το βιοτικό επίπεδο του πληθυσμού και της κοινωνικής ανάπτυξης μιας οικονομίας. Το ισχύον ευρωπαϊκό φορολογικό πλαίσιο αφήνει στα κράτη μέλη την ελευθερία να αποφασίζουν για τα φορολογικά τους συστήματα υπό την προϋπόθεση ότι συμμορφώνονται με τους κανόνες της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ). Οι κανόνες αυτοί εγκρίνονται ομόφωνα από το Συμβούλιο. Η ανάπτυξη των φορολογικών διατάξεων της ΕΕ συνδέεται με την ολοκλήρωση και την εύρυθμη λειτουργία της ενιαίας αγοράς, με τους έμμεσους φόρους να εξετάζονται νωρίτερα και σε βάθος από τους άμεσους φόρους (European Parliamentary Research Service, 2015).

Οι αλλαγές σε οποιαδήποτε από τις παραμέτρους του φορολογικού συστήματος θα πρέπει να γίνονται με γνώση του ποιες θα είναι οι άμεσες και έμμεσες επιπτώσεις αυτών των αλλαγών. Εάν, για παράδειγμα, μειωθεί η φορολογική

επιβάρυνση για τα νομικά και φυσικά πρόσωπα, η αλλαγή αυτή θα αποδώσει θετικά στη συνολική αύξηση της προσφοράς. Εάν παρουσιαστούν έμμεσοι φόροι, οι τιμές κατανάλωσης θα αυξηθούν ως αποτέλεσμα και το τελικό αποτέλεσμα θα μπορούσε να είναι επιβράδυνση της συνολικής ζήτησης. Από αυτό προκύπτει ότι η μείωση της άμεσης φορολογικής επιβάρυνσης θα αυξήσει το εισόδημα κεφαλαίου και μισθών των νοικοκυριών, γεγονός που με τη σειρά του θα αυξήσει την ονομαστική αγοραστική δύναμη. Από την άλλη πλευρά, η αύξηση των έμμεσων φόρων θα μειώσει το πραγματικό εισόδημα των νοικοκυριών ως μονάδες κατανάλωσης, το οποίο στη συνέχεια θα αντικατοπτρίζεται στο χαμηλότερο βιοτικό επίπεδο. Κατά τη μεταρρύθμιση του φορολογικού συστήματος, συνήθως αναμένονται από τις αρμόδιες αρχές ορισμένα θετικά αποτελέσματα, αλλά, δεδομένου ότι κάθε οικονομική μεταρρύθμιση φέρει κάποιο κίνδυνο, δεν υπάρχει λόγος να είναι απολυταρχικό (Morcky, 2006).

2.6 Είδη των φόρων

Η αποτελεσματικότητα του φορολογικού συστήματος επηρεάζει τη σοβαρότητα της φοροδιαφυγής. Ο Lee (2018) τονίζει ότι εάν η φοροδιαφυγή παραμείνει ανυπόστατη και ατιμώρητη, οι φορολογούμενοι έχουν ισχυρό κίνητρο να παραβούν τους κανονισμούς. Η είσπραξη των φόρων αποτελεί την πηγή του φορολογικού συστήματος (Lee, 2018). Η φορολογία εντός αυτών των τριών ομάδων μπορεί να είναι άμεση ή έμμεση. Σύμφωνα με τον Morcky (2006), παρακάτω στον Πίνακα 1, απεικονίζεται η βασική περιγραφή του φορολογικού συστήματος σε μια εθνική οικονομία που λειτουργεί βάσει της αρχής της αγοράς και του μηχανισμού της αγοράς.

Πίνακας 1. Φορολογικό Σύστημα

	Φορολόγηση του εισοδήματος	Φορολόγηση του κέρδους	Φορολόγηση των περιουσιακών στοιχείων
Άμεση	Μείωση του νομισματικού εισοδήματος	Μείωση του τελικού εισοδήματος	Μείωση των τελικών περιουσιακών

			στοιχείων
Έμμεση	Μείωση του πραγματικού εισοδήματος	Μείωση της παραγωγής κερδών	Μείωση της δημιουργίας περιουσιακών στοιχείων (απόκτηση)

Πηγή: (Morkey, 2006)

Η άμεση φορολογία των εισοδημάτων σημαίνει την άμεση μείωση (φορολόγηση μέρους του νομισματικού εισοδήματος). Ως έμμεση φορολογία νοείται η μείωση του πραγματικού εισοδήματος με τη φορολόγηση των επιμέρους δραστηριοτήτων των καταναλωτών, με αποτέλεσμα ο καταναλωτής του νοικοκυριού να αγοράζει λιγότερο στην αγορά με το ίδιο εισόδημα. Η άμεση φορολόγηση του κέρδους συνεπάγεται την άμεση μείωσή τους (φορολόγηση ενός ορισμένου μέρους του κέρδους), ενώ η έμμεση φορολογία του κέρδους νοείται η φορολόγηση των μεμονωμένων (μερικών) εταιρικών πράξεων από τις οποίες παράγεται προοδευτικά το κέρδος και συνεπώς αντιπροσωπεύει τη φορολόγηση του κέρδους ως προκαταβολή. Η άμεση φορολογία των περιουσιακών στοιχείων σημαίνει τη μείωσή τους στο σύνολό τους. Αυτό συνεπάγεται τη φορολόγηση συγκεκριμένου μέρους των περιουσιακών στοιχείων που ανήκουν στην συγκεκριμένη οντότητα. Ως έμμεση φορολογία των περιουσιακών στοιχείων νοείται η φορολόγηση των μεμονωμένων πράξεων εξαγοράς, με τις οποίες μειώνεται εκ των προτέρων η παραγωγή περιουσιακών στοιχείων (Morkey, 2006).

Κεφάλαιο 3. Εννοιολογική προσέγγιση της Φοροδιαφυγής

3.1 Έννοια φοροδιαφυγής

Η καταβολή των φόρων είναι μια σημαντική δραστηριότητα για τα φορολογικά γραφεία και την κυβέρνηση μιας οικονομίας. Η κατανόηση του πνεύματος πίσω από την καταβολή των φόρων είναι ζωτικής σημασίας. Ο φόρος ορίζεται ως υποχρεωτική πληρωμή προς εξουσιοδοτημένους οργανισμούς (Lymer and Oats, 2009). Από την άλλη πλευρά, η αποφυγή φορολογικών υποχρεώσεων θα μπορούσε να οριστεί με διάφορους τρόπους. Η φοροδιαφυγή ή η μη συμμόρφωση με το εθνικό φορολογικό καθεστώς περιγράφει ένα φάσμα δραστηριοτήτων που προκαλεί δυσμενείς επιπτώσεις στο εκάστοτε κρατικό σύστημα. Η φοροδιαφυγή αναφέρεται στον περιορισμό της φορολογίας ενός φυσικού ή νομικού προσώπου μέσα από την ποινική μη καταβολή των φορολογικών των υποχρεώσεων. Οι Palil, Malek and Jagul (2016) υποστηρίζουν πως το ακριβές νόημα της φοροδιαφυγής έχει οριστεί με διάφορους τρόπους. Η φοροδιαφυγή καθορίζεται από την υπηρεσία εσωτερικών εσόδων των Ηνωμένων Πολιτειών ως εκ προθέσεως εσφαλμένη αναπαράσταση σημαντικών γεγονότων που εκτελεί ο φορολογούμενος με τον ειδικό σκοπό να επιβάλει φόρο γνωστό ή που πιστεύεται ότι οφείλεται (Palil, Malek and Jaguli, 2016).

Η πράξη της φοροδιαφυγής θεωρείται από τους ερευνητές ως η παράνομη δραστηριότητα της μη αναφοράς φορολογητέου εισοδήματος στις φορολογικές αρχές. Ο Sandmo (2004) δηλώνει ότι όταν ο φορολογούμενος αποφεύγει να δηλώνει εισόδημα από εργασία ή κεφάλαιο για το οποίο είναι φορολογητέος, ασκεί παράνομη δραστηριότητα που τον καθιστά υπεύθυνο για διοικητικές ή νομικές ενέργειες των αρχών (Sandmo, 2004). Οι Kogler et al., (2012) ορίζουν τη φοροδιαφυγή ως τη σκόπιμη πράξη παραβίασης του νόμου προκειμένου να μειωθούν οι φόροι. Συνεχίζουν τονίζοντας ότι περιλαμβάνει πράξεις παράλειψης (π.χ. μη γνωστοποίηση ορισμένων εσόδων) ή προμήθειας (π.χ. ψευδή αναφορά των προσωπικών εξόδων ως επιχειρηματικά έξοδα) και υπόκειται σε δίωξη και πρόστιμα (Kogler et al., 2012).

Η φοροδιαφυγή μπορεί να συνδεθεί με φοροδιαφυγή διαφόρων τύπων φόρων π.χ. καθαρό πλούτο ή φόρο εισοδήματος από το κράτος. Το αδίκημα της φοροδιαφυγής περιλαμβάνει τη γνωστοποίηση λανθασμένων ή ελλιπών πληροφοριών, ή ακόμα και τη μη γνωστοποίηση συνολικά περιουσιακών στοιχείων

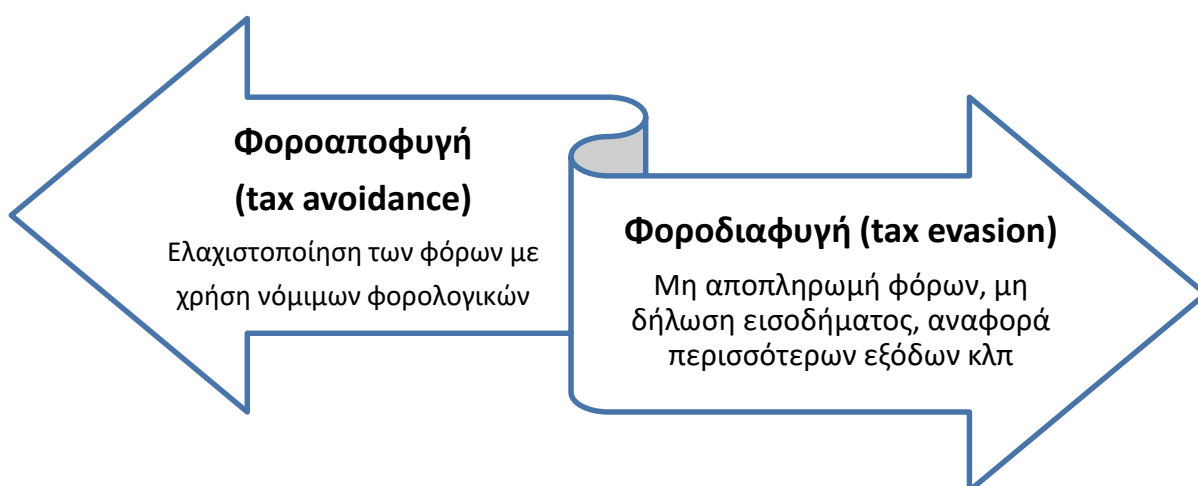
και εισοδημάτων, η οποία αποφέρει ένα φορολογικό πλεονέκτημα στον υπόχρεο (Levaggi and Menoncin, 2012).

Σύμφωνα με τον Christensen (2019) η φορολογική απάτη ορίζεται ως ένα εσκεμμένο αδίκημα από πλευράς φορολογουμένου, με συγκεκριμένο σκοπό την αποφυγή ενός φόρου που είναι γνωστός ή πιστεύεται ότι οφείλεται. Δηλαδή, ένας φορολογούμενος χρησιμοποιεί παράνομα μέσα με πρόθεση να εξαπατήσει την κυβέρνηση αναφορικά με το νόμιμα οφειλόμενα φορολογικά έσοδα. Τυπικά παράνομα μέσα περιλαμβάνουν την υποτίμηση του φορολογητέου εισοδήματος, την υπερεκτίμηση αποδεκτών εκπτώσεων ή την μη αναφορά περιουσιακών στοιχείων που τηρούνται σε ξένα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (Christensen, 2019).

3.2 Φοροδιαφυγή και Φοροαποφυγή: Δύο διαφορετικές έννοιες

Η φοροαποφυγή ορίζεται ως σκόπιμη πράξη μη συμμόρφωσης αφού περιλαμβάνει τόσο οφειλόμενο φόρο όσο και δόλια πρόθεση να μην πληρώσει ο υπόχρεος (Ritsatos, 2014). Οι James και ο Alley (2004) ισχυρίστηκαν ότι η μη συμμόρφωση (non-compliance) είναι κάτι παραπάνω από φοροδιαφυγή (tax evasion) και περιλαμβάνει επίσης ορισμένες μορφές φοροαποφυγής (tax avoidance). Οι James και Alley (2004) ορίζουν τη φοροδιαφυγή (tax evasion) ως την προσπάθεια μείωσης των φορολογικών υποχρεώσεων με παράνομες μεθόδους, ενώ η φοροαποφυγή (tax avoidance) ορίζεται ως η μείωση της φορολογίας με νόμιμα μέσα (James and Alley, 2004, σελ.28). Ο Lewis (1982) στη σελίδα 123, θεωρεί ότι η φορολογική εκτίμηση είναι οποιαδήποτε νομική μέθοδος για τη μείωση του φορολογικού του φορτίου και ότι η φοροδιαφυγή είναι παράνομη φοροαποφυγή (Lewis, 1982).

Σχήμα 1. Διαφορές ανάμεσα στην φοροδιαφυγή και φοροαπαλλαγή



Ο Boll (2015) περιέγραψε δύο σημαντικές διακρίσεις στην περίπτωση της σκόπιμης φοροδιαφυγής: 1) φοροδιαφυγή για λόγους προμήθειας και 2) φοροδιαφυγή λόγω παραλείψεως. Στην πρώτη περίπτωση ο φορολογούμενος επικαλείται για παράδειγμα, την απαίτηση εκπτώσεων ή κρατήσεων που σημαίνει ότι εάν ο υπόχρεος κάνει ψευδή αξίωση, θα λάβει φορολογική αποταμίευση. Αντιστρόφως, η φοροδιαφυγή από παράλειψη θεωρείται ότι έγινε σκόπιμα από τον υπόχρεο και πρέπει να χαρακτηριστεί ως εξίσου σοβαρή περίπτωση φοροδιαφυγής με την πρώτη περίπτωση. Σε αυτό το είδος φοροδιαφυγής ο φορολογούμενος δεν δηλώνει κάτι νεότερο κατά τη φορολογική του δήλωση (σκόπιμα), όπως για παράδειγμα, κάποιος δεν θα αναφέρει το περιστασιακό εισόδημά του ή οποιοδήποτε εισόδημα που βασίζεται σε μετρητά σύμφωνα με τον Boll (2015). Η φοροδιαφυγή ή η έλλειψη συμμόρφωσης στο φορολογικό καθεστώς επηρεάζεται επίσης από την πρόθεση του υπόχρεου να μην υπακούει σύμφωνα με τους Damayanti et al. (2015). Ο καθορισμός της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής είναι σημαντικός καθώς διαφοροποιεί τις νόμιμες και τις παράνομες ενέργειες ενός ατόμου. Οι αρνητικές επιπτώσεις της φοροδιαφυγής είναι ποικίλες. Για παράδειγμα τα εθνικά έσοδα μειώνονται ενθαρρύνοντας έτσι την ανάπτυξη ανισοτήτων στην οικονομία.

3.3 Φορολογικό χάσμα (VAT Gap)

Μια ευρέως χρησιμοποιούμενη άμεση προσέγγιση που χρησιμοποιείται ως δείκτης του μεγέθους της φοροδιαφυγής του φόρου εισοδήματος είναι το "φορολογικό χάσμα". Το φορολογικό χάσμα είναι η διαφορά μεταξύ των φόρων που καταβάλλονται και των φόρων που οφείλονται για όλους τους ομοσπονδιακούς φόρους και τους φορολογούμενους (Brown and Mazur, 2003).

Η χρησιμότητα του φορολογικού χάσματος είναι ιδιαίτερα σημαντική για τον προσδιορισμό του επιπέδου φοροδιαφυγής στα κράτη. Τα δεδομένα που συλλέγονται για τον προσδιορισμό του φορολογικού χάσματος είναι ζωτικής σημασίας και έχουν τρεις κύριες χρήσεις. Σε πρώτη φάση μπορούν να χρησιμοποιηθούν για να εκτιμηθεί η αποτελεσματικότητα ή η αναποτελεσματικότητα μιας φορολογικής πολιτικής. Αυτή είναι η συνηθέστερη χρήση επί του παρόντος. Δεύτερον, τα δεδομένα για τα δημοσιονομικά κενά μπορούν να χρησιμοποιηθούν για

τη μέτρηση της ανισότητας που προκύπτει από την αδυναμία εφαρμογής του φορολογικού νόμου με ισόρροπο τρόπο.

Το θέμα αυτό αναφέρεται ελάχιστα, αλλά έχει μεγάλη σημασία. Είναι ζωτικής σημασίας να βλέπουμε κάθε κράτος να ενεργεί με έναν σωστό τρόπο. Αυτό σημαίνει ότι ο φορολογικός νόμος πρέπει να επιβληθεί και όλοι να πρέπει να πληρώσουν ό, τι οφείλουν (Fjellseth, 2012). Εάν δεν γίνει αυτό, προκύπτει πραγματική ανισότητα. Έτσι, η δυσανεμία αναπτύσσεται μεταξύ των φορολογουμένων και η μη συμμόρφωση αυξάνεται. Ως αποτέλεσμα, η οικονομική ανάπτυξη, η χρηματοπιστωτική σταθερότητα, οι επιχειρηματικές επενδύσεις και οι προοπτικές απασχόλησης πλήττονται όσο αυξάνεται η φοροδιαφυγή στα κράτη και έτσι το κόστος της φορολογικής ανισότητας είναι υψηλό, ειδικά αν γίνει ενδημικό (Murphy R., 2019).

Τρίτον, τα δεδομένα για το φορολογικό χάσμα μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τη μέτρηση της αποτελεσματικότητας. Ο Murphy (2019) τονίζει ότι σε μια εποχή που η νομισματική πολιτική έπαψε να είναι αποτελεσματική στην οικονομική διαχείριση των περισσότερων κρατών μελών της ΕΕ, το φορολογικό χάσμα είναι θέμα μεγάλης σημασίας. Ο φόρος αποτελεί μοχλό για την επίτευξη οικονομικής αλλαγής όταν χρησιμοποιείται η δημοσιονομική πολιτική. Εάν το φορολογικό σύστημα καταχραστεί ευρέως αυτό σημαίνει ότι η οικονομική πολιτική είναι πιθανόν να είναι αναποτελεσματική. Λίγα κράτη μπορούν σήμερα να αντέξουν οικονομικά να βρίσκονται σε αυτή τη θέση και έτσι η αποτελεσματική μέτρηση του φορολογικού χάσματος αποτελεί βασικό εργαλείο για την αξιολόγηση της αποτελεσματικής οικονομικής διαχείρισης των οικονομιών των κρατών (Murphy, 2019).

Ο υπολογισμός του φορολογικού χάσματος προέρχεται από τον προσδιορισμό της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης ΦΠΑ για κάθε χώρα από τους εθνικούς λογαριασμούς, χαρτογραφώντας πληροφορίες σχετικά με διαφορετικούς συντελεστές ΦΠΑ για την τελική και ενδιάμεση κατανάλωση, καθώς και άλλες πληροφορίες που παρέχουν τα κράτη μέλη. Αυτό σημαίνει ότι η ποιότητα των εκτιμήσεων του φορολογικού χάσματος εξαρτάται από την ακρίβεια και την πληρότητα των δεδομένων των εθνικών λογαριασμών. Σύμφωνα με την Ευρωπαϊκή Επιτροπή (2018) όταν τα στοιχεία των εθνικών λογαριασμών είναι αξιόπιστα, η μεθοδολογία είναι αρκετά ακριβής για να εκτιμηθεί το χάσμα ΦΠΑ. Ο κύριος περιορισμός της

μεθοδολογίας είναι η ποιότητα των εθνικών λογαριασμών: καλύτερη πληροφόρηση, καλύτερες εκτιμήσεις. Επιπλέον, τα κράτη μέλη χρησιμοποιούν διαφορετική μεθοδολογία για να εκτιμήσουν την άτυπη οικονομία και να την αντανakλούν στους εθνικούς τους λογαριασμούς, επηρεάζοντας έτσι έμμεσα τα αριθμητικά στοιχεία σχετικά με το φορολογικό χάσμα.

3.4 Αιτίες Φοροδιαφυγής στην Ευρώπη

Πολλές μελέτες για τη φοροδιαφυγή συνήθως επικεντρώνονται στη σχέση μεταξύ των μακροοικονομικών μεταβλητών και της φοροδιαφυγής καθώς και στη μέτρηση του μεγέθους της φοροδιαφυγής. Σύμφωνα με τους Tabandeh et al., (2013) αξίζει να γίνει λόγος στους διάφορους παράγοντες που παίζουν σημαντικό ρόλο στην εξήγηση του μεγέθους της φοροδιαφυγής .

Μια από τις κύριες αιτίες της φοροδιαφυγής είναι η φορολογική επιβάρυνση αλλά και η αβεβαιότητα γύρω από αυτή. Αυτό έγκειται στο γεγονός ότι οι φορολογούμενοι δεν είναι σε θέση να προσδιορίζουν επακριβώς το συνολικό ποσό φορολογικής επιβάρυνσης καθώς εκτός από τον αναλογισθέντα φόρο εισοδήματος, οι υπόχρεοι συχνά πρέπει να καταβάλλουν επιπλέον φόρους ως έκτακτες εισφορές κάτι που τους δίνει την δυνατότητα να αποκρύπτουν έσοδα. Παράλληλα, ο Κορομηλάς (2018) τονίζει ότι το ποσό της φορολογικής επιβάρυνσης επηρεάζει σημαντικά τα ποσοστά φοροδιαφυγής καθώς όσο μεγαλύτερη είναι η πρώτη, τόσο περισσότερο αυξάνεται το ποσοστό κρουσμάτων φοροδιαφυγής (Κορομηλάς Γ., Αίτια και συνέπειες της φοροδιαφυγής, 2018). Σύμφωνα με τον Lee (2018) η αύξηση του συντελεστή φόρου εισοδήματος οδηγεί σε αύξηση της φοροδιαφυγής. Αντιθέτως, μέσω των ελέγχων και της φορολογικής επιβολής (tax enforcement) βελτιώνεται η φορολογική συμμόρφωση των υπόχρεων. Η φορολογική επιβολή έχει να κάνει με την επιβολή προς τους φορολογούμενους της τήρησης των διατάξεων των σχετικών φορολογικών νόμων προκειμένου να αναλαμβάνουν τις φορολογικές τους ευθύνες (Lee, 2018). Οι Busato et al. (2010), χρησιμοποιώντας τη μεγιστοποίηση της συνάρτησης χρησιμότητας, διαπιστώνουν ότι η αύξηση των φορολογικών συντελεστών για τις επιχειρήσεις, το εργατικό δυναμικό και το εισόδημα ωθεί μια οικονομία προς τη φοροδιαφυγή (Busato et al., 2010).

Οι κυρώσεις για φοροδιαφυγή είναι ευρέως αποδεκτές ως αποτρεπτική δύναμη για την ενθάρρυνση της συμμόρφωσης των φορολογουμένων. Έτσι, η

συμμόρφωση με τους φόρους μπορεί να βελτιωθεί όταν αυξηθεί το χρηματικό κόστος των φοροδιαφυγόντων. Ωστόσο, οι μελετητές υποστηρίζουν ότι μια αύξηση των φορολογικών κυρώσεων πέραν του απαιτούμενου ορίου τους είναι απαγορευτικό λόγω της πιθανότητας «παραγκωνισμού» της εθελοντικής συμμόρφωσης (Thomas, 2015). Γενικότερα, προκύπτει κυρίως ότι μια ενδεχόμενη αύξηση των κυρώσεων που απορρέουν από τη φοροδιαφυγή συνεπάγεται αντίστοιχη μείωση των πιθανών κρουσμάτων φοροδιαφυγής από τους φορολογούμενους.

Παράλληλα, η αύξηση των φορολογικών ελέγχων μειώνει αυτόματα τον ρυθμό με τον οποίο οι φορολογούμενοι αποφεύγουν τους φόρους. Σε μια μελέτη που συνέκρινε τις συμπεριφορές συμμόρφωσης τόσο των ελεγχόμενων όσο και των μη ελεγχθέντων φορολογουμένων, αποκαλύφθηκε ότι οι συμμορφούμενες συμπεριφορές των περισσότερων ελεγχόμενων φορολογουμένων περιορίζονται σημαντικά (Gemmell and Marisa, 2012). Η φοροδιαφυγή προκαλείται επίσης από το μέγεθος της κυβέρνησης και την ένταση των κανονισμών. Καθώς το μέγεθος της κυβέρνησης αυξάνεται, το ίδιο ισχύει για τον αριθμό των κυβερνητικών κανονισμών. Ωστόσο, η κυβέρνηση ενδέχεται να έχει δυσκολίες στον αποτελεσματικό έλεγχο και διαχείριση κάθε τομέα, πράγμα που τείνει να οδηγήσει σε αύξηση της φοροδιαφυγής (Ameyaw and Dzaka, 2016).

Οι επιπτώσεις των δημογραφικών παραγόντων στη φοροδιαφυγή δεν μπορούν να υποτιμηθούν. Όσον αφορά τον αριθμό των φύλων, οι γυναίκες φορολογούμενοι είναι αρσενικοί που συμμορφώνονται με τους αντίστοιχους άνδρες. Η φοροδιαφυγή είναι μια πιο απαράδεκτη συμπεριφορά των γυναικών φορολογουμένων από ό, τι οι άνδρες ομόλογοί τους. Η εμφάνιση μιας πιο ανεξάρτητης μη παραδοσιακής γενιάς φαίνεται να υπολείπεται του χάσματος συμμόρφωσης μεταξύ ανδρών και γυναικών φορολογουμένων. Όσον αφορά την ηλικία, πιστεύεται ότι οι μεγαλύτεροι ηλικιακά φορολογούμενοι τείνουν να είναι πιο συμμορφωμένοι από τους νεότερους φορολογούμενους. Σύμφωνα με τον Fjellseth (2012) η ηλικία των φορολογουμένων είναι ένας από τους σημαντικότερους καθοριστικούς παράγοντες της φοροδιαφυγής. Οι άντρες, συγκεκριμένα φαίνεται ότι έχουν σημαντικά πιο θετική στάση απέναντι σε μελλοντικές προοπτικές φοροδιαφυγής (Fjellseth, 2012). Ωστόσο αξίζει να σημειωθεί ότι ορισμένες μελέτες (Richardson, 2006) δεν θεωρούν ότι το φύλο ή η ηλικία είναι σημαντικές αιτίες φοροδιαφυγής.

3.5 Συνέπειες φοροδιαφυγής

Οι συνέπειες της φοροδιαφυγής είναι ιδιαίτερα σημαντικές για ένα κράτος καθώς επηρεάζουν αρνητικά την ευημερία του και την αξιοκρατία. Συμβάλλει στον περιορισμό της αποτελεσματικότητας και της εύρυθμης λειτουργίας μιας οικονομίας σε συνδυασμό με την δημιουργία ανισοτήτων τόσο σε κοινωνικό όσο και σε εισοδηματικό επίπεδο για τους πολίτες του (Pickhardt and Prinz, 2012).

Ωστόσο ο Hartshock, 2015 αναφέρεται σε μια διαφορετική πτυχή της φοροδιαφυγής για την κοινωνία, αυτή της αποταμίευσης. Πιο αναλυτικά, τονίζει ότι το φαινόμενο της φοροδιαφυγής μπορεί να βελτιώσει τα επίπεδα αποταμίευσης από την πλευρά των πολιτών μιας οικονομίας. Παράλληλα ο φόβος φοροδιαφυγής μπορεί να ασκήσει περιοριστική δύναμη σε τυχόν υπέρμετρες φορολογικές επιβαρύνσεις προς τους πολίτες και τις επιχειρήσεις (Hartshock, 2015).

Παρόλα αυτά πρέπει να τονιστεί ότι η φοροδιαφυγή είναι ένα κοινωνικό, πολιτικό και οικονομικό φαινόμενο με αρνητικές επιπτώσεις για τους πολίτες. Βασική συνέπεια της φοροδιαφυγής είναι η άδικη και άνιση κατανομή των φορολογικών βαρών μεταξύ των φορολογουμένων παρότι μπορεί να ανήκουν στο ίδιο επίπεδο φοροδοτικής ικανότητας. Εδώ αξίζει να σημειωθεί ότι το γεγονός της ανισοκατανομής του εισοδήματος καθώς και των φορολογικών επιβαρύνσεων σχετίζεται άμεσα με το ότι πολλοί είναι οι υπόχρεοι που δεν επιθυμούν ή φοβούνται να παραβούν τον νόμο. Απόρροια της αυξημένης φοροδιαφυγής για ένα κράτος είναι τα μειωμένα έσοδα από φόρους. Με βάση λοιπόν ότι οι φόροι αποτελούν την βασική πηγή κρατικών εσόδων του, η μη είσπραξή τους προκαλεί την αδυναμία χρηματοδότησης όλων των δημοσίων κρατικών δαπανών με αποτέλεσμα τελικά οι πολίτες να μην απολαμβάνουν βασικά δημόσια αγαθά, για τα οποία έχουν πληρώσει όσοι δεν φοροδιαφεύγουν (Πουσκούλα-Γεωργούση Μ., 2018). Επίσης, δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί ορθός έλεγχος του δημοσίου χρέους με αποτέλεσμα το κράτος να στρέφεται σε εναλλακτικές πηγές άντλησης εσόδων μέσα από δυσβάστακτες φορολογικές επιβαρύνσεις (Κορομηλάς, 2018).

Επιπρόσθετη συνέπεια συνδέεται με τις μεγάλες αλλοιώσεις όσον αφορά τα επίπεδα ανταγωνιστικότητας των επιχειρήσεων. Αυτό προκαλείται από τις επιχειρήσεις που φοροδιαφεύγουν οι οποίες αποκτούν συγκριτικό πλεονέκτημα έναντι των υπόλοιπων επιχειρήσεων, αφού με μειωμένη φορολογία, έχουν

μεγαλύτερα έσοδα και έτσι γίνονται πιο ανταγωνιστικές (Κορομηλάς, 2018). Συνεπώς τα φαινόμενα φοροδιαφυγής των επιχειρήσεων λειτουργούν ανασταλτικά για την ανάπτυξη της οικονομίας και την ευημερία. Τέλος, η μη καταβολή φόρων μπορεί να λειτουργήσουν αποτρεπτικά για ορισμένους πολίτες να συμμετέχουν στο εθνικό κοινωνικό σύστημα ασφάλειας και πρόνοιας, ενώ παράλληλα μπορεί να περιορίσει το αίσθημα αλληλεγγύης ανάμεσά τους όσον αφορά την πληρωμή των φόρων και την εμπιστοσύνη τους στους θεσμούς.

Κεφάλαιο 4. Φορολογικές πολιτικές και Φοροδιαφυγή στην Ευρωπαϊκή Ένωση

4.1 Εκτιμήσεις φοροδιαφυγής στην ΕΕ

Η βελτίωση της φορολογικής συμμόρφωσης και, συνεπώς, η εξασφάλιση φορολογικών εσόδων είναι άκρως σημαντική για ένα κράτος και συγκεκριμένα για δημόσιες πολιτικές, όπως για τη χρηματοδότηση της εκπαίδευσης, της υγειονομικής περίθαλψης, της υποδομής, της άμυνας κλπ. Πέραν της ενεργητικής καταπολέμησης της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, η διαφανής και εύρυθμη λειτουργία της φορολογικής διοίκησης είναι το κλειδί για τη δημιουργία και τη διατήρηση της εμπιστοσύνης στις αρχές. Αυτή η εμπιστοσύνη στη λειτουργία του συστήματος και η διασφάλιση ότι όλοι οι πολίτες πληρώνουν τους φόρους τους είναι καθοριστικής σημασίας για την φορολογική συμμόρφωση. Η φοροδιαφυγή στην Ευρωπαϊκή Ένωση φτάνει τα 825 δισεκατομμύρια ευρώ κάθε χρόνο. Μάλιστα τη διετία 2015-16, από το σύνολο των κρατών μελών της ΕΕ, μεγαλύτερο ποσοστά φοροδιαφυγής εμφανίζουν παρουσιάζουν οι χώρες της ΝΑ Ευρώπης σε σχέση με τις Σκανδιναβικές και τις κεντρικές χώρες. Σύμφωνα με τον Ζαχαριάδη (2019): *“Ενδεικτικά, σε σχέση με την μη απόδοση ΦΠΑ, πρώτες κατά σειρά έρχονται η Ρουμανία, η Ελλάδα και η Ιταλία, ενώ στον αντίποδα τελευταίες το Λουξεμβούργο και η Σουηδία, σε ποσοστό που δεν ξεπερνά το 1%”* (Ζαχαριάδης, 2019). Η φοροδιαφυγή συνίσταται στο ότι οι φορολογούμενοι μειώνουν τη φορολογική τους υποχρέωση μέσω ρυθμίσεων που ενδέχεται να είναι νόμιμες, αλλά αντιβαίνουν στην πρόθεση του νόμου. Μολονότι η ύπαρξη πρακτικών φοροδιαφυγής αποδεικνύεται σε πολλές μελέτες, είναι δύσκολο να μετρηθεί η απώλεια εσόδων λόγω της πολυπλοκότητας του φαινομένου και του περιορισμού των δεδομένων (Nerudova and Dobranschi, 2019).

Σύμφωνα με μελέτη που διεξήχθη από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, η απώλεια εσόδων από τη μετατόπιση των κερδών εντός της ΕΕ ανέρχεται σε περίπου 50-70 δισεκατομμύρια ευρώ, που ισοδυναμεί τουλάχιστον με το 17% των εσόδων από φόρους εισοδήματος εταιρειών το 2013 (European Commission, 2018). Το 2012 τα διαφυγόντα έσοδα από τον δημόσιο τομέα στα πλαίσια της ΕΕ εξαιτίας της φοροδιαφυγής έφτασαν το ένα τρισεκατομμύριο ευρώ. Το 2015 το ποσό των 50-70 δις ευρώ, αντιπροσώπευε την χαμηλότερη εκτίμηση για τα έσοδα που χάθηκαν. Ωστόσο, αν συμπεριληφθούν άλλα θέματα φορολογικού καθεστώτος, όπως ειδικές φορολογικές ρυθμίσεις, αναποτελεσματικότητα στη συλλογή και άλλες πρακτικές, γίνεται εκτίμηση ότι οι απώλειες εσόδων για την ΕΕ λόγω της φοροδιαφυγής των επιχειρήσεων θα μπορούσαν να ανέλθουν σε περίπου 160-190 δισεκατομμύρια ευρώ (Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, 2015).

Οι Álvarez-Martínez et al. (2018) στη μελέτη τους διαπίστωσαν ότι η φοροδιαφυγή στα 28 κράτη μέλη της ΕΕ συνεπάγεται απώλειες εσόδων από εταιρικά έσοδα ύψους 36 δις. ευρώ ετησίως (Alvarez-Martinez et al., 2018). Οι Zucman et. al (2018) εκτιμούν ότι η ΕΕ-28 χάνει περίπου 37 δις. Ευρώ (Zucman et. al., 2018). Σύμφωνα με την Ευρωπαϊκή Επιτροπή (2018) υπάρχουν άλλα μέτρα που δεν επιχειρούν να μετρήσουν τη συνολική απώλεια εσόδων, αλλά είναι ενδεικτικά του προβλήματος της φοροδιαφυγής και της διαδρομής που ακολουθεί. Για παράδειγμα, αντί να επενδύουν άμεσα σε μια χώρα υποδοχής, οι πολυεθνικές επιχειρήσεις μπορεί να διοχετεύσουν την επένδυση μέσω τρίτης χώρας για να επωφεληθούν από τις διατάξεις της συνθήκης που δεν έχουν συναφθεί μεταξύ της χώρας υποδοχής και της χώρας προέλευσης της επένδυσης (European Commission, 2018).

Οι πολυεθνικές που επιδίδονται σε επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό μειώνουν τη φορολογική τους υποχρέωση αξιοποιώντας τις τεχνικές λεπτομέρειες ενός φορολογικού συστήματος ή παίζοντας σε αναντιστοιχίες μεταξύ δύο ή περισσότερων φορολογικών συστημάτων. Ο επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός μπορεί να οδηγήσει σε φοροδιαφυγής μέσω διπλών εκπτώσεων διπλές εκπτώσεις (π.χ. η ίδια ζημία αφαιρείται τόσο στην κατάσταση προέλευσης όσο και στο κράτος διαμονής) και στη διπλή μη φορολόγηση πολυεθνικών εταιριών, τόσο στο κράτος προέλευσης όσο και στη χώρα υποδοχής. Επομένως, είναι σημαντικοί οι φορολογικοί κανόνες των κρατών μελών προκειμένου να εκτιμηθεί κατά πόσον θα μπορούσαν

ενδεχομένως να χρησιμοποιηθούν σε επιθετικά συστήματα φορολογικού σχεδιασμού (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2016).

Εξ ορισμού, είναι πολύ περίπλοκο να αξιολογηθεί η έκταση της φοροδιαφυγής. Σύμφωνα με πρόσφατη έρευνα που δημοσίευσε το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο (2019), τονίζεται πως οι μη καταβληθέντες φόροι σε μια οικονομία προκαλούν την είσπραξη χαμηλότερων εθνικών εσόδων γεγονός που επηρεάζει αρνητικά τον προϋπολογισμό της ΕΕ. Ο προσδιορισμός των μη καταβληθέντων φόρων προκύπτει από το ελλείπον τμήμα της οικονομικής δραστηριότητας και περιγράφεται ως «μη παρατηρούμενη οικονομία» (Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, 2019).

Η μη παρατηρούμενη οικονομία (NOE) προβλέπει έμμεση ένδειξη φοροδιαφυγής, αν και είναι ευρύτερη (π.χ. περιλαμβάνει αυστηρά παράνομες δραστηριότητες ή άλλες άτυπες δραστηριότητες που δεν υπόκεινται σε φορολογία). Η μη παρατηρούμενη οικονομία περιλαμβάνει υπόγειες, άτυπες και παράνομες δραστηριότητες καθώς και άλλες δραστηριότητες που έχουν παραλειφθεί από τη συλλογή δεδομένων λόγω ελλείψεων στο πρόγραμμα συλλογής δεδομένων. Αν και δεν είναι η μόνη εξήγηση, ένας από τους λόγους για τους οποίους οι οικονομικοί παράγοντες αποφασίζουν να εκτελούν οικονομικές δραστηριότητες υπόγεια ή ανεπίσημα είναι να αποφύγουν τους φόρους. Όλες οι στατιστικές υπηρεσίες της ΕΕ λαμβάνουν υπόψη τη μη παρατηρούμενη οικονομία κατά τον υπολογισμό των στατιστικών στοιχείων των εθνικών λογαριασμών. Ως εκ τούτου, η αξία της αποτιμά τις οικονομικές δραστηριότητες, οι οποίες ενδέχεται να μην περιλαμβάνονται στις βασικές πηγές δεδομένων που χρησιμοποιούνται για την κατάρτιση εθνικών λογαριασμών. Διάφορες στατιστικές μέθοδοι ή προσαρμογές χρησιμοποιούνται για να ξεπεραστούν τα κενά στις πληροφορίες των εθνικών λογαριασμών που δημιουργεί η μη παρατηρούμενη οικονομία (European Commission, 2018). Σύμφωνα με της Επιτροπής το 2017, παρέχονται τα διαθέσιμα στοιχεία μη παρατηρούμενης οικονομίας ανά χώρα.

Πίνακας 2. Αξία της μη παρατηρούμενης οικονομίας ως% ΑΕΠ

Country	NOE adjustments (% GDP)	Reference year	Country	NOE adjustments (% GDP)	Reference year
BE	4.6	2009	LT	18.9	2002
BG	13.4	2011	LU	N/A	-
CZ	8.1	2009	HU	10.9	2009
DK	N/A	-	MT	N/A	-
DE	N/A	-	NL	2.3	2007
EE	9.6	2002	AT	7.5	2008
IE	4	1998	PL	15.4	2009
EL	N/A	-	PT	N/A	-
ES	11.2	2000	RO	21.5	2010
FR	6.7	2008	SI	10.2	2007
HR	10.1	2002	SK	15.6	2009
IT	17.5	2008	FI	N/A	-
CY	N/A	-	SE	3.0	2009
LV	13.6	2000	UK	2.3	2005

Πηγή: (European Commission, 2017), σελ. 62

Η προώθηση της νοοτροπίας φορολογικής συμμόρφωσης μπορεί να γίνει με διάφορους τρόπους. Για παράδειγμα, στη Λιθουανία ένα δείγμα 6167 εταιρειών έλαβε προειδοποιητικές επιστολές από την κρατική επιθεώρηση φορολογίας, με βάση την υποψία ότι δεν είχαν δηλωθεί τμήματα της αποζημίωσης των εργαζομένων. Διαπίστωσε ότι αυτή η ανωμαλία είχε παρατηρηθεί και ότι θα μπορούσαν να ακολουθήσουν έρευνες εάν δεν είχε επιλυθεί το ζήτημα. Οι πρώτοι αριθμοί για τη χώρα δείχνουν ότι αυτό το μέτρο θα μπορούσε να συμβάλει στη βελτίωση της κατάστασης. Παρόμοιες πρωτοβουλίες έχουν υλοποιηθεί και σε άλλα κράτη μέλη (European Commission, 2017).

4.2 Το φορολογικό χάσμα (VAT Gap) στις χώρες τις ΕΕ

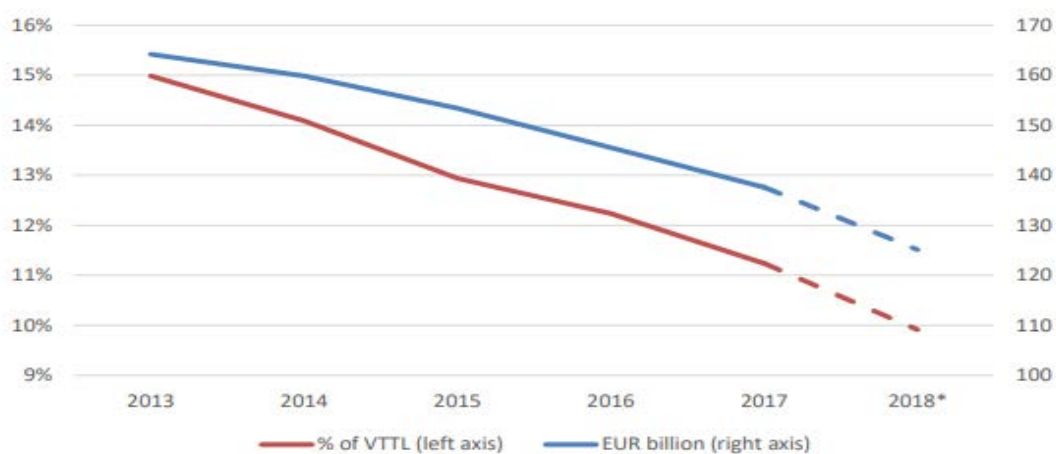
Η φοροδιαφυγή, όπως διατυπώθηκε ήδη, είναι μια δραστηριότητα που συνδέεται συνήθως με την άτυπη οικονομία. Ένα μέτρο της έκτασης της φοροδιαφυγής (το "φορολογικό χάσμα") είναι το ποσό του μη δηλωμένου εισοδήματος, το οποίο είναι η διαφορά μεταξύ του ποσού του εισοδήματος που πρέπει να δηλώνεται στις φορολογικές αρχές και του πραγματικού ποσού που δηλώνεται.

Μεταβαίνοντας από ολόκληρη την οικονομία σε ειδικούς φόρους, υπάρχουν αρκετές εκτιμήσεις σχετικά με το ύψος των φόρων που θα έπρεπε να συλλέγονται,

παρόλο που αυτό δεν συμβαίνει. Το φορολογικό χάσμα, λοιπόν, σχετίζεται με την διαφορά μεταξύ του ποσού του πράγματι εισπραχθέντος φόρου και του εκτιμώμενου φόρου που θεωρητικά μπορεί να εισπραχθεί βάσει των κανόνων φορολόγησης. Μετρά την αποτελεσματικότητα των μέτρων συμμόρφωσης και επιβολής της φορολογίας σε κάθε κράτος μέλος και εκτιμά τις απώλειες εσόδων λόγω εθελοντικής μη συμμόρφωσης, δηλαδή απάτης, φοροδιαφυγής και αποφυγής, καθώς και λόγω πτωχεύσεων, οικονομικών αδυναμιών και σφαλμάτων ή εσφαλμένων εκτιμήσεων (European Commission, 2018). Το φορολογικό χάσμα προσφέρει πληροφορίες που προέρχονται από την έμμεση φορολόγηση και αντιπροσωπεύει το 7 % του ΑΕΠ σε επίπεδο κρατών μελών της ΕΕ των 28.

Με βάση το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και πρόσφατη έρευνα του 2016, τα διαφυγόντα έσοδα στην ΕΕ ήταν αρκετά υψηλά από τα συνολικά προβλεπόμενα έσοδα από τον ΦΠΑ. Το ίδιο έτος ο φόρος που εισπράχθηκε στη Γαλλία έφτασε σχεδόν τα 154 δισεκατομμύρια ευρώ και τα 219 δις ευρώ στη Γερμανία (Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, 2019). Πιο αναλυτικά, το 2016, η συνολική φορολογική επιβάρυνση ΦΠΑ για τα κράτη μέλη της ΕΕ παρέμεινε στο ίδιο επίπεδο, ενώ τα εισπραχθέντα έσοδα από φόρους αυξήθηκαν κατά 1,1%. Ως αποτέλεσμα, το συνολικό φορολογικό χάσμα στα κράτη μέλη της ΕΕ σημείωσε μείωση στις απόλυτες τιμές περίπου 10,5 δις. ευρώ, φθάνοντας τα 147,1 δισεκ. Ευρώ. Ως ποσοστό, το συνολικό φορολογικό χάσμα μειώθηκε από 13,2% σε 12,3%. Παράλληλα, το 2016, τα εκτιμώμενα φορολογικά χάσματα των κρατών μελών κυμαίνονταν από 0,85% στο Λουξεμβούργο έως 35,9% στη Ρουμανία. Συνολικά, το φορολογικό χάσμα μειώθηκε στα περισσότερα κράτη μέλη, με τις μεγαλύτερες βελτιώσεις να διαπιστώνονται στη Βουλγαρία, τη Λετονία, την Κύπρο και τις Κάτω Χώρες και αυξήθηκαν σε έξι - συγκεκριμένα στη Ρουμανία, τη Φινλανδία, το Ηνωμένο Βασίλειο, την Ιρλανδία, την Εσθονία και τη Γαλλία (European Commission, 2018).

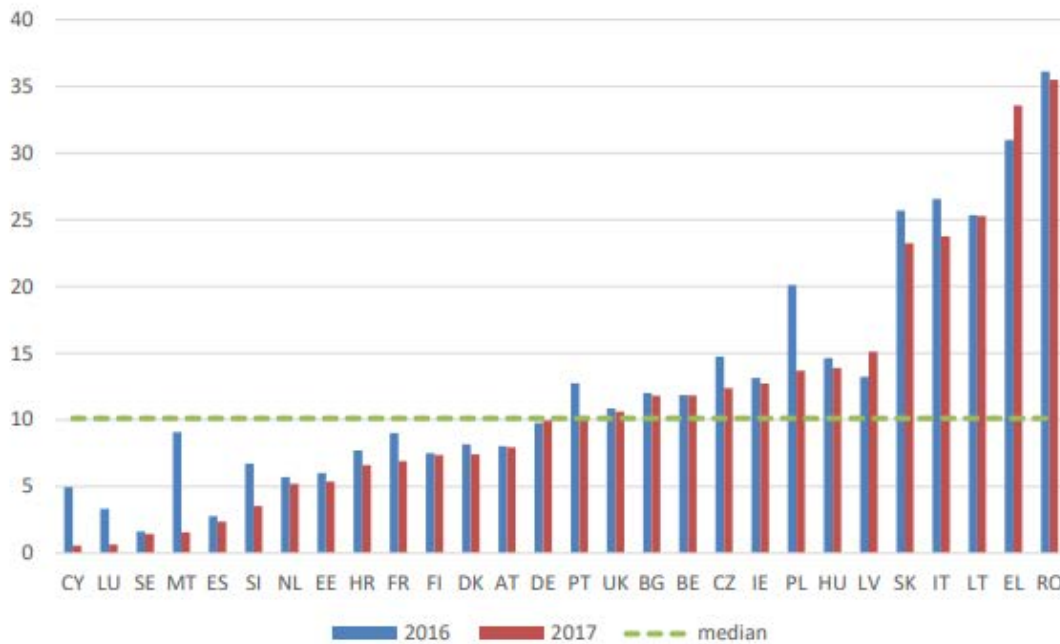
Εικόνα 1. Εξέλιξη του φορολογικού χάσματος στην ΕΕ, 2013-2018



Πηγή: (CASE -Center for Social and Economic Research, 2019), σελ.16

Από την εικόνα 1, προκύπτει ότι σε ονομαστικούς όρους, το 2017, η συνολική φορολογική επιβάρυνση αυξήθηκε στα 1,223 δισ. Ευρώ (2,9%), ενώ τα έσοδα από φόρους ανήλθαν σε 1,086 δισ. ευρώ (αύξηση κατά 4,1%). Ως εκ τούτου, το φορολογικό χάσμα μειώθηκε σε 137,5 δισ. Ευρώ το 2017. Πιο συγκεκριμένα και σύμφωνα με την εικόνα 2 παρακάτω, τα μικρότερα φορολογικά κενά (VAT Gap) παρατηρήθηκαν στην Κύπρο (0,6%), στο Λουξεμβούργο (0,7%) και στη Σουηδία (1,5%). Αντίστοιχα, τα μεγαλύτερα φορολογικά χάσματα σημειώθηκαν στη Ρουμανία (35,5%), στην Ελλάδα (33,6%) και στη Λιθουανία (25,3%) (CASE -Center for Social and Economic Research, 2019) .

Εικόνα 2. Το φορολογικό χάσμα ως ποσοστό της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης στα κράτη μέλη της ΕΕ-28 για τα έτη 2017 και 2016



Πηγή: (CASE -Center for Social and Economic Research, 2019), σελ.17

Συνολικά, τα μισά από τα κράτη μέλη της ΕΕ-28 κατέγραψαν ένα χάσμα άνω του 10,1%. Σε ονομαστικούς όρους, τα μεγαλύτερα κενά σημειώθηκαν στην Ιταλία (33,6 δισ. Ευρώ), τη Γερμανία (25 δισ. Ευρώ) και το Ηνωμένο Βασίλειο (19,2 δισ. Ευρώ). Το φορολογικό χάσμα ως ποσοστό της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης του μειώθηκε σε 25 κράτη μέλη, με τις μεγαλύτερες βελτιώσεις να παρατηρήθηκαν στη Μάλτα, την Πολωνία και την Κύπρο και να αυξηθούν σε τρεις χώρες: Ελλάδα, Λετονία και Γερμανία (European Commission, 2019).

Αξίζει, επίσης, να διευκρινιστεί τι προκαλεί τέτοιες διαφορές στο φορολογικό χάσμα μεταξύ των κρατών μελών. Οι μεταβολές των εκτιμήσεων των φορολογικών αποκλίσεων μεταξύ των κρατών μελών αντικατοπτρίζουν τις υφιστάμενες διαφορές στα κράτη μέλη όσον αφορά τη φορολογική συμμόρφωση, την απάτη, την αποφυγή, τις πτωχεύσεις, τις αφερεγγυότητες και τη φορολογική διοίκηση. Άλλες περιστάσεις που θα μπορούσαν να έχουν αντίκτυπο στο μέγεθος του φορολογικού χάσματος μπορεί να είναι οι οικονομικές εξελίξεις και η ποιότητα των εθνικών στατιστικών υπηρεσιών (European Commission, 2019).

Σύμφωνα με πρόσφατη μελέτη του Murphy (2019), παρόλο που το ποσό της φοροδιαφυγής στην ΕΕ έχει μειωθεί από το 2009, εξακολουθεί να είναι πολύ υψηλό για την ΕΕ (Murphy, 2019). Τα κράτη της ΕΕ έχασαν περίπου το ποσό των 824 δις. ευρώ από φορολογία το 2015, όπως φαίνεται στην εικόνα 3 παρακάτω. Αυτό είναι πολύ μεγαλύτερο από το ποσό που χάνει το δημόσιο τομέα (50 με 190 δισεκατομμύρια ευρώ). Το μεγαλύτερο εκτιμώμενο επίπεδο φοροδιαφυγής σε απόλυτους αριθμούς κατέχεται από την Ιταλία, ακολουθούμενη από τη Γερμανία και τη Γαλλία. Η Δανία οδηγεί με 47% του ΑΕΠ, ακολουθούμενη από το Βέλγιο και την Αυστρία (Armstrong, 2019).

Εικόνα 3. Φοροδιαφυγή στις χώρες της ΕΕ σε δις ευρώ



Πηγή: (www.statista.com, 2019)

Συμπερασματικά, τονίζεται ότι τα κράτη μέλη της ΕΕ έχουν συνολικό φορολογικό χάσμα τουλάχιστον 750 δισεκατομμυρίων ευρώ. Ως αποτέλεσμα, προτείνεται να παραμείνει σημαντική η ικανότητα σε πολλά κράτη μέλη της ΕΕ να εισπράττουν σημαντικά μεγαλύτερο μέρος του φόρου που οφείλεται νομικά από ό, τι γίνεται σήμερα. Ο Murphy (2019) στην έρευνά υποδηλώνει ότι αρχικά πολύ λίγα κράτη μέλη της ΕΕ προετοιμάζουν τις εκτιμήσεις για το δημοσιονομικό χάσμα και το φορολογικό κενό. Μόνο δεκαπέντε κράτη μέλη της ΕΕ ασκούν αυτή τη δραστηριότητα επί του παρόντος. Επίσης, διαπιστώθηκε ότι τα κράτη μέλη της ΕΕ που δημοσιεύουν εκτιμήσεις για το φορολογικό χάσμα το κάνουν σε πολύ περιορισμένη βάση (επτά μόνο κράτη προετοιμάζουν αυτές τις εκτιμήσεις). Μόνο το Ηνωμένο Βασίλειο επιχειρεί μια λογικά εκτεταμένη εκτίμηση του δημοσιονομικού χάσματος. Ο ερευνητής συνεχίζει αναφέροντας πως υπάρχει ένας «μανδύας μυστικότητας» για ένα μεγάλο μέρος των δεδομένων που απαιτούνται για την εξακρίβωση των καλύτερων πιθανών εκτιμήσεων του φορολογικού χάσματος και της φοροδιαφυγής και αυτό εμποδίζει την πρόοδο σε αυτό το θέμα. Αυτό ισχύει ιδιαίτερα όσον αφορά το μέγεθος της σκιώδους οικονομίας που περιλαμβάνουν τα κράτη μέλη στις εκτιμήσεις τους για το ΑΕΠ τους.

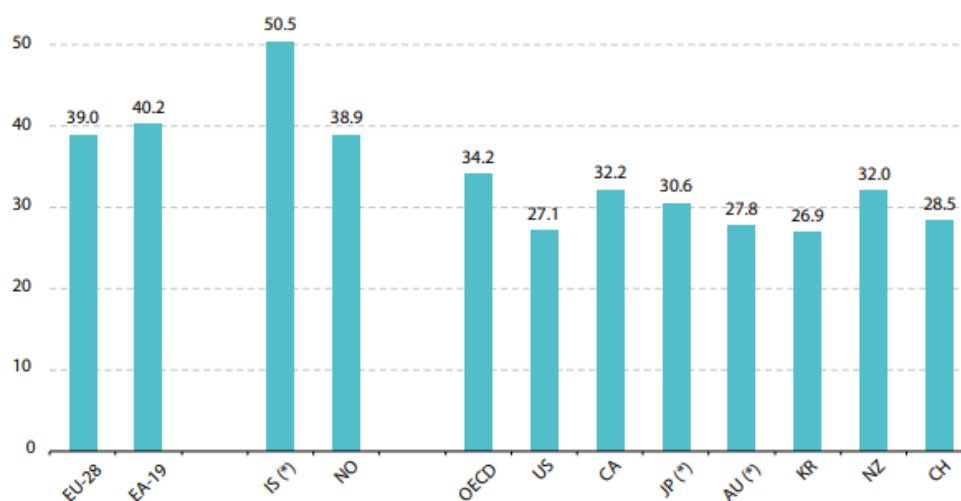
Ο Murphy (2019) προτείνει, εφόσον το φορολογικό χάσμα δεν αφορά μόνο τον φόρο που δεν καταβάλλεται, να περιλαμβάνει το ποσό του φόρου που δεν καταβάλλεται ως αποτέλεσμα απόφασης της κυβέρνησης να μην φορολογήσει ορισμένες φορολογικές βάσεις ή να χορηγήσει απαλλαγές. Πολλές από αυτές τις φορολογικές ελαφρύνσεις αυξάνουν την ανισότητα στα κράτη μέλη της ΕΕ (Murphy, 2019).

4.3 Το επίπεδο φορολογίας στην ΕΕ

Το 2017, οι φόροι και οι υποχρεωτικές πραγματικές κοινωνικές εισφορές στα 28 κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ-28) αντιπροσώπευαν το 39% του ακαθάριστου εγχώριου προϊόντος (ΑΕΠ). Όπως φαίνεται στην Εικόνα 4 παρακάτω, σε σύγκριση με άλλες προηγμένες οικονομίες, το επίπεδο φορολογίας στην ΕΕ είναι υψηλό: περίπου 11,9 ποσοστιαίες μονάδες του ΑΕΠ πάνω από το επίπεδο για τις Ηνωμένες Πολιτείες (US) και σχεδόν 8,5 ποσοστιαίες μονάδες υψηλότερο από αυτό που καταγράφηκε από την Ιαπωνία (JP) (στοιχεία από το 2016). Είναι επίσης

σημαντικά υψηλότερο από τη Νέα Ζηλανδία (NZ) (32%), τον Καναδά (CA) (32,2%), την Αυστραλία (27,8% το 2016), την Ελβετία (CH) (28,5%) και τη Νότια Κορέα (KR) (26,9%). Η ΕΕ (EU-28) καταγράφει έναν μέσο συντελεστή φόρου-ΑΕΠ σχεδόν ταυτόσημο με αυτόν της Νορβηγίας (NO). Ο λόγος για την Ισλανδία (IS) ήταν εξαιρετικά υψηλός το 2016 (50,5%) λόγω μιας εφάπαξ συνεισφοράς για τη σταθερότητα που επιβάλλεται στις χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις (European Commission, 2019).

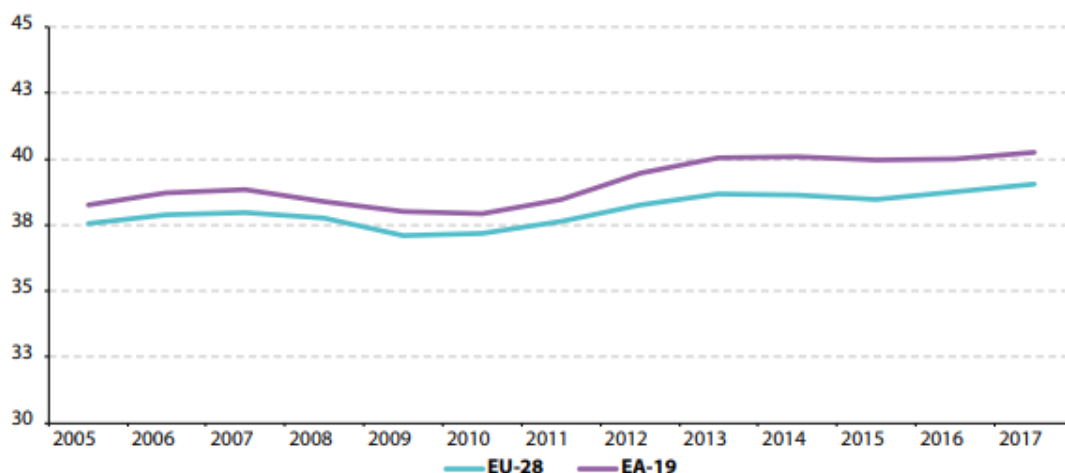
Εικόνα 4. Φορολογικά έσοδα (συμπεριλαμβανομένων των κοινωνικών εισφορών), ΕΕ και επιλεγμένες χώρες



Πηγή: (European Commission, 2019), σελ.14

Σύμφωνα με πρόσφατα στοιχεία που δημοσίευσε η Ευρωπαϊκή Επιτροπή στην Έκθεση για τις Τάσεις φορολογίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση φαίνεται πως, αρχικά, τα φορολογικά έσοδα της ΕΕ-28 ως ποσοστό του ΑΕΠ αυξήθηκαν ελαφρά το 2017 (Εικόνα 5). Ο δείκτης **φόρου προς ΑΕΠ** ανήλθε σε 39% για την ΕΕ των 28 κρατών (0,3 ποσοστιαίες μονάδες υψηλότερος από το 2016: 38,7%). Ο δείκτης στη ζώνη του ευρώ αυξήθηκε ελαφρά το 2017: 0,2 ποσοστιαίες μονάδες σε σύγκριση με 40% το 2016. Και στις δύο περιπτώσεις, η ΕΕ-28 και η ζώνη του ευρώ, τα φορολογικά έσοδα είναι υψηλότερα από ό,τι την τελευταία δεκαετία.

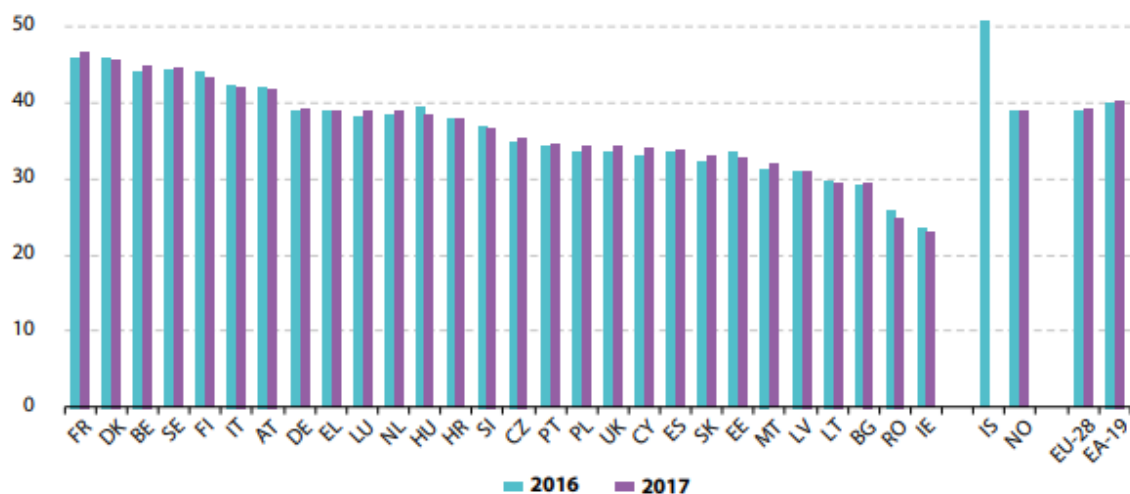
Εικόνα 5. Τα φορολογικά έσοδα (συμπεριλαμβανομένων των υποχρεωτικών πραγματικών κοινωνικών εισφορών), ΕΕ-28 και ΕΑ-19, 2005-2017 (% του ΑΕΠ)



Πηγή: (European Commission, 2019), σελ. 15

Τα φορολογικά έσοδα σε σχέση με το ΑΕΠ αυξήθηκαν σε 16 κράτη μέλη το 2017, κυρίως στην Κύπρο (CY) (1,1 μονάδες βάσης), στο Λουξεμβούργο (LU) και τη Σλοβακία (SL) (0,8 ποσοστιαίες μονάδες σε κάθε μία). Σε 11 κράτη μέλη μειώθηκε ο λόγος φόρου προς ΑΕΠ, με τις μεγαλύτερες μειώσεις στην Ουγγαρία (HU) (1%) και τη Ρουμανία (RO) (0,9%). Η Γαλλία (FR) (46,5%), η Δανία (DK) (45,7%) και το Βέλγιο (BG) (44,9%) έχουν το υψηλότερο ποσοστό φορολογικών εσόδων στο ΑΕΠ και η Ιρλανδία (IE) (23%) και τη Ρουμανία (RO) (24,9%) το χαμηλότερο (Εικόνα 6). Σε αυτό το σημείο αξίζει να σημειωθεί ότι, σύμφωνα με τους Garnier et al. (2014), μέχρι το 2012, ο λόγος φόρου ΕΕ-28 προς το ΑΕΠ ξεπέρασε ελαφρώς τα επίπεδα πριν από την κρίση και αυξήθηκε περαιτέρω το 2013. Η ανάκαμψη των φορολογικών εσόδων οφείλεται εν μέρει στα ενεργά φορολογικά μέτρα που έλαβαν τα κράτη μέλη για να εδραιώσουν τα οικονομικά τους (Garnier et al., 2014).

Εικόνα 6. Τα φορολογικά έσοδα (συμπεριλαμβανομένων των υποχρεωτικών πραγματικών κοινωνικών εισφορών), 2016-2017 (% του ΑΕΠ)



Πηγή: (European Commission, 2019), σελ.15

4.3.1 Διάρθρωση εσόδων ανά επίπεδο κυβέρνησης

Τα έσοδα της κυβέρνησης συλλέγονται από τις κεντρικές, κρατικές και τοπικές κυβερνήσεις ανάλογα με τη φορολογική πολιτική τη κάθε χώρας. Μαζί με άλλα έσοδα, η είσπραξη φόρων πραγματοποιείται επίσης από όλα τα επίπεδα διακυβέρνησης ανάλογα με την οικονομική φύση και τον τύπο της φορολογικής βάσης, τα διοικητικά πλεονεκτήματα και την αυτονομία κατανομής. Ωστόσο, σε πολλές χώρες υπάρχουν νομοθετικά όρια όσον αφορά την ικανότητα των κεντρικών κυβερνήσεων να καθορίσουν τις δικές τους φορολογικές βάσεις, τους συντελεστές και τις αμοιβές, μειώνοντας έτσι την εξουσία τους να δημιουργούν τις δικές τους πηγές εσόδων και, ενδεχομένως, την ικανότητά τους να παρέχουν πιο προσαρμοσμένα δημόσια αγαθά και τις υπηρεσίες. Ταυτόχρονα, ορισμένα από τα όρια αυτά αποσκοπούν στη μείωση του φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ των περιφερειών, περιορίζοντας έτσι τις περαιτέρω ανισότητες μεταξύ τους (OECD, 2017).

Το 2017 ζητήθηκε από την κεντρική ή ομοσπονδιακή κυβέρνηση το 52,3% των συνολικών φορολογικών εσόδων στην ΕΕ-28 (συμπεριλαμβανομένων των κοινωνικών εισφορών), το 30,6% των ταμείων κοινωνικής ασφάλισης και το 16,6% στην τοπική ή την κρατική κυβέρνηση. Λιγότερο από το 1% των εσόδων που

προέρχονται από θεσμικά όργανα της ΕΕ (κυρίως εισπράξεις ιδίων πόρων για φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), καθώς και δασμούς και γεωργικές εισφορές). Υπάρχουν σημαντικές διαφορές στη διάρθρωση από το ένα κράτος μέλος στο άλλο, για παράδειγμα ορισμένα κράτη μέλη είναι ομοσπονδιακά ή χορηγούν περιφέρειες με πολύ υψηλό βαθμό φορολογικής αυτονομίας (Βέλγιο, Γερμανία, Αυστρία, Ισπανία). Στο Ηνωμένο Βασίλειο και τη Μάλτα, το σύστημα κοινωνικής ασφάλισης δεν διαχωρίζεται από το επίπεδο της κεντρικής κυβέρνησης από λογιστική άποψη, ενώ στη Δανία το μεγαλύτερο μέρος της κοινωνικής ασφάλισης χρηματοδοτείται από τη γενική φορολογία, γεγονός που συνεπάγεται μεγάλες ενδοκοινοτικές μεταβιβάσεις στα ταμεία κοινωνικής ασφάλισης.

Το μερίδιο των υποκεντρικών εσόδων (που ορίζονται ως δήμοι συν το κρατικό επίπεδο, όπου υπάρχει) κυμαίνεται από περίπου 1% έως λίγο λιγότερο από το ένα τρίτο του συνόλου. Ωστόσο, το ποσό των φορολογικών εσόδων που καταγράφονται σε κάθε υποτομέα της γενικής κυβέρνησης είναι ένας πολύ ατελής δείκτης της φορολογικής αυτονομίας, καθώς οι κατώτεροι τομείς της γενικής κυβέρνησης ενδέχεται να έχουν (νομικά) δικαιώματα για να λάβουν «άλλες τρέχουσες μεταβιβάσεις» ή άλλα έσοδα από άλλες υποκατηγορίες. Σε πολλά κράτη μέλη της ΕΕ, η αποκέντρωση υπήρξε ήδη ένα σημαντικό χαρακτηριστικό εδώ και πολλά χρόνια.

4.3.2 Διάρθρωση εσόδων ανά τύπο φόρου

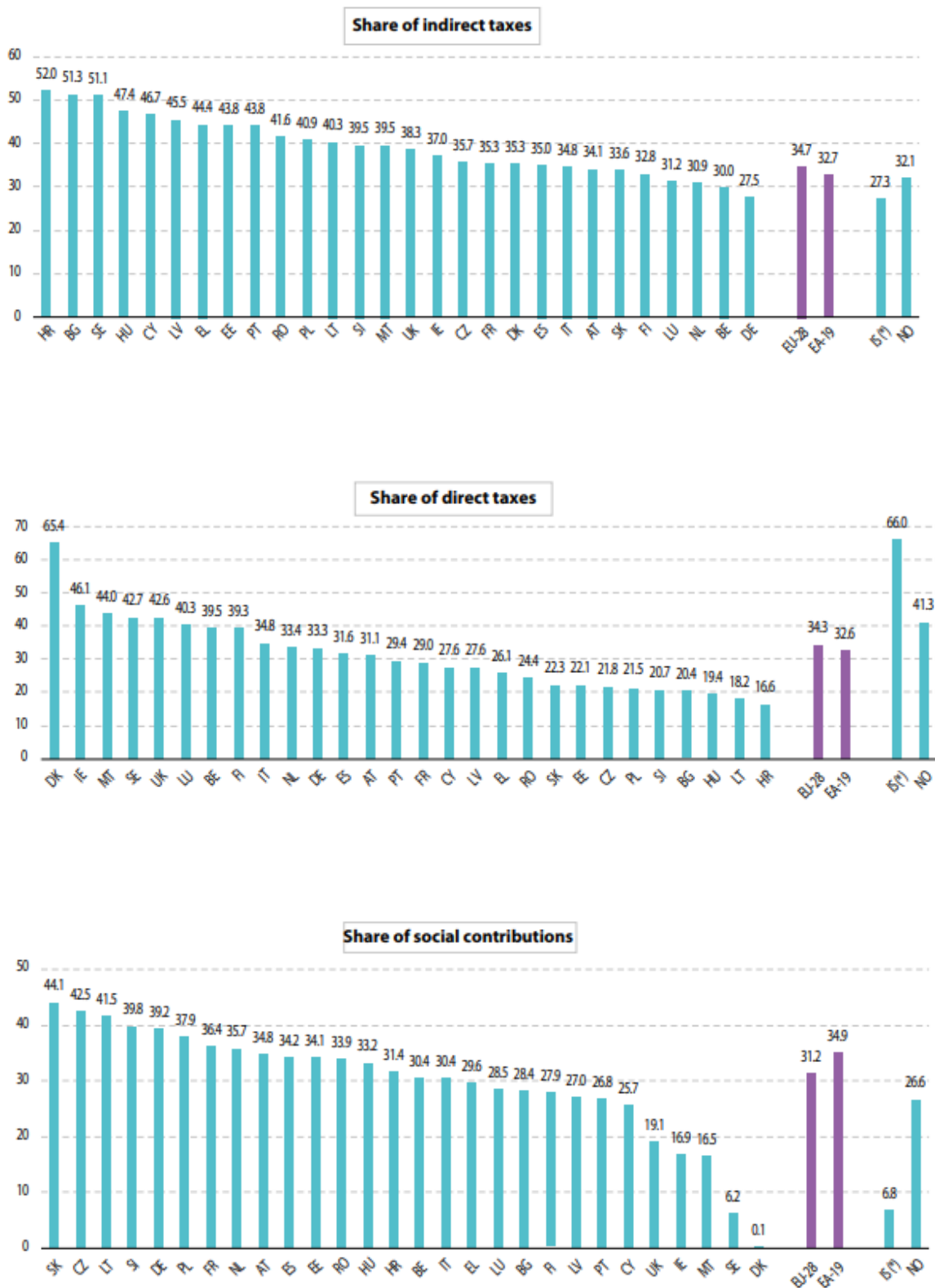
Όπως αναλύθηκε σε προηγούμενη ενότητα, οι φόροι παραδοσιακά ταξινομούνται ως άμεσοι ή έμμεσοι. Ο άμεσος φόρος είναι ένας φόρος εισοδήματος και πλούτου που είναι διαρκής από τη φύση του και απευθείας από ένα συγκεκριμένο (νομικό ή φυσικό) πρόσωπο μέσω μιας προειδοποιητικής επιστολής (π.χ. φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων, φόρος εισοδήματος εταιρειών ή φόρος περιουσίας). Ένας έμμεσος φόρος (π.χ. ΦΠΑ, εισφορές ή ειδικοί φόροι κατανάλωσης) είναι αυτός που επιβάλλεται σε υλικό ή νομικό γεγονός τυχαίας ή προσωρινής φύσης και σε ένα (νομικό ή φυσικό) άτομο που μπορεί συχνά να είναι ενδιάμεσος και όχι υπεύθυνος γι' αυτό (συνεπώς ο έμμεσος χαρακτήρας του φόρου). Οι υποχρεωτικές κοινωνικές εισφορές καταβάλλονται από τους εργοδότες και τους μισθωτούς σε ένα σύστημα κοινωνικής ασφάλισης που έχει συσταθεί για την κάλυψη των συντάξεων,

της υγειονομικής περίθαλψης και άλλων παροχών κοινωνικής πρόνοιας (European Commission, 2019).

Τα κύρια στοιχεία των άμεσων φόρων είναι οι φόροι επί του εισοδήματος των ιδιωτών και των εταιρειών. Με βάση πρόσφατα στοιχεία της Eurostat (2019), κατά την κρίση, οι φόροι επί του εισοδήματος ή των κερδών των επιχειρήσεων παρουσίασαν πτώση το 2008 και μειώθηκαν περαιτέρω το 2009. Παρά τη μικρότερη σχετική τους βαρύτητα στη φορολογική επιβάρυνση, η μείωση το 2009 ήταν ισχυρότερη από τη μείωση των φόρων επί του ατομικού εισοδήματος ή του εισοδήματος των νοικοκυριών που πλήττονται από την ανεργία. Οι φόροι επί της παραγωγής και των εισαγωγών αύξησαν ελαφρά το μερίδιό τους στη συνολική φορολογία από το 2010 έως το 2018. Αυτό οφείλεται τουλάχιστον εν μέρει στην αύξηση των συντελεστών ΦΠΑ σε πολλές χώρες και στην εισαγωγή νέων φόρων. Συγκεκριμένα μεταξύ του 2014 και του 2018, οι φόροι επί της παραγωγής και των εισαγωγών αυξήθηκαν σύμφωνα με το ονομαστικό ΑΕΠ, πράγμα που σημαίνει ότι σε σχέση με το ΑΕΠ παρέμειναν σταθεροί στο 13,6% (Eurostat, 2019).

Σύμφωνα με την Ευρωπαϊκή Επιτροπή και την πρόσφατη έρευνα που έγινε στις φορολογικές τάσεις της Ευρώπης, διαπιστώθηκε ότι οι φορολογικές δομές διαφέρουν ουσιαστικά μεταξύ των κρατών μελών (European Commission, 2019). Πιο αναλυτικά, στην έρευνα αναφέρεται πως η Δανία (DK) κατέχει το μεγαλύτερο μερίδιο των άμεσων φόρων σε σύνολο φορολογικών εσόδων (65,4%), ακολουθούμενη από την Ιρλανδία (IE), τη Μάλτα (MT), τη Σουηδία (SE) και το Ηνωμένο Βασίλειο (UK) (βλ. Εικόνα 7). Η Νορβηγία (NO) και η Ισλανδία (IS) έχουν επίσης σχετικά υψηλά μερίδια άμεσων φόρων. Γενικά, τα μερίδια των κοινωνικών εισφορών στα συνολικά φορολογικά έσοδα είναι αντίστοιχα χαμηλά στις χώρες αυτές. Στη Δανία (DK) υπάρχει ένας ειδικός λόγος για το εξαιρετικά χαμηλό ποσοστό των κοινωνικών εισφορών: οι περισσότερες κοινωνικές δαπάνες χρηματοδοτούνται από τη γενική φορολογία. Αυτό απαιτεί υψηλά επίπεδα άμεσων φόρων και το μερίδιο της άμεσης φορολογίας στα συνολικά φορολογικά έσοδα στη Δανία είναι μακράν το υψηλότερο στην ΕΕ.

Εικόνα 7. Δομή των φορολογικών εσόδων κατά κύριο είδος φόρων, 2017



Πηγή: (European Commission, 2019), σελ. 17

Αντίθετα, η Σλοβακία (SK) και η Τσεχία (CZ) έχουν φορολογικά συστήματα με υψηλά μερίδια κοινωνικών εισφορών στα συνολικά φορολογικά έσοδα και σχετικά χαμηλά μερίδια των εσόδων από άμεσες φορολογίες. Ορισμένα κράτη μέλη έχουν πολύ μικρότερο μερίδιο των άμεσων φόρων. Πολλά από αυτά τα κράτη μέλη υιοθέτησαν συστήματα κατ' αποκοπή (flat-rate systems), τα οποία συνήθως οδηγούν σε ισχυρότερη μείωση των ποσοστών άμεσων φόρων από τους συντελεστές έμμεσων φόρων. Αυτά τα χαμηλότερα μερίδια των άμεσων φόρων αντισταθμίζονται είτε από σχετικά υψηλότερα ποσοστά έμμεσων φόρων (π.χ. Κροατία (HR) (52%), Βουλγαρία (BG) (51,3%) και Ουγγαρία (HU) (47,4%)) με σχετικά μεγαλύτερα μερίδια κοινωνικών εισφορών (π.χ. Σλοβακία (SK) (44,1%), Τσεχία(CZ) (42,5%) και Λιθουανία (LT) (41,5%)) (European Commission, 2019).

4.3.3 Κατανομή της φορολογικής επιβάρυνσης ανά τύπο φορολογικής βάσης

Η κατανομή των φορολογικών εσόδων ανά τύπο φορολογικής βάσης (κατανάλωση, εργασία, κεφάλαιο) φαίνεται στην Εικόνα 8.

Εικόνα 8. Τα έσοδα της ΕΕ-28 σύμφωνα με τον τύπο φορολογικής βάσης, 2005-2017 (% των συνολικών φόρων)



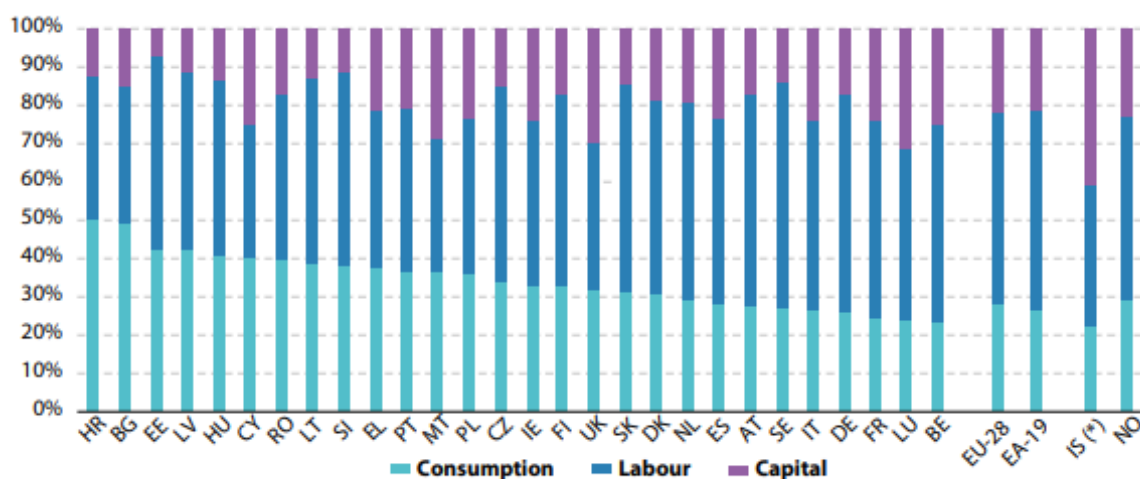
Πηγή: (European Commission, 2019), σελ. 19

Οι συνολικοί φόροι εργασίας (Labour) παρέχουν το μεγαλύτερο μερίδιο των εσόδων (49,7% το 2017), ακολουθούμενοι από φόρους κατανάλωσης (Consumption) (28,3%) και φόρους κεφαλαίου (Capital) (21,9%). Το μερίδιο των φόρων εργασίας στα συνολικά φορολογικά έσοδα αυξήθηκε μεταξύ του 2007 και του 2009, όταν έφθασε το 51,9%, και μειώθηκε σταδιακά από το 2010 έως το 2015, όταν αντιπροσώπευε το 49,6%, παρόμοιο με το επίπεδο πριν από την κρίση. Τα τελευταία

3 χρόνια το ποσοστό αυτό έχει σταθεροποιηθεί. Μετά το βύθισμα μεταξύ του 2007 και του 2010, το μερίδιο των εσόδων από φόρους κεφαλαίου επεκτάθηκε ως το 2017, φθάνοντας τις 1,8 ποσοστιαίες μονάδες περισσότερο από το χαμηλό του 2010. Εν τω μεταξύ, οι φόροι κατανάλωσης, (το μερίδιο των οποίων μειώθηκε επίσης το 2008 και το 2009 από το 2010) μειώθηκε το 2017 σε 28,3% (European Commission, 2019).

Ωστόσο, η διάρθρωση της φορολογίας διαφέρει σημαντικά μεταξύ των κρατών μελών (Εικόνα 9). Ορισμένα κράτη μέλη τείνουν να έχουν υψηλότερο ποσοστό εσόδων από τους φόρους κατανάλωσης και κάπως μικρότερο ποσοστό από τους φόρους επί της εργασίας. Η Κροατία και η Βουλγαρία ξεχωρίζουν, με το ήμισυ περίπου των εσόδων να προέρχονται από τους φόρους κατανάλωσης. Οι φόροι επί των κεφαλαίων κυμαίνονται περισσότερο από το ένα τέταρτο των συνολικών εσόδων (Λουξεμβούργο, Ηνωμένο Βασίλειο, Μάλτα, Κύπρος και Βέλγιο) σε λιγότερο από 10% (Εσθονία). Οι φόροι επί του κεφαλαίου και του εισοδήματος των επιχειρήσεων είναι γενικά πιο σημαντικοί από τους φόρους επί του κεφαλαίου (European Commission, 2019).

Εικόνα 9. Κατανομή των φορολογικών εσόδων σύμφωνα με τον τύπο φορολογικής βάσης 2017 (% των συνολικών φόρων)



Πηγή: (European Commission, 2019), σελ. 19

4.4 Η Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα στα χρόνια της κρίσης και τρόποι αντιμετώπισης

Η φοροδιαφυγή είναι ένα ιδιαίτερο πρόβλημα για την Ελλάδα. Πρόκειται για ένα οικονομικό φαινόμενο το οποίο καθυστερεί σημαντικά τις χώρες στις προσπάθειες είσπραξης φόρων με αποτέλεσμα οι φορολογικοί συντελεστές να είναι υπερβολικά υψηλοί και να ακολουθούνται από λίγους. Το 2009, η χώρα είδε το έλλειμμα του προϋπολογισμού να υπερβαίνει το 15% του ΑΕΠ (Matsaganis M. Flevotomou M. & Leventi C., 2012).

Η βελτίωση της συμμόρφωσης στις φορολογικές υποχρεώσεις είναι το κλειδί για τη μείωση των φορολογικών συντελεστών και την έγκαιρη πληρωμή για θέματα όπως τα καλύτερα δίκτυα κοινωνικής προστασίας και υψηλότερες δημόσιες επενδύσεις. Όλα αυτά θα βοηθούσαν την Ελλάδα να ανακάμψει από μια οκταετή οικονομική κρίση που μείωσε το ΑΕΠ κατά 25% και οδήγησε σε 289 δις ευρώ σε διεθνή προγράμματα διάσωσης. Τα προβλήματα ήταν πάρα πολλά κατά την έναρξη της κρίσης. Η αδήλωτη οικονομία της Ελλάδας έφτανε το 27% του ΑΕΠ - μεταξύ των υψηλότερων ποσοστών στην Ευρώπη. Περίπου το 75% των αυτοαπασχολούμενων επαγγελματιών δήλωσαν εισόδημα κάτω από το φορολογητέο όριο, σύμφωνα με μελέτη του ΔΝΤ. Σύμφωνα με την Cuen (2019) το 5% των Ελλήνων φορολογουμένων που κερδίζουν από € 24.000 έως € 100.000 πληρώνουν μόνο το ήμισυ του συνόλου των εσόδων από φόρο εισοδήματος και τονίζει ότι η εκτεταμένη τραπεζική επιτήρηση είναι η πολιτική στοχεύει στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής (Cuen, 2019).

Κατά την Petrakis (2019) το σύστημα είσπραξης των φόρων ήταν απαρχαιωμένο και ευάλωτο στις πολιτικές παρεμβάσεις. Η διαφθορά ήταν συνήθης ενώ ο φορολογικός κώδικας άλλαζε συχνά γεγονός που ενέτεινε το πρόβλημα της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής. Ωστόσο έγιναν πολλές προσπάθειες τα τελευταία χρόνια αντιμετώπισης των της δημοσιονομικών προβλημάτων και της φοροδιαφυγής συγκεκριμένα. Το 2010, η Ελλάδα υποσχέθηκε να μειώσει το μεγάλο δημοσιονομικό της έλλειμμα ως μέρος του πακέτου βοήθειας έκτακτης ανάγκης. Ωστόσο, το έργο έγινε πιο δύσκολο καθώς η οικονομική κρίση επιδεινώθηκε. Το 2015, προκειμένου να αποφευχθεί η κατάρρευση του τραπεζικού συστήματος, η χώρα επέβαλε κεφαλαιακούς ελέγχους. Μετά την αποτυχία των προσπαθειών για την

ενίσχυση της συλλογής των φόρων, η ελληνική κυβέρνηση δημιούργησε την Ανεξάρτητη Υπηρεσία Δημόσιων Εισοδημάτων, με στόχο την απομόνωση της διαχείρισης των εσόδων από πολιτικές πιέσεις και την απαλλαγή από ορισμένους περίπλοκους κανόνες εργασίας που παρακωλύουν την ελληνική γραφειοκρατία.

Το 2019 πραγματοποιήθηκαν περισσότερες εστιασμένες και τακτικές προσπάθειες αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής στη χώρα. Πιο συγκεκριμένα, ειδικά τη θερινή περίοδο, οι φορολογικοί έλεγχοι έγιναν εντονότεροι και οι επιθεωρητές διοργάνωσαν 50.500 επιτόπιους ελέγχους και επιθεωρήσεις, ειδικά στα δημοφιλή ελληνικά νησιά. Παράλληλα, οι φορολογικοί υπάλληλοι έχουν πλέον καλύτερη πρόσβαση σε πληροφορίες τρίτων, όπως τραπεζικούς λογαριασμούς και ένα σύστημα επίλυσης διαφορών ασχολείται πιο γρήγορα με σχετικές καταγγελίες φοροδιαφυγής. Οι κινητές μονάδες της τελωνειακής μονάδας, οι οποίες ασχολούνται με τη χερσαία και θαλάσσια διεξαγωγή τυχαίων επιθεωρήσεων, μεταφέρονται σε νέα κεντρική οργάνωση, με μια ειδική μονάδα επικεντρωμένη σε έρευνες πάνω σε τρεις κατηγορίες φορολογικών ελέγχων: στις μεγάλες επιχειρήσεις, τις μικρότερες επιχειρήσεις και τους αυτοαπασχολούμενους με υψηλό κέρδος (Petrakis, 2019).

Σύμφωνα με την Petrakis (2019): «*Η φοροδιαφυγή δεν είναι ένα μονολιθικό πράγμα. Μπορεί να έχει πολλές μορφές και είναι σαφές ότι δεν υπάρχει προσέγγιση ενός μεγέθους για όλους*» (Petrakis, 2019). Παράλληλα, με όλα τα μέτρα αντιμετώπισης στη χώρα, η νέα καμπάνια "Αποδίξι, please" μέσα από τον πολλαπλασιασμό των τερματικών σημείων πώλησης, αποτέλεσε μέτρο-κλειδί για τη βελτίωση της είσπραξης των φόρων. Ο αριθμός των τερματικών υπερδιπλασιάστηκε, σε περίπου 700.000 μέχρι τον Δεκέμβριο του 2018 και η αξία των συναλλαγών ανήλθε στα € 31,5 δις από € 19 δις.

Η άνοδος, επίσης, του «πλαστικού χρήματος» συμπίπτει με την επιβολή ελέγχων κεφαλαίου το 2015, όταν οι Έλληνες αντιμετώπισαν όρια στις αναλήψεις μετρητών χρησιμοποιώντας και έτσι η χρήση των χρεωστικών καρτών αυξήθηκε σημαντικά. Το γεγονός αυτό μαζί με την αύξηση και των τερματικών σημείων πώλησης, τα έσοδα από φόρο προστιθέμενης αξίας αυξήθηκαν, επειδή οι εισπράξεις των πληρωμών γίνονταν αυτόματα. Οι ηλεκτρονικές πληρωμές συνέβαλαν τουλάχιστον στο ήμισυ της αύξησης των εσόδων από φόρο προστιθέμενης αξίας που καταγράφηκε το 2017, σύμφωνα με μελέτη του IOBE. Το 2018, οι πληρωμές αυτές

αυξήθηκαν κατά 24% φτάνοντας τα 31 δισεκατομμύρια ευρώ, σύμφωνα με έκθεση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, ενισχύοντας έτσι τη συλλογή του φόρου προστιθέμενης αξίας, η οποία αντιπροσωπεύει το ένα τρίτο των κρατικών εσόδων. Οι περικοπές δαπανών, μαζί με τα υψηλότερα έσοδα, βοήθησαν στη δημιουργία πλεονάσματος του προϋπολογισμού κατά 1,1% του ΑΕΠ το 2018 σε σύγκριση με το έλλειμμα της τάξης του 11,2% το 2010.

Ωστόσο, η Ελλάδα έχει πολλά περιθώρια για πρόσθετα κέρδη και η χρήση των καρτών ως ποσοστό της ιδιωτικής κατανάλωσης ήταν 14,8 ποσοστιαίες μονάδες χαμηλότερη από τον μέσο όρο της ΕΕ το 2017, σύμφωνα με το IOBE. Τα ετήσια έσοδα από το φόρο προστιθέμενης αξίας θα ήταν 21% ή 3,3 δις ευρώ υψηλότερα, αν η Ελλάδα φθάσει στο μέσο επίπεδο της ΕΕ. Παρά τις προσπάθειες συνεπώς και τα θετικότερα αποτελέσματα αναφορικά με τον περιορισμό της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα, με την ελάφρυνση των ελέγχων κεφαλαίου και των ορίων στις αναλήψεις μετρητών, υπάρχει η ανησυχία της χαμηλής φορολογική συμμόρφωσης (Pettrakis, 2019).

4.5 Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα σε σύγκριση με άλλες χώρες

Η μελέτη που πραγματοποίησε η PwC σχετικά με τη φορολογία, το 2016, με τίτλο «Worldwide Tax Summaries - Corporate Taxes 2015/16», κάνει λόγο και για την φορολογία και τη φοροδιαφυγή αντίστοιχα στην Ελλάδα. Στην έρευνα τονίζεται πως οι ελληνικοί φορολογικοί συντελεστές παρότι είναι υψηλοί, η συλλογή των φόρων δεν είναι η αντίστοιχη εξαιτίας κυρίως των συνεχόμενων αλλαγών στο φορολογικό γίνεσθαι (PwC , 2016). Διευκρινίζεται παράλληλα πως οι Έλληνες φορολογούμενοι επιβαρύνονται σημαντικά από φόρους συγκριτικά με άλλες χώρες του ΟΟΣΑ, όπου . οι συντελεστές ΦΠΑ είναι χαμηλότεροι από την Ελλάδα. Παρόλα αυτά σημειώνεται σημαντική απώλεια εσόδων ΦΠΑ, με την χώρα να κατατάσσεται στην Πέμπτη θέση ανάμεσα στα κράτη με αρκετά υψηλή φορολογία.

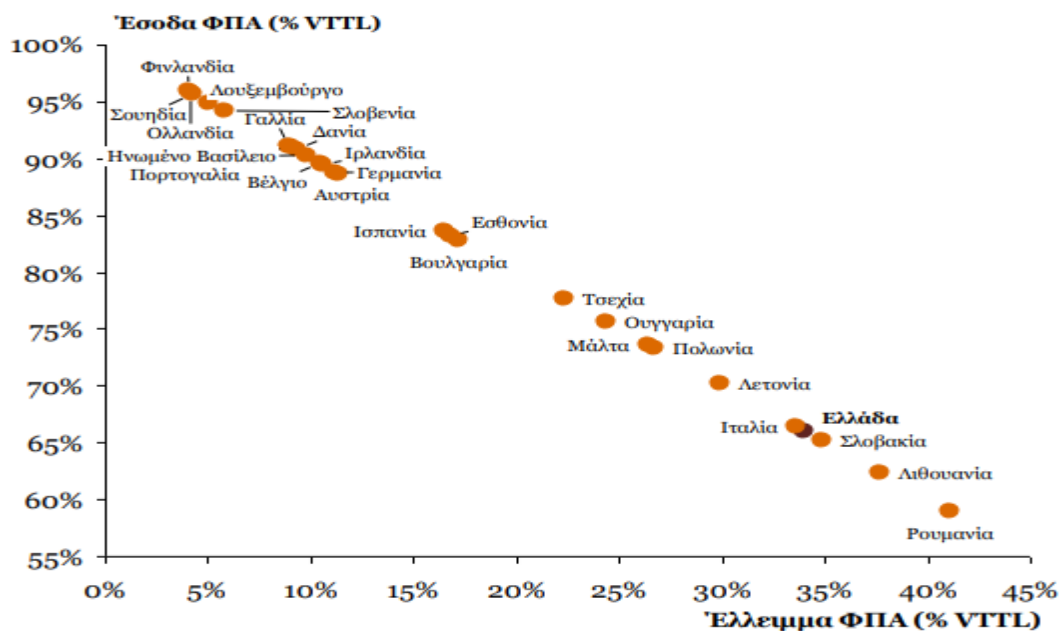
Οι Papageorgiou, Efthimiadis και Konstantakopoulou (2012) τονίζουν πως ο λόγος για αυτό το φαινόμενο σχετίζεται με τη διαφορά που εντοπίζεται ανάμεσα στον ονομαστικό φορολογικό συντελεστή (σύμφωνα με τη νομοθεσία) και τον πραγματικό

συντελεστή¹. Αυτή η διαφορά περιγράφει και τις διαφορετικές φορολογικές πολιτικές και συστήματα ανάμεσα στην Ελλάδα και τις υπόλοιπες χώρες της Ευρώπης. Οι ερευνητές αναφέρουν πως: «Ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής είναι σημαντικά χαμηλότερος στην Ελλάδα ενώ η αντίστοιχη διαφορά στην Ευρώπη είναι σημαντικά μικρότερη» (Parageorgiou, Efthimiadis και Konstantakopoulou, 2012). Ενδεικτικά, το 2012 ο ονομαστικός συντελεστής ΦΠΑ στην Ελλάδα έφτανε το 23%, ενώ στην ΕΕ ο μέσος όρος ήταν 21,1% και ο τελικός φορολογικός συντελεστής έφτανε το 16,2% στην Ελλάδα και το 19,9% στην Ευρώπη.

Ωστόσο παρά την υψηλή φορολογία, όπως ήδη τονίστηκε τα διαφυγόντα έσοδα από φόρους ήταν σημαντικά για τη χώρα στα χρόνια της κρίσης. Το φορολογικό κενό (VAT Gap) στην Ελλάδα, όπως και σε άλλες χώρες όπως η Ρουμανία, η Λιθουανία, η Σλοβακία και η Ιταλία έφτανε το 34%. Αντιθέτως, τα κράτη των σκανδιναβικών χωρών αλλά και η Γαλλία και το Λουξεμβούργο παρουσίασαν υψηλότερα έσοδα από φόρους.

Εικόνα 10. Έλλειμμα ΦΠΑ για την Ελλάδα καθώς και στοιχεία για τις Ευρωπαϊκές χώρες για το 2015

Πηγή: (PwC, 2016)



¹ Μετά τη διαίρεση της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης προς τη φορολογητέα βάση-effective tax rate

Κεφάλαιο 5. Προτάσεις αντιμετώπισης φοροδιαφυγής στην Ευρώπη

5.1 Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής

Η φοροδιαφυγή και η φοροαποφυγή περιορίζουν την ικανότητα των κρατών μελών να αντλούν έσοδα και να ασκούν την οικονομική και κοινωνική πολιτική τους. Η φοροδιαφυγή έχει σαφή αρνητικά αποτελέσματα, καθώς τα κέρδη που μετατοπίζονται προς ή μέσω ενός κράτους μέλους συνεπάγονται απώλεια φορολογικής βάσης για ένα άλλο κράτος μέλος. Το αποτέλεσμα αυτό είναι ακόμη μεγαλύτερο στη ζώνη του ευρώ. Επιπλέον, επιβαρύνει το φορολογικό ηθικό, απειλεί την κοινωνική σύμβαση και αυξάνει τις ανισότητες. Επίσης, νοθεύει τους ισότιμους όρους ανταγωνισμού μεταξύ των εταιρειών. Ενώ είναι δύσκολο να ποσοτικοποιηθεί με ακρίβεια η κλίμακα φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, υπάρχει γενική συναίνεση ότι είναι σημαντική, με δεκάδες δισεκατομμύρια ευρώ να χάνονται κάθε χρόνο, όπως διαπιστώθηκε και στην προηγούμενη ενότητα στην ΕΕ (European Commission, 2018).

Η αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής απομακρύνοντας παράλληλα τα κενά και τις αναντιστοιχίες που διευκολύνουν τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό, είναι ουσιαστικής σημασίας για την εξασφάλιση φορολογικών εσόδων που θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν για δημόσιες δαπάνες (για εκπαίδευση, υγειονομική περίθαλψη ή πρόνοια) ή για τη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης των έντιμων φορολογουμένων. Συμβάλλει επίσης στην εξομάλυνση των όρων ανταγωνισμού μεταξύ των εταιρειών (European Parliamentary Research Service, 2017).

Ο διασυνοριακός χαρακτήρας της φορολογικής κατάχρησης και η ενσωμάτωση των οικονομιών των κρατών μελών απαιτούν μια συντονισμένη προσέγγιση, όχι μόνο μέσω ευρωπαϊκών πρωτοβουλιών αλλά και μέσω του συντονισμού των εθνικών πολιτικών. Τα κράτη μέλη μπορούν να αντιμετωπίσουν τη φοροδιαφυγή μέσω της αυξημένης διαφάνειας και της διασυνοριακής συνεργασίας, μιας πιο σύγχρονης και ψηφιακής φορολογικής διοίκησης, διευκολύνοντας και προωθώντας έναν πολιτισμό συμμόρφωσης (European Commission, 2018).

5.2 Βελτίωση των μέσων είσπραξης ΦΠΑ σε επίπεδο ΕΕ

Από την αρχή της θητείας της Επιτροπής Juncker έχει επιτευχθεί μεγάλη πρόοδος για την ενίσχυση της ικανότητας των κρατών μελών στη σωστή και δίκαιη διαχείριση της φορολογικής τους πολιτικής με στόχο την πάταξη της φοροδιαφυγής. Πιο αναλυτικά, από το 2015, τέθηκαν σε ισχύ νέοι κανόνες για τις πωλήσεις ηλεκτρονικών υπηρεσιών μέσω διαδικτύου, οι οποίοι επιτρέπουν στα κράτη μέλη να εισπράττουν τον ΦΠΑ. Αυτό καθίσταται δυνατό μέσω ενός «One Stop Shop» το οποίο επιτρέπει στους εμπόρους να φροντίζουν για όλες τις υποχρεώσεις τους στον τομέα του ΦΠΑ χρησιμοποιώντας μία ηλεκτρονική πύλη (European Commission, 2018).

Τα κράτη μέλη συμφώνησαν επίσης να επεκτείνουν αυτό το νέο σύστημα στις online πωλήσεις αγαθών, προσφέροντας μια ακόμη ώθηση στη συλλογή των φόρων στην ΕΕ και βοηθώντας έτσι τις αρχές να ανακτήσουν τα τρέχοντα εκτιμώμενα φορολογικά ποσά ύψους 5 δισεκατομμυρίων ευρώ που χάνονται από τις ηλεκτρονικές πωλήσεις κάθε χρόνο (European Commission, 2018). Για πρώτη φορά, οι διαδικτυακές αγορές θα είναι επίσης υπεύθυνες για την εξασφάλιση του φόρου που εισπράττεται για τις πωλήσεις στις πλατφόρμες που πραγματοποιούν οι εταιρείες σε τρίτες χώρες στους καταναλωτές της ΕΕ.

Η ΕΕ προσφάτως συμφώνησε επίσης για ένα νέο σφαιρικό πλαίσιο για την ανταλλαγή περισσότερων πληροφοριών και την ενίσχυση της συνεργασίας μεταξύ των εθνικών φορολογικών αρχών και των αρχών επιβολής του νόμου. Μόλις τεθούν σε ισχύ, τα κράτη μέλη θα μπορούν να ανταλλάσσουν περισσότερες σχετικές πληροφορίες και να συνεργάζονται στενότερα για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και όχι μόνο (European Commission, 2018).

Τα κράτη μέλη καλούνται τώρα να προχωρήσουν και να συμφωνήσουν το συντομότερο δυνατό σχετικά με την ευρύτερη μεταρρύθμιση για τη μείωση της απάτης στον τομέα του φορολογικού συστήματος της ΕΕ. Η φοροδιαφυγή και η φορολογική απάτη απορρέει από τις αδυναμίες του ισχύοντος συστήματος και των φορολογικών διοικήσεων των κρατών μελών. Μια πρόσφατη μελέτη δείχνει ότι κατά μέσο όρο το 36% του ΦΠΑ οφείλεται σε απάτη ΦΠΑ (CASE -Center for Social and Economic Research, 2019). Δεδομένου ότι ο φόρος αποτελεί σημαντική πηγή εσόδων για τα κράτη μέλη, οι απώλειες φόρων, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που

οφείλονται σε απάτες, έχουν σημαντικό αντίκτυπο στον κρατικό προϋπολογισμό. Οι νέοι κανόνες θα βοηθούσαν στο να καταστήσει η ΕΕ το φορολογικό της σύστημα πολύ πιο ανθεκτικό σε απάτες και κρούσματα φοροδιαφυγής καθώς επίσης και πιο εύκολο στη χρήση για τις επιχειρήσεις, ενώ παράλληλα θα έφερνε τα αναγκαία έσοδα για τα κράτη μέλη (European Commission, 2018).

5.3 Οι φορολογικές πολιτικές της ΕΕ για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής: Άμεση και Έμμεση Φορολογία

5.3.1 Άμεση Φορολογία

Κοινή ενοποιημένη βάση φορολογίας εταιρειών

Τον Ιούνιο του 2015, η Επιτροπή ενέκρινε ένα σχέδιο δράσης για δίκαιη και αποτελεσματική φορολογία εταιρειών στην ΕΕ. Το σχέδιο δράσης προβλέπει μεταρρύθμιση του πλαισίου φορολογίας εταιρειών στην ΕΕ, προκειμένου να αντιμετωπιστεί η φορολογική κατάχρηση, να εξασφαλιστούν βιώσιμα έσοδα και να υποστηριχθεί ένα καλύτερο επιχειρηματικό περιβάλλον στην ενιαία αγορά. Ένας από τους βασικούς τομείς δράσης που προσδιορίστηκαν στο σχέδιο δράσης ήταν η επανέναρξη της κοινής ενοποιημένης φορολογικής βάσης για τις εταιρείες (Common Consolidated Corporate Tax Base-CCCTB).

Τον Οκτώβριο του 2016, η Επιτροπή ενέκρινε προτάσεις για ένα σύγχρονο, δίκαιο, φιλικό προς την ανάπτυξη και ανταγωνιστικό κοινό πλαίσιο εταιρικής φορολογίας για την ΕΕ. Η κοινή ενοποιημένη βάση φορολογίας εταιρειών αποτελεί ενιαίο σύνολο κανόνων για τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών των επιχειρήσεων στην ΕΕ. Η ενοποίηση προβλέπεται να εφαρμοστεί σε δύο στάδια. Στο πρώτο βήμα θα δημιουργηθεί μια κοινή βάση φορολογίας επιχειρήσεων (CCTB). Με την κοινή ενοποιημένη βάση φορολογίας των επιχειρήσεων, οι διασυνοριακές εταιρείες θα πρέπει να συμμορφώνονται μόνο με ένα ενιαίο σύστημα της ΕΕ για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματός τους, αντί για πολλά διαφορετικά εθνικά βιβλία κανόνων. Η πρόταση της κοινής ενοποιημένης φορολογίας εταιρειών περιλαμβάνει ένα φορολογικό κίνητρο Έρευνας και Ανάπτυξης και ένα μέτρο για την αντιμετώπιση της μεροληψίας του χρέους. Οι εταιρείες μπορούν να καταθέσουν μία φορολογική δήλωση για όλες τις δραστηριότητές τους στην ΕΕ και να

αντισταθμίσουν ζημίες σε ένα κράτος μέλος έναντι κερδών σε άλλο. Όμως οι συντελεστές εταιρικού φόρου δεν καλύπτονται από την κοινή ενοποιημένη βάση φορολογίας εταιρειών και έτσι θα παραμείνουν ένας τομέας εθνικής κυριαρχίας. Πιο αναλυτικά, τα ενοποιημένα φορολογητέα κέρδη κατανέμονται μεταξύ των κρατών μελών στα οποία δραστηριοποιείται ο όμιλος, χρησιμοποιώντας μια μέθοδο κατανομής. Η ενοποιημένη φορολογική βάση θα κατανέμεται με γνώμονα μια σταθερή μέθοδο που θα περιλαμβάνει τρεις εξίσου σταθμισμένους παράγοντες: πωλήσεις (ανά κράτος), εργασία και περιουσιακά στοιχεία. Κάθε κράτος μέλος θα εφαρμόζει τον δικό του φορολογικό συντελεστή στο μερίδιο της φορολογικής βάσης που κατανέμεται μέσω του τύπου. Συνεπώς τα κράτη μέλη φαίνεται να διατηρούν την εξουσία να καθορίζουν τους δικούς τους φορολογικούς συντελεστές.

Μηχανισμός επίλυσης διαφορών

Η οδηγία για τους μηχανισμούς επίλυσης διαφορών (Dispute Resolution Mechanism-DRM) εφαρμόζει την προσέγγιση της ΕΕ για την επίλυση των διαφορών που απορρέουν πρωτίστως από συμβάσεις περί διπλής φορολογίας. Το μέσο αυτό, το οποίο εντάσσει το πλαίσιο για τη διαδικασία της αμοιβαίας συμφωνίας και τη διαιτησία (συμπεριλαμβανομένης της εναλλακτικής επίλυσης διαφορών) βασίζεται σε υφιστάμενους μηχανισμούς επίλυσης των διαφορών στη φορολογία και φέρνει επίσης μια σημαντική αλλαγή: παρέχει εγγυήσεις στον φορολογούμενο οι οποίες διασφαλίζουν την επίλυση της διαφοράς (European Commission, 2018). Η οδηγία για την επίλυση των φορολογικών διαφορών επιτρέπει στις επιχειρήσεις και τα άτομα να επιλύουν πιο σύντομα και αποτελεσματικά τις διαφορές που σχετίζονται με τις φορολογικές συνθήκες, ιδίως εκείνες που σχετίζονται με τη διπλή φορολογία (KPMG, 2019).

Ειδικότερα, ο φορολογούμενος έχει το δικαίωμα να απευθύνεται στα εθνικά δικαστήρια προκειμένου να επιβάλει τα δικαιώματά του βάσει του μηχανισμού επίλυσης διαφορών όταν τα κράτη μέλη δεν λαμβάνουν τα απαιτούμενα μέτρα εντός των προβλεπόμενων προθεσμιών. Αυτό περιλαμβάνει επίσης την επιβολή της εφαρμογής της τελικής απόφασης από τις αρμόδιες εθνικές αρχές. Διαφορετικά, οι διαδικασίες επίλυσης των διαφορών που εφαρμόστηκαν μέχρι σήμερα (δηλαδή οι φορολογικές συνθήκες και η σύμβαση διαιτησίας) απέδειξαν χαμηλή

αποτελεσματικότητα όσον αφορά την επιβολή της τήρησης των προθεσμιών και την εφαρμογή της τελικής απόφασης από τις εθνικές αρχές.

Η διπλή φορολογία συμβαίνει όταν δύο ή περισσότερες χώρες διεκδικούν το δικαίωμα να φορολογούν το ίδιο εισόδημα ή κέρδη εταιρείας ή προσώπου. Αυτό μπορεί να συμβεί, για παράδειγμα, λόγω της αναντιστοιχίας των εθνικών κανόνων ή των διαφορετικών ερμηνειών των κανόνων τιμολόγησης των μεταβιβάσεων σε μια διμερή φορολογική σύμβαση. Επί του παρόντος, υπάρχουν περίπου 900 διαφορές διπλής φορολογίας στην ΕΕ και εκτιμάται ότι ανέρχονται σε 10,5 δισεκατομμύρια ευρώ. Ως εκ τούτου, οι φορολογούμενοι με το νέο πλαίσιο, απολαμβάνουν μεγαλύτερη ασφάλεια δικαίου όταν πρόκειται να επιλύσουν τις διασυνοριακές φορολογικές τους διαφορές. Συγκεκριμένα, καλύπτεται ένα ευρύτερο φάσμα περιπτώσεων και τα κράτη μέλη πρέπει να συμμορφώνονται με σαφείς προθεσμίες προκειμένου να συμφωνήσουν σε μια δεσμευτική λύση, δίνοντας στους πολίτες και τις εταιρείες πιο έγκαιρες αποφάσεις (European Commission, 2019).

Ο μηχανισμός επίλυσης διαφορών εγκρίθηκε τον Οκτώβριο του 2017 και ξεκίνησε να εφαρμόζεται από τον περασμένο Ιούλιο. Η νέα οδηγία εφαρμόζεται στις καταγγελίες που υποβάλλονται από την 1η Ιουλίου 2019 και αφορούν ζητήματα διαφοράς σε θέματα εισοδήματος ή κεφαλαίου που αποκτήθηκαν σε φορολογικό έτος που αρχίζει την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2018 (European Commission, 2018).

Περιορισμός του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού και της αύξησης της διαφάνειας

Η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού αποτελεί προτεραιότητα της Επιτροπής. Αυτό αντικατοπτρίζεται στις βασικές πρωτοβουλίες που έχουν προταθεί από την Επιτροπή και εγκριθεί από το Συμβούλιο, όπως οι δύο οδηγίες κατά της φοροδιαφυγής και οι οδηγίες ενίσχυσης της φορολογικής διαφάνειας. Η οδηγία για την αποφυγή των φόρων (Anti-Tax Avoidance Directives -ATAD), η οποία θεσπίζει νομικά δεσμευτικά

μέτρα κατά της κατάχρησης, εγκρίθηκε τον Ιούνιο του 2016 και τέθηκε σε ισχύ τον Ιανουάριο του 2019². Καθορίζονται ελάχιστα πρότυπα όσον αφορά:

- Τον ελεγχόμενο κανόνα της ξένης εταιρείας για την αποτροπή της μετατόπισης του κέρδους σε χαμηλή / χωρίς φορολογία χώρες.
- Τις υβριδικές αναντιστοιχίες που προβλέπουν την αποφυγή διπλής μη φορολόγησης
- Κανόνες φορολόγησης όσον αφορά την φοροδιαφυγή των εταιριών σε περιπτώσεις μετεγκατάστασης των περιουσιακών τους στοιχείων.
- Τον κανόνα περιορισμού των τόκων για την αποθάρρυνση των ρυθμίσεων τεχνητού χρέους που αποσκοπούν στην ελαχιστοποίηση των φόρων
- Τον γενικό κανόνα κατά της κατάχρησης για την αντιμετώπιση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού όταν δεν ισχύουν άλλοι κανόνες.

Η Επιτροπή συμπλήρωσε την οδηγία με μέτρα για την αντιμετώπιση των παρατυπιών στον τομέα των φόρων («υβριδικές αναντιστοιχίες») σε σχέση με τρίτες χώρες (ATAD 2)³, η οποία θα τεθεί σε ισχύ τον Ιανουάριο του 2020 (European Commission, 2018).

Ορισμένες τροποποιήσεις έγιναν τα τελευταία χρόνια με την οδηγία για τη διοικητική συνεργασία (Administrative cooperation), προκειμένου να συμβάλει στην εξάλειψη της φοροδιαφυγής μέσω της αύξησης της φορολογικής διαφάνειας. Η διοικητική συνεργασία στον τομέα της άμεσης φορολογίας μεταξύ των αρμόδιων αρχών των κρατών μελών της ΕΕ βοηθά να διασφαλιστεί ότι όλοι οι φορολογούμενοι πληρώνουν το δίκαιο μερίδιό τους από τη φορολογική επιβάρυνση που τους αναλογεί, ανεξάρτητα από το πού εργάζονται, συνταξιοδοτούνται, κατέχουν τραπεζικό λογαριασμό και επενδύουν ή δραστηριοποιούνται επιχειρηματικά. Αυτό βασίζεται στην οδηγία 2011/16 / ΕΕ του Συμβουλίου (DAC 1), η οποία θεσπίζει όλες τις απαραίτητες διαδικασίες και παρέχει τη δομή μιας ασφαλούς πλατφόρμας συνεργασίας (European Commission, 2019). Με βάση την Σαββαΐδου (2019) η οδηγία αυτή έχει ισχύ για όλους τους τύπους φόρων οι οποίοι μπορεί να εισπραχθούν από τα κράτη-μέλη. Επίσης, δεν εφαρμόζεται στον φόρο προστιθέμενης αξίας και στα τελωνειακό τέλη, ούτε στους ειδικούς φόρους κατανάλωσης που καλύπτονται

² Οδηγία 2016/1164/EU

³ Οδηγία 2017/952 / ΕΕ

από άλλη ενωσιακή νομοθεσία περί διοικητικής συνεργασίας μεταξύ κρατών μελών (Σαββαΐδου, 2019).

Τον Δεκέμβριο του 2014, το Συμβούλιο ενέκρινε οδηγία για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών χρηματοπιστωτικού λογαριασμού, η οποία (2014/107/ΕΕ) και την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ (DAC 2) . Η οδηγία αυτή τέθηκε σε ισχύ το 2015, με τα πρώτα διαθέσιμα οικονομικά στοιχεία για το έτος 2016 από τον Οκτώβριο του 2017.

Το πρόβλημα της φοροδιαφυγής και των διαφυγόντων κερδών είναι αρκετά έντονο στην Ευρώπη και κοστίζει κρατικών εσόδων. Συνεπώς, η αποδοτικότερη και έγκυρη είσπραξη φόρων κρίνεται απαραίτητη. Σύμφωνα με την Σαββαΐδου (2019) η αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών αποτελεί σημαντικό εργαλείο αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή τον Δεκέμβριο του 2012 τόνισε την ανάγκη της δυναμικής προώθησης των αυτόματων ανταλλαγών πληροφοριών ως μελλοντικό ευρωπαϊκό και διεθνές πρότυπο με σκοπό τις διαφανείς συναλλαγές σε φορολογικά θέματα (Σαββαΐδου, 2019).

Το Δεκέμβριο του 2015 το Συμβούλιο εξέδωσε οδηγία για την ανταλλαγή πληροφοριών για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών σχετικά με φορολογικές αποφάσεις (DAC3). Όλες οι εκ των προτέρων διασυνοριακές φορολογικές αποφάσεις και οι ρυθμίσεις εκ των προτέρων τιμολόγησης υπόκεινται σε αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών από τον Ιούλιο του 2017. Το Μάιο του 2016 το Συμβούλιο εξέδωσε οδηγία σχετικά με τις εκθέσεις ανά χώρα μεταξύ των φορολογικών αρχών των κρατών μελών σχετικά με βασικές φορολογικές πληροφορίες στις πολυεθνικές εταιρείες που δραστηριοποιούνται στην ΕΕ (DAC4). Οι πρώτες ανταλλαγές πληροφοριών έλαβαν χώρα στις 30 Ιουνίου 2018. Το Δεκέμβριο του 2016 το Συμβούλιο εξέδωσε οδηγία⁴ σχετικά με την πρόσβαση των φορολογικών αρχών σε πληροφορίες κατά της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες, η οποία διασφαλίζει ότι οι φορολογικές αρχές έχουν πρόσβαση σε συλλεχθέντες πληροφορίες για την περιουσιακή ιδιοκτησία (DAC5), που τέθηκαν σε ισχύ το 2018. Η Οδηγία 2018/822/ΕΕ (DAC6) είναι η πιο πρόσφατη δέσμη μέτρων για την καταπολέμηση της εταιρικής φοροαποφυγής επιτρέποντας μεγαλύτερο βαθμό ελέγχου των δραστηριοτήτων των φορολογικών ενδιάμεσων (διαμεσολαβητών). Στα

⁴ Οδηγία 2016/2258/ΕΕ

πλαίσια του σκοπού της τελευταίας οδηγίας (DAC 6) λειτουργεί κυρίως συμπληρωματικά ως προς το ήδη υφιστάμενο πλαίσιο ανταλλαγής πληροφοριών σχετικά με το Κοινό Πρότυπο Αναφοράς (CRS) για πληροφορίες επί χρηματοοικονομικών λογαριασμών, με την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών για τους χρηματοοικονομικούς λογαριασμούς, με την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών για τις Εκθέσεις ανά Χώρα Ομίλων (CbCR) μεταξύ των φορολογικών αρχών αλλά και για τις εκ των προτέρων διασυνοριακές φορολογικές αποφάσεις και την καταπολέμηση της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες. Η οδηγία αυτή καλύπτει το πεδίο της υποχρέωσης αναφοράς που έχουν οι φορολογούμενοι και διαμεσολαβητές προς τις φορολογικές αρχές των περιπτώσεων που μπορεί να οδηγήσουν σε φοροδιαφυγή (Σαββαΐδου, 2019).

Πίνακας 3. Η εξέλιξη των DAC: μια πιο προσεκτική ματιά

Οδηγίες για τη διοικητική συνεργασία-DAC			
DAC1 2011/16 / ΕΕ	DAC1 2011/16 / ΕΕ	DAC2 2014/107 / ΕΕ	DAC3 2015/2376 / ΕΕ
<p>Ισχύς: 1/2013 Όλες οι ανταλλαγές πληροφοριών εκτός από (Άρθ.8): Ανταλλαγές κατόπιν αιτήματος, Αυθόρμητες ανταλλαγές, Παρουσία στα διοικητικά γραφεία, Ταυτόχρονοι έλεγχοι, Αίτηση κοινοποίησης, Κοινή χρήση βέλτιστων πρακτικών, Χρήση τυποποιημένων εντύπων</p>	<p>Ισχύς: 1/2015 1η ανταλλαγή για το 2014 έως 30.6.2015 Άρθρο 8 Αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών σχετικά με 5 μη οικονομικά κατηγορίες: * Εισόδημα από την απασχόληση * Δίδακτρα μελών * Συντάξεις * Προϊόντα ασφάλισης ζωής * Ακίνητη περιουσία (εισόδημα και ιδιοκτησία)</p>	<p>Ισχύς: 1/2016 1η ανταλλαγή για το 2016 έως: 30.9.2017 (Άρθρο 8) Αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών χρηματοπιστωτικού λογαριασμού: * Τόκοι, μερίσματα ή άλλα έσοδα από χρηματοοικονομικού λογισμικού * Ακαθάριστα έσοδα από πώληση ή εξαγορά * Υπόλοιπα λογαριασμών</p>	<p>Ισχύς: 1/2017 1η ανταλλαγή μέχρι 30.9.2017 Άρθρο 8α Αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών (χρησιμοποιώντας ένα κεντρικό κατάλογο από 1.2018): * Προώθηση των διασυνοριακών αποφάσεων * Προκαταρκτικές συμφωνίες τιμολόγησης</p>

DAC4 2016/881 / EE:	DAC5 2016/2258 / EE	DAC6 2018/822 / EE
<p>Ισχύς: 6/2017 1η ανταλλαγή το 2016 από: 30.6.2018 Άρθρο 8αα Αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών σχετικά με τις εκθέσεις ανά χώρα σχετικά με ορισμένες χρηματοοικονομικές πληροφορίες: * Έσοδα * Κέρδη * Φόροι που καταβλήθηκαν και προσαυξήθηκαν * Συσσωρευμένα κέρδη * Αριθμός εργαζομένων * Ορισμένα περιουσιακά στοιχεία</p>	<p>Ισχύς: 1/2018 Άρθρο 22, παράγραφος 1α Πρόσβαση των φορολογικών αρχών σε πληροφορίες σχετικά με την ωφέλιμη ιδιοκτησία που συλλέγονται βάσει των κανόνων για την καταπολέμηση της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες.</p>	<p>Ισχύς: 7/2020 1η ανταλλαγή από: 31.8.2020 Άρθρο 8ααα * Υποχρεωτικοί κανόνες γνωστοποίησης για μεσάζοντες και * Αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών σχετικά με τις διασυνοριακές ρυθμίσεις φορολογικού σχεδιασμού</p>

Πηγή: (Σαββαΐδου, 2019)

Το 2015 και το 2016, η ΕΕ υπέγραψε ιστορικές διεθνείς συμφωνίες διαφάνειας με την Ελβετία, την Ανδόρα, το Λιχτενστάιν, τον Άγιο Μαρίνο και το Μονακό. Οι συμφωνίες αυτές στόχο είχαν την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής. Βάσει των συμφωνιών, τόσο η ΕΕ όσο και οι άλλες χώρες θα ανταλλάσσουν αυτόματα πληροφορίες σχετικά με τους χρηματοοικονομικούς λογαριασμούς των κατοίκων τους από το 2018 και μετά. Αυτό σηματοδοτεί τον τερματισμό του τραπεζικού απορρήτου για τους κατοίκους της ΕΕ και θα εμποδίσει τους φοροδιαφυγείς να κρύψουν το αδήλωτο εισόδημα σε τραπεζικούς λογαριασμούς σε αυτές τις τρίτες χώρες. Η αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών αναγνωρίζεται ευρέως ως ένα από τα αποτελεσματικότερα μέσα καταπολέμησης της φοροδιαφυγής (European Commission, 2016). Παρέχει στις φορολογικές αρχές βασικές πληροφορίες σχετικά με το εισόδημα των αλλοδαπών των κατοίκων τους, ώστε να μπορούν να εκτιμούν και να εισπράττουν τους οφειλόμενους φόρους. Οι νέες αυτές συμφωνίες είναι πλήρως σύμφωνες με τις ενισχυμένες απαιτήσεις διαφάνειας που συμφώνησαν τα κράτη μέλη μεταξύ τους (European Commission, 2018).

Σύμφωνα με την Ευρωπαϊκή Επιτροπή (2018) το πλαίσιο κανόνων άμεσης φορολόγησης συμπληρώνει μια νέα οδηγία σχετικά με τους κανόνες διαφάνειας για τους διαμεσολαβητές προκειμένου να καταστεί η φορολογική διαφάνεια ισχυρός μοχλός για την αντιμετώπιση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού. Στις 25 Μαΐου 2018, το Συμβούλιο θέσπισε νέους κανόνες διαφάνειας για τους μεσάζοντες - όπως φορολογικούς συμβούλους, λογιστές, τράπεζες και δικηγόρους - που σχεδιάζουν ή πωλούν δυνητικά επιβλαβή φορολογικά καθεστώτα. Τα διασυνοριακά συστήματα φορολογικού σχεδιασμού μπορούν να φέρουν ορισμένα χαρακτηριστικά - ή «σφραγίδες» - που υποδηλώνουν κίνδυνο φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής. Αυτά τα χαρακτηριστικά μπορούν να περιλαμβάνουν τη χρήση διασυνοριακών ζημιών για τη μείωση της φορολογικής υποχρέωσης, τη χρήση ειδικών προτιμησιακών φορολογικών καθεστώτων ή συμφωνιών μέσω χωρών που δεν πληρούν τα διεθνή πρότυπα καλής διακυβέρνησης. Οι διαμεσολαβητές που παρέχουν προγράμματα που φέρουν οποιοδήποτε από αυτά τα βασικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα θα πρέπει τώρα να αναφέρουν τα συστήματα αυτά στις φορολογικές αρχές προτού χρησιμοποιηθούν. Οι νέες απαιτήσεις υποβολής εκθέσεων θα αρχίσουν να ισχύουν την 1η Ιουλίου 2020, ενώ τα κράτη μέλη της ΕΕ υποχρεούνται να ανταλλάσσουν πληροφορίες κάθε 3 μήνες μετά από αυτό. Η πρώτη ανταλλαγή θα πραγματοποιηθεί έως τις 31 Οκτωβρίου 2020 (European Commission, 2018).

Ωστόσο, ορισμένες οδηγίες που πρότεινε η Επιτροπή εξακολουθούν να συζητούνται στο Συμβούλιο και θα μπορούσαν να συμβάλουν στη μείωση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού, όπως η προαναφερθείσα Κοινή Ενοποιημένη Φορολογική βάση για τις εταιρείες (Common Consolidated Corporate Tax Base) και η δημόσια αναφορά ανά χώρα (Country by Country Reporting -CbCR) (European Commission, 2018). Σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ (2019) η έλλειψη ποιοτικών στοιχείων για τη φορολογία των εταιρειών αποτελεί σημαντικό περιορισμό για τη μέτρηση των φορολογικών και οικονομικών επιπτώσεων της φοροδιαφυγής, καθιστώντας δύσκολη την εκ μέρους των αρχών διενέργεια εκτιμήσεων των τιμών μεταβίβασης των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών και ακόμη πιο δύσκολη τη διενέργεια ελέγχων. Έτσι, η αναφορά ανά χώρα παρέχει ένα πρότυπο για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις (MNE) να υποβάλλουν ετησίως και για κάθε φορολογική δικαιοδοσία στην οποία ασκούν τις δραστηριότητές τους, τις πληροφορίες που παρατίθενται εκεί (OECD, 2019). Με αυτό το τρόπο οι μεγάλες πολυεθνικές εταιρείες ενημερώνουν το

ευρύ κοινό σχετικά με το ύψος των φόρων που υποχρεούνται να πληρώσουν ανά χώρα.

Η ΕΕ καταβάλλει επίσης προσπάθειες για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής σε παγκόσμιο επίπεδο. Ένα από τα εργαλεία που καθόρισε η Επιτροπή στην εξωτερική της στρατηγική για την αποτελεσματική φορολογία του 2016 είναι ο κατάλογος των μη συνεργάσιμων δικαιοδοσιών της ΕΕ. Τον Σεπτέμβριο του 2016, η Επιτροπή παρουσίασε πίνακα επιδόσεων από την οποία τα κράτη μέλη επέλεξαν λεπτομερείς διαδικασίες επιλογής των δικαιοδοσιών. Τον Νοέμβριο του 2016, τα κράτη μέλη συμφώνησαν σχετικά με ένα σύνολο κριτηρίων για τον εντοπισμό και την καταγραφή των δικαιοδοσιών τρίτων χωρών: φορολογική διαφάνεια, δίκαιη φορολογία και δέσμευση για την εφαρμογή της βάσης της διάβρωσης και της αλλαγής του κέρδους (Base Erosion and Profit Shifting-BEPS) (European Commission, 2018).

Πιο αναλυτικά, η διάβρωση της φορολογικής βάσης και η μετατόπιση των κερδών (BEPS), λόγω των πολυεθνικών επιχειρήσεων που εκμεταλλεύονται τα κενά και τις αναντιστοιχίες μεταξύ των φορολογικών συστημάτων διαφορετικών χωρών, επηρεάζει όλες τις χώρες. Η μεγαλύτερη εξάρτηση των αναπτυσσόμενων χωρών από τον φόρο εισοδήματος εταιρειών σημαίνει ότι πάσχουν δυσανάλογα από την BEPS. Συνεπώς, οι κυβερνήσεις πρέπει να ενεργήσουν από κοινού για να αντιμετωπίσουν το BEPS και να αποκαταστήσουν την εμπιστοσύνη στα εσωτερικά και διεθνή φορολογικά συστήματα. Οι πρακτικές BEPS κοστίζουν στις χώρες 100-240 δισεκατομμύρια δολάρια σε απώλεια εσόδων ετησίως, ποσό που αντιστοιχεί στο 4-10% του παγκόσμιου εισοδήματος από φόρους εισοδήματος εταιρειών. Συνεργαζόμενες στο πλαίσιο ενσωμάτωσης του ΟΟΣΑ / G20 για το BEPS, περισσότερες από 130 χώρες εφαρμόζουν 15 δράσεις για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής, τη βελτίωση της συνοχής των διεθνών φορολογικών κανόνων και τη διασφάλιση ενός πιο διαφανούς φορολογικού περιβάλλοντος (OECD, 2019).

Σύμφωνα με την Ευρωπαϊκή Επιτροπή και την έρευνα που έγινε σχετικά με τις Φορολογικές πολιτικές στην Ευρωπαϊκή Ένωση για το έτος 2018, ο πρώτος κατάλογος των μη συνεργαζόμενων φορολογικών δικαιοδοσιών της ΕΕ εγκρίθηκε από τους υπουργούς οικονομικών της ΕΕ τον Δεκέμβριο του 2017 μετά από διάλογο με τις σχετικές δικαιοδοσίες. Οι εν λόγω χώρες αντιμετωπίζουν σειρά αμυντικών

μέτρων, τα οποία εφαρμόζονται σε επίπεδο κρατών μελών και ΕΕ. Επίσης, έγιναν αναθεωρήσεις ιδίως στη νομοθεσία που σχετίζεται με τη χρηματοδότηση της ΕΕ, έτσι ώστε τα χρήματα της ΕΕ να μην μπορούν να διοχετευθούν μέσω οντοτήτων στις εισηγμένες χώρες ή να χρησιμοποιηθούν για σκοπούς φοροδιαφυγής. Η ΕΕ παρακολουθεί τις δεσμεύσεις που έχει συμφωνήσει ένας μεγάλος αριθμός χωρών να εφαρμόσει μέχρι τα τέλη του 2019 (European Commission, 2018).

Παράλληλα, η Ομάδα Κώδικα Δεοντολογίας (Code of Conduct Group) για τη φορολογία των επιχειρήσεων επανεξετάζει τα καθεστάτα των κρατών μελών για τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας προκειμένου να διασφαλίσει ότι αυτά τα καθεστάτα δεν είναι επιβλαβή. Τα κουτιά διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας των κρατών μελών αξιολογήθηκαν σε σχέση με την προσέγγιση του ΟΟΣΑ. Τα περισσότερα καθεστάτα διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας τροποποιήθηκαν ή καταργήθηκαν από το 2017 και στη συνέχεια κρίθηκαν μη βλαβερά από την Ομάδα Κώδικα Δεοντολογίας.

Απλούστευση των διαδικασιών παρακράτησης φόρου στην Ευρώπη

Το 2017, η Επιτροπή ανέπτυξε ένα μη δεσμευτικό κώδικα δεοντολογίας για τα κράτη μέλη σχετικά με τις διαδικασίες παρακράτησης φόρου (withholding tax). Αξίζει σε αυτό το σημείο να τονιστεί ότι ο παρακρατούμενος φόρος αφαιρείται στην πηγή από τον πληρωτή στο κράτος μέλος της ΕΕ όπου παράγεται και έχει σχεδιαστεί ως πληρωμή λόγω της τοπικής φορολογικής υποχρέωσης του δικαιούχου. Αυτό συμβάλλει τόσο στην απλοποίηση του φορολογικού συστήματος - εξασφαλίζοντας ότι πολλοί φορολογούμενοι δεν χρειάζεται να υποβάλλουν φορολογικές δηλώσεις - και συμβάλλει στην προστασία των φορολογικών εσόδων, μειώνοντας την πιθανότητα ότι ο φόρος δεν αναφέρεται ή / και καταβάλλεται. Τα ποσοστά του φόρου με την παρακράτηση ποικίλλουν σημαντικά, αλλά κυμαίνονται συνήθως μεταξύ 10 και 30%. Τα περισσότερα εταιρικά και ατομικά συστήματα φόρου εισοδήματος βασίζονται στην αρχή της διαμονής - δηλαδή μια χώρα αυξάνει τους φόρους εισοδήματος των προσώπων εάν κατοικούν ή έχουν την κατοικία τους στη χώρα, ανεξάρτητα από τον τόπο προέλευσης του εισοδήματος. Με τις διασυννοριακές επενδύσεις, ο παρακρατούμενος φόρος μπορεί εύκολα να οδηγήσει σε διπλή φορολογία - μία φορά στη χώρα όπου παρακρατείται ο φόρος και άλλη μια φορά στο κράτος μέλος της ΕΕ στο οποίο κατοικεί ο επενδυτής (Accountancy Europe, 2019).

Ο κώδικας δεοντολογίας που αποτέλεσε μια πρωτοβουλία της Επιτροπής η οποία είχε αρχικά προταθεί στο σχέδιο δράσης για τις κεφαλαιαγορές της 2015, δημοσιεύθηκε ηλεκτρονικά τον Δεκέμβριο του 2017. Ο κώδικας δίνει ένα στιγμιότυπο των προβλημάτων που αντιμετωπίζουν οι διασυννοριακοί επενδυτές και εξηγεί πώς μπορούν να εφαρμοστούν αποτελεσματικότερες φορολογικές διαδικασίες. Ο κώδικας περιγράφει μια σειρά πρακτικών τρόπων με τους οποίους τα κράτη μέλη μπορούν να αντιμετωπίσουν βασικά ζητήματα, όπως (European Commission, 2018):

- Μέτρα για να βοηθηθούν οι μικρότεροι επενδυτές για τους οποίους οι κανόνες σχετικά με την επιστροφή παρακράτησης φόρου στην πηγή (withholding tax) είναι υπερβολικά πολύπλοκοι.
- Τη δημιουργία φιλικών προς το χρήστη ψηφιακών εντύπων για την υποβολή αίτησης για παρακράτηση φόρου στην πηγή (withholding tax) σε περίπτωση αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών.
- Ένα αξιόπιστο και αποτελεσματικό χρονοδιάγραμμα για τις φορολογικές αρχές για τη χορήγηση απαλλαγής από την παρακράτηση φόρου.
- Ένα ενιαίο σημείο επαφής στις φορολογικές διοικήσεις των κρατών μελών για την αντιμετώπιση των ερωτήσεων των επενδυτών σχετικά με την παρακράτηση φόρου στη χώρα προέλευσης.

Ως επόμενα βήματα, η Επιτροπή θα παρακολουθήσει εάν και σε ποιο βαθμό τα κράτη μέλη ακολουθούν τον κώδικα, με στόχο την επίτευξη συνολικής επανεξέτασης σε ευρωπαϊκό επίπεδο των εξελίξεων που είναι σύμφωνες με αυτήν (European Commission, 2018).

5.3.2 Έμμεση φορολογία

Τον Απρίλιο του 2016, η Επιτροπή ενέκρινε σχέδιο δράσης για τον ΦΠΑ στο οποίο υπογραμμίστηκε η ανάγκη δημιουργίας ενός ενιαίου ευρωπαϊκού χώρου ΦΠΑ που θα μπορούσε να καλύψει τις προκλήσεις του 21ου αιώνα.

Το σχέδιο δράσης για τον ΦΠΑ περιέχει ένα σύνολο βασικών μέτρων που πρέπει να ληφθούν βραχυπρόθεσμα και μεσοπρόθεσμα, προκειμένου να εκσυγχρονιστεί το σύστημα φορολόγησης της ΕΕ και να καταστεί απλούστερο, απαλλαγμένο από την απάτη και περισσότερο φιλικό προς τις επιχειρήσεις. Τα μέτρα

αυτά ανταποκρίνονται σε διάφορους στόχους: προσαρμογή του συστήματος ΦΠΑ στην παγκόσμια, ψηφιακή και κινητή οικονομία, στήριξη των αναγκών των ΜΜΕ, πρόβλεψη κατάλληλης πολιτικής για τους συντελεστές, τερματισμός της διασυνοριακής απάτης και παροχή βοήθειας στα κράτη μέλη ώστε να περιορίσουν το φορολογικό χάσμα (European Commission, 2018). Μετά την έγκριση αυτού του σχεδίου δράσης, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή υπέβαλε σειρά προτάσεων για την ολοκλήρωσή της (European Commission, 2019).

Οδηγία για το ΦΠΑ στο ηλεκτρονικό εμπόριο (VAT e-commerce Directive)

Σύμφωνα με την Papis-Almansa (2019) η άρση των εμποδίων στο ηλεκτρονικό εμπόριο στην ενιαία αγορά ήταν ένας από τους τέσσερις πυλώνες του σχεδίου δράσης για τον ΦΠΑ που παρουσίασε η Ευρωπαϊκή Επιτροπή στις 7 Απριλίου 2016. Ως μέσο επίτευξης αυτού του στόχου και ως μέρος της Ψηφιακής Στρατηγικής Ενιαίας Αγοράς στις 5 Δεκεμβρίου 2017 εγκρίθηκε η αποκαλούμενη «δέσμη μέτρων ΦΠΑ για το ηλεκτρονικό εμπόριο» με νέους κανόνες που ισχύουν εν μέρει από την 1η Ιανουαρίου 2019 και εν μέρει από την 1η Ιανουαρίου 2021 (Papis-Almansa M., 2019). Αυτή η νέα πρωτοβουλία στόχο είχε να απλοποιήσει τη συλλογή ΦΠΑ όταν οι καταναλωτές αγοράζουν προϊόντα και υπηρεσίες διαδικτυακά (online). Οι προμηθευτές ηλεκτρονικού εμπορίου θα έχουν τη δυνατότητα να χρησιμοποιούν ενιαίο ηλεκτρονικό σύστημα καταχώρισης και πληρωμής ΦΠΑ (One-Stop Shop) για τις ενδοκοινοτικές πωλήσεις αγαθών εντός της ΕΕ και για τις εξ αποστάσεως πωλήσεις εμπορευμάτων που εισάγονται από τρίτα εδάφη ή τρίτες χώρες σε αποστολές υπερβαίνοντας τα 150 ευρώ. Παράλληλα, η απλούστευση αυτή, η οποία σήμερα περιορίζεται στις υπηρεσίες τηλεπικοινωνιών, ραδιοτηλεοπτικών εκπομπών και ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών, θα επεκταθεί ώστε να καλύπτει όλες τις υπηρεσίες που παρέχονται διασυνοριακά στους καταναλωτές. Η νέα οδηγία καταργεί επίσης το κατώτατο όριο απαλλαγής των 22 ευρώ για την εισαγωγή αποστολών χαμηλής αξίας, εξασφαλίζοντας θεμιτό ανταγωνισμό για τις επιχειρήσεις της ΕΕ. Αυτοί οι νέοι κανόνες θα ισχύσουν από την 1η Ιανουαρίου 2021 (European Commission, 2018).

Αξίζει εδώ να αναφερθεί ότι ήδη από την 1η Ιανουαρίου 2019, οι νεοσύστατες επιχειρήσεις της ΕΕ και οι πολύ μικρές επιχειρήσεις που εμπορεύονται υπηρεσίες τηλεπικοινωνιών, ραδιοτηλεοπτικών εκπομπών και ηλεκτρονικών παρεχόμενων

υπηρεσιών επωφελούνται επίσης από τους απλουστευμένους κανόνες ΦΠΑ. Έτσι, ο ΦΠΑ για τις πωλήσεις διασυνοριακών τηλεπικοινωνιών, ραδιοτηλεοπτικών εκπομπών και ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών κάτω από 10.000 ευρώ αντιμετωπίζονται ως εγχώριες πωλήσεις και οι ΜΜΕ που παρέχουν τέτοιους είδους υπηρεσίες επωφελούνται από τις απλούστερες διαδικασίες για διασυνοριακές πωλήσεις μέχρι 100.000 ευρώ (European Commission, 2018).

Ενιαίος χώρος ΦΠΑ (Single VAT area)

Τον Οκτώβριο του 2017, η Επιτροπή ενέκρινε μια πρώτη δέσμη προτάσεων σχετικά με το οριστικό σύστημα ΦΠΑ για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών μεταξύ επιχειρήσεων. Οι προτάσεις αυτές περιέχουν:

Ορισμένες βραχυπρόθεσμες βελτιώσεις του ισχύοντος συστήματος ΦΠΑ, οι αποκαλούμενες «ταχείες διορθώσεις» (quick fixes), που αποσκοπούν στην αντιμετώπιση συγκεκριμένων προβλημάτων στο πλαίσιο του ισχύοντος συστήματος ΦΠΑ, όπως ρητά ζήτησαν οι επιχειρήσεις και τα κράτη μέλη στα συμπεράσματα του Συμβουλίου της 8ης Νοεμβρίου 2016. Αυτά περιλαμβάνουν:

- Απλούστευση των κανόνων ΦΠΑ για εταιρείες που μετακινούν εμπορεύματα από ένα κράτος μέλος σε άλλο, όπου πρέπει να αποθηκεύονται πριν να παραδοθούν σε έναν γνωστό εκ των προτέρων πελάτη. Η περιγραφόμενη κατάσταση αναφέρεται ως "συμφωνίες αποθεμάτων αποκοπής" ("call-off stock arrangements"). Η απλούστευση αυτή περιορίζεται μόνο στους πιστοποιημένους υποκείμενους στο φόρο.
- Ουσιαστική αξία που πρέπει να αποδοθεί στον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του πελάτη προκειμένου να απαλλαγεί από τον ΦΠΑ μια ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών.
- Απλούστευση των κανόνων προκειμένου να ενισχυθεί η ασφάλεια δικαίου όσον αφορά τις αλυσίδες συναλλαγών.
- Η εναρμόνιση και η απλούστευση των κανόνων σχετικά με την απόδειξη της ενδοκοινοτικής μεταφοράς των εμπορευμάτων για την απαλλαγή από τον ΦΠΑ μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών (European Commission, 2019).

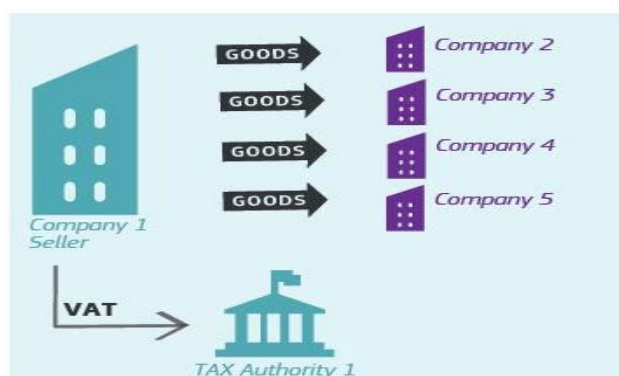
Οι ακρογωνιαίοι λίθοι του οριστικού συστήματος ΦΠΑ, ειδικότερα:

- **Φορολογία στο κράτος μέλος προορισμού** των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών και υπηρεσιών.
- Η επιβεβαίωση ότι ο **πωλητής ευθύνεται** στην περίπτωση ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών κατά κανόνα, πράγμα που σημαίνει ότι ο πωλητής είναι υπεύθυνος για τη χρέωση και είσπραξη του ΦΠΑ. Ωστόσο, αν ο αγοραστής είναι αξιόπιστος φορολογούμενος, ο αποκαλούμενος «υποκείμενος στον φόρο», είναι αυτός που ευθύνεται για την καταβολή του οφειλόμενου ΦΠΑ απευθείας στο ταμείο του κράτους μέλους προορισμού.
- Το One Stop Shop θα επεκταθεί. Οι επιχειρήσεις θα μπορούν να κάνουν δηλώσεις, πληρωμές και κρατήσεις για διασυνοριακές παραδόσεις αγαθών μέσω μιας ενιαίας διαδικτυακής πύλης, όπως συμβαίνει ήδη στην παροχή ηλεκτρονικών υπηρεσιών. Στη συνέχεια, τα κράτη μέλη θα πληρώνουν άμεσα τον ΦΠΑ, όπως συμβαίνει ήδη για την παροχή ηλεκτρονικών υπηρεσιών.

Παράδειγμα

Εάν εισαγόταν σήμερα ΦΠΑ στο διασυνοριακό εμπόριο σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες, οι επιχειρήσεις θα πρέπει να εγγραφούν για ΦΠΑ, να επιστρέψουν τα δελτία και να πραγματοποιήσουν πληρωμές σε κάθε χώρα της ΕΕ όπου λειτουργούν. Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο εισάγεται η έννοια του "One Stop Shop" για τον ΦΠΑ για το διασυνοριακό εμπόριο μεταξύ επιχειρήσεων. Ο ΦΠΑ θα δηλωθεί και θα καταβληθεί από τον πωλητή μέσω του μηχανισμού ενιαίας εξυπηρέτησης στη χώρα και τη γλώσσα της εταιρείας (European Commission, 2019).

Εικόνα 11. Η προτεινόμενη ιδέα του One-Stop-Shop



Πηγή: (European Commission, 2019)

Στην ανακοίνωση σχετικά με τη συνέχεια που δόθηκε στο σχέδιο δράσης για τον ΦΠΑ, η Επιτροπή ενέκρινε τον Μάιο του 2018 μια πρόταση σχετικά με τα λεπτομερή τεχνικά μέτρα για τη λειτουργία του οριστικού συστήματος ΦΠΑ, θέτοντας έτσι στην πράξη τους "ακρογωνιαίους λίθους" μιας ενιαίας ζώνης ΦΠΑ της ΕΕ. Η πρόταση μεταβάλλει ουσιαστικά το ισχύον σύστημα ΦΠΑ με τη φορολόγηση των διασυνοριακών πωλήσεων αγαθών από επιχείρηση σε επιχείρηση της ΕΕ από μια χώρα της ΕΕ σε άλλη, όπως και όταν πωλούνται αγαθά σε μία μόνο χώρα. Στόχος της πρότασης της Επιτροπής είναι να καταστήσει το σύστημα ΦΠΑ της ΕΕ πιο ισχυρό και απλούστερο, καθορίζοντας τους κανόνες του οριστικού καθεστώτος ΦΠΑ για το εμπόριο αγαθών μεταξύ επιχειρήσεων εντός της Ένωσης. Οι συγκεκριμένοι στόχοι της πρωτοβουλίας είναι η καταπολέμηση της διασυνοριακής απάτης στον τομέα του ΦΠΑ, η οποία είναι ενδημική στο σημερινό σύστημα και η μείωση του κόστους συμμόρφωσης με τον ΦΠΑ για τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε ολόκληρη την ΕΕ. Τον Οκτώβριο του 2018, το Συμβούλιο συμφώνησε σχετικά με μια γενική προσέγγιση όσον αφορά τις τέσσερις ταχείες λύσεις που περιέχονται στην προαναφερθείσα πρώτη δέσμη προτάσεων. Τα κράτη μέλη θα εφαρμόσουν τις σχετικές διατάξεις από την 1η Ιανουαρίου 2020 (European Commission, 2018).

Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις (ΜΜΕ)

Σύμφωνα με του Ravšelj et al. (2019) οι περισσότερες ΜΜΕ θεωρούν τα φορολογικά ζητήματα ως το πιο επαχθές πεδίο που τους επηρεάζει. Αυτό συμβαίνει κυρίως επειδή κάθε ΜΜΕ, ανεξαρτήτως της μορφής, του μεγέθους ή του τομέα της, υποχρεούται νομικά να συμμορφωθεί με όλες τις σχετικές νομοθετικές διατάξεις, συμπεριλαμβανομένης της φορολογίας (Ravšelj et al., 2019).

Τον Ιανουάριο του 2018, η Επιτροπή ενέκρινε την πρόταση σχετικά με τη δέσμη μέτρων για την απλούστευση των ΜΜΕ στον τομέα του ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, η πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου της 18ης Ιανουαρίου 2018 για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112 / ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας όσον αφορά το ειδικό καθεστώς για τις μικρές επιχειρήσεις αποσκοπεί στην απλοποίηση των κανόνων και στη μείωση του κόστους συμμόρφωσης με τις ΦΠΑ για τις ΜΜΕ. Στόχος είναι να εξισορροπηθούν οι όροι ανταγωνισμού για όλες τις ΜΜΕ (ανεξάρτητα από το αν είναι εγκατεστημένοι στο κράτος μέλος όπου εφαρμόζεται ο

ΦΠΑ) που λειτουργούν τόσο στην εγχώρια όσο και στις διασυνοριακές αγορές (EPRS-European Parliamentary Research Service, 2018). Ουσιαστικά στόχος της πρότασης της Επιτροπής είναι να μειώσει το κόστος συμμόρφωσης των ΜΜΕ, να τους εξασφαλίσει ίσους όρους ανταγωνισμού και να συμβάλει στην καταπολέμηση της απάτης στον τομέα φορολόγησης (European Commission, 2018).

Φόροι ΦΠΑ (VAT rates)

Η Επιτροπή παρουσίασε πρόσφατα μια σειρά προτάσεων σχετικά με τους συντελεστές ΦΠΑ. Τον Δεκέμβριο του 2016, η Επιτροπή υπέβαλε πρόταση σχετικά με τους συντελεστές ΦΠΑ για τις ηλεκτρονικές εκδόσεις, με στόχο να δοθεί σε όλα τα κράτη μέλη η δυνατότητα να εφαρμόζουν μειωμένους συντελεστές σε ηλεκτρονικά παρεχόμενες δημοσιεύσεις, όπως αυτές επιτρέπονται σήμερα όσον αφορά τις έντυπες δημοσιεύσεις. Τον Οκτώβριο του 2018 το Συμβούλιο κατέληξε σε πολιτική συμφωνία για την πρόταση αυτή. Τον Δεκέμβριο του 2017, η Επιτροπή δημοσίευσε πρόταση για ελάχιστο κανονικό συντελεστή ΦΠΑ με στόχο να καταστήσει μόνιμο τον ελάχιστο κανονικό συντελεστή 15%. Το Συμβούλιο ενέκρινε την πρόταση αυτή τον Ιούνιο του 2018.

Τον Ιανουάριο του 2018, η Επιτροπή ενέκρινε πρόταση εκσυγχρονισμού των κανόνων για τους συντελεστές ΦΠΑ⁵. Στόχος είναι να δοθεί στα κράτη μέλη μεγαλύτερη ελευθερία όσον αφορά τον καθορισμό μειωμένων συντελεστών βάσει ενός συστήματος ΦΠΑ που βασίζεται στην αρχή του προορισμού. Αυτοί οι νέοι κανόνες επιτρέπουν την ευρύτερη εφαρμογή της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας. Ο σημερινός κατάλογος αγαθών και υπηρεσιών στον οποίο μπορούν να εφαρμοστούν μειωμένοι συντελεστές καταργείται με στόχο η αντικατάστασή του από έναν λεγόμενο αρνητικό κατάλογο προϊόντων και υπηρεσιών επί του οποίου θα εφαρμόζεται ο κανονικός συντελεστής. Τα κράτη μέλη θα πρέπει επίσης να μεριμνούν ώστε οι μειωμένοι συντελεστές να είναι προς όφελος του τελικού καταναλωτή και ότι ο καθορισμός αυτών των συντελεστών επιδιώκει στόχο γενικού συμφέροντος. Τα κράτη μέλη θα πρέπει να εξασφαλίσουν ότι ο σταθμισμένος μέσος συντελεστής ΦΠΑ που εφαρμόζεται στις συναλλαγές για τις οποίες δεν μπορεί να αφαιρεθεί ο ΦΠΑ, υπερβαίνει πάντοτε το 12% (European Commission, 2018).

⁵ COM(2018) 20.

Παρακάτω στον Πίνακα 4 απεικονίζονται οι συντελεστές ΦΠΑ που ισχύουν στα κράτη της ΕΕ.

Πίνακας 4. Οι συντελεστές ΦΠΑ που ισχύουν στα κράτη της ΕΕ

Κράτος μέλος	Κωδικός χώρας	Κανονικός συντελεστής	Μειωμένος συντελεστής	Εξαιρετικά μειωμένος συντελεστής	Συντελεστής αναμονής
Αυστρία	AT	20	10 / 13	-	13
Βέλγιο	BE	21	6 / 12	-	12
Βουλγαρία	BG	20	9	-	-
Κύπρος	CY	19	5 / 9	-	-
Τσεχία	CZ	21	10 / 15	-	-
Γερμανία	DE	19	7	-	-
Δανία	DK	25	-	-	-
Εσθονία	EE	20	9	-	-
Ελλάδα	EL	24	6 / 13	-	-
Ισπανία	ES	21	10	4	-
Φινλανδία	FI	24	10 / 14	-	-
Γαλλία	FR	20	5,5 / 10	2,1	-
Κροατία	HR	25	5 / 13	-	-
Ουγγαρία	HU	27	5 / 18	-	-
Ιρλανδία	IE	23	9 / 13,5	4,8	13,5
Ιταλία	IT	22	5 / 10	4	-
Λιθουανία	LT	21	5 / 9	-	-
Λουξεμβούργο	LU	17	8	3	14
Λετονία	LV	21	12 / 5	-	-
Μάλτα	MT	18	5 / 7	-	-
Κάτω Χώρες	NL	21	9	-	-
Πολωνία	PL	23	5 / 8	-	-
Πορτογαλία	PT	23	6 / 13	-	13
Ρουμανία	RO	19	5 / 9	-	-
Σουηδία	SE	25	6 / 12	-	-
Σλοβακία	SI	20	10	-	-
Σλοβενία	SK	22	9,5	-	-
Ηνωμένο Βασίλειο	UK	20	5		

Πηγή: (taxheaven.gr, 2019)

5.4 Φορολογία της ψηφιακής οικονομίας

Η ψηφιακή οικονομία είναι μαζική και εξακολουθεί να αυξάνεται. Η αξία των συναλλαγών που διευκολύνουν τις ψηφιακές πλατφόρμες αναμένεται να αυξηθεί κατά 35% ετησίως την επόμενη δεκαετία. Και οι πέντε κορυφαίοι λιανοπωλητές ηλεκτρονικού εμπορίου διεθνώς διατηρούν ετήσιους ρυθμούς αύξησης των εσόδων κατά περίπου 32% μεταξύ 2008 και 2016, ενώ ολόκληρος ο τομέας λιανικού εμπορίου στην ΕΕ σημείωσε κατά μέσο όρο ετήσιο ρυθμό αύξησης των εσόδων κατά 1% περίπου την ίδια περίοδο. Η άνοδος των ψηφιακών επιχειρηματικών μοντέλων θέτει τους βασικούς περιορισμούς των παραδοσιακών φορολογικών συστημάτων και μπορεί να έχει επιπτώσεις στα εθνικά φορολογικά έσοδα. Οι φορολογικοί κανόνες παραδοσιακά βασίζονται στην αρχή της «μόνιμης εγκατάστασης»: η φορολογία συνδέεται με τον τόπο όπου πραγματοποιούνται φυσικά όλες ή μέρος των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Ωστόσο, αυτό το πλαίσιο κατανόησης της οικονομικής δραστηριότητας που υπόκειται στη φορολογία είναι ανεπαρκές στην ψηφιακή εποχή για τουλάχιστον δύο λόγους. Κατ' αρχήν, είναι όλο και πιο δύσκολο να διαπιστωθεί η παρουσία ορισμένων εταιρειών από τη φορολογία δεδομένου ότι τα ψηφιακά επιχειρηματικά μοντέλα επιτρέπουν την παροχή ψηφιακών υπηρεσιών με ελάχιστη φυσική παρουσία. Δεύτερον, ο ρόλος των δεδομένων και των χρηστών και η εξάρτηση από άυλα περιουσιακά στοιχεία που χαρακτηρίζουν τα νέα ψηφιακά επιχειρηματικά μοντέλα θέτουν υπό αμφισβήτηση το πώς και πού δημιουργείται η αξία. Ειδικότερα, η ΕΕ υπογραμμίζει το ρόλο των χρηστών ως παραγωγών περιεχομένου δεδομένων και δημιουργών αξίας στην ψηφιακή οικονομία.

Η ψηφιοποίηση οδηγεί στην οικονομική αλλαγή στην Ευρώπη σε διάφορα επίπεδα. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή (2018) τονίζει ότι η ψηφιοποίηση δίνει τη δυνατότητα σε νέες και δυναμικές επιχειρήσεις να ξεκινήσουν ευκολότερα καινοτόμες λύσεις, καθώς η νέα τεχνολογία διευκολύνει την πρόσβαση στην αγορά και τις συνδέσεις με πιθανούς πελάτες. Ταυτόχρονα, μερικές μεγάλες ψηφιακές επιχειρήσεις αντικαθιστούν τις παραδοσιακές και λιγότερο καινοτόμες επιχειρήσεις σε διάφορους τομείς και καταγράφουν αυξανόμενα μερίδια αγοράς. Επιπλέον, αυτές οι νέες ψηφιακές εταιρείες λειτουργούν κυρίως στα σύνορα των χωρών και συχνά δεν έχουν καμία ή ελάχιστη φυσική παρουσία στις εγχώριες αγορές. Στηρίζονται επίσης σε μεγάλο βαθμό σε άυλα περιουσιακά στοιχεία, καθώς η δημιουργία αξίας τους

προέρχεται κυρίως από τη δημιουργία γνώσης και παροχής υπηρεσιών (knowledge intensive activities).

Οι συνέπειες της ψηφιοποίησης αποτελούν πρόκληση για τα κράτη μέλη σε ολόκληρη την Ευρώπη. Το διεθνές πλαίσιο φορολογίας εταιρειών δεν έχει ακόμη προσαρμοστεί στη νέα ψηφιακή πραγματικότητα. Οι ισχύοντες κανόνες που καθορίζουν τη φορολογία των επιχειρήσεων επιτρέπουν στις χώρες να φορολογούν τις εταιρείες μόνο εάν έχουν φυσική παρουσία στη δικαιοδοσία τους. Αυτοί οι κανόνες σχεδιάστηκαν στις αρχές του 20ού αιώνα, σε μια εποχή που οι δυνατότητες πώλησης, για παράδειγμα, σε μια χώρα χωρίς σημαντική φυσική παρουσία ήταν αμελητέες για τις επιχειρήσεις. Ωστόσο, οι ψηφιακές εταιρείες είναι σε θέση να διεξάγουν επιχειρηματικές δραστηριότητες με άσχετο τρόπο, καθώς η σύνδεση με την τοποθεσία όπου πραγματοποιείται το κέρδος τους μπορεί να συνίσταται μόνο στη ροή δεδομένων. Επιπλέον, οι ίδιοι οι καταναλωτές παρέχουν σημαντική αξία στην ψηφιακή επιχείρηση μέσω των ενεργειών που παράγουν δεδομένα. Κατά συνέπεια, υπάρχει μια αυξανόμενη αναντιστοιχία μεταξύ των φορολογικών κανόνων και της δημιουργίας αξίας. Επιπλέον, τα επιχειρηματικά μοντέλα των διακρατικών και άυλων επιχειρήσεων των ψηφιακών εταιρειών τους επιτρέπουν επίσης να εκμεταλλεύονται πιο εύκολα τα υφιστάμενα συστήματα επιθετικής φορολογικού σχεδιασμού.

Προκειμένου να διατηρηθεί η σταθερότητα των δημόσιων οικονομικών και να περιοριστεί η φοροαποφυγή από τις ψηφιακές επιχειρήσεις, πολλές χώρες σε όλο τον κόσμο εφαρμόζουν ή σχεδιάζουν να εφαρμόσουν εξειδικευμένους φόρους που στοχεύουν σε ορισμένες ψηφιακές δραστηριότητες. Ωστόσο, η εισαγωγή ειδικών φορολογικών καθεστώτων ανά χώρα στην ΕΕ οδηγεί σε κινδύνους νέων εμποδίων και κενών στην ενιαία αγορά, υψηλό κόστος φορολογικής συμμόρφωσης και μπορεί να οδηγήσει σε διπλή φορολόγηση των ψηφιοποιημένων εταιρειών που παρέχουν διασυνοριακές υπηρεσίες στην ενιαία αγορά. Αυτό πλήττει την ανταγωνιστικότητα της ΕΕ στο σύνολό της, προσθέτει αβεβαιότητα και διακινδυνεύει τον κατακερματισμό της ενιαίας αγοράς. Εξάλλου, η ύπαρξη ετερογενών φορολογικών συντελεστών για διαφορετικά ψηφιακά αγαθά και υπηρεσίες σε ολόκληρη την ΕΕ θα καταστήσει ακόμη πιο δύσκολη τη μελλοντική εναρμόνιση της ψηφιακής φορολογικής πολιτικής.

Στο πλαίσιο αυτό, στις 21 Μαρτίου 2018, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ενέκρινε το Ψηφιακό Πακέτο Φόρων. Η πρωτοβουλία αυτή αποσκοπεί στη διασφάλιση της ακεραιότητας και της εύρυθμης λειτουργίας της ενιαίας αγοράς και στην ενίσχυση του ανταγωνισμού και της καινοτομίας στην οικονομία. Επιπλέον, βελτιώνοντας την καταπολέμηση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού, σκοπεύει να διατηρήσει τη σταθερότητα των δημόσιων οικονομικών στην ΕΕ και να δημιουργήσει ίσους όρους ανταγωνισμού για όλες τις επιχειρήσεις. Ουσιαστικά και σύμφωνα με την Συμβουλευτική Επιτροπή για το Ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομικών (Federal Ministry of Finance) η οδηγία για το κοινό σύστημα φόρου επί των ψηφιακών υπηρεσιών για τα έσοδα υποχρεώνει τα κράτη μέλη της ΕΕ να επιβάλλουν ειδικό φόρο επί ορισμένων εσόδων που παράγονται για ορισμένους τύπους ψηφιακών υπηρεσιών. Το άρθρο 3 της προτεινόμενης οδηγίας ορίζει ότι τα έσοδα από τις ακόλουθες υπηρεσίες είναι φορολογητέα έσοδα (Advisory Board, 2018):

- Έσοδα που προκύπτουν από τη διάθεση διαφημίσεων που απευθύνονται σε χρήστες στο ψηφιακό χώρο (π.χ. ιστότοπους ή εφαρμογές κινητής τηλεφωνίας)
- Έσοδα που προκύπτουν από τη διάθεση χρηστών σε πλατφόρμες (ψηφιακές διεπαφές πολλαπλών όψεων) που επιτρέπουν στους χρήστες να αλληλεπιδρούν με άλλους (π.χ. Facebook).
- Έσοδα που προκύπτουν από την πώληση δεδομένων που συλλέγονται σχετικά με χρήστες (για παράδειγμα χρήστες του Facebook).

Το πακέτο αυτό περιλαμβάνει δύο λύσεις οι οποίες μαζί σταθεροποιούν τη θέση της ΕΕ όσον αφορά την προτιμώμενη διεθνή προσέγγιση της ψηφιακής φορολογίας μακροπρόθεσμα, παρέχοντας ταυτόχρονα μια προσωρινή λύση για την προληπτική δράση βραχυπρόθεσμα.

Πιο συγκεκριμένα, αρχικά, το πακέτο ψηφιακών φόρων παρέχει μια πρόταση για μια ολοκληρωμένη λύση, η οποία στοχεύει στην προσαρμογή των διεθνών κανόνων περί φορολογίας εταιρειών στην ψηφιακή πραγματικότητα. Κυρίως περιλαμβάνει μια οδηγία που αναθεωρεί τους μόνιμους κανόνες εγκατάστασης και κατανομής κερδών εισάγοντας την έννοια της ψηφιακής σημαντικής παρουσίας. Πρώτον, μια εταιρεία θα θεωρείται "φορολογητέα" σε ένα κράτος μέλος εάν διαθέτει τουλάχιστον 100.000 χρήστες, 3.000 επιχειρηματικές συμβάσεις ή έσοδα 7

εκατομμυρίων ευρώ από την παροχή ψηφιακών υπηρεσιών εκεί. Επίσης, η συμμετοχή των χρηστών θα ληφθεί υπόψη κατά τη λήψη αποφάσεων για το ύψος των κερδών που μια χώρα έχει το δικαίωμα να φορολογήσει. Η συνολική λύση παρέχει επίσης συστάσεις στα κράτη μέλη σχετικά με τον τρόπο επικαιροποίησης των συμβάσεων περί διπλής φορολογίας με τρίτες χώρες σχετικά με τους νέους κανόνες της οδηγίας.

Δεύτερον, η δέσμη ψηφιακών φόρων αναγνωρίζει ότι υπάρχει άμεση ανάγκη συντονισμένης δράσης της ΕΕ. Ενώ η ολοκληρωμένη λύση παραμένει η προτιμώμενη επιλογή, η πρόοδος στον τομέα των διεθνών φορολογικών πρακτικών παίρνει συνήθως χρόνο. Ως προσωρινή λύση, η Επιτροπή πρότεινε ως εκ τούτου ένα νέο «φόρο ψηφιακών υπηρεσιών» (DST), ο οποίος στόχο έχει την κάλυψη των πιο επειγόντων κενών στη φορολόγηση των ψηφιακών δραστηριοτήτων. Το μέτρο διασφαλίζει ότι οι δραστηριότητες με τη μεγαλύτερη αναντιστοιχία μεταξύ της φορολογίας και της θέσης της δημιουργίας αξίας φορολογούνται αμέσως. Ο φόρος ψηφιακών υπηρεσιών (DST) θα επιβάλλεται στο 3%, στις εταιρείες με έσοδα τουλάχιστον 50 εκατ. ευρώ στην ΕΕ και σε συνολικό παγκόσμιο κύκλο εργασιών τουλάχιστον 750 εκατ. ευρώ (ανεξαρτήτως της υποκείμενης δραστηριότητας). Οι διατάξεις αυτές εξασφαλίζουν ίσους όρους ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων και δεν περιορίζουν ούτε τις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις ούτε τις ψηφιακές νεοσύστατες επιχειρήσεις στις δραστηριότητές τους. Εάν εφαρμοστεί, το DST θα αποφέρει φορολογικά έσοδα ύψους περίπου 5 δισ. ευρώ και θα στοχεύει περίπου εκατό ψηφιακές πολυεθνικές που δραστηριοποιούνται στην ΕΕ.

Είναι αναμφισβήτητο ότι οι διεθνείς διαφορές στους συντελεστές φορολογίας κερδών επηρεάζουν την επιλογή της θέσης των εταιρειών, αλλάζουν την κατεύθυνση και την έκταση των διασυνοριακών επενδύσεων και δημιουργούν κίνητρα για τις εταιρείες να αλλάξουν την εταιρική τους δομή προκειμένου να μειώσουν τη φορολογική επιβάρυνση. Ένας τρόπος αντιμετώπισης θα ήταν να επεκταθεί το δικαίωμα των χωρών να φορολογούν τα κέρδη που παράγονται στην εγχώρια αγορά, ακόμη και όταν, σύμφωνα με την τρέχουσα αντίληψη, μια εταιρεία δεν έχει μόνιμη εγκατάσταση στο εσωτερικό της χώρας και συνεπώς δεν παρέχει ουσιαστικούς λόγους εσωτερικής φορολογίας. η ψηφιακή οικονομία θα ήταν ένα βήμα προς αυτήν την κατεύθυνση. Ένας άλλος στόχος αυτών των προτάσεων είναι να αποφευχθεί ένας

κατακερματισμός της αγοράς της ΕΕ, ο οποίος θα μπορούσε να προκύψει εάν μεμονωμένα κράτη μέλη εφαρμόσουν μονομερείς λύσεις.

Παρόλα αυτά, η Συμβουλευτική Επιτροπή προειδοποιεί να μην υποστηριχθούν οι προτάσεις της Ευρωπαϊκής Επιτροπής: Πιστεύει ότι το DST εγείρει σοβαρές νομικές ανησυχίες και θα είχε αμφίβολα οικονομικά αποτελέσματα. Επιπλέον, η πλειοψηφία της Συμβουλευτικής Επιτροπής δεν θεωρεί ότι τα έσοδα που προκύπτουν από την παροχή ψηφιακών υπηρεσιών διαφέρουν σημαντικά ή παρουσιάζουν πραγματικά χαρακτηριστικά σε σύγκριση με άλλα έσοδα όσον αφορά την ένδειξη της φορολογικής ικανότητας. Για το λόγο αυτό, τα ειδικά φορολογικά καθεστώτα που εφαρμόζονται μόνο στα έσοδα που προκύπτουν από την παροχή ψηφιακών υπηρεσιών θα δημιουργούσαν ανησυχίες όσον αφορά την αρχή της ίσης μεταχείρισης. Επίσης η Συμβουλευτική Επιτροπή τονίζει ότι ο φόρος ψηφιακών υπηρεσιών σηματοδοτεί ένα κενό στο ισχύον διεθνές φορολογικό σύστημα για τη φορολογία των εταιρειών: Πρώτον, επιβάλλει φόρο επί των ακαθάριστων εσόδων και, δεύτερον, φορολογεί τα έσοδα στη χώρα όπου παρέχεται η υπηρεσία. Επιπλέον, η μονομερής εισαγωγή ενός τέτοιου φόρου ψηφιακών υπηρεσιών στην ΕΕ είναι ασυμβίβαστη με το σχέδιο BEPS του ΟΟΣΑ, το οποίο βασίζεται στη διακυβερνητική συνεργασία.

Επίσης, η Επιτροπή τονίζει ότι δεν πρέπει εισαχθεί ο φόρος ψηφιακών υπηρεσιών (DST) ως προσωρινό μέτρο ή "γρήγορη λύση". Αυτό θα μπορούσε να οδηγήσει στην εμπέδωση του όντως προοριζόμενου ως προσωρινού φόρου, καθώς η αρχή της ομοφωνίας που προβλέπεται από τη νομοθεσία της ΕΕ στον τομέα της φορολογίας ισχύει επίσης για την κατάργηση των κανόνων που θεσπίστηκαν προηγουμένως. Η προκύπτουσα έλλειψη ευελιξίας θα μπορούσε να θέσει τα κράτη μέλη της ΕΕ σε ανταγωνιστικό μειονέκτημα στον διεθνή φορολογικό χώρο (Advisory Board, 2018).

Σε επίπεδο ΕΕ, η Γαλλία εισήγαγε την πρωτοβουλία φορολόγησης των ψηφιακών εταιριών τον Ιούλιο του 2019 με την επιβολή του ψηφιακού φόρου 3% επί του ακαθάριστου εισοδήματος από ψηφιακές υπηρεσίες εταιριών με συνολικά έσοδα € 750 εκατ. ετησίως ή περισσότερο και έσοδα άνω των € 25 εκατ. ετησίως εντός της χώρας. Οι ψηφιακές υπηρεσίες των στοχοθετημένων διαμεσολαβητών διαφήμισης και ηλεκτρονικού εμπορίου εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του φόρου, ενώ

ορισμένα άλλα προϊόντα και υπηρεσίες εξαιρούνται. Ελλείψει κοινής προσέγγισης, σύντομα θα υλοποιηθούν περισσότερες εθνικές πρωτοβουλίες. Στην πραγματικότητα, αρκετές άλλες χώρες της ΕΕ είναι έτοιμες να εισαγάγουν ψηφιακό φόρο, όπως για παράδειγμα, η Ιταλία που ενέκρινε πρόσφατα τον ψηφιακό φόρο και θα τεθεί σε ισχύ τον Ιανουάριο του 2021 αν όχι νωρίτερα (Η ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ, 2019).

Η φορολογία της ψηφιακής οικονομίας αποτελεί βασικό μέλημα των χωρών της ΕΕ. Οι χώρες επανεξετάζουν τον τρόπο με τον οποίο θα πρέπει να διατεθούν τα δικαιώματα φορολόγησης για να αποφευχθούν οι πιθανότητες υποβάθμισης σημαντικών ψηφιακών πλατφορμών στην ταχέως εξελισσόμενη ψηφιακή οικονομία.

Συμπεράσματα

Στην παρούσα εργασία αντικείμενο μελέτης αποτέλεσε το φαινόμενο της φοροδιαφυγής στην Ευρώπη και τα μέτρα αντιμετώπισής της. Πιο συγκεκριμένα, μελετήθηκε το επίπεδο της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα, συγκριτικά με τις άλλες χώρες της Ευρώπης, αναλύοντας τις φορολογικές πολιτικές και τα επίπεδα φοροδιαφυγής των κρατών της ΕΕ.

Μέσα από την παρούσα ανάλυση προσδιορίστηκε η έννοια της φοροδιαφυγής και οι βασικές αιτίες αλλά και οι συνέπειες που προκαλεί στις οικονομίες. Πιο αναλυτικά, μια από τις κύριες αιτίες της φοροδιαφυγής είναι η φορολογική επιβάρυνση καθώς όσο μεγαλύτερο είναι το ποσοστό της, τόσο περισσότερο αυξάνεται το ποσοστό κρουσμάτων φοροδιαφυγής. Επίσης, η αύξηση του συντελεστή φόρου εισοδήματος οδηγεί σε περισσότερα κρούσματα ατόμων που φοροδιαφεύγουν. Αντιθέτως, προέκυψε από την ανάλυση ότι μια ενδεχόμενη αύξηση των κυρώσεων που απορρέουν από τη φοροδιαφυγή συνεπάγεται αντίστοιχη μείωση των πιθανών κρουσμάτων φοροδιαφυγής από τους φορολογούμενους. Παράλληλα, η αύξηση των φορολογικών ελέγχων μειώνει αυτόματα τον ρυθμό με τον οποίο οι φορολογούμενοι αποφεύγουν τους φόρους. Με αυτό το τρόπο τα ποσοστά φοροδιαφυγής τόσο σε εθνικό όσο και σε ευρωπαϊκό επίπεδο αυξάνονται και προκαλούν δυσάρεστες συνέπειες στην οικονομία ενός τόπου.

Μάλιστα διαπιστώθηκε ότι οι επιπτώσεις της υψηλής φοροδιαφυγής επηρεάζουν αρνητικά την ευημερία και την αξιοκρατία ενώ συμβάλλουν στον πολλαπλασιασμό των ανισοτήτων τόσο σε κοινωνικό όσο και σε εισοδηματικό επίπεδο. Η αδικία και η άνιση κατανομή των φορολογικών βαρών μεταξύ των φορολογουμένων προκαλεί επίσης αλλοιώσεις όσον αφορά τα επίπεδα ανταγωνιστικότητας των επιχειρήσεων. Ένα θέμα που επίσης συζητήθηκε αφορά τα υψηλά διαφυγόντα εθνικά έσοδα τα οποία προέρχονται από τη δραστηριότητα των πολυεθνικών εταιριών καθότι φροντίζουν να μειώνουν τη φορολογική τους υποχρέωση αξιοποιώντας ανακρίβειες και αναντιστοιχίες μεταξύ δύο ή περισσότερων φορολογικών συστημάτων. Έτσι εντείνεται το πρόβλημα της φοροδιαφυγής στην Ευρώπη.

Στη συνέχεια, στην εργασία έγινε σαφές ότι η κατάλληλη σχεδίαση του φορολογικού συστήματος, η βελτίωση της φορολογικής συμμόρφωσης και, συνεπώς, η εξασφάλιση φορολογικών εσόδων είναι άκρως σημαντική για ένα κράτος με στόχο τη διασφάλιση δημόσιων πολιτικών. Ωστόσο η φοροδιαφυγή τόσο στην Ευρωπαϊκή Ένωση, όσο και στην Ελλάδα ειδικά, είναι σε αρκετά υψηλά επίπεδα. Μάλιστα, από το σύνολο των κρατών μελών της ΕΕ, μεγαλύτερα ποσοστά φοροδιαφυγής παρουσιάζουν οι χώρες της ΝΑ Ευρώπης σε σχέση με τις Σκανδιναβικές και τις κεντρικές χώρες. Προέκυψε, επίσης, πως η Ρουμανία, η Ελλάδα και η Ιταλία βρίσκονται στις πρώτες θέσεις φοροδιαφυγής σε αντίθεση με το Λουξεμβούργο και τη Σουηδία. Παρόλο το υψηλό ποσοστό φορολογίας, σημειώνεται σημαντική απώλεια εσόδων ΦΠΑ με την Ελλάδα να κατατάσσεται στην πέμπτη θέση, ανάμεσα σε κράτη με αρκετά υψηλή φορολογία. Συγκεκριμένα για την Ελλάδα προέκυψε από αποτελέσματα ερευνών, πως η φοροδιαφυγή είναι ένα ιδιαίτερο πρόβλημα που ταλανίζει ακόμα την εθνική οικονομία λόγω της μεγάλης διαφθοράς και των συνεχών αλλαγών των φορολογικών συστημάτων και νομοθεσιών κάτι που ενέτεινε το πρόβλημα.

Έτσι η αδήλωτη οικονομία της Ελλάδας έφτανε το 27% του ΑΕΠ στην αρχή της κρίσης που ήταν και μεταξύ των υψηλότερων ποσοστών συγκριτικά με τις λοιπές χώρες. Η φοροδιαφυγή ταλανίζει ακόμα την ελληνική οικονομία παρά τις προσπάθειες καταπολέμησής της. Το 2019 πραγματοποιήθηκαν περισσότερες εστιασμένες και τακτικές προσπάθειες αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής μέσα από την ενίσχυση της χρήσης του πλαστικού χρήματος, τους εστιασμένους φορολογικούς ελέγχους αλλά και τον πολλαπλασιασμό των τερματικών σημείων πώλησης. Αυτά τα μέτρα συνέβαλαν σημαντικά στη βελτίωση της είσπραξης των φόρων στη χώρα και την καταπολέμηση του φαινομένου.

Βασικό κομμάτι της παρούσας εργασίας αποτέλεσε και η μελέτη του επιπέδου της φορολογικής απώλειας - ή το φορολογικό χάσμα-στα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Συγκεκριμένα, το φορολογικό χάσμα προκύπτει από τη μη καταβολή φόρου στις εγχώριες οικονομίες των κρατών μελών της ΕΕ και δεν αφορά μόνο τον φόρο που δεν καταβάλλεται, αλλά και την απώλεια εσόδων από φορολογικές ελαφρύνσεις των κυβερνήσεων. Το φορολογικό χάσμα της ΕΕ προκύπτει κυρίως από την εγχώρια φοροδιαφυγή και ανέρχεται στα 825 δισεκατομμύρια ευρώ ετησίως, βάσει στοιχείων για το 2015. Παρόλο που το ποσό

της φοροδιαφυγής στην ΕΕ έχει μειωθεί από 12% σε 16% από το 2009, εξακολουθεί να είναι πολύ υψηλό για την ΕΕ. Ωστόσο διαπιστώθηκε πως υπάρχει έλλειψη όσον αφορά την πρόσβαση σε δεδομένα και εκτιμήσεις του επιπέδου του φορολογικού χάσματος στην Ευρώπη με αποτέλεσμα να παρεμποδίζεται η αντιμετώπισή του. Η μείωση λοιπόν του φορολογικού χάσματος έχει γίνει βασική προτεραιότητα της φορολογικής πολιτικής των κρατών μελών.

Σε ευρωπαϊκό επίπεδο η αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής αποτελεί στρατηγικής σημασίας προτεραιότητα για αυτό και προσδιορίστηκαν τα πρόσφατα μέτρα που έλαβε η ΕΕ προκειμένου να καταπολεμήσει τα υψηλά επίπεδα φοροδιαφυγής. Συγκεκριμένα, η ΕΕ συμφώνησε για ένα νέο σφαιρικό πλαίσιο ανταλλαγής πληροφοριών και ενίσχυσης συνεργασίας μεταξύ των εθνικών φορολογικών αρχών και των κρατών. Επίσης, σημαντικές αποφάσεις λήφθηκαν αναφορικά με τις φορολογικές πολιτικές της ΕΕ για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής σε επίπεδο άμεσης και έμμεσης φορολογίας. Όπως, η ανάπτυξη μιας κοινής ενοποιημένης βάσης φορολογίας εταιρειών για ένα σύγχρονο και δίκαιο πλαίσιο εταιρικής φορολογίας και υπολογισμού των φορολογητέων κερδών των επιχειρήσεων στην ΕΕ. Επιπλέον, συμφωνήθηκε η οδηγία για τους μηχανισμούς επίλυσης των διαφορών που απορρέουν από συμβάσεις περί διπλής φορολογίας και ο περιορισμός του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού και της αύξησης της διαφάνειας με τελευταία την οδηγία 2018/822 / ΕΕ (DAC 6).

Παράλληλα στα μέτρα αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, στόχος της ΕΕ το 2017 ήταν να αναπτύξει ένα μη δεσμευτικό κώδικα δεοντολογίας για τα κράτη μέλη σχετικά με τις διαδικασίες παρακράτησης φόρου με στόχο την απλούστευσή του. Σημαντικά μέτρα λήφθηκαν και σε επίπεδο έμμεσης φορολόγησης με την έγκριση ενός ενιαίου σχεδίου δράσης ΦΠΑ με στόχο να εκσυγχρονιστεί το σύστημα φορολόγησης της ΕΕ και να καταστεί απλούστερο, απαλλαγμένο από την απάτη και περισσότερο φιλικό προς τις επιχειρήσεις. Τέλος, λόγος έγινε και για την φορολογία της ψηφιακής οικονομίας η οποία είναι μαζική και εξακολουθεί να αυξάνεται σημαντικά.

Εν κατακλείδι, διαπιστώθηκε πως παρόλο που οι φορολογίες σε πολλά ευρωπαϊκά κράτη είναι αρκετά υψηλή, ένα εκ των οποίων είναι και η Ελλάδα, υπάρχει μεγάλο ποσοστό φορολογικού χάσματος και διαφυγόντων κρατικών εσόδων.

Ειδικά στην Ελλάδα που συγκριτικά με άλλες χώρες, οι φορολογικοί συντελεστές είναι υψηλοί, το φορολογικό καθεστώς είναι αρκετά περίπλοκο, ασταθές και συμβαίνουν συνεχείς αλλαγές στις νομοθεσίες και αυτό εντείνει το πρόβλημα της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής στη χώρα. Ωστόσο, τα μέτρα που λήφθηκαν στη χώρα για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής, όπως οι έλεγχοι και η αυξημένη χρήση του πλαστικού χρήματος, ήταν αποτελεσματικά. Όμως η φοροδιαφυγή είναι ένα οικονομικό φαινόμενο που εξακολουθεί να υπάρχει, σε εγχώριο και ευρωπαϊκό επίπεδο και σε σχετικά μεγάλο βαθμό. Έτσι παρά την οικονομική ανάκαμψη εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης και τις προσπάθειες για τη βελτίωση των κρατικών φορολογικών συστημάτων, η καταπολέμηση της φορολογικής κατάχρησης πρέπει να αξιολογηθεί στο πλαίσιο ενός αυξανόμενου αριθμού συντονισμένων και αποτελεσματικών μέτρων, σύμφωνα με το φορολογικό σύστημα κάθε κράτους.

Προσωπικά, με βάση το γεγονός ότι η φορολογία στην Ελλάδα είναι αρκετά υψηλή, θα πρότεινα την πτώση των φορολογικών συντελεστών για τους ελεύθερους επαγγελματίες αλλά και τις ατομικές επιχειρήσεις προκειμένου να τονωθεί ο επενδυτικός τομέας στη χώρα. Με τα τωρινά δεδομένα οι ελληνικές επιχειρήσεις δεν έχουν το περιθώριο κέρδους που τους επιτρέπει να γίνουν περισσότερο ανταγωνιστικές, Παράδειγμα αποτελεί η Βουλγαρία, η οποία τα τελευταία χρόνια έχει συγκεντρώσει πλήθος εταιριών οι οποίες επέλεξαν τη μετεγκατάστασή τους στην περιοχή της Βουλγαρία, λόγω της χαμηλής φορολογίας. Μάλιστα ο φορολογικός συντελεστής την γείτονα χώρα είναι μόλις 10% επί των ετήσιων εταιρικών καθαρών κερδών. Ένα πιο φιλικό συνεπώς φορολογικό σύστημα για τις επιχειρήσεις της χώρας θα δώσει σημαντικά επενδυτικά κίνητρα, προσελκύοντας ξένους επενδυτές που θα μεταφέρουν τη φορολογική τους βάση στη χώρα και αυτό με τη σειρά τους θα ενισχύσει την ανταγωνιστικότητα της χώρας, την κερδοφορία των επιχειρήσεων, την ανεργία και τελικά το βιοτικό επίπεδο των κατοίκων. Επιπλέον θα βοηθήσει στην μείωση της ανεργίας, στην παραμονή των νέων στην Ελλάδα και στην βελτίωση του εργατικού δυναμικού σε όλους τους τομείς (οικονομικό υγεία παιδεία κ τα λοιπά).

Προτάσεις για μελλοντική έρευνα

Στην παρούσα μελέτη χρησιμοποιήθηκαν νέα στοιχεία σχετικά με τους παράγοντες που σχετίζονται με τη φοροδιαφυγή στην ΕΕ. Ένας από τους λόγους που ευνοεί την ύπαρξη του φαινομένου είναι και τα κενά στη νομοθεσία αλλά και οι συνεχόμενες μεταρρυθμίσεις. Το ζήτημα αυτό θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί ως αντικείμενο μελλοντικών ερευνών προκειμένου να διαπιστωθεί ο ρόλος του για τα υψηλά επίπεδα φοροδιαφυγής στη χώρα. Επίσης, προτείνεται να χρησιμοποιηθούν άλλες χώρες ως καλές πρακτικές και κράτη-οδηγοί στο τρόπο με τον οποίο περιόρισαν το πρόβλημα.

Ταυτόχρονα, στην παρούσα μελέτη δεν αναλύθηκε ιδιαίτερα κατά πόσο πρόθυμοι είναι οι φορολογούμενοι να μην φοροδιαφεύγουν και ποιες είναι πιθανότητες να φοροδιαφύγουν εάν αντιληφθούν ότι το φορολογικό σύστημα αξιολογεί τους φόρους, παρέχει επαρκείς υπηρεσίες για τους καταβληθέντες φόρους και ότι οι υπόχρεοι αντιμετωπίζονται δίκαια από τις αρχές. Παρά το γεγονός ότι παρέχονται επαρκή δεδομένα σχετικά με τη φύση και τους παράγοντες που οδηγούν στην φοροδιαφυγή, καθώς και αναφορικά με τις φορολογικές πολιτικές των χωρών για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής, είναι σημαντικό να σημειωθεί ότι είναι απαραίτητη περαιτέρω έρευνα για την αύξηση της βεβαιότητας στα τρέχοντα αποτελέσματα.

Η φοροδιαφυγή έχει σημαντικές κοινωνικές επιπτώσεις, προκαλεί διάβρωση στην εμπιστοσύνη των πολιτών προς το φορολογικό σύστημα και τη δημοκρατική διαδικασία και συνιστά απώλεια εσόδων για το κράτος. Παρά τις επιπτώσεις και, ενίοτε, το έντονο ερευνητικό και δημόσιο ενδιαφέρον για το θέμα αυτό, η φοροδιαφυγή έχει λάβει σχετικά λίγη προσοχή από τους μελετητές. Ελπίζουμε ότι η παρούσα μελέτη θα είναι χρήσιμη για την περαιτέρω διερεύνησή της και σε ειδικότερα επίπεδα.

Βιβλιογραφία

- European Parliamentary Research Service. (2015). *Tax policy in the EU. Issues and challenges*. European Parliament.
- Accountancy Europe. (2019). *Simplifying Withholding Tax Procedures*. Brussels.
- Advisory Board. (2018). *The Advisory Board to the Federal Ministry of Finance*.
- Alvarez-Martinez et al. (2018). How Large is the Corporate Tax Base Erosion and Profit Shifting? A General Equilibrium Approach. . *CEPR Discussion Papers 12637*.
- Ameyaw B. and Dzaka D. (2016). Determinants of Tax Evasion: Empirical Evidence from Ghana. *Modern Economy 07(14)*, σσ. 1653-1664.
- Armstrong M. (2019, February 22). *Tax Evasion Costs EU Countries Billions*. Ανάκτηση από [www.statista.com](https://www.statista.com/chart/17133/tax-evasion-cost-to-eu-countries/): <https://www.statista.com/chart/17133/tax-evasion-cost-to-eu-countries/>
- Boll K. (2015). Deciding on tax evasion – front line discretion and constraints. *Journal of Organizational Ethnography 4 (2)*, σσ. 193 – 207.
- Brown R. E. and Mazur M. J. (2003). *IRS's Comprehensive Approach to Compliance Measurement*.
- Busato et al. (2010). The relationship between tax shocks, sunspots and tax evasion. *The Open Economiv Journal 13*, σσ. 14-24.
- CASE -Center for Social and Economic Research. (2019). *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report*.
- Christensen J. (2019). *Master Thesis: An exploratory study of economic incentives and corporate tax evasion*. Norwegian School of Economics.
- Cuen P. (2019, December 11). *Is Greece Cracking Down on Tax Evasion or Taxing Anonymity?* Ανάκτηση από <https://www.coindesk.com/is-greece-cracking-down-on-tax-evasion-or-taxing-anonymity>
- Damayanti et al. (2015). The role of taxpayer's perception of the government and society to improve tax compliance. *Accounting and Finance Research 4(1)*, σ. 180.
- EPRS-European Parliamentary Research Service. (2018, October 25). *VAT for small enterprises*. Ανάκτηση από [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2018/621901/EPRS_BRI\(2018\)621901_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2018/621901/EPRS_BRI(2018)621901_EN.pdf)
- European Commission. (2016, July 12). *Fighting tax evasion: EU and Monaco sign new tax transparency agreement*. Ανάκτηση από https://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2456_en.htm
- European Commission. (2017). *Tax Policies in the European Union-2017 Survey*.
- European Commission. (2018). *Tax Policies in the European Union-2018 Survey*.

- European Commission. (2018). *VAT Gap: Frequently asked questions*.
- European Commission. (2018, September 21). *VAT Gap: Frequently asked questions*. Ανάκτηση από europa.eu: https://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-18-5788_en.htm
- European Commission. (2019). *Action Plan on VAT*. Ανάκτηση από ec.europa.eu: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/action-plan-vat_en
- European Commission. (2019). *Administrative cooperation in (direct) taxation in the EU*. Ανάκτηση από ec.europa.eu: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/administrative-cooperation/enhanced-administrative-cooperation-field-direct-taxation_en#heading_3
- European Commission. (2019). *Resolution of tax disputes in the European Union*. Ανάκτηση από https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/resolution-double-taxation-disputes_en_en
- European Commission. (2019). *Single VAT Area*. Ανάκτηση από ec.europa.eu: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/action-plan-vat/single-vat-area_en
- European Commission. (2019). *Taxation Trends in the European Union*. Luxembourg: Publications Office of the European Union.
- European Commission. (2019). *What is the VAT Gap?* Ανάκτηση από europa.eu: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/vat-gap_en
- European Parliamentary Research Service. (2017). *Tax: tackling tax avoidance and fighting tax evasion*. European Parliament.
- Eurostat. (2019). *Tax revenue statistics*.
- Fjellseth J.H. (2012). *Income tax evasion: The conundrum of compliance*. Thesis in Master of Science (MSc) in Economics and Business Administration.
- Fussi R.A. & Floristean A.C. (2009). *A legal and economic analysis of the effects of the savings tax directive-Combating International Tax avoidance*. Denmark: Aarhus University.
- Garnier et al. (2014). A wind of change? Reforms of Tax Systems since the launch of Europe 2020. *Dans Reflets et perspectives de la vie économique 2014/2*, σσ. 75-111.
- Gemmell N. and Marisa R. (2012). Behavioral Responses to Taxpayer Audits: Evidence from Random Taxpayer Inquiries. *National Tax Journal*, 65, σσ. 33-58.
- Hartshock W. (2015). *Tax Evasion and Tax Crimes: What you must know about IRS charges, investigations and defense strategies*.
- Institute on Taxation and economic policy (ITEP). (2012). *Tax Principles: Building Blocks of A Sound Tax System*. Washington: ITEP.
- James S. & Alley C. (2004). Tax Compliance, Self Assessment and Tax Administration. *Journal of Financial and Management in Public Services*, 2, σσ. 27-42.

- Kasipillai K. Aripin N. & Amran N. (2003). The Influence of Education on Tax Avoidance and Tax Evasion. *Journal of Tax Research Vol. 1*.
- Kogler et al. (2012). Trust and Power as Determinants of Tax Compliance: Testing the Assumptions of the Slippery Slope Framework in Austria, Hungary, Romania and Russia. *Journal of Economic Psychology*.
- KPMG. (2019, July 01). *EU: Tax dispute resolution system effective 1 July 2019*. Ανάκτηση από <https://home.kpmg/us/en/home/insights/2019/07/tmf-eu-tax-dispute-resolution-system-effective-1-july-2019.html>
- Lee I. (2018). Income Tax Evasion Responses to Tax Rate and Tax Enforcement Rate. *Advances in Economics and Business* 6(4), σσ. 269-279.
- Levaggi R. and Menoncin F. (2012). Tax audits, fines and optimal tax evasion in a dynamic context. *Economics Letters*, 117(1), σσ. 318-321.
- Lewis A. (1982). The social psychology of taxation. *British Journal of Social Psychology*.
- Lymer A. and Oats L. (2009). *Taxation: Policy and Practice* (16th εκδ.). Birmingham: Fiscal Publication.
- Matsaganis M. Flevotomou M. & Leventi C. (2012, June). The Crisis and Tax Evasion in Greece: What are the Distributional Implications? *CESifo Forum* 13(2).
- Morky, V. (2006). Taxes, Taxation and Tax System. *BIATEC*, σσ. 17-21.
- Murphy R. (2019). *The European Tax Gap*. University of London.
- Murray J. (2019, June 21). *What Is the Difference Between Tax Avoidance and Tax Evasion?* Ανάκτηση από the balance small business: <https://www.thebalancesmb.com/tax-avoidance-vs-evasion-397671>
- Nerudova D. and Dobranschi M. (2019). Alternative method to measure the VAT gap in the EU: Stochastic tax frontier model approach. *PLoS ONE* 14(1).
- OECD. (2014). *Fundamental principles of taxation*. Στο A. t. economy. Paris: OECD Publishing.
- OECD. (2017). Revenue structure by level of government. *Government at a Glance 2017*.
- OECD. (2019). *Action 13 Country-by-Country Reporting*. Ανάκτηση από [www.oecd.org](http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13/): <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13/>
- OECD. (2019). *International collaboration to end tax avoidance*. Ανάκτηση από [www.oecd.org](https://www.oecd.org/tax/beps/): <https://www.oecd.org/tax/beps/>
- Ozili P. (2018). *Tax Evasion and Financial Instability*. Munich Personal RePEc Archive.
- Palil M. A. Malek Marlin & Jaguli A.R. (2016). Issues, Challenges and Problems with Tax Evasion: The Institutional Factors Approach. *Gadjah Mada International Journal of Business*. 18, σ. 187.

- Papageorgiou D. Efthimiadis T. and Konstantakopoulou I. (2012). *Effective Tax Rates in Greece, Discussion Paper No. 124*,. Centre of Planning and Economic Research,.
- Papis-Almansa M. (2019, October). VAT and electronic commerce: the new rules as a means for simplification, combatting fraud and creating a more level playing field? *ERA Forum, Volume 20, Issue 2*, σσ. 201-223.
- Petrakis M. (2019, September). Taxing Times. The head of Greece's tax collection agency is on a mission to improve compliance. *Finance and Development, Vol. 56, No. 3*, σσ. 14-17.
- Pickhardt M. and Prinz A. (2012). *The Nature of Tax Evasion and the Shadow Economy*.
- PwC . (2016). *Worldwide Tax Summaries - Corporate Taxes 2015/16*. PwC.
- Ravšelj et al. (2019, March). Tax-Related Burden on SMEs in the European Union: The Case of Slovenia. *Mediterranean Journal of Social Sciences 10(2)*, σσ. 69-79.
- Richardson G. (2006). *Determinants of tax evasion: A cross-country investigation*. . Ανάκτηση από *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 15(2): 150-169
- Ritsatos T., R. (2014). Tax evasion and compliance; from the neo classical paradigm to behavioral economics,a review. . *iew. Journal of Accounting and Organizational Change 10 (2)*, σσ. 244 – 262.
- Sameti et al. (2009). Underground Economy in Iran. . *International Economics Studies of Iran, 35 (2)*, σσ. 89-114.
- Sandmo A. (2004). The theory of tax evasion: A retrospective view. .
- Schneider F. & Savasan F. (χ.χ.). Dymimic Estimates of the Size of Shadow Economies of Turkey and of Her Neighboring Countries. *International Research Journal of Finance and Economics, 9*, σσ. 126-144.
- Stack G. (2015). Money laundering in Ukraine. *Journal of Money Laundering Control 18 (3)*, σσ. 382-394.
- Zucman et. al. (2018). The Missing Profits of Nations. *NBER Working Paper 24701*.
- Δριτσάκη, X. (2005). *Η σχέση ανάμεσα στις δομές φορολογικών συστημάτων και οικονομικών δεικτών: Μια εμπειρική έρευνα για την Ευρωπαϊκή Ένωση, Διδακτορική Διατριβή*. Πανεπιστήμιο Μακεδονίας.
- Ευρωπαϊκή Επιτροπή. (2016, Μάιος 24). *Φορολογία. Προώθηση της εσωτερικής αγοράς και της οικονομικής ανάπτυξης*. Ανάκτηση από [publications.europa.eu: https://publications.europa.eu/publication-detail/-/publication/b075f231-bd9b-4e10-b4a3-7f248360c5ae](https://publications.europa.eu/publication-detail/-/publication/b075f231-bd9b-4e10-b4a3-7f248360c5ae)
- Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο. (2015, September). Bringing transparency, coordination and convergence to corporate tax policies in the European Union.

- Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο. (2019, Ιούνιος). Καταπολέμηση της φορολογικής απάτης.
- Ζαχαριάδης Π. (2019, Ιουλίου 30). *Τα 825 εκατ. άγγιξε η φοροδιαφυγή στην ΕΕ-Εξέχουσα θέση έχουν οι Έλληνες*. Ανάκτηση από <https://www.ert.gr/eidiseis/oikonomia/evropaiki-enosi/ta-825-ekata-aggixe-i-forodiaygi-stin-ee-exechoysa-thesi-echoyn-oi-ellines/>
- Η ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ. (2019, Δεκέμβριος 05). *Γαλλοβρετανική συμμαχία για επιβολή ψηφιακού φόρου*. Ανάκτηση από Η ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ: <https://www.kathimerini.gr/1054789/article/oikonomia/die8nhs-oikonomia/gallovretanikh-symmaxia-gia-epivolh-yhfiakoy-foroy>
- Κορομηλάς Γ. (2018, Δεκέμβριος 04). *Αίτια και συνέπειες της φοροδιαφυγής*. Ανάκτηση από <https://www.fpress.gr/oi-eidikoi/story/57116/aitia-kai-synepeies-tis-forodiaygis>
- Κορομηλάς Γ. (2018, Δεκέμβριος 04). *Αίτια και συνέπειες της φοροδιαφυγής*. Ανάκτηση από <https://www.fpress.gr/oi-eidikoi/story/57116/aitia-kai-synepeies-tis-forodiaygis>
- Πουσκούλα-Γεωργούση Μ. (2018). *Διπλωματική Εργασία: Φοροδιαφυγή: Αιτίες, Έκταση και Ποινική αντιμετώπιση του φαινομένου*. Πανεπιστήμιο Μακεδονίας.
- Σαββαΐδου, Κ. (2016, Μάιος 24). *Η αξιολόγηση της φορολογικής διοίκησης, μέσω διεθνών μοντέρνων εργαλείων μέτρησης της αποτελεσματικότητάς της*. Ανάκτηση από Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας: <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/23668>
- Σαββαΐδου Α. (2019). *Επίκαιρα ζητήματα Διεθνούς και Ευρωπαϊκού Δικαίου: Η βελτίωση της φορολογικής διαφάνειας μέσω της υποχρεωτικής αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών στον φορολογικό τομέα*. Λάρισα: Πανεπιστήμιο Θεσσαλίας.
- Thomas K.D. (2015). The Psychic Cost of Tax Evasion. . *Business College Law Review*, 56, σσ. 617-670.