



Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών στη
Δημόσια Διοίκηση - Master in Public Management (MPM)



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**Η φορολογική πολιτική στην Ευρωπαϊκή Ένωση: φορολογικός
ανταγωνισμός και φορολογική εναρμόνιση
Η κατάσταση της Ελλάδας**

της

ΦΩΤΙΑΔΟΥ Ν. ΙΩΑΝΝΑΣ

Επιβλέπουσα Καθηγήτρια: **ΚΟΥΡΔΟΥΜΠΑΛΟΥ ΣΤΑΥΡΟΥΛΑ**

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του μεταπτυχιακού
διπλώματος στη Δημόσια Διοίκηση

2018

Ευχαριστίες

Θα ήθελα να εκφράσω τις ειλικρινείς μου ευχαριστίες στην επιβλέπουσα της εργασίας λέκτορα του τμήματος Οργάνωσης και Διοίκησης του Πανεπιστημίου Μακεδονίας κυρία Κουρδούμπαλου Σταυρούλα καθώς και στον καθηγητή κύριο Θεοφάνη Καραγιώργο για την εμπιστοσύνη, την ηθική στήριξη και την επιστημονική καθοδήγηση σε όλη τη διάρκεια του μεταπτυχιακού προγράμματος και κατά την εκπόνηση της εργασίας.

Ευχαριστώ ιδιαιτέρως θερμά τον επίκουρο καθηγητή κύριο Γεώργιο Δρογαλά για την ανεξάντλητη υπομονή, την πολύτιμη καθοδήγηση και τις εποικοδομητικές συμβουλές του.

Εκφράζω την ευγνωμοσύνη μου προς όλους όσους συμμετείχαν στην έρευνα, συμβάλλοντας ουσιαστικά στην ολοκλήρωση της εργασίας.

Ευχαριστώ από καρδιάς όλους όσους είναι πάντα δίπλα μου, με στήριξαν και με στηρίζουν, αποτελώντας τις σταθερές αξίες της ζωής μου.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η Ευρωπαϊκή Ένωση αποτελεί τη μοναδική οικονομική και πολιτική ένωση 28 χωρών, μία ενιαία «εσωτερική» αγορά με περισσότερους από 510.000.000 κατοίκους. Στην πορεία για την ολοκλήρωση και ανάπτυξη της, διεξάγονται συζητήσεις σε πολιτικό και ακαδημαϊκό επίπεδο για την αναγκαιότητα περισσότερου συντονισμού στους τομείς των πολιτικών που δεν έχουν ακόμη «εξευρωπαϊσθεί», αλλά παραμένουν στην αρμοδιότητα των εθνικών κυβερνήσεων, όπως ο τομέας της φορολογίας. Η οικονομική και χρηματοπιστωτική αναταραχή που δημιουργήθηκε μετά την κρίση του 2008 και οι νέες προκλήσεις της παγκοσμιοποιημένης και ψηφιοποιημένης οικονομίας απαιτούν βαθιές μεταρρυθμίσεις στα φορολογικά συστήματα. Η φορολογική πολιτική αποκτά σημαντική προτεραιότητα στην ατζέντα της Ευρωπαϊκής Ένωσης: αφενός για τη σταθεροποίηση των δημοσίων οικονομικών, την ενίσχυση της ανάπτυξης και της ανταγωνιστικότητας και τη χρηματοδότηση του ευρωπαϊκού κοινωνικού μοντέλου και αφετέρου για την αντιμετώπιση των φαινομένων της φοροδιαφυγής και του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού που αναπτύσσεται κυρίως από τις πολυεθνικές εταιρίες. Στην εργασία αυτή, με εκτενή ανασκόπηση της ακαδημαϊκής βιβλιογραφίας και των ευρωπαϊκών και διεθνών συνθηκών, επιχειρείται η διερεύνηση σε θεωρητικό και εμπειρικό επίπεδο αυτών των προκλήσεων και των πιθανών εξελίξεων προς εναρμόνιση της ευρωπαϊκής φορολογίας, σε μία μεταβατική καμπή, όπου διακυβεύεται όχι μόνο η ολοκλήρωση αλλά και η ίδια η ύπαρξη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Διερευνάται επίσης η κατάσταση του ελληνικού φορολογικού συστήματος και των δομικών αδυναμιών του, λαμβάνοντας υπόψη τις πρόσφατες μεταρρυθμίσεις, με την πραγματοποίηση εμπειρικής έρευνας με έντυπα ερωτηματολόγια που μοιράστηκαν σε 225 εφοριακούς, λογιστές και στελέχη λογιστηρίων επιχειρήσεων και τη στατιστική επεξεργασία των απαντήσεων τους.

Λέξεις - κλειδιά: Φορολογία εταιριών, επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός, επίσημος φορολογικός ανταγωνισμός, φορολογική εναρμόνιση.

ABSTRACT

The European Union is a unique economic and political union of 28 countries, a single "internal" market with over than 510 million inhabitants. Towards the integration and development of the single market, continuous discussions are taking place, at both political and academic level, concerning the necessity for more coordination in policy areas that are not yet "europeanized", and remain to the responsibility of national governments, as the field of taxation. However, the economic and financial turmoil caused by the crisis of 2008 and the new challenges resulted from the globalization and digitalization of the economy, require profound reforms to tax systems. Fiscal policy is a significant priority on the EU agenda: firstly, in order to stabilize public finances, stimulate growth and competitiveness and finance the European social welfare model as well as to tackle tax evasion and aggressive tax planning, developed mainly by multinationals. This study attempts through a comprehensive review of the academic literature and the European and international treaties to explore on theoretical and empirical basis the challenges and possible developments towards harmonization in European taxation, at a critical juncture, not only for the integration but also for the very existence of the European Union itself. In this context, the issue is also the situation of the greek taxation and its structural weaknesses, considering recent reforms, investigated by carrying out empirical research with questionnaires handed in paper form among 225 tax officers, accountants and accounting executives and statistical processing of their response.

Keywords: corporate taxation, aggressive tax planning, harmful tax competition, tax harmonization.

Πίνακας Περιεχομένων

| | |
|---|------|
| Ευχαριστίες | ii |
| Περίληψη..... | iii |
| Abstract | iv |
| Πίνακας Περιεχομένων | v |
| Κατάλογος Πινάκων..... | ix |
| Κατάλογος Γραφημάτων | xi |
| Συνοτομογραφίες | xiii |
| Αναγκαιότητα Διπλωματικής Εργασίας..... | xv |
| Μεθοδολογία Έρευνας | xvi |
| Ανασκόπηση Βιβλιογραφίας..... | xvii |

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

| | |
|--|----------|
| 1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ | 1 |
| 1.1 Έννοια του Φόρου | 1 |
| 1.2 Λειτουργίες του Φόρου | 2 |
| 1.3 Φορολογικό Σύστημα | 3 |
| 1.3.1 Κριτήρια αξιολόγησης του φορολογικού συστήματος | 4 |
| 1.3.2 Υφίσταται άριστη φορολογία;..... | 4 |
| 1.4 Φορολογία και οικονομική ανάπτυξη | 5 |
| 1.4.1 Η επίδραση των φόρων στην ανάπτυξη | 6 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

| | |
|---|-----------|
| 2. ΠΕΡΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ | 8 |
| 2.1 Η ιδέα ενός ευρωπαϊκού φορολογικού δικαίου..... | 8 |
| 2.2 Νομικό πλαίσιο..... | 9 |
| 2.3 Στρατηγική, Ιστορικό και Προτεραιότητες | 11 |

| | | |
|--------|--|----|
| 2.3.1 | Στρατηγική | 11 |
| 2.3.2 | Ιστορικό..... | 11 |
| 2.3.3 | Προτεραιότητες | 14 |
| 2.4 | 28 Κράτη μέλη με διαφορετικές δημοσιονομικές πολιτικές | 16 |
| 2.4.1 | Εξέλιξη των φορολογικών εσόδων | 17 |
| 2.4.2 | Σύγκριση των φορολογικών εσόδων..... | 19 |
| 2.4.3 | Κατανομή φορολογικών εσόδων..... | 20 |
| 2.4.4 | Φορολογικοί συντελεστές | 23 |
| 2.5 | ΦΠΑ | 26 |
| 2.6 | Οι επιπτώσεις της κρίσης στα φορολογικά συστήματα | 29 |
| 2.7 | Κύριες τάσεις στη φορολογία..... | 29 |
| 2.7.1 | Μετατόπιση της φορολογικής επιβάρυνσης από την εργασία..... | 31 |
| 2.8 | Εταιρικός φόρος εισοδήματος και debt bias..... | 32 |
| 2.9 | Διεύρυνση της βάσης του ΦΠΑ | 33 |
| 2.9.1 | Χάσμα ΦΠΑ | 35 |
| 2.10 | Άλλα θέματα φορολογικής πολιτικής..... | 37 |
| 2.10.1 | Ακίνητη περιουσία | 37 |
| 2.10.2 | Έρευνα και Ανάπτυξη | 37 |
| 2.10.3 | Φορολογικές υπηρεσίες..... | 38 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

| | |
|---|-----------|
| 3. ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ ΚΑΙ ΠΑΓΚΟΣΜΙΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΣ..... | 39 |
| 3.1 Ευρωπαϊκή Ένωση και διεθνές περιβάλλον | 39 |
| 3.2 Η στρατηγική της Λισαβόνας..... | 39 |
| 3.3 Σημαντικότερες προκλήσεις στη φορολογία | 40 |
| 3.4 Επιζήμιες φορολογικές πρακτικές..... | 43 |
| 3.4.1 Φοροδιαφυγή (tax evasion) | 43 |
| 3.4.2 Φοροαποφυγή (tax avoidance) | 44 |
| 3.4.3 Φορολογικός σχεδιασμός (tax planning)..... | 45 |
| 3.4.4 Η ύπαρξη φορολογικών παραδείσων πολλαπλασιάζει τις ευκαιρίες φορολογικού σχεδιασμού | 45 |
| 3.5 Κατάταξη των χωρών από τον ΟΟΣΑ με βάση τη φορολογική τους συμμόρφωση..... | 48 |
| 3.6 Ευρωπαϊκό φορολογικό χάσμα..... | 49 |

| | | |
|--------------|---|----|
| 3.7 | Φορολογικός ανταγωνισμός | 50 |
| 3.7.1 | Θεωρία του Φορολογικού ανταγωνισμού | 50 |
| 3.7.2 | Συνέπειες του φορολογικού ανταγωνισμού | 51 |
| 3.8 | Ορισμένες πρακτικές φορολογίας εταιριών στα κράτη μέλη | 53 |
| 3.8.1 | Πολυεθνικές εταιρίες και φορολογία | 54 |
| 3.8.2 | Οι ιδιαιτερότητες της ψηφιακής οικονομίας, πεδίο για επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό - οι GAFAM | 55 |
| 3.8.3 | Το σύστημα «πλεοναζόντων κερδών» του Βελγίου | 56 |
| 3.8.4 | Λουξεμβούργο και LuxLeaks | 57 |
| 3.8.5 | Ο ρόλος των «Big Four» και των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων στον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό | 59 |
| 3.8.6 | Ιρλανδία και Apple | 60 |
| 3.8.7 | Ολλανδία: «Double Irish» and the «Dutch Sandwich» | 63 |
| 3.8.8 | Η περίπτωση της Google | 64 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

| | | |
|--------------|---|----|
| 4. | Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ | 65 |
| 4.1 | Φορολογική εναρμόνιση | 65 |
| 4.2 | Ορισμός της φορολογικής εναρμόνισης στην Ευρωπαϊκή Ένωση | 65 |
| 4.3 | Στόχοι της φορολογικής εναρμόνισης | 66 |
| 4.4 | Δράσεις εντός Ευρωπαϊκής Ένωσης | 67 |
| 4.4.1 | Η κοινή ενοποιημένη βάση φορολογίας των εταιριών (ΚΕΒΦΕ) | 71 |
| 4.4.2 | Επιτροπές TAXE | 72 |
| 4.4.3 | Ευρωπαϊκό Εξάμηνο | 74 |
| 4.5 | Διεθνείς δράσεις | 74 |
| 4.5.1 | Το πρόγραμμα BEPS του ΟΟΣΑ | 75 |
| 4.5.2 | Ο νόμος FATCA των ΗΠΑ | 76 |

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

| | | |
|------------|--------------------------------------|----|
| 5. | Η ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ | 77 |
| 5.1 | Γενικές διαπιστώσεις | 77 |

| | | |
|-------|---|----|
| 5.1.1 | Βασικά χαρακτηριστικά και αδυναμίες του φορολογικού συστήματος | 78 |
| 5.1.2 | Πρόσφατες μεταρρυθμίσεις | 81 |
| 5.2 | Διεξαγωγή εμπειρικής έρευνας για το ελληνικό φορολογικό σύστημα | 82 |
| 5.2.1 | Μεθοδολογία της έρευνας | 82 |
| 5.2.2 | Αποτελέσματα της έρευνας | 82 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο

| | | |
|---------------------|---------------------|-----|
| 6. | ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ | 111 |
| 6.1 | Ευρωπαϊκή Ένωση | 111 |
| 6.2 | Ελλάδα | 113 |
| ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ | | 116 |
| ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ | | 116 |
| ΕΛΛΗΝΙΚΗ | | 121 |
| ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗ | | 124 |
| ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1 | | 126 |
| ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2 | | 131 |

Κατάλογος Πινάκων

| | |
|---|----|
| Πίνακας 1: Κατανομή φορολογικών εσόδων ανά χώρα αναλυτικά με κατηγορίες φόρων | 22 |
| Πίνακας 2: Ανώτατοι ονομαστικοί συντελεστές φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (top statutory personal income tax rates) | 24 |
| Πίνακας 3: Ανώτατοι ονομαστικοί συντελεστές φόρου εισοδήματος εταιριών (top statutory corporate income tax rates)..... | 25 |
| Πίνακας 4: Συντελεστές ΦΠΑ EU-28 (2016) | 28 |
| Πίνακας 5: Σύνοψη των συστάσεων του Συμβουλίου για μετατόπιση του φορολογικού βάρους από την εργασία σε λιγότερο στρεβλωτικές βάσεις (2011-2014) | 32 |
| Πίνακας 6: Μεταρρυθμίσεις στο φόρο εισοδήματος των εταιριών (2010-2014)..... | 33 |
| Πίνακας 7: Έσοδα από ΦΠΑ (εκατομμύρια ευρώ) | 34 |
| Πίνακας 8: Εκτιμώμενο χάσμα ΦΠΑ (εκατομμύρια ευρώ) | 36 |
| Πίνακας 9: Κατάταξη των χωρών από τον ΟΟΣΑ - 2016..... | 48 |
| Πίνακας 10: Πραγματικός και θεωρητικός φόρος των GAFAM στη Γαλλία (2011) .. | 56 |
| Πίνακας 11: Πολυεθνικές εταιρίες που προσκλήθηκαν να παρουσιαστούν στις συνεδριάσεις της ειδικής επιτροπής TAXE..... | 73 |
| Πίνακας 12: Εκπαίδευση | 83 |
| Πίνακας 13: Επάγγελμα..... | 83 |
| Πίνακας 14: Έτη εργασιακής εμπειρίας | 83 |
| Πίνακας 15: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 1 | 84 |
| Πίνακας 16: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 2 | 85 |
| Πίνακας 17: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 3 | 86 |
| Πίνακας 18: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 4 | 87 |
| Πίνακας 19: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 5 | 88 |
| Πίνακας 20: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 6 | 89 |
| Πίνακας 21: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 7 | 90 |
| Πίνακας 22: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 8 | 91 |
| Πίνακας 23: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 9 | 92 |
| Πίνακας 24: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 10 | 93 |
| Πίνακας 25: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 11 | 94 |
| Πίνακας 26: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 12 | 95 |
| Πίνακας 27: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 13 | 97 |
| Πίνακας 28: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 14 | 98 |

| | |
|--|-----|
| Πίνακας 29: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 15 | 99 |
| Πίνακας 30: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 16 | 100 |
| Πίνακας 31: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 17 | 101 |
| Πίνακας 32: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 18 | 102 |
| Πίνακας 33: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 19 | 103 |
| Πίνακας 34: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 20 | 104 |
| Πίνακας 35: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 21 | 105 |
| Πίνακας 36: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 22 | 106 |
| Πίνακας 37: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 23 | 107 |
| Πίνακας 38: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 24 | 108 |
| Πίνακας 39: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 25 | 109 |
| Πίνακας 40: Περιγραφικά στατιστικά στοιχεία (όλες οι ερωτήσεις) | 131 |
| Πίνακας 41: Περιγραφικά στατιστικά στοιχεία (όλες οι ερωτήσεις) | 134 |
| Πίνακας 42: Περιγραφικά στατιστικά στοιχεία (όλες οι ερωτήσεις) | 137 |
| Πίνακας 43: Περιγραφικά στατιστικά στοιχεία (όλες οι ερωτήσεις) | 141 |
| Πίνακας 44: Στατιστικά στοιχεία..... | 144 |
| Πίνακας 45: Στατιστικά στοιχεία..... | 144 |

Κατάλογος γραφημάτων

| | |
|--|-----|
| Γράφημα 1: Εξέλιξη των συνολικών φορολογικών εσόδων (φόρων και ασφαλιστικών εισφορών) EU-28 και EU-19/ δις ευρώ 1995-2015 | 17 |
| Γράφημα 2: Συνολικό εισόδημα από φόρους και ασφαλιστικές εισφορές % ΑΕΠ 1995-2015 EU-28, EA-19 | 18 |
| Γράφημα 3: Εξέλιξη κύριων συνιστωσών φορολογικών εσόδων (άμεσων, έμμεσων & κοινωνικών εισφορών) EU-28, % ΑΕΠ | 18 |
| Γράφημα 4: Φορολογικά έσοδα ως ποσοστό του ΑΕΠ – έτη 2014 & 2015..... | 19 |
| Γράφημα 5: Κατανομή φορολογικών εσόδων ανά χώρα για τις κύριες κατηγορίες φόρων 2015 | 21 |
| Γράφημα 6: Ανώτατοι ονομαστικοί συντελεστές φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων 2015 | 26 |
| Γράφημα 7: Ανώτατοι ονομαστικοί συντελεστές φόρου εισοδήματος εταιριών 2015. 26 | |
| Γράφημα 8: Δημόσιο χρέος ως ποσοστό του ΑΕΠ (2014 & 2015)..... | 29 |
| Γράφημα 9: Φορολογικά έσοδα (συμπεριλαμβανομένων των κοινωνικών εισφορών), ΕΕ και επιλεγμένων χωρών, 2014..... | 30 |
| Γράφημα 10: Χάσμα ΦΠΑ % - 2014 | 36 |
| Γράφημα 11: Η φορολογική μεταχείριση της Apple στην Ιρλανδία | 62 |
| Γράφημα 12: Διάγραμμα ράβδων ερώτησης 1..... | 84 |
| Γράφημα 13: Διάγραμμα ράβδων ερώτησης 2..... | 85 |
| Γράφημα 14: Διάγραμμα ράβδων ερώτησης 3..... | 86 |
| Γράφημα 15: Διάγραμμα ράβδων ερώτησης 4..... | 87 |
| Γράφημα 16: Διάγραμμα ράβδων ερώτησης 5..... | 88 |
| Γράφημα 17: Διάγραμμα ράβδων ερώτησης 6..... | 89 |
| Γράφημα 18: Διάγραμμα ράβδων ερώτησης 7..... | 90 |
| Γράφημα 19: Διάγραμμα ράβδων ερώτησης 8..... | 91 |
| Γράφημα 20: Διάγραμμα ράβδων ερώτησης 9..... | 92 |
| Γράφημα 21: Διάγραμμα ράβδων ερώτησης 10..... | 94 |
| Γράφημα 22: Διάγραμμα ράβδων ερώτησης 11..... | 95 |
| Γράφημα 23: Διάγραμμα ράβδων ερώτησης 12..... | 96 |
| Γράφημα 24: Διάγραμμα ράβδων ερώτησης 13..... | 97 |
| Γράφημα 25: Διάγραμμα ράβδων ερώτησης 14..... | 98 |
| Γράφημα 26: Διάγραμμα ράβδων ερώτησης 15..... | 99 |
| Γράφημα 27: Διάγραμμα ράβδων ερώτησης 16..... | 100 |

| | |
|--|-----|
| Γράφημα 28: Διάγραμμα ράβδων ερώτησης 17..... | 101 |
| Γράφημα 29: Διάγραμμα ράβδων ερώτησης 18..... | 103 |
| Γράφημα 30: Διάγραμμα ράβδων ερώτησης 19..... | 104 |
| Γράφημα 31: Διάγραμμα ράβδων ερώτησης 20..... | 105 |
| Γράφημα 32: Διάγραμμα ράβδων ερώτησης 21..... | 106 |
| Γράφημα 33: Διάγραμμα ράβδων ερώτησης 22..... | 107 |
| Γράφημα 34: Διάγραμμα ράβδων ερώτησης 23..... | 108 |
| Γράφημα 35: Διάγραμμα ράβδων ερώτησης 24..... | 109 |
| Γράφημα 36: Διάγραμμα ράβδων ερώτησης 25..... | 110 |

Συντομογραφίες

Ελληνικές

- ΑΑΔΕ:** Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων
ΑΕΠ: Ακαθάριστο Εγχώριο Προϊόν
ΑΞΕ: Άμεσες Ξένες Επενδύσεις
ΓΓΔΕ: Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων
ΔΕΕ: Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης
ΔΝΤ: Διεθνές Νομισματικό Ταμείο
ΔΟΥ: Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
E & A: Έρευνα και Ανάπτυξη
ΕΕ: Ευρωπαϊκή Ένωση
ΕΖΕΣ: Ευρωπαϊκή Ζώνη Ελεύθερων Συναλλαγών
ΕΝΦΙΑ: Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων
ΕΟΚ: Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα
ΙΟΒΕ: Ινστιτούτο Οικονομικών και Βιομηχανικών Ερευνών
ΚΕΒΦΕ: Κοινή Ενοποιημένη Βάση Φορολογίας Εταιριών
ΜΜΕ: Μικρές και Μεσαίες Επιχειρήσεις
ΟΝΕ: Οικονομική και Νομισματική Ένωση
ΟΟΣΑ: Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης
ΠΟΕ: Παγκόσμιος Οργανισμός Εμπορίου
ΣΛΕΕ: Συνθήκη για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης
ΦΕΕ: Φόρος Εισοδήματος Εταιριών
ΦΕΦΠ: Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων

Ξένες

- AGF:** Annual Growth Survey
BEPS: Base Erosion and Profit Shifting
CCCTB: Common Consolidated Corporate Tax Base
DG TAXUD: Directorate-General for Taxation and Customs Union
GAFAM: Google, Apple, Facebook, Amazon, Microsoft
GATT: General Agreement on Tariffs and Trade
EA: Euro Area
ECOFIN: Economic and Financial Affairs Council

EMU: Economic and Monetary Union
ESA2010: European System of Accounts 2010
EU: European Union
FATCA: Foreign Accounts Tax Compliance Act
FDI: Foreign Direct Investment
GDP: Gross Domestic Product
ICIJ: International Consortium of Investigative Journalists
IMF: International Monetary Fund
IRS: Internal Revenue Service
NAFTA: North American Trade Agreement
OECD: Organisation for Economic Co-operation and Development
PIIGS: Portugal, Italy, Ireland, Greece, Spain
R & D: Research and Development
UNCTAD: United Nations Conference on Trade and Development
VAT: Value Added Tax
VRR: VAT Revenue Ratio
VTTL: VAT Total Tax Liability

Member States-Κράτη Μέλη

| | |
|--------------------------------|--|
| BE : Βέλγιο | LU : Λουξεμβούργο |
| BG : Βουλγαρία | HU : Ουγγαρία |
| CZ : Τσεχική Δημοκρατία | MT : Μάλτα |
| DK : Δανία | NL : Ολλανδία |
| DE : Γερμανία | AT : Αυστρία |
| EE : Εσθονία | PL : Πολωνία |
| IE : Ιρλανδία | PT : Πορτογαλία |
| EL : Ελλάδα | RO : Ρουμανία |
| ES : Ισπανία | SI : Σλοβενία |
| FR : Γαλλία | SK : Σλοβακία |
| HR : Κροατία | FI : Φινλανδία |
| IT : Ιταλία | SE : Σουηδία |
| CY : Κύπρος | UK : Ηνωμένο Βασίλειο |
| LV : Λετονία | EU - 28 : Τα 28 κράτη-μέλη της ΕΕ |
| LT : Λιθουανία | EA - 19 : Τα 19 κράτη μέλη της ζώνης του ευρώ |

Αναγκαιότητα και διάρθρωση της διπλωματικής εργασίας

Μετά από μία μακρά περίοδο κρίσης, η οικονομική ανάκαμψη επανέρχεται σταδιακά στην Ευρωπαϊκή Ένωση, αλλά εξακολουθεί να είναι άνιση μεταξύ των κρατών μελών. Στις προτεινόμενες πολιτικές διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και δημοσιονομικής ευθύνης με στόχο αφενός τη δημοσιονομική εξυγίανση και αφετέρου την επίτευξη υψηλότερων ρυθμών ανάπτυξης, σημαίνοντα ρόλο αποκτά η φορολογία.

Η εργασία στοχεύει στην παρουσίαση των κυριότερων φορολογικών προκλήσεων στην ενιαία αγορά και στο διεθνοποιημένο οικονομικό περιβάλλον, και στη διερεύνηση των προοπτικών αντιμετώπισής τους μέσα στο ευρωπαϊκό πλαίσιο. Το πολιτικό και οικονομικό δίλημμα της φορολογίας σε διεθνές και ευρωπαϊκό επίπεδο, είναι μία από τις πλευρές της παγκοσμιοποίησης που έχουν λιγότερο ερευνηθεί. Δεδομένης της πολυπλοκότητας της φορολογικής νομοθεσίας και των πολλαπλών τρόπων που η φορολογία μπορεί να επηρεάσει τις διασυννοριακές οικονομικές δραστηριότητες, την ανάπτυξη και την κοινωνική ευημερία, το ζήτημα αυτό παρουσιάζει ιδιαίτερο ενδιαφέρον για εις βάθος ανάλυση, που ξεπερνά τα στενά όρια της εργασίας.

Η εργασία χωρίζεται σε δύο μέρη. Το πρώτο μέρος περιλαμβάνει τέσσερα κεφάλαια. Στο πρώτο κεφάλαιο γίνεται μία σύντομη εισαγωγή στην έννοια και τη λειτουργία των φόρων και την επίδραση της φορολογίας στην ανάπτυξη.

Στο δεύτερο κεφάλαιο παρουσιάζεται το νομικό πλαίσιο, το ιστορικό, η στρατηγική και οι προτεραιότητες της ευρωπαϊκής φορολογικής πολιτικής. Αναδεικνύονται και παρουσιάζονται με συγκριτικά στοιχεία οι διαφορές των φορολογικών συστημάτων των κρατών μελών.

Στο τρίτο κεφάλαιο ερευνάται το ζήτημα του φορολογικού ανταγωνισμού, των εκφάνσεων και των επιπτώσεών του. Στο πλαίσιο αυτό εξετάζονται οι επιζήμιες φορολογικές πρακτικές των πολυεθνικών εταιριών αλλά και ορισμένων κρατών μελών.

Στο τέταρτο κεφάλαιο αναλύονται η έννοια και οι στόχοι της φορολογικής εναρμόνισης και οι κυριότερες δράσεις που έχουν αναληφθεί σε ευρωπαϊκό και διεθνές επίπεδο.

Το δεύτερο μέρος της εργασίας περιλαμβάνει το πέμπτο και έκτο κεφάλαιο. Στο πέμπτο κεφάλαιο επιχειρείται να διερευνηθεί η κατάσταση του ελληνικού φορολογικού συστήματος, όπως αυτό έχει διαμορφωθεί μετά τις πρόσφατες μεταρρυθμίσεις.

Τέλος, στο έκτο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα συμπεράσματα τόσο για το πρώτο μέρος της εργασίας που αφορά στην ευρωπαϊκή φορολογική πολιτική, τις προκλήσεις και τις προοπτικές της, όσο και για το δεύτερο μέρος που αφορά τις δομικές αδυναμίες της ελληνικής φορολογικής πραγματικότητας μέσα στο ευρωπαϊκό πλαίσιο.

Μεθοδολογία έρευνας

Στο πρώτο μέρος της εργασίας επιχειρήθηκε μία όσο το δυνατό εκτενέστερη διερεύνηση των σημαντικότερων ζητημάτων -προκλήσεων και προοπτικών- που αφορούν στην ευρωπαϊκή φορολογική πολιτική από οικονομική, πολιτική και κοινωνική άποψη.

Για την έρευνα χρησιμοποιήθηκε κυρίως ξενόγλωσση αλλά και ελληνική ακαδημαϊκή βιβλιογραφία και αρθρογραφία, δεδομένου ότι η πρώτη προσφέρει πλουσιότερο υλικό για τα θέματα του φορολογικού ανταγωνισμού, των επιζήμιων φορολογικών πρακτικών και της φορολογικής εναρμόνισης. Σημειώνεται πάντως ότι Έλληνες επιστήμονες έχουν δημοσιεύσει ενδιαφέρουσες μελέτες στην αγγλική γλώσσα. Ερευνήθηκαν επίσης μελέτες, αποφάσεις, ψηφίσματα και κανονισμοί για φορολογικά και δημοσιονομικά θέματα, των εθνικών και ευρωπαϊκών θεσμικών οργάνων (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, Συμβούλιο, Γαλλική Εθνοσυνέλευση, Βρετανικό Κοινοβούλιο) καθώς και εκθέσεις και πρακτικά συνεδρίων διεθνών οργανισμών (OECD, World Bank, IMF, UNCTAD), ινστιτούτων (Fondation Robert Schuman, Conseil Supérieur De L'Ordre Des Experts-Comptables, ETUI) και think tanks (Cercle des Européens, Ευρωπαίοι Οικονομολόγοι για μία Εναλλακτική Πολιτική στην Ευρώπη). Στατιστικά στοιχεία αντλήθηκαν από την Eurostat, την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, τον ΟΟΣΑ και την Παγκόσμια Τράπεζα. Τέλος, χρησιμοποιήθηκαν για το πρώτο και το δεύτερο μέρος, άρθρα από ξένα και ελληνικά αξιόπιστα μέσα ενημέρωσης (The International Consortium of Investigative Journalists - ICIJ, Les Echos, NBC News, Το ΒΗΜΑ).

Στο δεύτερο μέρος της εργασίας για να γίνει μία κριτική εξέταση των δομικών αδυναμιών του ελληνικού φορολογικού συστήματος μέσα στο ευρωπαϊκό πλαίσιο,

επιχειρήθηκε μία σύνθεση βιβλιογραφικής και εμπειρικής έρευνας. Στην μεν βιβλιογραφική έρευνα χρησιμοποιήθηκε ελληνική και ξενόγλωσση ακαδημαϊκή βιβλιογραφία και αρθρογραφία, καθώς και εμπειρικές και θεωρητικές μελέτες. Χρήσιμα στοιχεία αντλήθηκαν μεταξύ άλλων από μελέτες και εκθέσεις της ΓΓΔΕ, του Γραφείου Προϋπολογισμού της Βουλής, του IOBE και του ΟΟΣΑ. Η εμπειρική έρευνα πραγματοποιήθηκε με την εθελοντική συμμετοχή 225 εφοριακών, επαγγελματιών λογιστών και εργαζομένων σε λογιστήρια επιχειρήσεων. Στους συμμετέχοντες μοιράστηκε έντυπο ερωτηματολόγιο 25 απλά διατυπωμένων ερωτήσεων χωρισμένων σε οκτώ θεματικές ενότητες. Οι ερωτήσεις ήταν πολλαπλής επιλογής και πενταβάθμιας βαθμολογικής κλίμακας (Likert). Η στατιστική επεξεργασία των αποτελεσμάτων πραγματοποιήθηκε με το στατιστικό πακέτο SPSS 22.0. Η εμπειρική έρευνα αναλύεται με περισσότερες λεπτομέρειες στο δεύτερο μέρος της εργασίας.

Ανασκόπηση βιβλιογραφίας

Η παγκοσμιοποίηση του οικονομικού γίνεται, έφερε στην επιφάνεια πολλά οικονομικά και πολιτικά ζητήματα τόσο σε εθνικό όσο και σε διεθνές επίπεδο. Από τα πεδία που έχουν λιγότερο ερευνηθεί έως τώρα από οικονομολόγους και πολιτικούς επιστήμονες, είναι εκείνα της δυναμικής μίας παγκόσμιας φορολογίας, και μέσα στο πλαίσιο της ΕΕ, μίας ευρωπαϊκής φορολογίας. Μία ευρωπαϊκή φορολογία, θα προϋπέθετε προφανώς πέραν της οικονομικής και νομισματικής, και μία δημοσιονομική ένωση, ιδέα που μέχρι πρόσφατα θα θεωρούνταν σχεδόν ουτοπική.

Αντιθέτως, αποτελέσματα της παγκοσμιοποιημένης οικονομίας όπως ο φορολογικός ανταγωνισμός, ο οποίος παίρνει αχαλίνωτες διαστάσεις, έχουν απασχολήσει αρκετά την ακαδημαϊκή κοινότητα τις τελευταίες δεκαετίες, όπως φαίνεται και από την πλούσια διαθέσιμη επιστημονική βιβλιογραφία. Η «μοντελοποίηση» των βασικών μηχανισμών του φορολογικού ανταγωνισμού αποδίδεται συνήθως στους Zodrow και Mieszkowski (1986). Το μοντέλο περιγράφει δύο χώρες που μοιράζονται μία φορολογική βάση με διεθνή κινητικότητα και την αλληλεξάρτηση των φορολογικών πολιτικών τους, η οποία πυροδοτεί μία διαδικασία “race to the bottom”. Σε κατάσταση ισορροπίας, οι φορολογικοί συντελεστές θα είναι χαμηλότεροι και στις δύο χώρες με αποτέλεσμα χαμηλότερη παροχή χρηματοδοτούμενων από φόρους δημοσίων αγαθών. Επίσης οι Persson και Tabellini το 1992 επεσήμαναν ότι η εσωτερική αγορά στην Ευρώπη θα αυξήσει σημαντικά τη διεθνή κινητικότητα των πόρων. Χρησιμοποιώντας το μοντέλο

δύο χωρών, όπου η κάθε δημοκρατικά εκλεγμένη κυβέρνηση επιλέγει τη φορολογική πολιτική της, κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι η μεγάλη κινητικότητα του κεφαλαίου, αλλάζει την πολιτικοοικονομική ισορροπία μεταξύ των δύο χωρών.

Οι Heinemann, Overech και Rinche (2008), στο εμπειρικό μοντέλο που δημιούργησαν αναφερόμενοι στη φορολογία των επιχειρήσεων, καταλήγουν ότι οι χώρες αποφασίζουν να μειώσουν τους φορολογικούς συντελεστές εάν οι προηγούμενοι είναι υψηλοί, και αν γειτνιάζουν με χώρες όπου εφαρμόζονται χαμηλότεροι συντελεστές. Στο ίδιο πλαίσιο, οι Overech και Rincke (2010) εξετάζοντας το φορολογικό ανταγωνισμό στην Ευρώπη, και χρησιμοποιώντας δεδομένα από 32 χώρες από το 1983 έως το 2006, οδηγήθηκαν στο συμπέρασμα ότι εάν δεν υπήρχε ο φορολογικός ανταγωνισμός, ο μέσος ονομαστικός φορολογικός συντελεστής στις δυτικοευρωπαϊκές χώρες θα ήταν περίπου 12,5 μονάδες πάνω από το πραγματικό επίπεδο. Σημειώνεται ότι κλασσική μέθοδος υπολογισμού των φορολογικών συντελεστών, η οποία χρησιμοποιείται συχνά ως αναφορά, είναι εκείνη των Mendoza, Razin και Tesar (1994), την οποία ανέπτυξαν με τη διεξαγωγή χρονοσειρών φορολογικών συντελεστών για μεγάλες βιομηχανικές χώρες. Η μέθοδος προσδιορίζει τα έσοδα που εισπράττονται από διαφορετικούς φόρους σε επίπεδο γενικής κυβέρνησης και καθορίζει συνολικά μέτρα της αντίστοιχης φορολογικής βάσης.

Οι Genschel και Schwarz (2011), αναφέρονται στο φορολογικό ανταγωνισμό και τις διάφορες στρατηγικές του, που οι κυβερνήσεις χρησιμοποιούν σε διαφορετικό βαθμό για διαφορετικούς φόρους, βλέποντας τάσεις αύξησης της παγκόσμιας συνεργασίας στη φορολογία. Καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι η βαθιά οικονομική ολοκλήρωση έχει δύο επιπτώσεις στη φορολογία: εκθέτει τους φόρους στον διεθνή ανταγωνισμό και σταδιακά τους εντάσσει σε διεθνείς κανόνες και θεσμούς. Η διάκριση μεταξύ του υγιούς και επιθυμητού φορολογικού ανταγωνισμού από τον επιζήμιο, δεν προσδιορίζεται εύκολα. Οι επιστημονικές απόψεις δεν ταυτίζονται, με τους υποστηρικτές, όπως ο Steichen (2002), να θεωρούν χωρίς διάκριση ότι ο φορολογικός ανταγωνισμός, μεταξύ άλλων πλεονεκτημάτων ευνοεί την οικονομική ανάπτυξη, και εμποδίζει το σύνδρομο «Λεβιάθαν», υπερβολικής μεγέθυνσης του κράτους, ενώ η φορολογική εναρμόνιση δεν είναι κατά Pareto βέλτιστη. Η Lampreave (2011), επισημαίνει καταρχήν ότι ο ανταγωνισμός είναι επιθυμητός στο βαθμό που ασκεί πίεση στα κράτη μέλη να γίνουν αποδοτικότερα στη συλλογή και τη διάθεση των φόρων. Ταυτόχρονα προτείνει τη δέσμευση των κρατών μελών της ΕΕ σε κοινά αποδεκτούς κανόνες κατά του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού. Ο Eroğlu (2015) ερευνά την

αντίθεση μεταξύ των φορολογικών πολιτικών που εφαρμόστηκαν από τα κράτη μέλη στην προσπάθεια να αντιμετωπίσουν την οικονομική κρίση του 2008 και των προσπαθειών για την καταπολέμηση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού εντός της ΕΕ.

Η φορολογία των εταιριών προσφέρει το μεγαλύτερο πεδίο στον φορολογικό ανταγωνισμό. Οι Devereux και Sørensen (2006), και Devereux και Vella (2014), διερευνούν το μέλλον της φορολογίας των εταιριών μέσα σε ένα παγκοσμιοποιημένο οικονομικό περιβάλλον. Οι Αδάμ, Καμμάς και Λαγού σε εμπειρική έρευνα για την επίδραση της παγκοσμιοποίησης στη φορολογία των εταιριών, καταλήγουν ότι ακρογωνιαίος λίθος στην συζήτηση των κυβερνητικών πολιτικών είναι ο διεθνής φορολογικός ανταγωνισμός. Ο Radaelli (2006), εξετάζει το πολιτικό δίλημμα μεταξύ του συγκεντρωτισμού της φορολογικής πολιτικής για τις επιχειρήσεις στην ΕΕ και των ανεπιθύμητων συνεπειών του φορολογικού ανταγωνισμού και της διπλής φορολογίας.

Η εξάπλωση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού οφείλεται κυρίως στις πολυεθνικές εταιρίες. Ο Κυρκιλής (2010) αναφέρεται στον ρόλο των πολυεθνικών ως κυρίαρχων παικτών στη διεθνή αγορά. Οι Avi-Yonah και Lahav (2011) σε μελέτη σύγκρισης της φορολογίας των πολυεθνικών εταιριών σε ΗΠΑ και ΕΕ, καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι οι πολυεθνικές που έχουν βάση τις ΗΠΑ δεν αντιμετωπίζουν ανταγωνιστικό μειονέκτημα έναντι εκείνων με βάση την ΕΕ, παρόλο που οι ονομαστικοί φορολογικοί συντελεστές είναι υψηλότεροι στις ΗΠΑ. Έκθεση για λογαριασμό του Βρετανικού Κοινοβουλίου (2013), αναδεικνύει το ρόλο των τεσσάρων μεγαλύτερων λογιστικών εταιριών (Big 4) στο σχεδιασμό των επιζήμιων φορολογικών πρακτικών.

Η κρίση χρέους έδωσε εκ νέου ώθηση στη συζήτηση για τη φορολογική εναρμόνιση όπως επισημαίνουν οι Bénassy-Quéré et al. (2014), δεδομένου ότι μεταξύ των πολιτικών που υιοθετήθηκαν, απαιτήθηκε και αναπροσαρμογή των φορολογικών συστημάτων. Στα ζητήματα μίας κοινής ευρωπαϊκής φορολογικής πολιτικής αναφέρονται οι Verdier και Brachet (2006) και ο Fabre (2011). Οι Radaelli και Kraemer (2006) παρουσιάζουν ευρήματα της έρευνάς τους για τις αλλαγές στη διεθνή φορολογική διακυβέρνηση, και την πρόοδο της συνεργασίας ΕΕ και ΟΟΣΑ για τη φορολογία των εταιριών. Ο Bearer-Friend (2012), αναφέρεται στην δυναμική συμβολή του νόμου FATCA (Foreign Accounts Tax Compliance Act) των ΗΠΑ, στην προσέγγιση του στόχου της φορολογικής εναρμόνισης στην ΕΕ. Η πιο σημαντική ίσως

ευρωπαϊκή πρωτοβουλία στη λογική της φορολογικής εναρμόνισης, είναι η πρόταση για την ΚΕΒΦΕ (Κοινή Ενοποιημένη Βάση Φορολογίας Εταιριών), που τυγχάνει ευρείας υποστήριξης: π.χ. Lenoir και Hayat (2011), Piketty (2013). Περιλαμβάνεται επίσης στις προτάσεις που διαμόρφωσε το Ανώτατο Συμβούλιο των Γάλλων Ορκωτών Λογιστών (Conseil Supérieur De L'Ordre Des Experts-Comptables) κατά τις εργασίες του συνεδρίου που πραγματοποιήθηκε το Σεπτέμβριο του 2016 στις Βρυξέλλες.

Στο πλαίσιο της βιβλιογραφικής έρευνας για τις δομικές αδυναμίες του ελληνικού φορολογικού συστήματος, εμπειρική έρευνα των Ράπανου και Καπλάνογλου (2015) εξετάζει τους παράγοντες που ευνοούν το εκτεταμένο φαινόμενο της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα. Σε μελέτη των ιδίων (2014), όπως και σε πρόσφατη έκθεση του ΟΟΣΑ (2016), ερευνάται η επίδραση των μέτρων λιτότητας, μεταξύ αυτών και της αύξησης της φορολογίας, στην επιδείνωση της φτώχειας και της κοινωνικής ανισότητας στην Ελλάδα. Ο Piketty (2013) αναφερόμενος στην ραγδαία διεύρυνση της ανισότητας στην Ευρώπη, υποστηρίζει ότι το να αυξάνεις τους φόρους σε περίοδο ύφεσης, είναι καταστροφικό. Αλλά και η Lagarde (2015), από πλευράς ΔΝΤ, παραδέχεται ότι η διευρυνόμενη ανισότητα επιδρά αρνητικά στην ανάπτυξη: υπάρχει μία σύνδεση μεταξύ ανάπτυξης, σταθερότητας και εμπιστοσύνης αφενός, και των ανισοτήτων, πραγματικών ή αντιληπτών αφετέρου.

Σε συγκριτική μελέτη για την έμμεση φορολογία στην ΕΕ που εκπόνησε το Γραφείο Προϋπολογισμού του Κράτους στη Βουλή (2015), τεκμηριώνεται ότι η αύξηση των συντελεστών ΦΠΑ δεν αποφέρει σημαντικά αποτελέσματα, δεδομένου ότι το ουσιαστικό πρόβλημα είναι το χάσμα ΦΠΑ στην Ελλάδα, ένα από τα μεγαλύτερα στην ΕΕ, αποτέλεσμα της εκτεταμένης φοροδιαφυγής.

Στο πεδίο της επιχειρηματικότητας, έρευνες της Παγκόσμιας Τράπεζας (2016) και της εταιρίας Deloitte (2014) εντοπίζουν τα βασικά προβλήματα του ελληνικού φορολογικού συστήματος που αποτελούν αρνητικούς παράγοντες για την προσέλκυση επενδύσεων και την ενίσχυση της ανταγωνιστικότητας. Στο ίδιο πνεύμα και η μελέτη των Ράπανου και Καπλάνογλου (2014) που καταλήγει στο συμπέρασμα ότι αν δεν γίνει σχέδιο για τη συνολική μεταρρύθμισή του, το φορολογικό σύστημα θα συνεχίσει να αποτελεί εμπόδιο στην οικονομική μεγέθυνση της χώρας.

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

1.1 Έννοια του φόρου

Η λειτουργία του Κράτους και η κάλυψη των δαπανών της, ήταν ανέκαθεν συνδεδεμένες με την επιβολή οικονομικών βαρών υπό διάφορες μορφές. Κεντρική θέση μεταξύ των πηγών άντλησης εσόδων για το κράτος έχει η φορολογία.

Πολλοί ορισμοί έχουν δοθεί στην έννοια του φόρου, ανάλογα με τις διαφορετικές περί φόρου αντιλήψεις που επικρατούν στην ιστορική διαδρομή κάθε κράτους, καθώς και τις επικρατούσες οικονομικές, κοινωνικές και πολιτικές συνθήκες.

Ο κλασικός ορισμός της έννοιας του φόρου διατυπώθηκε από τον Γάλλο πανεπιστημιακό, θεωρούμενο ως τον «πάπα» των δημοσίων οικονομικών Gaston Jèze σύμφωνα με τον οποίο *ο φόρος αποτελεί άμεση και οριστική παροχή των ιδιωτών προς τη δημόσια εξουσία, σύμφωνα με σταθερούς κανόνες, που είναι αναγκαία για την κάλυψη των δημοσίων βαρών.*¹ Σύμφωνα με την αντίληψη αυτή, ο φόρος έπρεπε να είναι «ουδέτερος», να μεταβιβάζει δηλαδή από τους ιδιώτες στο κράτος τα αναγκαία μέσα για την κάλυψη των δημοσίων δαπανών, χωρίς να έχει επίδραση στην οικονομική ζωή (Τότσης, 1984). Αντίθετα, ο A.Wagner² υποστήριξε ήδη από τον προηγούμενο αιώνα τη χρησιμοποίηση του φόρου ως μέσου «διόρθωσης» της σχέσης των οικονομικά ασθενέστερων προς τους οικονομικά εύρωστους πολίτες. Ο φόρος όφειλε συνεπώς να χρησιμεύει ως μέσο ρύθμισης της αναδιανομής του πλούτου. Εξάλλου, οι εμπειρίες του Α΄ Παγκοσμίου Πολέμου και της μεγάλης οικονομικής κρίσης του 1929, κατέστησαν σαφές ότι η φιλελεύθερη οικονομία υπό την απόλυτη μορφή που γινόταν δεκτή τον περασμένο αιώνα, αδυνατούσε να δώσει λύσεις στα μεγάλα και σύνθετα οικονομικά και κοινωνικά προβλήματα. Η ανάγκη «παρέμβασης» του Κράτους έγινε έτσι γενικά αποδεκτή, με διαφοροποιήσεις βέβαια ως προς το βαθμό της. Ειδικότερα, σε σχέση με τη φορολογία, ήδη από το μεσοπόλεμο και υπό την επίδραση της κεϋνσιανής θεωρίας, άρχισε να γίνεται αποδεκτή η χρήση του φόρου ως μέσου άσκησης οικονομικής πολιτικής (Φινοκαλιώτης, 2011).

¹ Cours de finances publiques 1936-1937, *LGDJ*, 1937, p. 38

² Adolph Wagner (1835-1917). Γερμανός οικονομολόγος και πολιτικός, κύριος εκφραστής της σχολής του «κρατικού σοσιαλισμού».

1.2 Λειτουργίες του φόρου

Η επιβολή του φόρου συνιστά ειδικότερη εκδήλωση της εν γένει κρατικής εξουσίας. Η δε καταβολή του δεν είναι προαιρετική, αλλά αναγκαστική και δεν συνοδεύεται από ειδική αντιπαροχή του κράτους προς τους πολίτες. Σήμερα γίνεται γενικά αποδεκτό ότι η επιβολή φορολογικών βαρών υπόκειται σε συγκεκριμένους κανόνες που επιβάλλονται τόσο από την οικονομία όσο και την εκάστοτε ισχύουσα έννομη τάξη. Όμως αυτή η δυνατότητα εξαναγκασμού των ατόμων να συνεισφέρουν στην παραγωγή των δημοσίων αγαθών, ενδέχεται να παράσχει στο κράτος και τη δυνατότητα εξαναγκασμού τους να ενισχύσουν κάποια ομάδα ειδικού συμφέροντος: το Κράτος έχει την εξουσία να εξαναγκάσει μία ομάδα να παραιτηθεί των πόρων της υπέρ μιας άλλης ομάδας. Αυτή η μη ηθελημένη μεταβίβαση μέσω του κράτους, ενδύεται το μανδύα της νομιμότητας και τυγχάνει του σεβασμού που της παρέχεται μέσω της πολιτικής διαδικασίας. Η διάκριση αυτή, είναι στην καλύτερη περίπτωση συγκεχυμένη σε ορισμένες χώρες και χρονικές περιόδους. Η πολιτική διαδικασία αποσπάται από τους πολίτες και χρησιμοποιείται για τη μεταβίβαση πόρων στις ομάδες που βρίσκονται στην εξουσία (Stiglitz, 1988).

Από μία διαφορετική οπτική, ο φόρος ως εισφορά, αποτελεί ένα από τα εργαλεία των κρατών για να εγγηθούν περισσότερη δημοκρατία, στο βαθμό που το επίπεδο των φόρων έχει επιπτώσεις σε πολλούς οικονομικούς και κοινωνικούς δείκτες.

Σύμφωνα με τον Δ. Καράγιωργα, οι στόχοι της παρέμβασης του κράτους στην οικονομία έχουν ως εξής:

- εφοδιασμός της οικονομίας με δημόσια αγαθά στις επιθυμητές ανάγκες και ποσότητες
- επέκταση των δραστηριοτήτων που δημιουργούν εξωτερικές οικονομίες και περιορισμός των εξωτερικών επιβαρύνσεων
- έλεγχος των μονοπωλίων, αναδιανομή του εισοδήματος και του πλούτου στην αναγκαία έκταση για την πραγματοποίηση της κοινωνικά επιθυμητής διανομής
- σταθεροποίηση της οικονομίας και συγκεκριμένα αντιμετώπιση της ύφεσης και καταπολέμηση του πληθωρισμού
- ανακατανομή των πόρων στην έκταση που απαιτεί η πραγματοποίηση της κοινωνικά επιθυμητής ανάπτυξης.

Υπό το πρίσμα αυτό, και πέραν του κύριου ταμειευτικού ή δημοσιονομικού σκοπού της φορολογίας για την κάλυψη των κρατικών δαπανών, η λειτουργία των φόρων μπορεί να είναι οικονομική όπως επίσης και κοινωνική.

Από οικονομικής πλευράς, η φορολογία μπορεί να συμβάλλει στην αντιμετώπιση της οικονομικής ύφεσης: μείωση της άμεσης και έμμεσης φορολογίας οδηγεί στην αύξηση της αγοραστικής δύναμης των ιδιωτών και κατά συνέπεια στην αύξηση της ζήτησης αγαθών και μέσω αυτής, στην αύξηση της παραγωγής. Μπορεί επίσης να συντελέσει στην οικονομική ανάπτυξη παρέχοντας κίνητρα στον ιδιωτικό τομέα για τη δημιουργία επενδύσεων ή για έρευνα και καινοτομία. Από κοινωνικής πλευράς, η φορολογία μπορεί να αποτελέσει μοχλό για την αντιμετώπιση του προβλήματος της ανισοκατανομής του πλούτου, με τη θέσπιση για παράδειγμα προοδευτικών συντελεστών στη φορολογία εισοδήματος και ακίνητης περιουσίας. Άλλα μέτρα κοινωνικού χαρακτήρα μπορεί να είναι τα φορολογικά κίνητρα σε επιχειρήσεις για την πρόσληψη ανέργων, ή για αγορά αντιρρυπαντικού εξοπλισμού, η προνομιακή μεταχείριση επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται σε παραμεθόριες ή προβληματικές περιοχές, η απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης της αγοράς πρώτης κατοικίας, οι φορολογικές ελαφρύνσεις σε πολυτέκνους κλπ.

1.3 Φορολογικό σύστημα

Στο παρελθόν ένα από τα ζητήματα που απασχόλησαν τους οικονομολόγους ήταν το εάν θα έπρεπε το Κράτος να επιβάλλει έναν μόνο φόρο, ή αν θα απαιτούνταν η θέσπιση περισσότερων του ενός φόρων. Σήμερα πλέον δεν τίθεται καν τέτοιο δίλλημα, δεδομένου ότι οι κοινωνικοοικονομικές συνθήκες είναι πολύ πιο σύνθετες, και η σύγχρονη αποστολή του φόρου έχει διευρυνθεί. Κατέστη λοιπόν αναγκαία η επιβολή πολλών διαφορετικών φόρων.

Η σύνθεση των επιμέρους φόρων που επιβάλλονται σε ένα κράτος, αποτελεί το φορολογικό σύστημα. Η διαδικασία επιλογής του «μίγματος» των φόρων που θα επιλεγεί και η ένταση επιβολής τους, θα πρέπει να υπηρετούν ορισμένες θεμελιώδεις αρχές. Ταυτόχρονα θα πρέπει να εξυπηρετείται ο δημοσιονομικός σκοπός των φόρων και να ελαχιστοποιούνται οι δυσμενείς επιδράσεις τους στη συμπεριφορά των ιδιωτών. Δεδομένου ότι οι πολιτικές, οικονομικές και κοινωνικές συνθήκες διαφέρουν από χώρα σε χώρα, κάθε κράτος διαμορφώνει το φορολογικό του σύστημα ανάλογα με τις προτεραιότητες και τους στόχους του.

1.3.1 Κριτήρια αξιολόγησης του φορολογικού συστήματος

Πιστεύεται ευρύτατα ότι ένα «καλό» φορολογικό σύστημα έχει πέντε ιδιότητες (Stiglitz, 1988):

1. Οικονομική αποτελεσματικότητα: το φορολογικό σύστημα δεν πρέπει να παρεμβαίνει στην αποτελεσματική κατανομή των πόρων.
2. Διαχειριστική απλότητα: το φορολογικό σύστημα πρέπει να είναι εύκολο και σχετικά μη δαπανηρό στη διαχείρισή του.
3. Ευκαμψία: το φορολογικό σύστημα οφείλει να είναι σε θέση να προσαρμόζεται με ευκολία (σε ορισμένες περιπτώσεις αυτόματα) στις μεταβολές των οικονομικών περιστάσεων.
4. Πολιτική υπευθυνότητα: το φορολογικό σύστημα οφείλει να είναι σχεδιασμένο κατά τέτοιον τρόπο, που τα άτομα να μπορούν να εξακριβώσουν τι πληρώνουν, έτσι ώστε το πολιτικό σύστημα να μπορεί να αντανakλά ακριβέστερα τις προτιμήσεις τους.
5. Δικαιοσύνη: το φορολογικό σύστημα πρέπει να είναι δίκαιο στη συγκριτική αντιμετώπιση των διαφόρων ατόμων.

Σε σχέση με την τελευταία ιδιότητα της δικαιοσύνης, πρέπει να παρατηρήσουμε ότι οι περισσότερες επικρίσεις συγκεντρώνονται ακριβώς εδώ: είναι δύσκολο να οριστεί τι είναι δίκαιο και τι άδικο. Υπάρχουν δύο διακριτές έννοιες δικαιοσύνης: η οριζόντια και η κάθετη. Θεωρούμε ότι ένα φορολογικό σύστημα είναι οριζοντίως δίκαιο, αν αντιμετωπίζονται με ίσο τρόπο άτομα που είναι ίδια σε όλες τις σημαντικές όψεις τους. Ενώ σύμφωνα με την αρχή της κάθετης δικαιοσύνης, μερικά άτομα είναι σε θέση να πληρώνουν περισσότερους φόρους από άλλα, και θα πρέπει όντως να τους πληρώσουν. Εδώ προκύπτουν τα εξής προβλήματα: να προσδιορισθεί ποιος πρέπει να πληρώσει τον υψηλότερο φορολογικό συντελεστή, να επινοηθούν οι κανόνες που αντιστοιχούν σ' αυτήν τη φορολογική αρχή και να αποφασισθεί πόσο περισσότερο πρέπει να πληρώσει εκείνος που είναι σε θέση να επωμισθεί τον υψηλότερο συντελεστή.

1.3.2 Υφίσταται άριστη φορολογία;

Σε όλες σχεδόν τις χώρες τα φορολογικά συστήματα δέχονται επικρίσεις και αποδοκμασίες ως αναποτελεσματικά, άδικα και ιδιαίτερα πολύπλοκα. Ωστόσο και οι εναλλακτικές προτάσεις που μπορεί να παρουσιάζονται από τους επικριτές, μπορούν να

τυγχάνουν ανάλογης κριτικής και για τους ίδιους λόγους. Τίθεται λοιπόν το ερώτημα αν υφίσταται άριστη φορολογία.

Η άριστη φορολογία είναι μια καθαρά δεοντολογική θεωρία. Δίνει ελάχιστη προσοχή στο θεσμικό και πολιτικό σκηνικό μέσα στο οποίο διαμορφώνεται η φορολογική πολιτική. Στο πλαίσιο της θεωρίας της άριστης φορολογίας, ο δίκαιος φόρος είναι εκείνος που εγγυάται μια κοινωνικά επιθυμητή διανομή του φορολογικού βάρους ενώ αποτελεσματικός φόρος είναι εκείνος που συνεπάγεται μικρό υπερβάλλον βάρος (Rosen, 2009). Η άριστη φορολογική δομή είναι εκείνη που μεγιστοποιεί την κοινωνική ευημερία, όπου η επιλογή μεταξύ δικαιοσύνης και αποτελεσματικότητας αντανακλά με τον καλύτερο τρόπο τη στάση της κοινωνίας έναντι αυτών των ανταγωνιστικών στόχων. Σε μία πιο καθημερινή αντίληψη, δίκαιος φόρος θεωρείται εκείνος που επιβάλλει ίσα βάρη στα άτομα που έχουν την ίδια φοροδοτική ικανότητα ενώ αποτελεσματικό θεωρείται το φορολογικό σύστημα που συνεπάγεται χαμηλά διοικητικά κόστη και χαμηλές δαπάνες συμμόρφωσης.

1.4 Φορολογία και οικονομική ανάπτυξη

Το ζήτημα της φορολογικής πολιτικής και της ανάπτυξης απασχολεί για πολλές δεκαετίες οικονομολόγους, πολιτικούς, επιχειρήσεις και εργαζομένους, με τις απόψεις να έχουν σημαντικά μεταβληθεί τα τελευταία πενήντα χρόνια.

Εξαιτίας των προκλήσεων της παγκοσμιοποιημένης οικονομίας και της παρατεταμένης οικονομικής κρίσης, πολλές κυβερνήσεις θέτουν ως προτεραιότητα τις φορολογικές μεταρρυθμίσεις στην πολιτική τους ατζέντα. Ένα προσεκτικά σχεδιασμένο φορολογικό σύστημα μπορεί να έχει σημαντικά θετική επίδραση στην οικονομία μιας χώρας. Μπορεί να διασφαλίσει τη σταθερότητα των δημοσίων οικονομικών, να ωθήσει την ανάπτυξη, την απασχόληση και την ανταγωνιστικότητα και να συνεισφέρει στην δίκαιη αναδιανομή του εισοδήματος.

Η σχέση μεταξύ φορολογίας και οικονομικής ανάπτυξης είναι αμφίδρομη. Αφενός είναι συνήθως διαφορετική η φορολογική πολιτική που εφαρμόζεται στις αναπτυγμένες, από εκείνη που εφαρμόζεται στις αναπτυσσόμενες χώρες. Αφετέρου, οι λιγότερο αναπτυγμένες οικονομίες έχουν να αντιμετωπίσουν διαφορετικές δυσκολίες στην άντληση φορολογικών εσόδων.

Ένα πρώτο συμπέρασμα είναι ότι ένα φορολογικό σύστημα που προωθεί την οικονομική μεγέθυνση μπορεί να έχει σημαντικές αρνητικές επιπτώσεις στη διανομή του εισοδήματος και την κοινωνική δικαιοσύνη (Arnold et al, 2011-Johansson et al, 2008).

1.4.1 Η επίδραση των φόρων στην ανάπτυξη

Σχετικά με την επίδραση των φόρων στην αναπτυξιακή διαδικασία, τα βασικά ευρήματα μιας σειράς πρόσφατων εργασιών του ΟΟΣΑ, μπορούν να συνοψισθούν ως εξής (Ράπανος και Καπλάνογλου, 2014):

- Από τις εμπειρικές εργασίες δεν υπάρχουν ενδείξεις ότι, σε συνολικό επίπεδο, ο ρυθμός οικονομικής μεγέθυνσης επηρεάζεται από το επίπεδο της φορολογίας.
- Οι ετήσιοι φόροι στην ακίνητη περιουσία και ιδιαίτερα στις κατοικίες θεωρείται ότι ευνοούν την ανάπτυξη. Στις περισσότερες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του ΟΟΣΑ υπάρχουν ρυθμίσεις που ευνοούν την ιδιοκατοίκηση και αυτό δημιουργεί αναποτελεσματικότητα, επειδή προκαλεί προσέλκυση κεφαλαίων στην κατοικία, τα οποία θα μπορούσαν να κατευθυνθούν σε πιο παραγωγικές επενδύσεις. Οι εργασίες αυτές στηρίζονται στην παραδοχή ότι, η αύξηση των εσόδων από τον φόρο περιουσίας θα είναι δημοσιονομικά ουδέτερη, επειδή θα μειώσει άλλους φόρους που είναι πιο στρεβλωτικοί, όπως ο φόρος εισοδήματος, οι εισφορές κοινωνικής ασφάλισης, κ.ά.
- Οι φόροι στις συναλλαγές περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν σημαντικό έσοδο από φόρους περιουσίας στις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, βοηθούν επίσης στη μετάθεση πόρων από τις οικοδομές σε πιο παραγωγικές επενδύσεις, αλλά ταυτόχρονα θεωρούνται ότι αποθαρρύνουν την ανακατανομή των κατοικιών και την κινητικότητα των εργαζομένων. Γι' αυτό και τελικά θεωρούνται ότι εμποδίζουν την οικονομική μεγέθυνση. Οι λοιποί φόροι επί της περιουσίας, όπως φόροι κληρονομίας και καθαρού πλούτου, θεωρούνται ότι στρεβλώνουν την κατανομή του κεφαλαίου και/ή τα κίνητρα για αποταμίευση και γι' αυτό δεν ευνοούν την ανάπτυξη.
- Οι φόροι στην κατανάλωση ευνοούν τη μεγέθυνση, καθώς δεν επηρεάζουν αρνητικά την αποταμίευση και τις επενδύσεις. Επιπλέον οι φόροι αυτοί, όπως ο ΦΠΑ, δεν επιβαρύνουν τις εξαγωγές και επομένως δεν επηρεάζουν αρνητικά την ανταγωνιστικότητα των επιχειρήσεων. Οι άλλοι έμμεσοι φόροι όμως, όπως

οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης σε καύσιμα, κ.ά., προκαλούν προβλήματα στην ανταγωνιστικότητα αφού δεν εκπίπτουν, όπως ο ΦΠΑ.

- Οι φόροι εισοδήματος φυσικών προσώπων θεωρούνται περισσότερο επιβλαβείς στην οικονομική μεγέθυνση, από ότι οι φόροι στην κατανάλωση. Ένας λόγος είναι ότι αποθαρρύνουν την επιχειρηματικότητα, κυρίως λόγω της προοδευτικότητάς τους. Αν με τη φορολογία εισοδήματος φορολογούνται και οι αποδόσεις των αποταμιεύσεων, όπως γίνεται σε πολλές χώρες, τότε ο φόρος αυτός αποθαρρύνει τις αποταμιεύσεις και τις επενδύσεις.
- Η φορολογία εταιρικών κερδών κρίνεται ως η πλέον επιβλαβής στην οικονομική μεγέθυνση, καθώς αποθαρρύνει τις επιχειρήσεις να προχωρήσουν σε επενδύσεις και βελτίωση της παραγωγικότητάς τους. Ο φόρος αυτός μπορεί να επηρεάσει και την προσέλκυση ξένων επενδύσεων, *ceteris paribus*, στον βαθμό φυσικά που και άλλες χώρες δεν προχωρήσουν σε ανταγωνιστικές μειώσεις φορολογικών συντελεστών.

Τα παραπάνω συμπεράσματα που στηρίζονται σε εμπειρικές μελέτες, δεν είναι ομόφωνα αποδεκτά. Πρόσφατα, το ενδιαφέρον των ερευνητών έχει επικεντρωθεί στην εξέταση πιο ειδικών θεμάτων, όπως ο ρόλος της φορολογίας και των δημόσιων δαπανών στην οικονομική επίδοση μιας χώρας. Με βάση διαστρωματικά δεδομένα και χρονοσειρές για τις ανεπτυγμένες χώρες, οι έρευνες φαίνεται να συγκλίνουν στο συμπέρασμα ότι μια αύξηση του μεγέθους του κράτους κατά 10 ποσοστιαίες μονάδες οδηγεί σε χαμηλότερους ρυθμούς αύξησης του ΑΕΠ κατά 0,5% με 1%. Ταυτόχρονα όμως τίθεται το ερώτημα πώς συμβαίνει οι περισσότερες ανεπτυγμένες οικονομίες του κόσμου να έχουν και μεγάλο δημόσιο τομέα. Ακόμη και στην πρόσφατη περίοδο της κρίσης, είδαμε χώρες με πολύ υψηλά φορολογικά έσοδα ως ποσοστό του ΑΕΠ να αντιμετωπίζουν πιο αποτελεσματικά τις επιπτώσεις της. Η εξήγηση που δίνεται από αρκετούς ερευνητές είναι ότι οι χώρες στις οποίες τα επίπεδα κοινωνικής εμπιστοσύνης είναι υψηλά, μπορούν και αυξάνουν τους φόρους χωρίς να βλάπτουν την οικονομική δραστηριότητα. Επιπλέον, στις χώρες αυτές πολίτες και επιχειρήσεις αποζημιώνονται για τους μεγάλους φόρους που καταβάλλουν από την παροχή καλών υποδομών, εκπαίδευσης, κοινωνικών υπηρεσιών και την εφαρμογή πολιτικών που είναι φιλικές στις αγορές και τις επιχειρήσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

ΠΕΡΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ

2.1 Η ιδέα ενός ευρωπαϊκού φορολογικού δικαίου

Η ενιαία αγορά είναι ένα από τα σημαντικότερα επιτεύγματα της Ευρώπης, και ο σκοπός που υπηρετεί είναι η ελεύθερη κυκλοφορία προσώπων, εμπορευμάτων, υπηρεσιών και κεφαλαίων. Μειώνει τη γραφειοκρατία για τους επαγγελματίες και τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε διασυνοριακό επίπεδο. Προσφέρει μεγαλύτερη επιλογή και χαμηλότερες τιμές για τους καταναλωτές. Δίνει τη δυνατότητα στους ανθρώπους να ταξιδεύουν, να ζουν, να εργάζονται και να σπουδάζουν οπουδήποτε επιθυμούν.

Μεταξύ των πολλαπλών επιπτώσεών της, η πρόσφατη οικονομική κρίση ανέδειξε εκ νέου την αναγκαιότητα μιας ευρωπαϊκής δημοσιονομικής στρατηγικής, ως κοινή βάση για τις εθνικές πολιτικές. Η ανάγκη μείωσης του χρέους και των ελλειμμάτων και επομένως και των δημοσίων δαπανών, προϋποθέτει τη δημοσιονομική σύγκλιση. Στα συστατικά της συζήτησης περί δημοσιονομικής σταθερότητας, ανάπτυξης και ανταγωνιστικότητας στον ενιαίο ευρωπαϊκό χώρο, δεν μπορεί παρά να συμπεριλαμβάνεται και η φορολογία.

Η φορολογία παραμένει ένα από τα σύμβολα της εθνικής κυριαρχίας των κρατών μελών της ΕΕ, τα οποία έχουν παραχωρήσει περιορισμένες μόνο αρμοδιότητες στην Ένωση στον τομέα αυτό. Η ΕΕ δεν έχει άμεσο ρόλο στην επιβολή των φόρων ή στον καθορισμό των φορολογικών συντελεστών. Το ύψος των φόρων που καταβάλλεται αποφασίζεται από την κυβέρνηση της κάθε χώρας. Ο ρόλος της ΕΕ συνίσταται στην εποπτεία των εθνικών φορολογικών κανόνων, ώστε αυτοί να συνάδουν με ορισμένες πολιτικές της ΕΕ, όπως την προώθηση της οικονομικής ανάπτυξης και της απασχόλησης, τη διασφάλιση της ελεύθερης ροής αγαθών, υπηρεσιών και κεφαλαίου σε όλη την Ένωση και την εγγύηση ότι οι επιχειρήσεις σε μία χώρα δεν έχουν αθέμιτο πλεονέκτημα έναντι των ανταγωνιστών τους σε άλλες χώρες. Επίσης, οι φόροι δεν πρέπει να εισάγουν διακρίσεις σε βάρος καταναλωτών, εργαζομένων ή επιχειρήσεων άλλων χωρών της ΕΕ.

Η άμεση φορολογία αναφέρεται στους φόρους που επιβάλλονται επί του εισοδήματος, του πλούτου και του κεφαλαίου, σε ατομικό ή εταιρικό επίπεδο. Ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ) δεν διέπεται από αυτές τις διατάξεις της ΕΕ

(για το ζήτημα αυτό η Δράση της ΕΕ βασίζεται στη νομολογία του Δικαστηρίου της ΕΕ). Η δράση της ΕΕ για τον φόρο εισοδήματος των εταιρειών (ΦΕΕ) είναι περισσότερο ανεπτυγμένη, παρόλο που επικεντρώνεται μόνο σε μέτρα που συνδέονται με τις αρχές της ενιαίας αγοράς.

Η έμμεση φορολογία συνίσταται σε φόρους που δεν επιβάλλονται στο εισόδημα ή στην περιουσία. Περιλαμβάνει τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης, τις εισφορές εισαγωγών και φόρους επί της ενέργειας ή άλλους περιβαλλοντικούς φόρους.

Συγκεκριμένα, για ορισμένους φόρους όπως ο ΦΠΑ και οι φόροι για τη βενζίνη, τα προϊόντα καπνού και τα αλκοολούχα ποτά (ειδικοί φόροι κατανάλωσης), και τα 28 κράτη μέλη έχουν συμφωνήσει στη γενικότερη εναρμόνιση των κανόνων τους και των ελάχιστων συντελεστών, ώστε να αποτρέπεται η στρέβλωση του ανταγωνισμού σε διασυνοριακό επίπεδο εντός της ΕΕ. Ενώ, όσον αφορά άλλους φόρους, όπως ο φόρος εταιρειών και ο φόρος εισοδήματος, βασικός ρόλος της ΕΕ είναι να διασφαλίζει ότι τηρούνται οι προαναφερόμενοι βασικοί κανόνες. Για τον σκοπό αυτό, αλλά και για την αντιμετώπιση κοινών προκλήσεων, όπως η φοροδιαφυγή και η φοροαποφυγή, απαιτείται, όλο και περισσότερο, όλα τα κράτη μέλη να ακολουθούν συντονισμένη προσέγγιση σε επίπεδο ΕΕ.

Κατ' αρχήν, η ΕΕ δεν παρεμβαίνει στον τρόπο με τον οποίο τα κράτη μέλη δαπανούν τα φορολογικά τους έσοδα. Όμως, λόγω της αυξανόμενης αλληλεξάρτησης των οικονομιών της ΕΕ, οι χώρες που κάνουν υπερβολικές δαπάνες και δημιουργούν υπερβολικό χρέος μπορούν να θέσουν σε κίνδυνο την οικονομική ανάπτυξη γειτονικών χωρών, καθώς και τη σταθερότητα της Ευρωζώνης. Για να ελαχιστοποιηθεί αυτός ο κίνδυνος, οι χώρες της ΕΕ προσπαθούν να συντονίζουν τις οικονομικές πολιτικές τους, με βάση, μεταξύ άλλων, τις συστάσεις της Ευρωπαϊκής Επιτροπής. Μερικές από αυτές τις συστάσεις αφορούν στις εθνικές φορολογικές πολιτικές και επιδιώκουν να τις καταστήσουν δικαιότερες, αποτελεσματικότερες και ευνοϊκότερες για την ανάπτυξη.

2.2 Νομικό πλαίσιο

Τόσο η ιδρυτική Συνθήκη της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας (ΕΟΚ)³, όσο και η Συνθήκη για την Ευρωπαϊκή Ένωση⁴, δεδομένης της σταθερής προτίμησης των

³γνωστή και ως Συνθήκη της Ρώμης (1957)

⁴ γνωστή ως Συνθήκη του Μάαστριχτ (1992)

κρατών μελών στην έννοια της φορολογικής κυριαρχίας, δεν περιέλαβαν τη φορολογία μεταξύ των κύριων σκοπών δράσης της Ένωσης. Αυτό όμως δεν σημαίνει ότι οι συνθήκες στερούνται φορολογικών διατάξεων. Συγκεκριμένα:

- Το κεφάλαιο φορολογικών διατάξεων (άρθρα 110-113) της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΣΛΕΕ), αφορά την εναρμόνιση της νομοθεσίας σχετικά με τους φόρους κύκλου εργασιών, τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης και άλλες μορφές έμμεσης φορολογίας.
- Το κεφάλαιο για την προσέγγιση των νομοθεσιών (άρθρα 114-118 ΣΛΕΕ), καλύπτει τους φόρους που έχουν έμμεση επίπτωση στην εγκαθίδρυση της εσωτερικής αγοράς, με φορολογικές διατάξεις που δεν υπάγονται στη συνήθη νομοθετική διαδικασία.
- Άλλες διατάξεις που σχετίζονται με τη φορολογική πολιτική, αφορούν την ελεύθερη κυκλοφορία προσώπων, υπηρεσιών και κεφαλαίου (άρθρα 45-66 ΣΛΕΕ), το περιβάλλον (άρθρα 191-192 ΣΛΕΕ) και τον ανταγωνισμό (άρθρα 107-109 ΣΛΕΕ).

Σύμφωνα με τη Συνθήκη, τα φορολογικά μέτρα πρέπει να εγκρίνονται ομόφωνα από τα κράτη μέλη, καθένα από τα οποία διατηρεί το δικαίωμα του βέτο. Με τον τρόπο αυτό, διασφαλίζεται ότι λαμβάνονται υπόψη τα συμφέροντα κάθε χώρας της ΕΕ. Η φορολογική πολιτική επηρεάζεται σε μεγάλο βαθμό από τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ενώ το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο έχει εν προκειμένω μόνο δικαίωμα διαβούλευσης, με εξαίρεση τα θέματα προϋπολογισμού στα οποία, ως αρμόδια αρχή, διαθέτει εξουσία λήψης αποφάσεων από κοινού με το Συμβούλιο.

Στα φορολογικά θέματα μπορεί να εφαρμοσθεί ενισχυμένη συνεργασία (άρθρα 114-118 ΣΛΕΕ). Το βασικό χαρακτηριστικό των φορολογικών διατάξεων της ΕΕ σε σχέση με τη θέσπιση πράξεων, είναι το γεγονός ότι το Συμβούλιο αποφασίζει για πρόταση της Επιτροπής με ομοφωνία, ενώ το Κοινοβούλιο έχει μόνο συμβουλευτικό ρόλο. Οι διατάξεις που θεσπίζονται στον τομέα της φορολογίας περιλαμβάνουν οδηγίες που στοχεύουν στην προσέγγιση των εθνικών διατάξεων και αποφάσεις του Συμβουλίου.

Η ανάπτυξη φορολογικών διατάξεων της ΕΕ στοχεύει στην ομαλή λειτουργία της ενιαίας αγοράς, ενώ η εναρμόνιση της έμμεσης φορολογίας έχει πραγματοποιηθεί σε προγενέστερο στάδιο και σε μεγαλύτερο βαθμό συγκριτικά με την άμεση φορολογία.

2.3 Στρατηγική, Ιστορικό και Προτεραιότητες

2.3.1 Στρατηγική

Η στρατηγική της ΕΕ στον τομέα της φορολογικής πολιτικής αναλύεται στην ανακοίνωση της Επιτροπής με τίτλο «Φορολογική πολιτική στην Ευρωπαϊκή Ένωση – προτεραιότητες για τα προσεχή έτη». ⁵ Σε γενικές γραμμές, κάθε κράτος μέλος μπορεί να επιλέξει το φορολογικό σύστημα που κρίνει καταλληλότερο, υπό τον όρο ότι τηρεί τους κανόνες της ΕΕ. Υπό το πρίσμα αυτό, βασικές προτεραιότητες της φορολογικής πολιτικής της ΕΕ αποτελούν η εξάλειψη των φορολογικών εμποδίων στις διασυνοριακές οικονομικές δραστηριότητες, η καταπολέμηση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού ⁶ και η ενίσχυση της συνεργασίας μεταξύ των φορολογικών αρχών για τη διασφάλιση του ελέγχου και την αντιμετώπιση της απάτης.

Στην εισαγωγή της, η ανακοίνωση αναφέρει ότι η συνεισφορά της φορολογικής πολιτικής στην επίτευξη των στόχων της Κοινότητας έχει συνδεθεί με την ανάπτυξη της εσωτερικής αγοράς, την ΟΝΕ και τη στενότερη οικονομική ολοκλήρωση. Στο πλαίσιο της καθιέρωσης της εσωτερικής αγοράς, η Κοινότητα υιοθέτησε σημαντικό αριθμό νομοθετημάτων για τον ΦΠΑ και τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης ⁷. Άλλωστε, η εισαγωγή του συστήματος του ΦΠΑ στις χώρες μέλη των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων έγινε σταδιακά μέχρι το έτος 1973. Το γεγονός αυτό τόνισε ωστόσο την απουσία συνεπούς πολιτικής όσον αφορά την άμεση φορολογία. Συγχρόνως διαπιστώθηκε ότι πολύ συχνά οι φορολογικές προτάσεις συζητούνταν ξεχωριστά και όχι στο πλαίσιο της ευρύτερης πολιτικής της ΕΕ.

2.3.2 Ιστορικό

Ένα από τα σημαντικότερα θέματα που τέθηκαν ήδη από νωρίς προς εξέταση για το φορολογικό συντονισμό μεταξύ των κρατών μελών στην άμεση φορολογία, είναι η φορολογία των εταιριών. Τις μελέτες όπως η έκθεση Neumark (1962) και η έκθεση Van-den-Tempel (1970), ακολούθησε μία σειρά πρωτοβουλιών για την επίτευξη

⁵ Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee: Tax policy in the European Union – priorities for the years ahead (COM(2001)0260). Δημοσιεύθηκε στην Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων τον Οκτώβριο του 2001.

⁶ Έκθεση της Ομάδας του Κώδικα Δεοντολογίας του Συμβουλίου της 23 Νοεμβρίου 1999 για το Συμβούλιο

⁷ Σημαντικές πρωτοβουλίες στον τομέα της έμμεσης φορολογίας αποτελούν η Πράσινη Βίβλος για το μέλλον του ΦΠΑ (COM(2010)0695) και η ανακοίνωση για τη μεταρρύθμιση του συστήματος ΦΠΑ (COM(2011)851)

μιας στοιχειώδους εναρμόνισης στο φορολογικό σύστημα των εταιριών. Το 1980, η Επιτροπή παραδέχθηκε σε μία ανακοίνωσή της⁸ ότι η προσπάθεια εναρμόνισης της φορολογίας των εταιριών είναι κατά πάσα πιθανότητα μάταιη.

Στη συνέχεια και μέχρι το 1990, υπήρξε σχεδόν πλήρης στασιμότητα στα θέματα αυτά. Με την Οδηγία 90/434/ΕΟΚ, θεσπίζεται κοινό φορολογικό καθεστώς για τις συγχωνεύσεις, τις διασπάσεις, τις εισφορές ενεργητικού και την ανταλλαγή μετοχών που αφορούν εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών. Με την Οδηγία 90/435/ΕΟΚ (και μετέπειτα 2003/123/ΕΚ) προβλέπεται κοινό καθεστώς για τη φορολογία εισοδήματος των μητρικών και θυγατρικών εταιριών που εδρεύουν σε διαφορετικά κράτη μέλη. Επίσης, με τη Σύμβαση Διαιτησίας (90/436/ΕΟΚ), καθιερώνεται κοινοτική διαδικασία διακανονισμού σε περίπτωση διόρθωσης των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων, με στόχο την αποφυγή διπλής φορολογίας (Φορτσάκης και Σαββαΐδου, 2013).

Το ίδιο έτος η Κομισιόν ζήτησε από μία επιτροπή ανεξάρτητων εμπειρογνομόνων με επικεφαλής τον Ολλανδό πρώην υπουργό Οικονομικών Onno Ruding να εξετάσει αν οι διαφορές στη φορολογία των εταιριών μεταξύ των κρατών μελών δημιουργούν παραμορφώσεις στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, ειδικά σε σχέση με τις αποφάσεις για επενδύσεις και τον ανταγωνισμό. Επίσης, αν στο βαθμό που δημιουργούνται τέτοιες παραμορφώσεις, αυτές μπορούν να εξομαλυνθούν διαμέσου των δυνάμεων της αγοράς και του ανταγωνισμού μεταξύ των εθνικών φορολογικών συστημάτων ή αν απαιτείται να ληφθούν ειδικά μέτρα από την Κοινότητα. Η επιτροπή στην έκθεσή της συνέστησε τη θέσπιση ενός προγράμματος δράσης για την κατάργηση της διπλής φορολογίας, την εναρμόνιση των συντελεστών φορολογίας εταιριών εντός ενός περιθωρίου διακύμανσης 30-40% και για τη διασφάλιση πλήρους διαφάνειας στο πλαίσιο των διαφόρων φορολογικών ελαφρύνσεων των κρατών μελών με στόχο την προώθηση των επενδύσεων (Osterloch and Heinemann, 2008).

Η Συνθήκη του Μάαστριχτ (1992), αν και χαρακτηρίστηκε η σημαντικότερη και ιστορικότερη της ευρωπαϊκής ηπείρου, δεν επέφερε μεγάλες μεταβολές στις διατάξεις της Συνθήκης ΕΚ στον τομέα της φορολογίας.

Στην άτυπη συνεδρίαση του ECOFIN στη Βερόνα τον Απρίλιο του 1996, η Επιτροπή, προβάλλοντας την ανάγκη να σημειωθεί πρόοδος στο φορολογικό συντονισμό, με έναν αριθμό σχετικών αποφάσεων που υιοθέτησε πρότεινε μια νέα

⁸COM(80)139

ολοκληρωμένη θεώρηση για τη φορολογική πολιτική. Προσδιορίστηκαν τρεις κύριες, αλληλοεξαρτώμενες προκλήσεις:

- η σταθεροποίηση των φορολογικών εσόδων των κρατών μελών
- η ομαλή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς
- η προώθηση της απασχόλησης

Ενδιαφέρον παρουσιάζει επίσης η Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο και το Κοινοβούλιο σχετικά με «Πακέτο μέτρων για την αντιμετώπιση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού στην Ευρωπαϊκή Ένωση»⁹.

Αναπτύσσοντας αυτή την προσέγγιση, η Επιτροπή εξέθεσε τη θέση για μεγαλύτερο φορολογικό συντονισμό εντός της ΕΕ στην ανακοίνωσή της, της 1^{ης} Οκτωβρίου 1997¹⁰. Στη συνεδρία του της 1/12/1997, το Συμβούλιο ECOFIN ενέκρινε Ψήφισμα σχετικά με έναν Κώδικα Δεοντολογίας για τη φορολογία των επιχειρήσεων. Συστάθηκε επίσης ομάδα κώδικα δεοντολογίας (ομάδα Primarolo) για να εξετάσει περιπτώσεις αθέμιτης φορολογίας επιχειρήσεων. Αν και η πρόοδος που επετεύχθη τα επόμενα χρόνια υπήρξε αργή, πάντως έγινε μία ουσιαστική αρχή.

Ενδιαφέρουσα επίσης είναι η έκθεση του έτους 2000 της Επιτροπής σχετικά με τη φορολογία των επιχειρήσεων και τις συνέπειές της στον ανταγωνισμό με τρίτες, ανταγωνιστικές χώρες (ΗΠΑ, Ιαπωνία), αλλά και μεταξύ των κρατών μελών. Η Επιτροπή επισημαίνει τη σημασία των φορολογικών επιβαρύνσεων σε σχέση με την προσέλκυση επενδύσεων και κατά συνέπεια την οικονομική ανάπτυξη, ενόψει των χαμηλών συντελεστών που εφαρμόζουν στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων οι ΗΠΑ και η Ιαπωνία (Μπάρμπας και Φινοκαλιώτης, 2011).

Στις πιο πρόσφατες δραστηριότητες στον τομέα της πολιτικής για την άμεση φορολογία περιλαμβάνονται η Οδηγία για την καθιέρωση κοινού συστήματος φορολόγησης των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών διαφορετικών κρατών μελών (2003/49/EK)¹¹ και η Πρόταση για κοινή ενοποιημένη βάση φορολογίας εταιριών (ΚΕΒΦΕ), η οποία αναφέρεται σε ενιαίους κανόνες τους οποίους μπορούν να εφαρμόζουν οι εταιρίες που δραστηριοποιούνται στην ΕΕ για τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών τους

⁹COM(97) 564 final

¹⁰COM(97) 495 – Προς ένα φορολογικό συντονισμό στην Ευρωπαϊκή Ένωση: ιδίως σημεία 3 έως 11, όπου εξηγείται η ανάγκη για φορολογικό συντονισμό

¹¹Τμήμα της «δέσμης Monti»

(COM(2011)0121)¹². Η προταθείσα ΚΕΒΦΕ θα σήμαινε ότι οι επιχειρήσεις θα επωφεληθούν μεταξύ άλλων από ένα σύστημα «υπηρεσίας μίας στάσης» στην οποία θα μπορούν να υποβάλλουν τα αιτήματά τους για επιστροφή φόρου. Επίσης θα μπορούν να ενοποιούν όλα τα κέρδη που αποκόμισαν και τις ζημίες που υπέστησαν στην ΕΕ. Τα κράτη μέλη διατηρούν τη συνολική αρμοδιότητα καθορισμού των δικών τους εταιρικών φόρων. Το σχετικό νομοθετικό ψήφισμα του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου εγκρίθηκε τον Απρίλιο του 2012. Με στόχο την επανέναρξη των διαπραγματεύσεων στο Συμβούλιο, η Επιτροπή παρουσίασε τον Ιούνιο του 2015 μία στρατηγική για την αναθεώρηση της πρότασης το 2016.

Όσον αφορά στη φορολόγηση προσώπων, τα σημαντικότερα μέτρα περιλαμβάνουν την Οδηγία για τη φορολόγηση των τόκων (2003/48/EK), την Ανακοίνωση για τη φορολογία μερισμάτων (COM(2003)0810), την Ανακοίνωση για την κατάργηση των φορολογικών εμποδίων στη διασυνοριακή παροχή επαγγελματικών συντάξεων (COM(2001)0214), την πρόταση Οδηγίας για ένα κοινό σύστημα φόρου επί των χρηματοπιστωτικών συναλλαγών (COM(2011)0594) και την Οδηγία 2008/7/EK περί των έμμεσων φόρων, των επιβαλλόμενων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων.

Το Δικαστήριο της ΕΕ έχει εκδώσει πολλές αποφάσεις σχετικά με την άμεση φορολογία των πολιτών της ΕΕ (αλλά και των εταιριών). Ενδεικτικά αναφέρουμε ότι το Δικαστήριο αποφάνθηκε το 1993¹³ ότι ένα κράτος μέλος, κατά την επιβολή των άμεσων φόρων, δεν έχει δικαίωμα να μεταχειρίζεται υπήκοο άλλου κράτους μέλους, που βρίσκεται σε σχέση εξαρτημένης απασχόλησης στο πλαίσιο της άσκησης του δικαιώματος ελεύθερης κυκλοφορίας στην επικράτεια του πρώτου κράτους, λιγότερο ευνοϊκά από ότι τους υπηκόους του. Έτσι, η ολοκλήρωση στον τομέα της άμεσης φορολόγησης φυσικών προσώπων πραγματοποιήθηκε μάλλον βάσει αποφάσεων του Δικαστηρίου της ΕΕ και όχι με την κανονική νομοθετική διαδικασία – πάντα μέσα στο πλαίσιο των βασικών αρχών ελεύθερης κυκλοφορίας προσώπων, υπηρεσιών και κεφαλαίων και της ελευθερίας εγκατάστασης.

2.3.3 Προτεραιότητες

Προτεραιότητα στην ατζέντα φορολογικής πολιτικής της ΕΕ αποτελούν τα ζητήματα της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής. Η καταπολέμησή τους καλύπτει τόσο την άμεση

¹² Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)

¹³ Υπόθεση C-112/1991 – βλ. επίσης υπόθεση C-279/93

(συγκεκριμένα τα μέτρα για την καταπολέμηση των επιζήμιων φορολογικών πρακτικών), όσο και την έμμεση φορολογία (μη καταβολή ΦΠΑ). Σχετικές είναι η πρόταση Οδηγίας για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των κρατών μελών στον τομέα της φορολογίας (COM(2015)135) και μία ανακοίνωση αναφορικά με τη φορολογική διαφάνεια για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής (COM(2015)136). Το γεγονός ότι τα φορολογικά έσοδα που χάνονται ετησίως στην ΕΕ είναι της τάξεως του ενός τρισεκατομμυρίου ευρώ, κάνει αντιληπτή την απειλή για τα κρατικά έσοδα αλλά και τον θεμιτό ανταγωνισμό. Τον Ιούνιο του 2015 η Επιτροπή ενέκρινε σχέδιο δράσης για ένα δικαιότερο και αποδοτικότερο σύστημα φορολόγησης των εταιριών στην ΕΕ, το οποίο προβλέπει τη μεταρρύθμιση του φορολογικού πλαισίου για τις επιχειρήσεις (COM(2015)302), προκειμένου να καταπολεμηθεί η φορολογική απάτη, να διασφαλιστεί η βιωσιμότητα των εσόδων και να υποστηριχθεί ένα ευνοϊκό επιχειρηματικό περιβάλλον στην εσωτερική αγορά.

Οι μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις (ΜΜΕ) απασχόλησαν φορολογικά ήδη από το 1994, σε μία ανακοίνωση της Επιτροπής (COM(94)206), και σε μια «πρώτη πρωτοβουλία με τη μορφή σύστασης για αυτοχρηματοδότηση» (που εκπονήθηκε αργότερα ως 94/390/ΕΚ). Από το 2001, η Επιτροπή ασχολείται με το σχέδιο για τη «φορολόγηση βάσει των κανόνων του κράτους εγκατάστασης» (COM(2005)702) για τις ΜΜΕ, το οποίο προβλέπει ότι θα επιτρέπεται στις ΜΜΕ να υπολογίζουν τα κέρδη τους (που προέρχονται και από άλλα κράτη μέλη) σύμφωνα με τις εθνικές φορολογικές διατάξεις του κράτους προέλευσης, με τις οποίες έχουν εξοικειωθεί. Όσον αφορά στην άρση των φορολογικών φραγμών που τίθενται σε επιχειρηματικά κεφάλαια με διασυνοριακή διάσταση, συγκροτήθηκε μια ομάδα εμπειρογνομόνων η οποία υπέβαλε την έκθεσή της το 2010.

Με τον Κανονισμό (ΕΕ) αριθ.286/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, τέθηκε σε εφαρμογή το πολυετές πρόγραμμα δράσης *Fiscalis 2020*¹⁴, για την περίοδο 2014-2020 με σκοπό να βελτιώσει την υφιστάμενη λειτουργία των φορολογικών συστημάτων στην εσωτερική αγορά εντείνοντας τη συνεργασία μεταξύ των συμμετεχουσών χωρών, των φορολογικών τους αρχών και των στελεχών τους. Συγκεκριμένα δίνεται πρόσθετη βαρύτητα στην καταπολέμηση της φορολογικής απάτης, της φοροδιαφυγής και του φορολογικού σχεδιασμού. Παράλληλα δίνεται έμφαση στην κατανόηση και εφαρμογή της ευρωπαϊκής νομοθεσίας στο πεδίο της

¹⁴ συνέχεια των προηγούμενων προγραμμάτων *Fiscalis 2007* και *2013* που συνέβαλαν σημαντικά στη διευκόλυνση και βελτίωση της συνεργασίας των φορολογικών αρχών εντός της Ένωσης

φορολογίας, στη μείωση του διοικητικού φόρτου των φορολογικών αρχών και του κόστους συμμόρφωσης των φορολογουμένων όπως και στην πρόληψη περιπτώσεων διπλής φορολόγησης.

2.4 28 Κράτη μέλη με διαφορετικές δημοσιονομικές πολιτικές

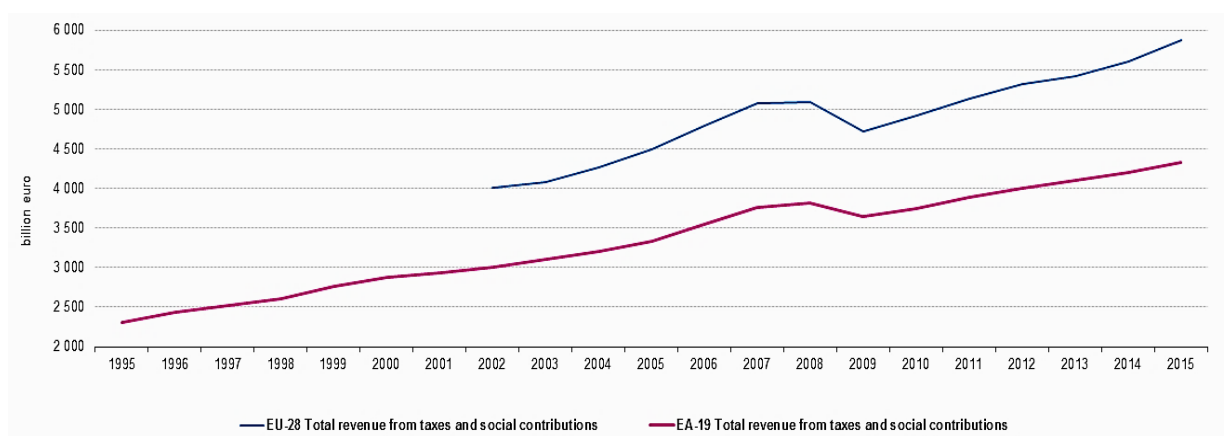
Παρά τις μελέτες και τις ενδεδειγμένες αναλύσεις για το συντονισμό των οικονομικών πολιτικών στην ΕΕ και ειδικά στη ζώνη του ευρώ, τα κράτη μέλη έχουν να αντιμετωπίσουν διαφορετικές προκλήσεις κατά την προσπάθεια δημοσιονομικής εξυγίανσης και τη διόρθωση των μακροοικονομικών ανισορροπιών. Επιπλέον, το Σύμφωνο Σταθερότητας και Ανάπτυξης δεσμεύει τις κυβερνήσεις της ΕΕ με συγκεκριμένες υποχρεώσεις για την εφαρμογή υγιών δημοσιονομικών πολιτικών που περιγράφονται στα Προγράμματα Σταθερότητας (για τις χώρες του ευρώ) και τα Προγράμματα Σύγκλισης (για τις λοιπές χώρες) και αξιολογούνται από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

Η οικονομική ανάκαμψη επανέρχεται μεν σταδιακά στην ΕΕ, αλλά εξακολουθεί να είναι άνιση μεταξύ των μελών της. Οι οικονομικές επιδόσεις και οι κοινωνικές συνθήκες καθώς και η εφαρμογή των μεταρρυθμίσεων, παραμένουν ανομοιογενείς ανά την ΕΕ. Το δημόσιο και το ιδιωτικό χρέος ως ποσοστά του ΑΕΠ καθώς και το ονομαστικό δημοσιονομικό έλλειμμα¹⁵ παραμένουν υψηλά σε πολλές χώρες, ενώ ορισμένες αντιμετωπίζουν το διαρκές πρόβλημα των χαμηλών ρυθμών ανάπτυξης. Επίσης το ποσοστό απασχόλησης βελτιώνεται σε κάποιες χώρες, σε άλλες όμως δεν υπάρχει δραστική ανασχεση της ανεργίας και ιδιαίτερα της ανεργίας των νέων, και τα ποσοστά είναι απαράδεκτα υψηλά. Η αύξηση της παραγωγικότητας παραμένει αργή, επηρεάζοντας την ανταγωνιστικότητα και το βιοτικό επίπεδο. Στο σύνολό της, η Ευρώπη εξακολουθεί να αντιμετωπίζει ένα σημαντικό επενδυτικό χάσμα, το οποίο αποδυναμώνει σημαντικά το μακροπρόθεσμο αναπτυξιακό δυναμικό της. Τέλος, η φοροαποφυγή, η φοροδιαφυγή και ο επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός προκαλούν απώλειες δυνητικών εσόδων πολλών δισεκατομμυρίων στα δημόσια οικονομικά διαφόρων κρατών μελών.

¹⁵ ειδικά για τη ζώνη του ευρώ τα κράτη μέλη πρέπει να πληρούν τα κριτήρια σύγκλισης, με δημόσιο χρέος μικρότερο του 60% του ΑΕΠ –ή με ανάλογη πτωτική τάση- και έλλειμμα προϋπολογισμού μικρότερο του 3% του ΑΕΠ.

2.4.1 Εξέλιξη των φορολογικών εσόδων

Κατά τη διάρκεια της κρίσης, η επιτακτική ανάγκη βελτίωσης των δημοσίων οικονομικών, ώθησε πολλές χώρες σε μεταρρυθμίσεις της φορολογικής τους πολιτικής. Η δομή, η αποτελεσματικότητα, η αποδοτικότητα και η δικαιοσύνη του φορολογικού συστήματος ενός κράτους, μπορούν να συμβάλλουν σημαντικά στη σταθερότητα των δημοσίων οικονομικών, να ενισχύσουν την ανάπτυξη, την απασχόληση και την ανταγωνιστικότητα. Επίσης, εκτός από τη χρηματοδότηση των δημοσίων δαπανών, η φορολογία αποτελεί μέσο αναδιανομής του εισοδήματος. Οι παράγοντες αυτοί σε συνδυασμό με τα ιδιαίτερα πολιτικά χαρακτηριστικά και τις οικονομικές και κοινωνικές προτεραιότητες κάθε κράτους διαμορφώνουν τα διαφορετικά φορολογικά περιβάλλοντα (Osterloh and Heinemann, 2008). Η εξέλιξη των φορολογικών εσόδων στην ΕΕ απεικονίζεται στα γραφήματα 1 και 2.

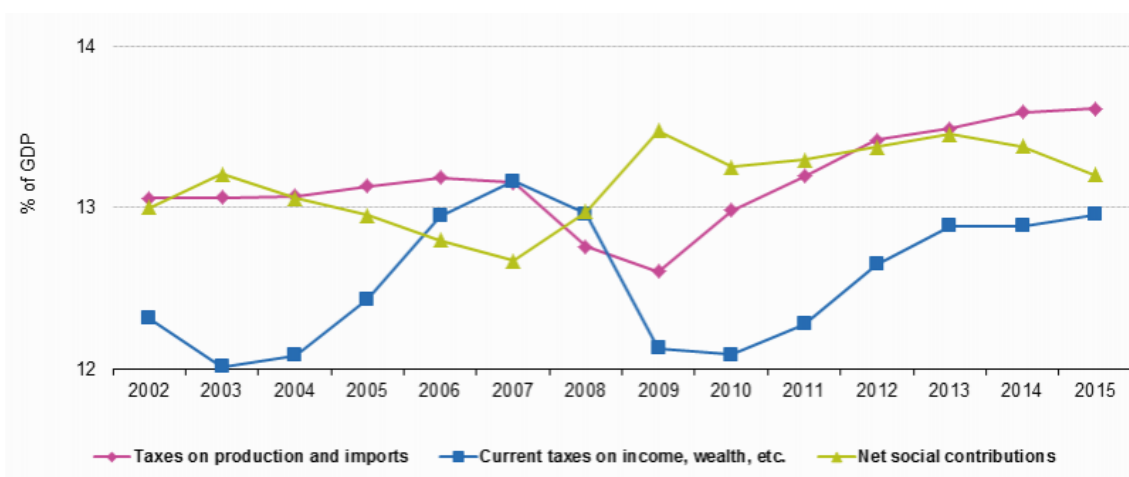


Γράφημα 1: Εξέλιξη των συνολικών φορολογικών εσόδων (φόρων και ασφαλιστικών εισφορών) EU-28 και EU-19/ δις ευρώ 1995-2015. Πηγή: Eurostat-ESA2010

Οι επιπτώσεις της οικονομικής και χρηματοπιστωτικής κρίσης είναι εμφανείς στη μείωση των φορολογικών εσόδων μετά το 2007 και έως το 2010. Από το 2011 έως το 2014 τα φορολογικά έσοδα ως ποσοστό του ΑΕΠ εμφανίζουν σημαντική άνοδο, γεγονός που οφείλεται τόσο στην απόλυτη αύξησή τους, όσο και στην χαμηλότερη αύξηση του ΑΕΠ. Μεταξύ 2014 και 2015 τα φορολογικά έσοδα ως ποσοστό του ΑΕΠ μειώθηκαν ελαφρώς στη ζώνη του ευρώ (ΕΑ-19), ενώ παρέμειναν αμετάβλητα στην Ευρώπη των 28.

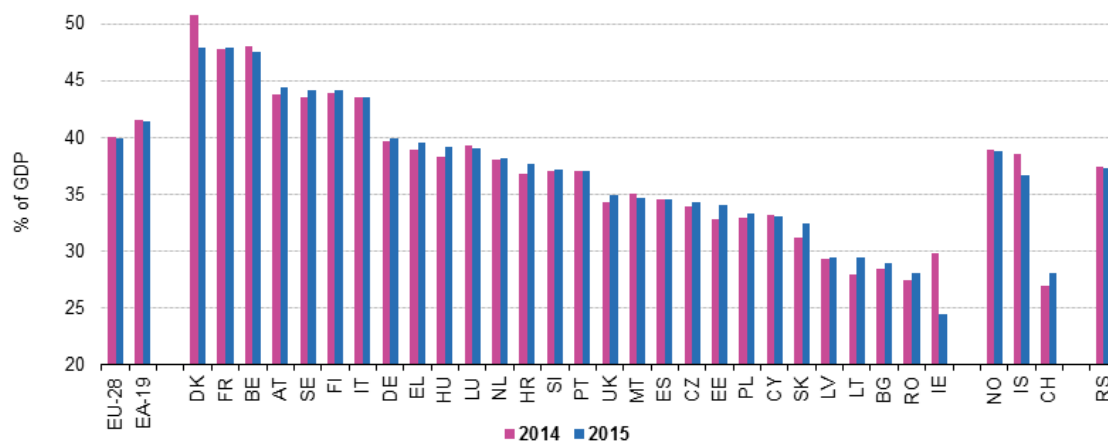


Γράφημα 2: Συνολικό εισόδημα από φόρους και ασφαλιστικές εισφορές % ΑΕΠ 1995-2015 EU-28, EA-19. Πηγή: Eurostat-ESA2010



Γράφημα 3: Εξέλιξη κύριων συνιστωσών φορολογικών εσόδων (άμεσων, έμμεσων & κοινωνικών εισφορών) EU-28, %ΑΕΠ. Πηγή: Eurostat-ESA2010

Το 2015, τα φορολογικά έσοδα (συμπεριλαμβανομένων των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης) έφτασαν ως ποσοστό του ΑΕΠ στο 40% για το σύνολο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (EU-28) και στο 41,4% στη ζώνη του ευρώ (EA-19). Σε απόλυτους όρους, τα φορολογικά έσοδα συνέχισαν την αυξητική τους πορεία από το χαμηλότερο σημείο του 2009. Μείωση από το 2014 στο 2015 παρατηρήθηκε μόνο σε δύο κράτη μέλη, τη Δανία (-3,7%) -που ωστόσο εξακολουθεί να έχει τα υψηλότερα έσοδα- και την Κύπρο (-0,1%). Στο γράφημα 4 απεικονίζονται οι διαφορές που παρουσιάζουν τα φορολογικά έσοδα ως ποσοστά του ΑΕΠ στα διάφορα κράτη μέλη και στις χώρες της ΕΖΕΣ.



Γράφημα 4: Φορολογικά έσοδα ως ποσοστό του ΑΕΠ – έτη 2014 & 2015. Πηγή: Eurostat-ESA2010

Υπάρχουν πολλοί λόγοι για τους οποίους τα κρατικά φορολογικά έσοδα μπορεί να κυμαίνονται από έτος σε έτος και θα χρειαζόταν μία εις βάθος ανάλυση για να εξηγηθούν τα αίτια, ιδιαίτερα σε συγκεκριμένες χώρες. Ωστόσο, γενικά αυτό μπορεί να οφείλεται σε αλλαγές στην οικονομική δραστηριότητα (που επηρεάζουν τα επίπεδα απασχόλησης, τις πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών κλπ.) και στη φορολογική νομοθεσία (που καθορίζει τους φορολογικούς συντελεστές, τη φορολογική βάση, κατώτατα όρια, απαλλαγές κλπ.).

2.4.2 Σύγκριση των φορολογικών εσόδων

Οι χώρες με τα μεγαλύτερα συνολικά φορολογικά έσοδα (άμεση φορολογία, έμμεση φορολογία και ασφαλιστικές εισφορές) ως ποσοστό του ΑΕΠ, πάνω από τον μέσο όρο της Ευρώπης των 28, είναι η Δανία και η Γαλλία (47,9%), το Βέλγιο (47,5%), η Αυστρία (44,4%), η Σουηδία (44,2%), η Φιλανδία (44,1%) και η Ιταλία (43,5%). Στον αντίποδα, με σαφώς κάτω του μέσου όρου φορολογικά έσοδα βρίσκονται τα λεγόμενα νέα μέλη:¹⁶ Ρουμανία (28%), Βουλγαρία (29%), Λιθουανία (29,4%), Λετονία (29,5%), Σλοβακία (32,4%), Πολωνία (33,3%), Εσθονία (34,1%), Κύπρος (33%), αλλά και η Ιρλανδία (24,4%). Από τα νέα μέλη, η Ουγγαρία και η Σλοβενία είχαν το 2015 τα υψηλότερα φορολογικά έσοδα ως ποσοστό του ΑΕΠ, 39,2% και 37,1% αντίστοιχα, αλλά παραμένουν χαμηλότερα από τον ευρωπαϊκό μέσο όρο.

¹⁶ οι χώρες αυτές προσχώρησαν στην ΕΕ το 2004, εκτός από την Βουλγαρία και τη Ρουμανία που προσχώρησαν το 2007.

2.4.3 Κατανομή φορολογικών εσόδων

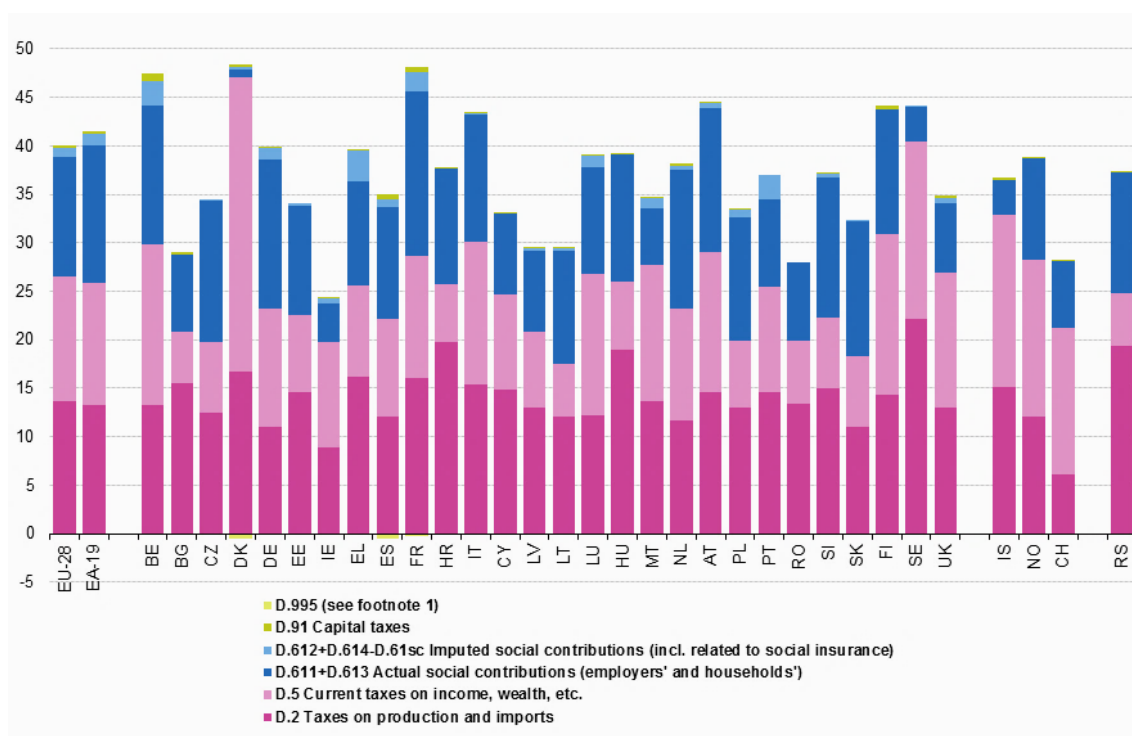
Τα φορολογικά έσοδα μπορούν να κατηγοριοποιηθούν σε τρεις τύπους φόρων: τους έμμεσους που συνδέονται με την παραγωγή και τις εισαγωγές (όπως ο ΦΠΑ), τους άμεσους που είναι οι τρέχοντες φόροι εισοδήματος, πλούτου κλπ, και οι κοινωνικές εισφορές. Σύμφωνα με την ταξινόμηση ESA2010¹⁷ της ΕΕ, οι κατηγορίες αυτές αντιστοιχούν στις εξής συναλλαγές: φόροι παραγωγής και εισαγωγών (D.2), φόροι εισοδήματος, πλούτου κλπ (D.5), φόροι κεφαλαίου (D.91), ασφαλιστικές εισφορές (D.61). Στο γράφημα 3 απεικονίζεται η τάση των φόρων αυτών για τα πρόσφατα έτη.

Το 2015 τα φορολογικά έσοδα στην ΕΕ διανεμήθηκαν περίπου ισομερώς μεταξύ των κοινωνικών εισφορών (13,2% του ΑΕΠ), των έμμεσων (13,6% του ΑΕΠ) και των άμεσων φόρων (13% του ΑΕΠ). Βέβαια, εξαιτίας των διαφορετικών εθνικών φορολογικών δομών, η αναλογία αυτή ως προς τα φορολογικά έσοδα διαφέρει σημαντικά από χώρα σε χώρα. Στην Ευρώπη των 28, οι άμεσοι φόροι ως ποσοστό του ΑΕΠ μειώθηκαν μεταξύ 2007 και 2010, σημείωσαν μικρή αύξηση μεταξύ 2010 και 2013, έμειναν στάσιμοι μεταξύ 2013 και 2014 και αυξήθηκαν ελαφρώς σε 13% του ΑΕΠ το 2015. Αυτό θα μπορούσε να οφείλεται πρωταρχικά στην αύξηση της φορολογίας των εταιρικών κερδών όπως και στην αυξημένη απασχόληση (φόροι εισοδήματος φυσικών προσώπων), παρά στα μέτρα αύξησης της φορολογίας όπως η εισαγωγή νέων φόρων περιουσίας κλπ. Τα κύρια συστατικά των άμεσων φόρων είναι οι φόροι στο εισόδημα φυσικών προσώπων και εταιριών. Με το ξέσπασμα της κρίσης οι φόροι στο εισόδημα ή τα κέρδη των εταιριών σημείωσαν κάθοδο το 2008 και μειώθηκαν περαιτέρω το 2009. Αυτό αντικατοπτρίζει και τη μεγάλη ευαισθησία των εταιρικών κερδών στο οικονομικό κλίμα, όπως και το ρόλο των φόρων στα εταιρικά κέρδη ως αυτόματων σταθεροποιητών.

Οι έμμεσοι φόροι αύξησαν την αναλογία τους στη συνολική φορολογία από το 2009 έως το 2015. Αυτό οφείλεται εν μέρει στην αύξηση των συντελεστών ΦΠΑ σε πολλές χώρες και στην εισαγωγή νέων φόρων. Μεταξύ 2014 και 2015 οι έμμεσοι φόροι διατηρήθηκαν στο 13,6% του ΑΕΠ. Οι υψηλότερες αναλογίες φόρων στην παραγωγή και τις εισαγωγές ως προς το ΑΕΠ σημειώθηκαν στη Σουηδία (22,1%), την Κροατία (19,7%), την Ουγγαρία (18,9%) και τη Δανία (16,8%). Οι χαμηλότερες αναλογίες των έμμεσων φόρων σημειώθηκαν στην Ιρλανδία (8,9%), τη Σλοβακία (11%) και την Ολλανδία (11,7%).

¹⁷ ESA 2010: European System of national and regional accounts – εφαρμόζεται από τον Σεπτέμβριο 2014

Όσον αφορά στους άμεσους φόρους, το 2015 η Δανία έχει το υψηλότερο ποσοστό (30,3% του ΑΕΠ) και ακολουθούν η Σουηδία (18,4%), το Βέλγιο (16,7%) και η Φινλανδία (16,6%). Η Βουλγαρία (5,4%) και η Λιθουανία (5,5%) έχουν σχετικά μικρό εισόδημα από αυτούς τους φόρους και συνολικά μία χαμηλή αναλογία φόρων προς ΑΕΠ.



Γράφημα 5: Κατανομή φορολογικών εσόδων ανά χώρα για τις κύριες κατηγορίες φόρων 2015 . Πηγή: Eurostat-ESA2010

Για το 2015, τα φορολογικά έσοδα αποτέλεσαν το 89% των συνολικών εσόδων των γενικών κυβερνήσεων στην Ευρώπη των 28.

Πίνακας 1: Κατανομή φορολογικών εσόδων ανά χώρα αναλυτικά με κατηγορίες φόρων

| | D.2 Taxes on production and imports | D.21 Taxes on products | D.211 Value added taxes | D.212 Taxes on imports excluding VAT | D.214 Taxes on products except VAT and import taxes | D.29 Other taxes on production | D.5 Current taxes on income, wealth etc | D.51 Taxes on income | D.51 Taxes on individual or household income incl. holding gains | D.51+c1 of which, taxes on individual or household income incl. holding gains | D.51+c2 of which, taxes on the income or profits of corporations | D.59 Other current taxes | D.91 Capital taxes | D.91 Net social contributions | D.611 Employers' actual social contributions | D.613 Households' actual social contributions | D.612 Imputed social contributions | D.614 Households' social contribution supplements | D.61SC Households' social contribution supplements | D.95 Capital transfers from gen. government to rel. sectors representing taxes assessed but unlikely to be collected | Total receipts from taxes and social contributions (including imputed social contributions after deduction of amounts assessed but unlikely to be collected) |
|-------|-------------------------------------|------------------------|-------------------------|--------------------------------------|---|--------------------------------|---|----------------------|--|---|--|--------------------------|--------------------|-------------------------------|--|---|------------------------------------|---|--|--|--|
| EU-28 | 13.6 | 11.2 | 7.0 | 0.4 | 3.7 | 2.4 | 13.0 | 12.0 | 9.4 | 2.5 | 0.9 | 0.3 | 13.2 | 6.9 | 5.4 | 5.4 | 0.1 | 41.0 | 0.1 | 40.0 | |
| EA-19 | 13.3 | 10.9 | 6.8 | 0.5 | 3.6 | 2.4 | 12.6 | 11.9 | 9.3 | 2.5 | 0.7 | 0.3 | 15.3 | 8.0 | 6.3 | 1.1 | 0.1 | 41.4 | 0.1 | 41.4 | |
| BE | 13.2 | 11.0 | 6.7 | 0.6 | 3.7 | 2.2 | 16.7 | 16.2 | 12.6 | 3.4 | 0.5 | 0.9 | 16.7 | 8.8 | 5.6 | 2.4 | 0.0 | 47.5 | 0.0 | 47.5 | |
| BG | 15.5 | 14.6 | 9.0 | 0.2 | 5.5 | 0.9 | 5.4 | 5.2 | 3.1 | 2.1 | 0.1 | 0.3 | 7.9 | 4.7 | 3.1 | 0.0 | 0.0 | 29.0 | 0.0 | 29.0 | |
| CZ | 12.5 | 12.0 | 7.3 | 1.7 | 3.0 | 0.5 | 7.3 | 7.1 | 3.6 | 3.4 | 0.2 | 0.0 | 14.6 | 9.3 | 5.3 | 0.0 | 0.0 | 34.4 | 0.0 | 34.4 | |
| DK | 16.8 | 14.4 | 9.6 | 0.2 | 4.6 | 2.4 | 30.3 | 29.0 | 26.3 | 2.7 | 1.3 | 0.3 | 1.0 | 0.1 | 0.8 | 0.2 | 0.5 | 47.9 | 0.5 | 47.9 | |
| DE | 11.0 | 10.3 | 7.0 | 0.8 | 2.5 | 0.7 | 12.3 | 11.8 | 9.1 | 2.4 | 0.5 | 0.2 | 16.5 | 6.6 | 8.8 | 1.1 | 0.0 | 40.0 | 0.0 | 40.0 | |
| EE | 14.6 | 13.9 | 9.2 | 4.5 | 0.1 | 0.7 | 7.9 | 5.8 | 2.1 | 0.0 | 0.0 | 0.0 | 11.6 | 10.7 | 0.6 | 0.2 | 0.0 | 34.1 | 0.0 | 34.1 | |
| IE | 8.9 | 7.7 | 4.7 | 1.5 | 1.6 | 7.7 | 10.9 | 10.4 | 7.7 | 2.7 | 0.5 | 0.2 | 4.5 | 2.4 | 1.5 | 0.5 | 0.0 | 24.4 | 0.0 | 24.4 | |
| EL | 16.2 | 12.7 | 7.3 | 0.2 | 5.1 | 3.5 | 9.4 | 8.2 | 5.4 | 2.2 | 1.2 | 0.1 | 13.9 | 4.4 | 6.3 | 3.2 | 0.0 | 39.6 | 0.0 | 39.6 | |
| ES | 12.0 | 10.1 | 6.5 | 0.2 | 3.4 | 1.9 | 10.1 | 9.8 | 7.4 | 2.4 | 0.4 | 0.6 | 12.3 | 8.2 | 3.4 | 0.7 | 0.5 | 34.6 | 0.5 | 34.6 | |
| FR | 16.0 | 11.5 | 6.9 | 0.1 | 4.4 | 4.6 | 12.6 | 11.5 | 8.8 | 2.6 | 1.1 | 0.6 | 18.9 | 11.4 | 5.6 | 2.0 | 0.2 | 47.9 | 0.2 | 47.9 | |
| HR | 19.7 | 18.6 | 13.0 | 0.1 | 5.5 | 1.1 | 6.0 | 5.6 | 3.6 | 1.9 | 0.4 | 0.0 | 11.9 | 6.3 | 5.6 | 0.0 | 0.0 | 37.6 | 0.0 | 37.6 | |
| IT | 15.3 | 11.7 | 6.2 | 0.1 | 5.4 | 3.7 | 14.8 | 14.3 | 12.2 | 2.0 | 0.5 | 0.1 | 13.3 | 8.7 | 4.4 | 0.2 | 0.0 | 43.5 | 0.0 | 43.5 | |
| CY | 14.9 | 12.7 | 8.6 | 0.2 | 3.8 | 2.2 | 9.7 | 8.8 | 2.7 | 5.9 | 1.0 | 0.0 | 8.4 | 5.7 | 2.7 | 0.0 | 0.0 | 33.0 | 0.0 | 33.0 | |
| LV | 13.0 | 11.7 | 7.7 | 0.2 | 3.8 | 1.3 | 7.9 | 7.5 | 5.9 | 1.6 | 0.3 | 0.0 | 8.7 | 5.9 | 2.5 | 0.3 | 0.0 | 29.5 | 0.0 | 29.5 | |
| LT | 12.0 | 11.4 | 7.7 | 0.3 | 3.4 | 0.6 | 5.5 | 5.4 | 3.9 | 1.5 | 0.1 | 0.0 | 11.9 | 7.8 | 3.8 | 0.3 | 0.0 | 29.4 | 0.0 | 29.4 | |
| LU | 12.2 | 10.3 | 6.8 | 2.6 | 0.9 | 1.9 | 14.6 | 13.7 | 9.2 | 4.5 | 0.9 | 0.1 | 12.2 | 4.6 | 6.3 | 1.2 | 0.0 | 39.1 | 0.0 | 39.1 | |
| HU | 18.9 | 17.1 | 9.7 | 0.2 | 7.2 | 1.9 | 7.0 | 6.8 | 5.0 | 1.7 | 0.2 | 0.0 | 13.2 | 7.6 | 5.5 | 0.1 | 0.0 | 39.2 | 0.0 | 39.2 | |
| MT | 13.7 | 13.1 | 7.8 | 0.2 | 5.2 | 0.6 | 14.1 | 13.5 | 6.8 | 6.7 | 0.6 | 0.2 | 6.8 | 2.7 | 3.1 | 1.0 | 0.0 | 34.7 | 0.0 | 34.7 | |
| NL | 11.7 | 10.4 | 6.6 | 1.6 | 2.1 | 1.3 | 11.6 | 10.5 | 7.7 | 2.7 | 1.1 | 0.2 | 14.7 | 5.1 | 9.1 | 0.5 | 0.0 | 38.2 | 0.0 | 38.2 | |
| AT | 14.6 | 11.1 | 7.7 | 0.1 | 3.3 | 3.5 | 14.4 | 13.5 | 10.9 | 2.3 | 0.9 | 0.0 | 15.4 | 6.9 | 8.0 | 0.6 | 0.0 | 44.4 | 0.0 | 44.4 | |
| PL | 13.0 | 11.4 | 7.0 | 0.6 | 3.8 | 1.6 | 6.9 | 6.5 | 4.7 | 1.8 | 0.4 | 0.0 | 13.5 | 5.2 | 7.4 | 0.9 | 0.1 | 33.3 | 0.1 | 33.3 | |
| PT | 14.6 | 13.0 | 8.6 | 0.6 | 3.9 | 1.6 | 10.8 | 10.4 | 7.3 | 3.1 | 0.4 | 0.0 | 11.6 | 5.1 | 3.9 | 2.5 | 0.0 | 37.0 | 0.0 | 37.0 | |
| RO | 13.4 | 12.5 | 8.1 | 0.4 | 4.0 | 0.9 | 6.6 | 6.2 | 3.7 | 2.3 | 0.4 | 0.0 | 8.1 | 5.0 | 3.1 | 0.0 | 0.0 | 28.0 | 0.0 | 28.0 | |
| SI | 15.0 | 13.7 | 8.3 | 0.1 | 5.2 | 1.3 | 7.3 | 6.6 | 5.1 | 1.5 | 0.7 | 0.0 | 14.8 | 5.5 | 9.0 | 0.3 | 0.0 | 37.1 | 0.0 | 37.1 | |
| SK | 11.0 | 10.0 | 6.9 | 0.2 | 2.9 | 1.0 | 7.4 | 7.1 | 3.1 | 3.7 | 0.3 | 0.0 | 14.0 | 8.0 | 5.8 | 0.2 | 0.0 | 32.4 | 0.0 | 32.4 | |
| FI | 14.3 | 14.2 | 9.1 | 0.1 | 5.0 | 0.1 | 16.6 | 15.5 | 13.3 | 2.2 | 1.1 | 0.3 | 12.9 | 8.7 | 4.2 | 0.0 | 0.0 | 44.1 | 0.0 | 44.1 | |
| SE | 22.1 | 12.0 | 9.1 | 0.1 | 2.8 | 10.1 | 18.4 | 18.1 | 15.1 | 3.0 | 0.3 | 0.0 | 3.7 | 3.5 | 0.1 | 0.0 | 0.0 | 44.2 | 0.0 | 44.2 | |
| UK | 13.0 | 11.4 | 6.9 | 0.2 | 4.3 | 1.6 | 13.9 | 11.6 | 9.2 | 2.5 | 2.3 | 0.2 | 7.8 | 4.1 | 3.0 | 0.6 | 0.0 | 34.9 | 0.0 | 34.9 | |
| IS | 15.1 | 11.4 | 8.3 | 0.2 | 2.9 | 3.8 | 17.8 | 17.2 | 13.8 | 2.4 | 0.6 | 0.1 | 3.6 | 3.6 | 0.0 | 0.0 | 0.0 | 36.7 | 0.0 | 36.7 | |
| NO | 12.0 | 11.2 | 8.2 | 0.1 | 2.9 | 0.8 | 16.3 | 15.6 | 10.7 | 4.9 | 0.7 | 0.0 | 10.5 | 6.1 | 4.3 | 0.0 | 0.0 | 38.8 | 0.0 | 38.8 | |
| CH | 6.1 | 5.5 | 3.5 | 1.0 | 1.1 | 0.6 | 15.2 | 13.4 | 9.2 | 2.9 | 1.7 | 0.2 | 6.9 | 3.2 | 3.7 | 0.1 | 0.0 | 28.1 | 0.2 | 28.1 | |
| RS | 19.4 | 17.8 | 10.2 | 2.4 | 5.2 | 1.5 | 5.5 | 5.3 | 3.6 | 1.7 | 0.2 | 0.0 | 12.4 | 5.6 | 6.8 | 0.0 | 0.0 | 37.3 | 0.0 | 37.3 | |

Πηγή: Eurostat-ESA2010

2.4.4 Φορολογικοί συντελεστές

Παρά τις φορολογικές μεταρρυθμίσεις των τελευταίων ετών, διαφορές παρουσιάζονται στα φορολογικά συστήματα των κρατών μελών και ως προς τους κύριους φορολογικούς συντελεστές: φορολογίας φυσικών προσώπων, φορολογίας εταιριών, και στον ΦΠΑ.

Όπως ήδη προαναφέρθηκε, η άμεση φορολογία είναι στην αποκλειστική αρμοδιότητα των εθνικών κυβερνήσεων. Τόσο στη φορολογία των φυσικών προσώπων, όσο και στη φορολογία των εταιριών, εμφανίζονται σημαντικές διαφορές στο ύψος των συντελεστών που εφαρμόζει κάθε κράτος μέλος. Στους πίνακες 2 και 3 απεικονίζονται οι ανώτατοι ονομαστικοί συντελεστές φόρου εισοδήματος προσώπων και εταιριών αντίστοιχα για τα έτη 2005 (ενδεικτικά προ κρίσης) και 2010 έως 2015. Επίσης στα γραφήματα 6 και 7 διακρίνονται οι διαφορές στο ύψος των παραπάνω συντελεστών μεταξύ των κρατών μελών.

Παρατηρούμε ότι στη φορολογία φυσικών προσώπων οι υψηλότεροι ανώτατοι συντελεστές είναι της Σουηδίας (57%), της Πορτογαλίας (56,5%), της Δανίας (55,6%) και του Βελγίου (53,8%), ενώ και η Ελλάδα με ανώτατο συντελεστή 48% είναι πάνω από τον μέσο όρο EU-28 (39,3%) και EA-19 (42,1%). Τους χαμηλότερους συντελεστές έχουν οι νέες χώρες: Βουλγαρία (10%), Λιθουανία (15%), Ουγγαρία (16%), Ρουμανία (16%). Οι χώρες αυτές μάλιστα μείωσαν τα τελευταία χρόνια τους συντελεστές τους - εκτός από τη Ρουμανία, όπου ο συντελεστής αυτός διατηρείται σταθερός.

Αντίστοιχα στη φορολογία των εταιριών, με μέσο όρο EU-28 (22,8%) και EA-19 (24,6%), πέντε κράτη μέλη έχουν συντελεστές υψηλότερους του 30%: Γαλλία (38%), Μάλτα (35%), Βέλγιο (34%), Ιταλία (31,4%) και Γερμανία (30,2%). Η Ελλάδα με συντελεστή 29% και πάλι βρίσκεται σημαντικά πάνω από τον μέσο όρο. Εκτός από τη Βουλγαρία, που έχει και σ' αυτή την κατηγορία τον χαμηλότερο συντελεστή (10%), δύο κράτη μέλη έχουν τον ίδιο, ιδιαίτερα χαμηλό συντελεστή: η Ιρλανδία και η Κύπρος (12,5%). Στο σύνολό τους, τα νέα κράτη μέλη έχουν συντελεστές φόρου εισοδήματος εταιριών χαμηλότερους από το μέσο όρο. Η Ελλάδα είναι η μόνη χώρα που αύξησε το συντελεστή κατά την τελευταία τριετία, ενώ οι υπόλοιπες χώρες είτε τον διατήρησαν στα ίδια επίπεδα, είτε τον μείωσαν.

Πίνακας 2: Ανώτατοι ονομαστικοί συντελεστές φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (top statutory personal income tax rates)

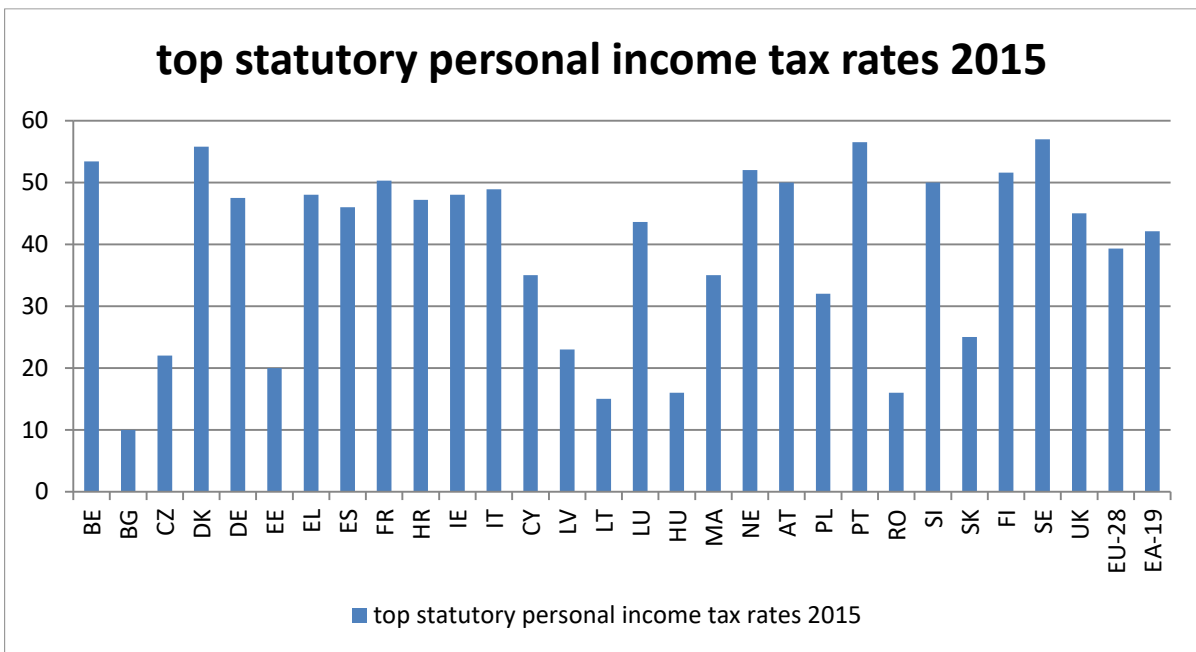
| ΧΩΠΑ | 2005 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 |
|--------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| BE | 53.7 | 53.7 | 53.7 | 53.7 | 53.8 | 53.8 | 53.8 |
| BG | 24.0 | 10.0 | 10.0 | 10.0 | 10.0 | 10.0 | 10.0 |
| CZ | 32.0 | 15.0 | 15.0 | 15.0 | 22.0 | 22.0 | 22.0 |
| DK | 62.3 | 55.4 | 55.4 | 55.4 | 55.6 | 55.6 | 55.6 |
| DE | 44.3 | 47.5 | 47.5 | 47.5 | 47.5 | 47.5 | 47.5 |
| EE | 24.0 | 21.0 | 21.0 | 21.0 | 21.0 | 21.0 | 20.0 |
| EL | 40.0 | 49.0 | 49.0 | 49.0 | 46.0 | 46.0 | 48.0 |
| ES | 45.0 | 43.0 | 45.0 | 52.0 | 52.0 | 52.0 | 46.0 |
| FR | 53.5 | 45.4 | 46.6 | 50.3 | 50.3 | 50.3 | 50.3 |
| HR | 53.1 | 50.2 | 47.2 | 47.2 | 47.2 | 47.2 | 47.2 |
| IE | 42.0 | 47.0 | 48.0 | 48.0 | 48.0 | 48.0 | 48.0 |
| IT | 44.1 | 45.2 | 47.3 | 47.3 | 47.3 | 47.9 | 48.9 |
| CY | 30.0 | 30.0 | 35.0 | 35.0 | 35.0 | 35.0 | 35.0 |
| LV | 25.0 | 26.0 | 25.0 | 25.0 | 24.0 | 24.0 | 23.0 |
| LT | 33.0 | 15.0 | 15.0 | 15.0 | 15.0 | 15.0 | 15.0 |
| LU | 39.0 | 39.0 | 42.1 | 41.3 | 43.6 | 43.6 | 43.6 |
| HU | 38.0 | 40.6 | 20.3 | 20.3 | 16.0 | 16.0 | 16.0 |
| MA | 35.0 | 35.0 | 35.0 | 35.0 | 35.0 | 35.0 | 35.0 |
| NE | 52.0 | 52.0 | 52.0 | 52.0 | 52.0 | 52.0 | 52.0 |
| AT | 50.0 | 50.0 | 50.0 | 50.0 | 50.0 | 50.0 | 50.0 |
| PL | 40.0 | 32.0 | 32.0 | 32.0 | 32.0 | 32.0 | 32.0 |
| PT | 40.0 | 45.9 | 50.0 | 49.0 | 56.5 | 56.5 | 56.5 |
| RO | 16.0 | 16.0 | 16.0 | 16.0 | 16.0 | 16.0 | 16.0 |
| SI | 50.0 | 41.0 | 41.0 | 41.0 | 50.0 | 50.0 | 50.0 |
| SK | 19.0 | 19.0 | 19.0 | 19.0 | 25.0 | 25.0 | 25.0 |
| FI | 51.0 | 49.0 | 49.2 | 49.0 | 51.1 | 51.5 | 51.6 |
| SE | 56.6 | 56.6 | 56.6 | 56.6 | 56.7 | 56.9 | 57.0 |
| UK | 40.0 | 50.0 | 50.0 | 50.0 | 45.0 | 45.0 | 45.0 |
| EU-28 | 40.4 | 38.5 | 38.4 | 38.7 | 39.4 | 39.5 | 39.3 |
| EA-19 | 40.6 | 39.7 | 40.6 | 41.1 | 42.3 | 42.3 | 42.1 |

Πηγή: Eurostat - διαμόρφωση από τη συγγραφέα

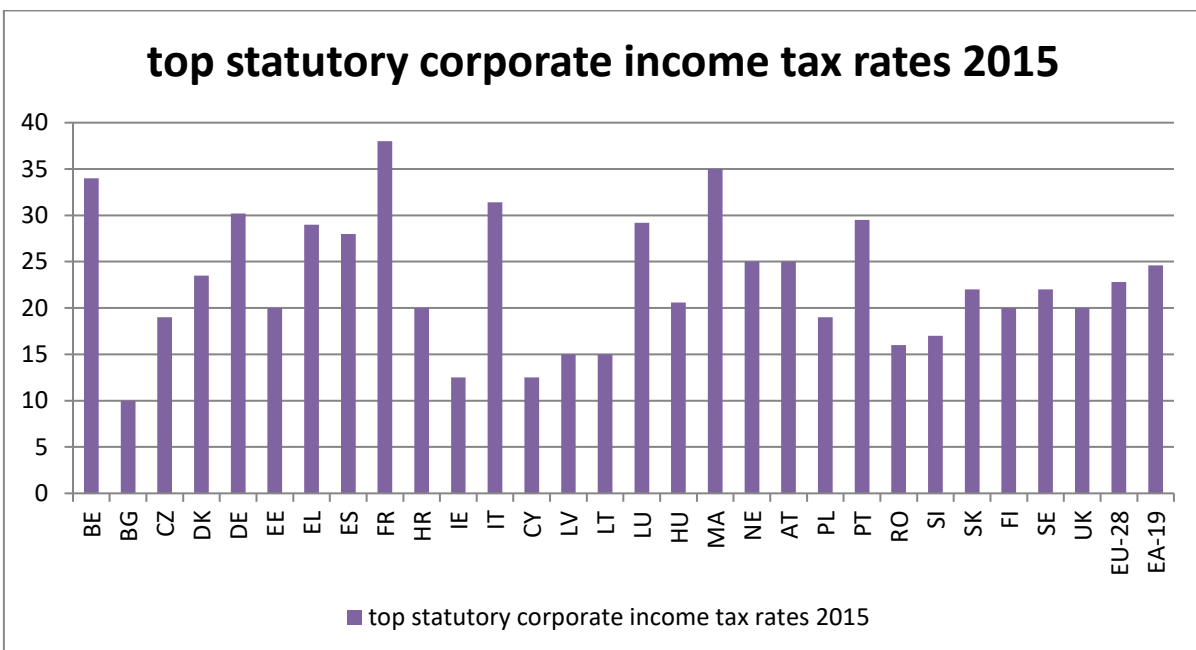
Πίνακας 3: Ανώτατοι ονομαστικοί συντελεστές φόρου εισοδήματος εταιριών (top statutory corporate income tax rates)

| ΧΩΠΑ | 2005 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 |
|--------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| BE | 34.0 | 34.0 | 34.0 | 34.0 | 34.0 | 34.0 | 34.0 |
| BG | 15.0 | 10.0 | 10.0 | 10.0 | 10.0 | 10.0 | 10.0 |
| CZ | 26.0 | 19.0 | 19.0 | 19.0 | 19.0 | 19.0 | 19.0 |
| DK | 28.0 | 25.0 | 25.0 | 25.0 | 25.0 | 24.5 | 23.5 |
| DE | 38.7 | 30.2 | 30.2 | 30.2 | 30.2 | 30.2 | 30.2 |
| EE | 24.0 | 21.0 | 21.0 | 21.0 | 21.0 | 21.0 | 20.0 |
| EL | 32.0 | 24.0 | 20.0 | 20.0 | 26.0 | 26.0 | 29.0 |
| ES | 35.0 | 30.0 | 30.0 | 30.0 | 30.0 | 30.0 | 28.0 |
| FR | 35.0 | 34.4 | 36.1 | 36.1 | 38.0 | 38.0 | 38.0 |
| HR | 20.0 | 20.0 | 20.0 | 20.0 | 20.0 | 20.0 | 20.0 |
| IE | 12.5 | 12.5 | 12.5 | 12.5 | 12.5 | 12.5 | 12.5 |
| IT | 37.3 | 31.4 | 31.4 | 31.4 | 31.4 | 31.4 | 31.4 |
| CY | 10.0 | 10.0 | 10.0 | 10.0 | 12.5 | 12.5 | 12.5 |
| LV | 15.0 | 15.0 | 15.0 | 15.0 | 15.0 | 15.0 | 15.0 |
| LT | 15.0 | 15.0 | 15.0 | 15.0 | 15.0 | 15.0 | 15.0 |
| LU | 30.4 | 28.6 | 28.8 | 28.8 | 29.2 | 29.2 | 29.2 |
| HU | 17.5 | 20.6 | 20.6 | 20.6 | 20.6 | 20.6 | 20.6 |
| MA | 35.0 | 35.0 | 35.0 | 35.0 | 35.0 | 35.0 | 35.0 |
| NE | 31.5 | 25.5 | 25.0 | 25.0 | 25.0 | 25.0 | 25.0 |
| AT | 25.0 | 25.0 | 25.0 | 25.0 | 25.0 | 25.0 | 25.0 |
| PL | 19.0 | 19.0 | 19.0 | 19.0 | 19.0 | 19.0 | 19.0 |
| PT | 27.5 | 29.0 | 29.0 | 31.5 | 31.5 | 31.5 | 29.5 |
| RO | 16.0 | 16.0 | 16.0 | 16.0 | 16.0 | 16.0 | 16.0 |
| SI | 25.0 | 20.0 | 20.0 | 18.0 | 17.0 | 17.0 | 17.0 |
| SK | 19.0 | 19.0 | 19.0 | 19.0 | 23.0 | 22.0 | 22.0 |
| FI | 26.0 | 26.0 | 26.0 | 24.5 | 24.5 | 20.0 | 20.0 |
| SE | 28.0 | 26.3 | 26.3 | 26.3 | 22.0 | 22.0 | 22.0 |
| UK | 30.0 | 28.0 | 26.0 | 24.0 | 23.0 | 21.0 | 20.0 |
| EU-28 | 25.3 | 23.2 | 23.0 | 22.9 | 23.2 | 22.9 | 22.8 |
| EA-19 | 26.7 | 24.5 | 24.4 | 24.3 | 25.0 | 24.8 | 24.6 |

Πηγή: Eurostat - διαμόρφωση από τη συγγραφέα



Γράφημα 6: Ανώτατοι ονομαστικοί συντελεστές φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων 2015 . Πηγή: Eurostat-ESA2010 , διαμόρφωση από τη συγγραφέα



Γράφημα 7: Ανώτατοι ονομαστικοί συντελεστές φόρου εισοδήματος εταιριών 2015. Πηγή: Eurostat-ESA2010 , διαμόρφωση από τη συγγραφέα

2.5 ΦΠΑ

Και για τον ΦΠΑ, παρόλο που ισχύουν κοινοί κανόνες, η εφαρμογή τους μπορεί να διαφέρει μεταξύ των κρατών μελών. Σύμφωνα με το Ευρωπαϊκό Δίκαιο, παρόλο που ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε όλες τις συναλλαγές εντός της ΕΕ, κάθε κράτος - μέλος έχει την

κυριαρχική ευθύνη να προσδιορίζει τους εθνικούς συντελεστές ΦΠΑ. Σε κάθε χώρα υπάρχει ένας **κανονικός συντελεστής** που εφαρμόζεται σε όλα ή στα περισσότερα αγαθά και υπηρεσίες. Παράλληλα, μπορεί σε ένα κράτος να ισχύουν ένας ή περισσότεροι **μειωμένοι συντελεστές**, δηλαδή χαμηλότεροι συντελεστές που εφαρμόζονται σε μικρό αριθμό αγαθών και υπηρεσιών. Ορισμένα κράτη μέλη έχουν εισαγάγει την εφαρμογή μηδενικών ή εξαιρετικά μειωμένων συντελεστών σε κάποιες πωλήσεις. Η κοινοτική νομοθεσία θέτει στην κυριαρχική αρμοδιότητα κάθε κράτους μέλους για τον προσδιορισμό των συντελεστών τρεις αντικειμενικούς περιορισμούς:

- ο κανονικός συντελεστής δεν μπορεί να είναι κατώτερος του 15%, αν και δεν υπάρχει ανώτατο όριο
- κανένας μειωμένος συντελεστής δεν μπορεί να είναι κατώτερος του 5%, εκτός λίγων εξαιρέσεων
- οι κατηγορίες πωλήσεων στις οποίες μπορούν να επιβάλλονται μειωμένοι συντελεστές καθορίζονται στην οδηγία για τον ΦΠΑ¹⁸.

Στον πίνακα 4 απεικονίζονται οι συντελεστές ΦΠΑ σε κάθε κράτος μέλος. Σε ορισμένες χώρες υπάρχουν γεωγραφικές εξαιρέσεις - διαφοροποιήσεις στην εφαρμογή του ΦΠΑ, όπως πχ.: στη Δανία για τις νήσους Φερόες και τη Γροιλανδία που δεν αποτελούν έδαφος της ΕΕ, στη Γερμανία για τη νήσο Ελιγολάνδη και την περιοχή Büsingen, στην Ισπανία για τα Κανάρια νησιά και τις περιοχές Ceuta και Menilla, στη Γαλλία για την Κορσική και τις υπερπόντιες περιοχές (DOM), στην Ιταλία για τις περιοχές Livigno, Campione d'Italia και τα εδάφη της λίμνη Como, στην Πορτογαλία για τις νήσους Αζόρες και Μαδέρα κλπ.

Μεταξύ του 2009 και του 2012, περισσότερα από τα μισά κράτη μέλη αύξησαν τον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ τουλάχιστον κατά μία μονάδα. Ιδιαίτερα μεγάλες αυξήσεις παρατηρήθηκαν στην Ουγγαρία (από 20% σε 25%), στην Πορτογαλία (από 20% σε 23%) και στη Μεγάλη Βρετανία (από 17,5% σε 20%). Ο μέσος όρος EU-28 αυξήθηκε κατά 2% από το 2008 έως το 2014 (από 19,5% σε 21,5%). Το ίδιο διάστημα, όλα τα κράτη μέλη αύξησαν τους συντελεστές των ειδικών φόρων κατανάλωσης.

Με τα δεδομένα του 2016, η Ελλάδα είναι μεταξύ των χωρών με τους υψηλότερους συντελεστές ΦΠΑ (κανονικούς), καθώς όπως διακρίνεται και στον πίνακα 4, μόνο 4 χώρες έχουν υψηλότερο συντελεστή: Δανία (25%), Κροατία (25%), Ουγγαρία (27%)

¹⁸ Οδηγία 2006/112/Εκ του Συμβουλίου της 28^{ης} Νοεμβρίου 2006 σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας.

και Σουηδία (25%). Τους χαμηλότερους συντελεστές έχουν το Λουξεμβούργο (17%) και η Μάλτα (18%).

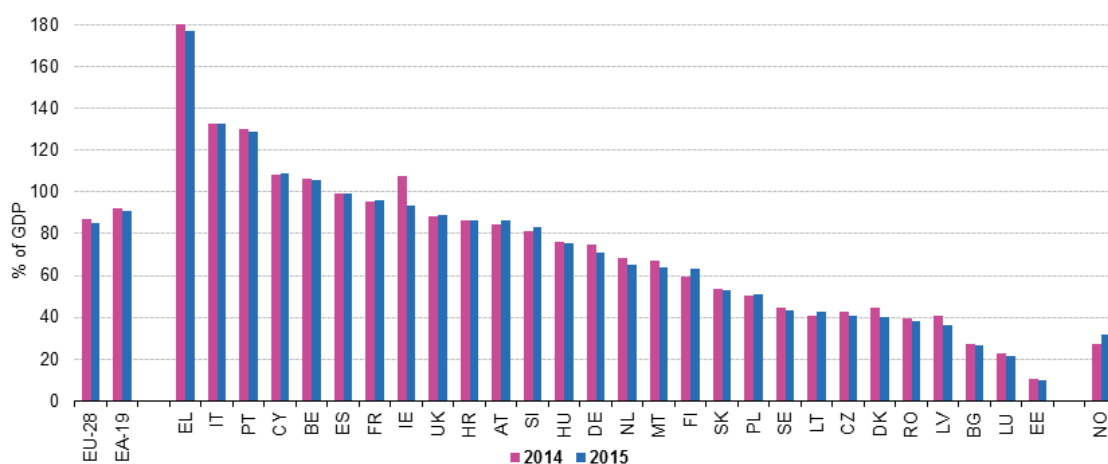
Πίνακας 4: Συντελεστές ΦΠΑ EU-28 (2016)

| ΧΩΡΑ | ΥΠΕΡΜΕΙΩΜΕΝΟΣ ΦΑΠ | ΜΕΙΩΜΕΝΟΣ ΦΑΠ | ΚΑΝΟΝΙΚΟΣ ΦΑΠ | ΕΝΔΙΑΜΕΣΟΣ ΦΑΠ |
|------|----------------------|------------------|------------------|-------------------|
| BE | - | 6/12 | 21 | 12 |
| BG | - | 9 | 20 | - |
| CZ | - | 10/15 | 21 | - |
| DK | - | - | 25 | - |
| DE | - | 7 | 19 | - |
| EE | - | 9 | 20 | - |
| EL | - | 6.5/13 | 24 | - |
| ES | 4 | 10 | 21 | - |
| FR | 2.1 | 5.5/10 | 20 | - |
| HR | - | 5/13 | 25 | - |
| IE | 4.8 | 9/13.5 | 23 | 13.5 |
| IT | 4 | 10 | 22 | - |
| CY | - | 5/9 | 19 | - |
| LV | - | 12 | 21 | - |
| LT | - | 5/9 | 21 | - |
| LU | 3 | 8 | 17 | 14 |
| HU | - | 5/18 | 27 | - |
| MA | - | 5/7 | 18 | - |
| NE | - | 6 | 21 | - |
| AT | - | 10 | 20 | 12 |
| PL | - | 5/8 | 23 | - |
| PT | - | 6/13 | 23 | 13 |
| RO | - | 5/9 | 24 | - |
| SI | - | 9.5 | 22 | - |
| SK | - | 10 | 20 | - |
| FI | - | 10/14 | 24 | - |
| SE | - | 6/12 | 25 | - |
| UK | - | 5 | 20 | - |

Πηγή: European Commission, διαμόρφωση από τη συγγραφέα

2.6 Οι επιπτώσεις της κρίσης στα φορολογικά συστήματα

Η πρόσφατη οικονομική κρίση, η χειρότερη από το 1930, προκάλεσε την πτώση του ΑΕΠ στην ΕΕ. Κατά μέσο όρο στη ζώνη του ευρώ, το ΑΕΠ παρουσίασε αύξηση μόνο 0,4% το 2008 και μειώθηκε κατά 4,3% το 2009. Τα προβλήματα δημοσίου χρέους ορισμένων κρατών μελών (ιδιαίτερα των λεγόμενων PIGS), εντάθηκαν περαιτέρω.



Γράφημα 8: Δημόσιο χρέος ως ποσοστό του ΑΕΠ (2014 & 2015). Πηγή: Eurostat, European Commission

Όσον αφορά στο φορολογικό σύστημα κάθε χώρας ξεχωριστά, οι συνθήκες αυτές έχουν δύο κύριες συνέπειες:

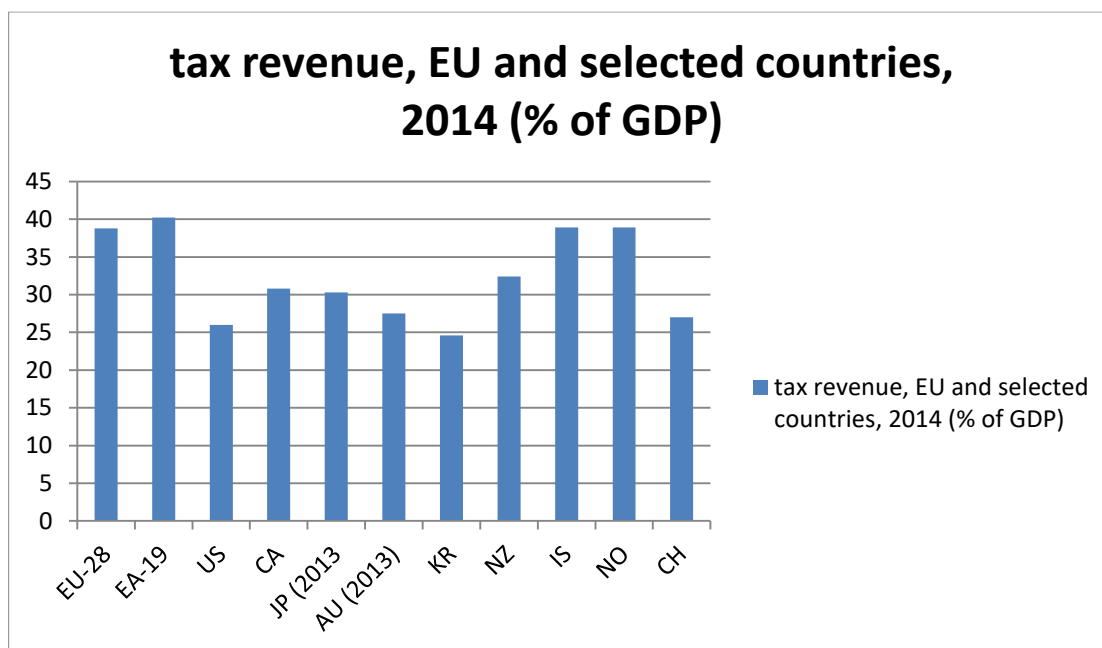
- σε βραχυπρόθεσμο ορίζοντα, οι κυβερνήσεις επιζητούν να τονώσουν τη ζήτηση μέσω προσωρινών φορολογικών ελαφρύνσεων, περιορίζοντας ταυτόχρονα τις επιδράσεις της κρίσης στην πραγματική οικονομία
- σε μεσο-μακροπρόθεσμο ορίζοντα επιζητείται η εξυγίανση του προϋπολογισμού για πολλές χώρες, όχι μόνον εξαιτίας της υπερχρέωσης, αλλά και λόγω των δημογραφικών αλλαγών και της συνεπαγόμενης αύξησης των δαπανών. Τα τελευταία χρόνια η εξυγίανση των προϋπολογισμών έχει αποκτήσει ακόμη μεγαλύτερη βαρύτητα και πυροδοτήσε - και θα πυροδοτήσει και στο μέλλον φορολογικές μεταρρυθμίσεις στις περισσότερες χώρες.

2.7 Κύριες τάσεις στη φορολογία

Σήμερα, περισσότερο από ποτέ, οι φορολογικές πολιτικές τίθενται στο στόχαστρο όχι μόνο για τις επιπτώσεις τους στην επιχειρηματικότητα και την οικονομία, αλλά και

στα δημόσια οικονομικά, τις δημόσιες υπηρεσίες και στη ζωή των πολιτών. Σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης, δίνεται ιδιαίτερη βαρύτητα στην ανάπτυξη καλών φορολογικών πολιτικών και στη καλύτερη κατανόηση των ήδη υπάρχουσών. Οι επιχειρούμενες όμως φορολογικές μεταρρυθμίσεις συχνά περιορίζονται, εξαιτίας των αντιμετωπιζόμενων προκλήσεων και κυρίως των πολιτικών περιορισμών που αντιμετωπίζουν οι αποφασίζοντες.

Σε γενικές γραμμές, το επίπεδο της φορολογίας στην ΕΕ είναι υψηλό σε σύγκριση με άλλες αναπτυγμένες οικονομίες: σχεδόν 13 ποσοστιαίες μονάδες του ΑΕΠ πάνω από το επίπεδο των ΗΠΑ και 8 ποσοστιαίες μονάδες πάνω από εκείνο της Ιαπωνίας (το 2013). Είναι σημαντικά υψηλότερο επίσης από ό,τι στη Νέα Ζηλανδία (32,4%), τον Καναδά (30,8%), την Αυστραλία (27,5% το 2013) και τη Νότια Κορέα (24,6%). Συγκρινόμενες με τις γειτονικές χώρες της ΕΖΕΣ, η ΕΕ σημειώνει μία μέση αναλογία φόρων προς ΑΕΠ σχεδόν ίδια με εκείνη της Νορβηγίας και της Ισλανδίας. Ωστόσο η Ελβετία έχει μία χαμηλότερη αναλογία, 27%.



Γράφημα 9: Φορολογικά έσοδα (συμπεριλαμβανομένων των κοινωνικών εισφορών), ΕΕ και επιλεγμένων χωρών, 2014. Πηγή: DG Taxation and Customs Union, Eurostat, OECD, διαμόρφωση από τη συγγραφέα

2.7.1 Μετατόπιση της φορολογικής επιβάρυνσης από την εργασία

Η ακαδημαϊκή βιβλιογραφία έχει κατατάξει τους φόρους σύμφωνα με τις επιζήμιες επιπτώσεις τους στην ανάπτυξη. Σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ¹⁹, στην κατάταξη αυτή οι περιοδικοί φόροι στην ακίνητη περιουσία θεωρούνται το λιγότερο επιζήμιο φορολογικό εργαλείο, ακολουθούμενοι από τους φόρους κατανάλωσης, τους άλλους φόρους περιουσίας και τους περιβαλλοντικούς φόρους. Τελευταίοι στην κατάταξη είναι οι προσωπικοί φόροι εισοδήματος και οι φόροι εισοδήματος των εταιριών (Johansson et al., 2008 - Arnold, 2008).

Οι φόροι στην εργασία συνολικά μειώνονται, αλλά δεν υπάρχουν σαφείς ενδείξεις ότι η φορολογική επιβάρυνση μετατοπίζεται σε λιγότερο επιβλαβείς για την ανάπτυξη φόρους (Princen, 2016).

Οι μεταρρυθμίσεις που εφάρμοσαν σ' αυτόν τον τομέα αρκετά κράτη μέλη, είναι περιορισμένες και η ελάφρυνση της φορολογικής επιβάρυνσης στην εργασία εξακολουθεί να αποτελεί ζητούμενο. Δεδομένης όμως της στενότητας των δημοσίων οικονομικών πολλών χωρών, πρέπει πάντα να καλύπτεται η χρηματοδότηση των αντίστοιχων περικοπών είτε από άλλους φόρους είτε από περικοπές δημοσίων δαπανών. Παρόλο που ορισμένες χώρες μπορεί να έχουν χαμηλά επίπεδα φόρων «φιλικών προς την ανάπτυξη» σύμφωνα με την παραπάνω κατάταξη, το εγχείρημα της αύξησης αυτών των φόρων είναι ενδεχομένως πολιτικά δύσκολο. Θα μπορούσαν για παράδειγμα να υπάρξουν αρνητικές διανεμητικές συνέπειες από μία μετατόπιση του φορολογικού βάρους από την εργασία στους φόρους κατανάλωσης: μία τέτοια μετατόπιση θα έκανε το όλο φορολογικό σύστημα λιγότερο προοδευτικό.

Με τα πιο πρόσφατα στοιχεία του 2015²⁰, τα κράτη μέλη: Βέλγιο, Τσεχία, Γαλλία, Ιταλία, Λετονία, Ουγγαρία, Αυστρία, Πορτογαλία και Ρουμανία και, σε μικρότερο βαθμό, Γερμανία, Εσθονία, Κροατία, Λιθουανία, Ολλανδία, Φινλανδία και Σουηδία φαίνεται ότι χρειάζεται να μειώσουν το σχετικά υψηλό φορολογικό βάρος στην εργασία (είτε το συνολικό είτε σε συγκεκριμένες ομάδες, πχ. στα χαμηλά εισοδήματα) και να αυξήσουν τους λιγότερο στρεβλωτικούς φόρους (Nicodème and Wöhlbier, 2015).

Ορισμένες χώρες της ΕΕ χρειάζεται να καταβάλλουν περαιτέρω προσπάθειες για να συμμορφωθούν με τις υποχρεώσεις που απορρέουν από το Σύμφωνο Σταθερότητας και

¹⁹ OECD 2010

²⁰ Tax Reforms in EU Member States 2015 (Institutional Paper 008) September 2015, European Commission

Ανάπτυξης και να κάνουν τους προϋπολογισμούς τους μεσοπρόθεσμα και μακροπρόθεσμα βιώσιμους. Οι χώρες αυτές καλούνται να δείξουν ιδιαίτερη προσοχή στο σχεδιασμό μείωσης του φορολογικού βάρους στην εργασία, και στη χρονική επιλογή εφαρμογής της. Είναι προφανές ότι η Ελλάδα συμπεριλαμβάνεται σ' αυτές τις χώρες.

Πίνακας 5: Σύνοψη των συστάσεων του Συμβουλίου για μετατόπιση του φορολογικού βάρους από την εργασία σε λιγότερο στρεβλωτικές βάσεις (2011-2014)²¹

| | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 |
|---|--------------------------------|--|------------------------------------|--|
| Κράτη Μέλη για τα οποία το Συμβούλιο υιοθέτησε ειδικές συστάσεις μετατόπισης του φορολογικού βάρους από την εργασία | 8 | 10 | 9 | 10 |
| | AT, BE, CZ, DE, EE, ES, FR, SK | AT, BE, CZ, DE, ES, FR, HU, IT, LV, SK | AT, BE, CZ, DE, FR, HU, IT, LV, SK | AT, BE, CZ, DE, ES, FR, HU, IT, LT, LV |

Πηγή: TAXUD

2.8 Εταιρικός φόρος εισοδήματος και debt bias

Η διεύρυνση της βάσης στην άμεση φορολογία (ΦΕ φυσικών προσώπων και ΦΕ εταιριών), συνήθως επισημαίνει την ανάγκη απλούστευσης του φορολογικού συστήματος και εξορθολογισμού των φορολογικών δαπανών.

Κατά το διάστημα 2010-2014 τα περισσότερα κράτη μέλη περιόρισαν την εταιρική φορολογική βάση (με εξαίρεση την Εσθονία, όπου ο εταιρικός φόρος επιβάλλεται μόνο στα διανεμόμενα κέρδη).

Ταυτόχρονα 20 κράτη μέλη διεύρυναν τη βάση εταιρικού φόρου εισοδήματος. Οι δύο αυτές αντιφατικές τάσεις συνοψίζονται ως εξής: αφενός ο περιορισμός της φορολογικής βάσης στοχεύει στην τόνωση των ιδιωτικών επενδύσεων και της ανταγωνιστικότητας (πχ. φορολογικά κίνητρα για έρευνα και ανάπτυξη, πιστώσεις φόρου για ορισμένους τομείς ή δραστηριότητες κλπ.). Αφετέρου, η διεύρυνση της φορολογικής βάσης, έγκειται κυρίως στον περιορισμό των καταχρήσεων και στη

²¹ European Semester 2014b, Annual Growth Survey (AGS)

μείωση των εκπτώσεων πληρωμών τόκων, αντιμετωπίζοντας σε ένα βαθμό τη μεροληπτική μεταχείριση του χρέους στη φορολογία.

Πίνακας 6: Μεταρρυθμίσεις στο φόρο εισοδήματος των εταιριών (2010-2014)

| Εταιρικός φόρος εισοδήματος | Συντελεστής | Βάση |
|-----------------------------|--|--|
| Αύξηση | CY, EL (2013), FR, LU, PT, SK (2013) | AT, BE, BG, CZ, DK, EL, ES, FI, FR, HU, HR; IT, LT, LU, LV, RO, PL, PT, SK |
| Μείωση | DK, EL (2010, 2011), FI, HU (2010), LT (2010), NL, SE, SI, SK (2014), UK | AT, BE, BG, CY, CZ, DE, DK, EL, ES, FI, FR, HR, HU, IE, IT, LT, LU, LV, NL, MT, PL, PT, RO, SE, SI, SK, UK |

Πηγή: TAXUD

Το ζήτημα της φορολογικά μεροληπτικής μεταχείρισης του χρέους θεωρείται προβληματικό από οικονομικής άποψης και εξετάζεται από την Επιτροπή στα πλαίσια των ευρύτερων εργασιών που διεξάγονται για την κοινή ενοποιημένη βάση φορολογίας εταιριών (ΚΕΒΦΕ). Στο πλαίσιο της διευκόλυνσης της πρόσβασης σε χρηματοδότηση και, συνεπώς σε επενδύσεις, η προνομιακή φορολογική μεταχείριση του χρέους²² που προκύπτει από τη φορολογική έκπτωση των πληρωμών τόκων, είναι ένας από τους λόγους προτίμησης του χρέους έναντι των ιδίων κεφαλαίων. Στο επίπεδο των κρατών μελών, αυτή η μεροληπτική μεταχείριση του χρέους κατά τη χρηματοδότηση των επιχειρήσεων μπορεί να ρυθμιστεί με εξάλειψη των στρεβλώσεων από τη διαφοροποίηση της φορολογίας.

2.9 Διεύρυνση της βάσης του ΦΠΑ

Οι φόροι κατανάλωσης όπως ο ΦΠΑ, αποτελούν σημαντική πηγή εισοδήματος για τα πολλά κράτη μέλη. Από την έναρξη της κρίσης, τα κράτη μέλη αύξησαν τους φόρους κατανάλωσης κυρίως για λόγους δημοσιονομικής εξυγίανσης.

Μία ευρεία φορολογική βάση σε συνδυασμό με χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές θεωρείται γενικά ως ο πιο αποδοτικός σχεδιασμός του ΦΠΑ (Wöhlbier, 2014). Πολλά κράτη μέλη έχουν μία σχετικά περιορισμένη βάση ΦΠΑ με μία σειρά απαλλαγών και μειωμένων συντελεστών. Έτσι, το επίπεδο ΦΠΑ είναι χαμηλότερο από εκείνο που θα μπορούσε θεωρητικά να συλλεχθεί αν το σύνολο της κατανάλωσης

²² debt bias

φορολογούνταν με τον κανονικό συντελεστή. Το χαμηλό επίπεδο έχει ως συνέπεια την απώλεια εσόδων και τις οικονομικές στρεβλώσεις.

Το 2015 έγιναν σχετικά λίγες μεταρρυθμίσεις σχετικές με τον ΦΠΑ²³. Οκτώ κράτη μέλη (Βέλγιο, Δανία, Εσθονία, Ελλάδα, Ισπανία, Γαλλία, Λουξεμβούργο και Αυστρία) διεύρυναν τις φορολογικές βάσεις ΦΠΑ ή αύξησαν τους φορολογικούς συντελεστές που εφαρμόζονται σε ορισμένα αγαθά και υπηρεσίες. Δέκα κράτη μέλη (Τσεχία, Δανία, Ισπανία, Κροατία, Λιθουανία, Ουγγαρία, Μάλτα, Ολλανδία, Πορτογαλία και Ρουμανία) είτε εισήγαγαν νέους μειωμένους συντελεστές, μείωσαν τους ήδη υπάρχοντες μειωμένους συντελεστές ή επέκτειναν το πεδίο εφαρμογής τους.

Για να εξακριβωθεί ποιες χώρες θα μπορούσαν να επωφεληθούν από τη διεύρυνση της βάσης του ΦΠΑ, λαμβάνεται καταρχάς υπόψη ο δείκτης²⁴ εσόδων από τον ΦΠΑ. Το επόμενο βήμα είναι να προσδιοριστεί αν η χαμηλή αναλογία εσόδων από ΦΠΑ είναι αποτέλεσμα της χρήσης μειωμένων συντελεστών και απαλλαγών, ή οφείλεται στη φτωχή φορολογική συμμόρφωση.

Πίνακας 7: Έσοδα από ΦΠΑ (εκατομμύρια ευρώ)

| | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 |
|-----------|--------|--------|--------|--------|--------|
| BE | 25262 | 25979 | 26844 | 27250 | 27518 |
| BG | 3299 | 3362 | 3769 | 3898 | 3799 |
| CZ | 10420 | 11246 | 11377 | 11694 | 11602 |
| DK | 23040 | 23682 | 24399 | 24321 | 24985 |
| DE | 180213 | 189910 | 194034 | 197005 | 203081 |
| EE | 1257 | 1363 | 1508 | 1558 | 1711 |
| IE | 10067 | 9755 | 10219 | 10372 | 11496 |
| EL | 15958 | 15021 | 13713 | 12593 | 12676 |
| ES | 57649 | 55904 | 56652 | 61126 | 63756 |
| FR | 135578 | 140552 | 142527 | 144301 | 148129 |
| HR | | | | | 5368 |
| IT | 97586 | 98650 | 96170 | 93921 | 96897 |
| LV | 1202 | 1374 | 1570 | 1690 | 1787 |
| LT | 2180 | 2444 | 2521 | 2611 | 2764 |
| LU | 2600 | 2879 | 3162 | 3415 | 3725 |
| HU | 8442 | 8516 | 9084 | 9073 | 9754 |
| MT | 477 | 520 | 540 | 582 | 642 |
| NL | 42654 | 41610 | 41699 | 42424 | 42708 |
| AT | 22735 | 23447 | 24563 | 24953 | 25455 |

²³ Μία σημαντική αλλαγή αφορά την «αρχή του προορισμού» του ΦΠΑ στις τηλεπικοινωνίες και το ηλεκτρονικό εμπόριο, σύμφωνα με την οποία ο φόρος επιβάλλεται στον τόπο κατανάλωσης.

²⁴ Vat Revenue Ratio (VRR): η αναλογία μεταξύ του ΦΠΑ που συλλέγεται πραγματικά και της κατάστασης εκείνης όπου ο ΦΠΑ θα συλλέγονταν με τον κανονικό συντελεστή στη συνολική κατανάλωση.

| | | | | | |
|--------------|---------|---------|---------|---------|---------|
| PL | 27466 | 29764 | 27783 | 27780 | 29317 |
| PT | 13527 | 14265 | 13995 | 13710 | 14672 |
| RO | 9494 | 11412 | 11212 | 11913 | 11650 |
| SI | 2926 | 2995 | 2888 | 3045 | 3154 |
| SK | 4182 | 4711 | 4328 | 4696 | 5021 |
| FI | 15533 | 17315 | 17987 | 18888 | 18948 |
| SE | 33825 | 36631 | 37834 | 39048 | 38846 |
| UK | 113687 | 130679 | 143301 | 142227 | 157428 |
| | | | | | |
| EU-27 | 861 259 | 903 986 | 923 679 | 934 094 | 976 879 |

Πηγή: Eurostat, TAXUD/2015/cc/131

Η Ελλάδα, η Ισπανία, η Ιταλία, η Πολωνία και η Μεγάλη Βρετανία έχουν δείκτη εσόδων ΦΠΑ σημαντικά χαμηλότερο από τον μέσο όρο της ΕΕ.

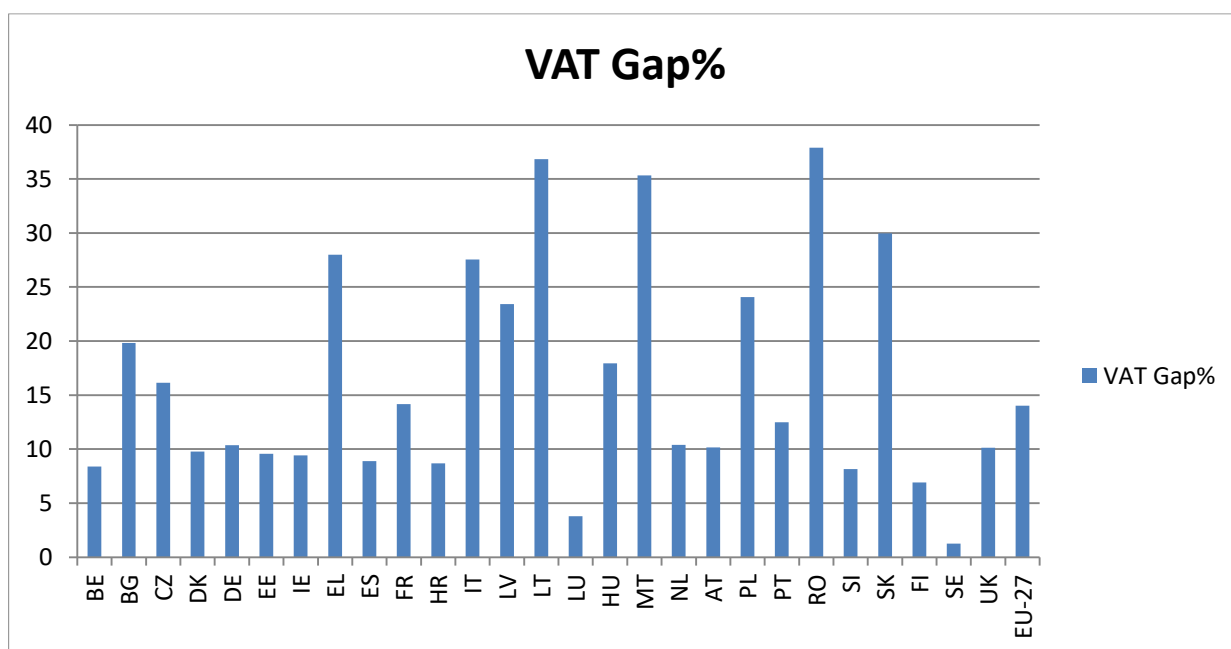
2.9.1 Χάσμα ΦΠΑ

Το χάσμα²⁵ (ή έλλειμμα) ΦΠΑ είναι ένα μέτρο που εκτιμά την απώλεια εσόδων εξαιτίας της φοροδιαφυγής και απάτης, της φοροαποφυγής, των πτωχεύσεων, της οικονομικής αφερεγγυότητας, ή και των λανθασμένων υπολογισμών.

Δεδομένου ότι η δυνατότητα και η προθυμία πληρωμής φόρων επηρεάζονται από τους οικονομικούς κύκλους, η βελτίωση της οικονομικής κατάστασης στην ΕΕ από το 2014, προσφέρει τις κατάλληλες συνθήκες για μείωση του χάσματος ΦΠΑ. Οι θετικές οικονομικές εξελίξεις σε συνδυασμό με σταθερά καθεστάτα ΦΠΑ και με μέτρα που ελήφθησαν εναντίον της φορολογικής μη-συμμόρφωσης, οδήγησαν στη μείωση του σχετικού μεγέθους του χάσματος ΦΠΑ. Σε ονομαστικούς όρους, το 2014, το χάσμα ΦΠΑ στην Ευρώπη των 27 (μη συμπεριλαμβανομένης της Κύπρου), ανήλθε σε 159,5 δις ευρώ και μειώθηκε σε σχέση με το 2013. Ως ποσοστό, το 2014 το χάσμα ΦΠΑ έφτασε στο 14,06%.

Το μικρότερο χάσμα παρατηρήθηκε στη Σουηδία (1,24%), στο Λουξεμβούργο (3,80%) και στη Φινλανδία (6,92%). Το μεγαλύτερο χάσμα καταγράφηκε στη Ρουμανία (37,89%), στη Λιθουανία (36,84%) και στη Μάλτα (35,32%). Συνολικά, τα μισά από τα 27 κράτη μέλη κατέγραψαν χάσμα ΦΠΑ κάτω του 10,4%.

²⁵ VAT Gap: ορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του ποσού ΦΠΑ που συλλέγεται και της θεωρητικής συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης ΦΠΑ, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία (VAT Total Tax Liability – VTTL)



Γράφημα 10: Χάσμα ΦΠΑ % - 2014. Πηγή: TAXUD/2015/CC/131 – DG Taxation and Customs Union, διαμόρφωση από τη συγγραφέα

Πίνακας 8: Εκτιμώμενο χάσμα ΦΠΑ (εκατομμύρια ευρώ)

| | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 |
|----|-------------|-------|-------|-------|-------|
| BE | 3102 | 3645 | 4467 | 3673 | 2519 |
| BG | 1050 | 1176 | 986 | 755 | 940 |
| CZ | | 2377 | 2932 | 2761 | 2233 |
| DK | 2706 | 2899 | 2930 | 3088 | 2709 |
| DE | 19177 | 23235 | 24715 | 24102 | 23489 |
| EE | 149 | 195 | 217 | 268 | 181 |
| IE | 1844 | 1690 | 1800 | 1541 | 1195 |
| EL | 6412 | 8501 | 6068 | 6347 | 4926 |
| ES | 5795 | 8737 | 7451 | 8463 | 6214 |
| FR | 14972 | 13423 | 21186 | 20490 | 24477 |
| HR | | | | | 510 |
| IT | 33175 | 39289 | 36578 | 38875 | 36855 |
| LV | 639 | 792 | 642 | 584 | 547 |
| LT | 1295 | 1462 | 1594 | 1642 | 1612 |
| LU | 67 | 84 | 128 | 116 | 147 |
| HU | 2371 | 2357 | 2542 | 2595 | 2134 |
| MT | 308 | 350 | 385 | 375 | 351 |
| NL | 2193 | 4273 | 4055 | 5307 | 4956 |
| AT | 2263 | 2852 | 2184 | 2446 | 2882 |
| PL | 7135 | 7840 | 9790 | 9447 | 9301 |
| PT | 2047 | 2204 | 2470 | 2526 | 2093 |
| RO | 6670 | 6748 | 6501 | 6272 | 7107 |
| SI | 308 | 236 | 331 | 214 | 280 |
| SK | 2065 | 1765 | 2526 | 2218 | 2148 |
| FI | 1192 | 693 | 821 | 1140 | 1409 |
| SE | 906 492 489 | 1262 | 2333 | 492 | 489 |
| UK | 14025 | 14152 | 16905 | 15705 | 17756 |

Πηγή: TAXUD/2015/CC/131 - DG Taxation and Customs Union

Η ποσοτικοποίηση της κλίμακας του χάσματος ΦΠΑ, βοηθάει μεταξύ άλλων στο σχεδιασμό στοχευμένων μέτρων κατά της φοροδιαφυγής και της φορολογικής απάτης στο ΦΠΑ, που αποτελούν μέρος του ευρύτερου προβλήματος της φοροδιαφυγής και στερούν τα κράτη μέλη από τεράστια ποσά εσόδων κάθε χρόνο.

2.10 Άλλα θέματα φορολογικής πολιτικής

Οι φόροι που σχετίζονται με το περιβάλλον έχουν πολλαπλή χρησιμότητα, τόσο για την αύξηση των εσόδων, τη μετατόπιση του φορολογικού βάρους από την εργασία, όσο και για την προστασία του περιβάλλοντος και την εξοικονόμηση πόρων. Ενώ οι ελάχιστοι συντελεστές για τους ενεργειακούς φόρους είναι εναρμονισμένοι σε επίπεδο ΕΕ²⁶, τα κράτη μέλη μπορούν να επιλέξουν την πολιτική που θα ακολουθήσουν προκειμένου να επιτυγχάνουν τους περιβαλλοντικούς στόχους που θέτει η ευρωπαϊκή νομοθεσία. Συχνά οι κυβερνήσεις αντιμετωπίζουν εμπόδια στην επιβολή αυτών των φόρων και χρειάζονται ειδικές στρατηγικές για την επιτυχημένη εφαρμογή τους.

2.10.1 Ακίνητη περιουσία

Στο πεδίο των φόρων ακίνητης περιουσίας, η προτεινόμενη τάση είναι η μετατόπιση φορολογικού βάρους από τους φόρους μεταβίβασης στους περιοδικούς φόρους που κρίνονται λιγότερο επιζήμιοι για την ανάπτυξη. Και εδώ υπάρχουν σημαντικές διαφορές μεταξύ των κρατών μελών. Οι υψηλότεροι περιοδικοί φόροι ακίνητης περιουσίας συναντώνται στη Γαλλία (3,2% του ΑΕΠ), τη Μεγάλη Βρετανία (3,1%) και στην Ελλάδα (2,6%). Οι χαμηλότεροι συντελεστές βρίσκονται στην Κροατία, το Λουξεμβούργο και τη Μάλτα²⁷.

2.10.2 Έρευνα και Ανάπτυξη

Μεταξύ των φορολογικών ελαφρύνσεων, ιδιαίτερα σημαντικά κρίνονται τα φορολογικά κίνητρα για την έρευνα και την ανάπτυξη, μία κοινή πρακτική και για αναπτυσσόμενες οικονομίες εκτός ΕΕ, όπως οι ΗΠΑ, ο Καναδάς, η Ιαπωνία, η Κίνα και η

²⁶ Οδηγία 2003/96/ΕΚ σχετικά με την αναδιάρθρωση του κοινοτικού πλαισίου φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας.

²⁷ Taxation Trends in the European Union – Data for the EU member States, Iceland and Norway 2016

Ν. Κορέα. 26 κράτη μέλη χρησιμοποιούν φορολογικά κίνητρα για να ενθαρρύνουν την ιδιωτικές επενδύσεις σε E&A, αν και οι πολιτικές που εφαρμόζουν διαφοροποιούνται σε μεγάλο βαθμό (Nicodème and Wöhlbier, 2015). Οι καλύτερες πρακτικές θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν ως παραδείγματα για τις υπόλοιπες χώρες (benchmarking), ώστε να βελτιώσουν το σχεδιασμό τους. Για παράδειγμα, η πίστωση φόρου που προσφέρει η Γαλλία σε νέες καινοτόμες επιχειρήσεις κατέχει την πρώτη θέση.

2.10.3 Φορολογικές υπηρεσίες

Τέλος, σημαντική πρόκληση αποτελεί για το σύνολο των κρατών μελών η βελτίωση των φορολογικών υπηρεσιών. Με τις περισσότερες φορολογικές αρχές να αντιμετωπίζουν μείωση ανθρώπινου δυναμικού και προϋπολογισμών λειτουργίας, υπάρχει σαφής ανάγκη αύξησης της αποδοτικότητας. Επιπλέον, με τις φορολογικές αρχές να χρειάζεται να συνεργάζονται στενά τόσο σε επίπεδο ΕΕ όσο και διεθνώς, και να αντιμετωπίζουν διαρκώς πιο σύνθετες προκλήσεις, η συνολική βελτίωση της αποτελεσματικότητας της φορολογικής διοίκησης, είναι πιο αναγκαία από ποτέ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ ΚΑΙ ΠΑΓΚΟΣΜΙΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΣ

3.1 Ευρωπαϊκή Ένωση και διεθνές περιβάλλον

Το χαρακτηριστικό γνώρισμα της σύγχρονης παγκόσμιας οικονομίας είναι η διεθνοποίηση των οικονομικών σχέσεων και φαινομένων μέσω της εντατικοποίησης των διεθνών εμπορικών συναλλαγών, της αύξουσας κινητικότητας του κεφαλαίου, της διεθνοποίησης της παραγωγής και του αυξανόμενου ρόλου των πολυεθνικών επιχειρήσεων, στοιχεία που εμβαθύνουν την αλληλεξάρτηση των εθνικών οικονομιών και τη μεταξύ τους οικονομική ολοκλήρωση (Κυρκιλής, 2010).

Στο παγκοσμιοποιημένο αυτό περιβάλλον, η ΕΕ αποτελεί τη μοναδική οικονομική και πολιτική ένωση 28 ευρωπαϊκών χωρών, μία ενιαία «εσωτερική» αγορά με περισσότερους από 510.000.000 κατοίκους ή 7,3% του παγκόσμιου πληθυσμού και ονομαστικό ΑΕΠ περίπου 16,06 τρισεκατομμύρια ευρώ το 2014, που αποτελεί το 22,2% του παγκόσμιου ονομαστικού ΑΕΠ²⁸.

3.2 Η στρατηγική της Λισαβόνας

Η ΕΕ επιδιώκει μία μεταρρυθμιστική στρατηγική, γνωστή ως τη «στρατηγική της Λισαβόνας», σε μία προσπάθεια να καταστεί πρωτοπόρα σε όλους τους τομείς στους οποίους εντείνεται σε μεγάλο βαθμό ο ανταγωνισμός. Ταυτόχρονα να αποτελέσει ένα πιο ευδόκιμο περιβάλλον για όλους τους πολίτες της και έναν «φάρο» οικονομικής, κοινωνικής και περιβαλλοντικής ανάπτυξης στον υπόλοιπο κόσμο. Η στρατηγική της Λισαβόνας συστάθηκε το 2000 στο Ευρωπαϊκό Συμβούλιο, αναθεωρήθηκε το 2005 και μετασχηματίστηκε ως «Ανάπτυξη και Απασχόληση» (Growth and Jobs). Η νέα στρατηγική εστιάζει σε 24 οδηγίες ομαδοποιημένες σε τρεις κατηγορίες: μακροοικονομικές, μικροοικονομικές και οδηγίες για την απασχόληση. Συνολικά περιγράφουν ένα πλαίσιο πολιτικοοικονομικής αλληλεπίδρασης, όπως και στρατηγικές και επιχειρησιακές οδηγίες για τη λήψη αποφάσεων στα κράτη μέλη της ΕΕ.

Έτσι, οι πολιτικές αποφάσεις των κρατών μελών για την οικονομική δραστηριότητα και τις οικονομικές και κοινωνικές μεταρρυθμίσεις θα πρέπει να συμμορφώνονται με τη

²⁸ el.wikipedia.org/wiki/Ευρωπαϊκή_Ένωση

στρατηγική της Λισαβόνας. Επίσης η στρατηγική « Europe 2020», η ατζέντα της ΕΕ για ανάπτυξη και εργασία για την τρέχουσα δεκαετία, δίνει έμφαση στη βιώσιμη και χωρίς αποκλεισμούς ανάπτυξη ως τρόπο για να ξεπεραστούν οι διαρθρωτικές αδυναμίες της ευρωπαϊκής οικονομίας και να βελτιωθούν η ανταγωνιστικότητα και η παραγωγικότητα²⁹. Αν και με αργούς ρυθμούς, η ΕΕ φαίνεται να επιδιώκει την επανισορρόπηση κυρίως στη διάσταση κράτος-αγορά. Αυτό είναι σημαντικό, επειδή στην εποχή της παγκοσμιοποίησης η αγορά είναι ο «εύκολος τρόπος» για να επηρεάσει κανείς το διεθνές γίνεσθαι – με πιο χαρακτηριστικά παραδείγματα τις ΗΠΑ και την Κίνα (Κουτσούκης, 2010).

Οι ευρωπαϊκές κυβερνήσεις καλούνται, μέσω της συνδυασμένης κατεύθυνσης των οικονομικών πολιτικών τους, να αντιμετωπίζουν ζητήματα ανταγωνιστικότητας και ανισορροπιών εντός της ΕΕ, μεταξύ των κρατών μελών, χωρίς να παραβλέπεται η θέση της Ένωσης στην παγκόσμια οικονομία. Με βάση τη σφαιρική αυτή προσέγγιση, γίνεται κατανοητός ο σημαντικός ρόλος των φορολογικών συστημάτων και της φορολογικής πολιτικής στην επιδίωξη των προαναφερθέντων στόχων. Η ανάπτυξη μιας ισχυρής ευρωπαϊκής φορολογικής στρατηγικής θα ενίσχυε μεταξύ άλλων τη συνολική ανταγωνιστικότητα σε σχέση με τις ΗΠΑ και τις αναδυόμενες οικονομίες.

3.3 Σημαντικότερες προκλήσεις στη φορολογία

Οι συνέπειες της κρίσης επηρέασαν αρνητικά τα κρατικά έσοδα των χωρών της ΕΕ, ειδικά κατά την περίοδο 2008-2010. Μέσω της φορολογικής πολιτικής τα κράτη μέλη καλούνται να επιλύσουν τη δύσκολη εξίσωση εξυγίανσης και σταθεροποίησης των δημοσίων οικονομικών τους και, παράλληλα, δημιουργίας των βάσεων για διαρκή ανάπτυξη. Αυτό περιλαμβάνει τη σωστή σύνθεση των δημοσιονομικών ρυθμίσεων μεταξύ φόρων και δαπανών και την επανεξέταση και βελτίωση της δομής των φορολογικών συστημάτων (Wöhlbier et al., 2014).

Τις τελευταίες δεκαετίες, και με μεγαλύτερη ένταση τα τελευταία χρόνια, η Επιτροπή επιχειρεί να θέσει τα θεμέλια για μια πιο δίκαιη και διαφανή προσέγγιση της φορολογίας στην ΕΕ, ιεραρχώντας τις σημαντικότερες προκλήσεις και τα μέτρα που πρέπει να ληφθούν. Ορισμένα προβλήματα είναι κοινά για το σύνολο των κρατών μελών, ενώ άλλα μπορεί να εστιάζονται σε συγκεκριμένα από αυτά.

²⁹ Βλ. και την ανακοίνωση της Επιτροπής με τίτλο «Απολογισμός της στρατηγικής Ευρώπη 2020 για μια έξυπνη, διατηρήσιμη και χωρίς αποκλεισμούς ανάπτυξη» (CESE3600/2014-SC/039).

Απόλυτη προτεραιότητα έχουν ο εντοπισμός και η καταπολέμηση φαινομένων φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής και επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού και η δράση κατά των φορολογικών παραδείσων.

Ιδιαίτερη βαρύτητα δίνεται στη φορολογία των εταιριών, που αποτελεί σημείο τριβής τόσο μεταξύ των κρατών μελών, όσο και μεταξύ ΕΕ και τρίτων χωρών. Πολλές επιχειρήσεις, ιδιαίτερα πολυεθνικές, διαρθρώνουν συχνά τη συνολική τους φορολογική θέση με τρόπο που να τους επιτρέπει τη διοχέτευση των κερδών σε δικαιοδοσίες με χαμηλότερη φορολογία, ή προσπαθούν να εξασφαλίσουν προτιμησιακή μεταχείριση για να μειώσουν τους φόρους που πρέπει να καταβάλουν ή διαπραγματεύονται απευθείας με φορολογικές αρχές για να έχουν προτιμησιακή μεταχείριση και να μειώσουν τους φορολογικούς συντελεστές τους, με την ανοχή των αρχών και των κυβερνήσεων πολλών κρατών μελών. Οι μεγαλύτερες πολυεθνικές και τα υψηλότερα εισοδήματα, πληρώνουν συχνά λιγότερους φόρους από τις ΜΜΕ ή τη μεσαία τάξη (Piketty, 2013). Ως αποτέλεσμα, οι κοινωνικές ανισότητες διευρύνονται στην ΕΕ. Πολυετείς μελέτες του ΔΝΤ δείχνουν μία αντίστροφη σχέση μεταξύ κοινωνικών ανισοτήτων και οικονομικής ανάπτυξης (Lagarde, 2015).

Πολίτες σε ολόκληρη την Ένωση απαιτούν από τους πολιτικούς να λάβουν δράση κατά των φορολογικών πρακτικών και των νομοθετικών παραθύρων που ευνοούν τις πολυεθνικές επιχειρήσεις. Αλλά και οι ΜΜΕ (μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις), που διαδραματίζουν καθοριστικό ρόλο στην ευρωπαϊκή οικονομία, επιβαρύνονται άνισα φορολογικά, αφού δεν διαθέτουν την επιρροή και τους μηχανισμούς lobbying των πολυεθνικών. Θα πρέπει λοιπόν να ελαχιστοποιηθούν τα φορολογικά εμπόδια και ο διοικητικός φόρτος για τις ΜΜΕ.

Στα πλαίσια της αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας, αλλά και της διαφάνειας και δικαιοσύνης, διεξάγονται έρευνες για αδιαφανείς και επιζήμιες φορολογικές διαδικασίες. Αυτές μπορεί να αφορούν πρακτικές «tax ruling», κρατικές ενισχύσεις που δεν συνάδουν με τους ενωσιακούς κανόνες, φορολογικά κίνητρα που παρέχονται για το εισόδημα που προκύπτει από πνευματική ιδιοκτησία ή από φορολογικά καθεστώτα τα οποία είναι ευνοϊκά προς τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας. Γενικά αναφέρονται στα μέτρα που αποσκοπούν στην προσέλκυση ξένων επιχειρήσεων ή συναλλαγών εις βάρος άλλων φορολογικών δικαιοδοσιών, στις οποίες θα έπρεπε κανονικά να φορολογηθούν οι συναλλαγές αυτές. *Οι επιζήμιες φορολογικές πρακτικές μπορεί, σε έναν βαθμό, να συνδέονται με μία ή περισσότερες από τις εξής ανεπιθύμητες συνέπειες: έλλειψη*

*διαφάνειας, στρεβλώσεις του ανταγωνισμού και άνισους όρους ανταγωνισμού εντός και εκτός της εσωτερικής αγοράς, προσβολή του δίκαιου χαρακτήρα και της νομιμότητας του αντίστοιχου φορολογικού συστήματος, μεγαλύτερη φορολογία στους λιγότερο κινητικούς οικονομικούς παράγοντες, αθέμιτο ανταγωνισμό μεταξύ κρατών, διάβρωση της φορολογικής βάσης, κοινωνική δυσανεμία, δυσπιστία ή δημοκρατικό έλλειμμα*³⁰.

Στον τομέα του ΦΠΑ, ένα σημαντικό ζήτημα αφορά το σημερινό ευρωπαϊκό καθεστώς ΦΠΑ στο διασυνοριακό εμπόριο, το οποίο παραμένει το ίδιο από το 1993. Είναι απαραίτητη η μεταρρύθμισή του, ώστε να μπορέσει να ανταποκριθεί στις απαιτήσεις επέκτασης των επιχειρήσεων, στην ηλεκτρονική οικονομία και το διαδικτυακό εμπόριο. Εξίσου σημαντική είναι και η καταπολέμηση της απάτης στο ΦΠΑ που υφίσταται σε μεγάλη κλίμακα. Κάθε χρόνο 170 δις ευρώ εξαφανίζονται εξαιτίας της πανευρωπαϊκής απάτης στο ΦΠΑ. Τα συνολικά έσοδα από τον ΦΠΑ στην ΕΕ ανέρχονται σχεδόν σε 1 τρις ευρώ, ποσό που αντιστοιχεί στο 7% του ΑΕΠ της ΕΕ (2014). Η διασυνοριακή απάτη ανέρχεται σε περίπου 50 δις ευρώ³¹.

Όπως ήδη προαναφέρθηκε, τα κράτη μέλη χρειάζεται να μετατοπίσουν τη φορολογική επιβάρυνση από την εργασία σε άλλες μορφές βιώσιμης φορολογίας με στόχο την εξασφάλιση της δίκαιης συνεισφοράς όλων των οικονομικών και χρηματοπιστωτικών τομέων. Ζητούμενο είναι επίσης να αναπτυχθούν νέες καινοτόμες μορφές φορολογίας, ευνοϊκές προς την ανάπτυξη και την απασχόληση.

Από πλευράς υπηρεσιών, οι μεταρρυθμίσεις σε ορισμένα κράτη, είχαν ως αποτέλεσμα την ανεπαρκή στελέχωση και διάθεση πόρων στις εθνικές φορολογικές αρχές. Το γεγονός αυτό έχει αντίκτυπο στην ικανότητά τους για πρόληψη, εντοπισμό και καταπολέμηση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού και προκαλεί σημαντική διάβρωση της φορολογικής βάσης. Τα κράτη μέλη πρέπει να βελτιώσουν τη συνεργασία και την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών τους διοικήσεων, να απλοποιήσουν τα φορολογικά τους συστήματα και να ενισχύσουν τη φοροεισπρακτική τους επίδοση, αξιοποιώντας τις σύγχρονες τεχνολογίες και ενθαρρύνοντας την εκούσια φορολογική συμμόρφωση.

³⁰ European Parliament: Draft report on tax rulings - Elisa Ferreira and Michael Theurer, July 2015

³¹ Στοιχεία του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου

3.4 Επιζήμιες φορολογικές πρακτικές

3.4.1 Φοροδιαφυγή (tax evasion)

Από τους διάφορους τρόπους που χρησιμοποιούν οι φορολογούμενοι για να μειώσουν το φορολογικό τους βάρος, περισσότερο παραβιάζει την αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης η φοροδιαφυγή. Η φοροδιαφυγή θα μπορούσε να ορισθεί ως το σύνολο των παράνομων ενεργειών των φορολογουμένων, που αποβλέπουν στη μείωση ή την πλήρη αποφυγή της φορολογικής τους υποχρέωσης. Παραβιάζει εξ ορισμού την αρχή της καθολικότητας του φόρου, καθόσον ο φόρος επιβάλλεται σε τμήμα μόνο της οικονομικής δύναμης του φορολογουμένου αλλά και την αρχή της φορολογικής ισότητας, αφού οδηγεί -στην πράξη- άλλοτε στην άνιση μεταχείριση φορολογουμένων που έχουν την ίδια φοροδοτική ικανότητα και άλλοτε σε όμοια μεταχείριση ατόμων με διαφορετική φοροδοτική ικανότητα (Μπάρμπας και Φινοκαλιώτης 2011).

Η φοροδιαφυγή εμφανίζεται με πολλούς τρόπους, οι βασικότεροι των οποίων είναι οι εξής (Νασόπουλος, 2015):

- απόκρυψη εισοδημάτων από διάφορες πηγές με σκοπό την πληρωμή μειωμένου φόρου
- εμφάνιση υπερβολικών ή εικονικών δαπανών με σκοπό την αυξημένη έκπτωση φόρου
- μη υποβολή ή ανακριβής υποβολή φορολογικών δηλώσεων
- μη απόδοση του οφειλόμενου ΦΠΑ στο Δημόσιο
- νόθευση φορολογικών στοιχείων και βιβλίων

Ως προσδιοριστικοί παράγοντες που επηρεάζουν τη φοροδιαφυγή, αναφέρονται ενδεικτικά το μορφωτικό επίπεδο του πληθυσμού, το μέγεθος της φορολογικής επιβάρυνσης (όσο μεγαλύτερη η επιβάρυνση τόσο μεγαλύτερη η τάση για φοροδιαφυγή) και ο τρόπος διαχείρισης των φορολογικών εσόδων από το κράτος (Μπάρμπας και Φινοκαλιώτης 2011). Επίσης η διάρθρωση του φορολογικού συστήματος, η οργάνωση και το επίπεδο των φορολογικών υπηρεσιών, ο βαθμός ανάπτυξης της οικονομίας και ο βαθμός οργάνωσης της αγοράς (Τάτσος, 2014).

3.4.2 Φοροαποφυγή (tax avoidance)³²

Σε αντίθεση με τη φοροδιαφυγή, η φοροαποφυγή είναι η μείωση της φορολογικής υποχρέωσης ή η ολική αποφυγή πληρωμής φόρου με νόμιμες ενέργειες του φορολογουμένου (Stiglitz, 1988 - Μπάρμπας και Φινοκαλιώτης 2011). Βασικές αρχές της φοροαποφυγής είναι η μετατόπιση εισοδήματος, οι αναβολές καταβολής φόρου, αρμπιτράζ μεταξύ των διαφορετικών συντελεστών με τους οποίους φορολογείται η απόδοση κεφαλαίου (Stiglitz, 1988). Η φοροαποφυγή είναι μία συμπεριφορά που αντίκειται στο πνεύμα και όχι στο γράμμα του νόμου: ο φορολογούμενος επιτυγχάνει το σκοπό του αξιοποιώντας ατέλειες και κενά της φορολογικής νομοθεσίας.

Υπάρχει όμως η πιθανότητα τέτοια κενά ή ατέλειες να χρησιμοποιούνται συνειδητά από το φορολογικό νομοθέτη ή να επιβάλλονται με διάφορους τρόπους από τις ενδιαφερόμενες κοινωνικές ομάδες, προκειμένου να μειωθεί σιωπηρά η φορολογική επιβάρυνση. Οι λόγοι για τους οποίους η δημοσιονομική αρχή ανέχεται τέτοια φαινόμενα ανάγονται συνήθως στην πολιτική ισχύ των ενδιαφερόμενων ομάδων (Μπάρμπας και Φινοκαλιώτης 2011).

Μία ενέργεια θεωρείται ως φοροαποφυγή όταν έχει τα εξής χαρακτηριστικά (Τάτσος, 2014 - Νασόπουλος 2015):

- διέπεται από το στοιχείο της ανειλικρίνειας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας
- έχει συντελεστεί στο πλαίσιο της εκμετάλλευσης των κενών, των ασαφειών και της κακής διατύπωσης της φορολογικής νομοθεσίας, ή της εκμετάλλευσης δυνατοτήτων- «παραθύρων», οι οποίες δεν ήταν στην πρόθεση του νομοθέτη να παρασχεθούν
- χαρακτηρίζεται από μυστικότητα ώστε να αποτραπεί η λήψη μέτρων εκ μέρους του νομοθέτη για την πάταξη της φοροαποφυγής

Ειδική μορφή του φαινομένου, είναι η αποφυγή ή η μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης μέσω της αξιοποίησης ατελειών του διεθνούς φορολογικού δικαίου (Murphy, 2012).

³² Οι έννοιες της φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής και του φορολογικού σχεδιασμού όπως αναφέρονται εδώ, συμφωνούν με τους αντίστοιχους ορισμούς που έχουν δοθεί από το Κέντρο φορολογικής πολιτικής και διοίκησης του ΟΟΣΑ.

3.4.3 Φορολογικός σχεδιασμός (tax planning)

Ως φορολογικός σχεδιασμός χαρακτηρίζεται η διαμόρφωση συγκεκριμένης, αναλόγως της περίπτωσης, φορολογικής συμπεριφοράς, ώστε να επιτυγχάνονται ευνοϊκότερες φορολογικές συνέπειες για το φορολογούμενο, χωρίς ωστόσο η εν λόγω συμπεριφορά να αντίκειται ούτε στο γράμμα, ούτε στο πνεύμα των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας.

Η φοροαποφυγή συνδέεται στενά με την ερμηνεία του **επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού**, όπου οι μεγάλες εταιρίες προβαίνουν σε ευρύ φορολογικό σχεδιασμό, μεταφέροντας τεχνητά κέρδη προκειμένου να περιορίσουν τον πραγματικό φορολογικό συντελεστή και να μειώσουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις (Kleva, 2013). Συγκεκριμένα, η αρμόδια ευρωπαϊκή επιτροπή για τις φορολογικές αποφάσεις (TAXE 2), ορίζει τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό ως *την εκμετάλλευση τεχνικών πτυχών ενός φορολογικού συστήματος ή αναντιστοιχιών μεταξύ δύο ή περισσότερων φορολογικών συστημάτων με σκοπό τη μείωση της φορολογικής υποχρέωσης*.

Οι κύριες μορφές επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού περιλαμβάνουν τη μετατόπιση χρεών, τη γεωγραφική θέση ασώματων ακινητοποιήσεων και πνευματικής ιδιοκτησίας, τη στρατηγική μεταβιβαστική τιμολόγηση, την τακτική της καταχρηστικής χρησιμοποίησης των συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας (treaty shopping), υβριδικές αναντιστοιχίες και υπεράκτιες δανειακές δομές.

3.4.5 Η ύπαρξη φορολογικών παραδείσων πολλαπλασιάζει τις ευκαιρίες φορολογικού σχεδιασμού

Η έννοια του «φορολογικού παραδείσου» (tax heaven) δεν είναι νέα - η ονομασία της εμφανίζεται ήδη από το Μεσαίωνα. Αν και συναντάται συχνότατα στα πεδία της πολιτικής και των μέσων μαζικής ενημέρωσης, η έκφραση αυτή, παραδόξως δεν έχει έναν συγκεκριμένο και αδιαμφισβήτητο νομικό ορισμό. Οι περιοχές που θεωρούνται φορολογικοί παράδεισοι, στην πραγματικότητα είναι ετερογενείς και σπάνια παρουσιάζουν το σύνολο των κριτηρίων που παραδοσιακά αποδίδονται στον όρο.

Πράγματι, ο «φορολογικός παράδεισος» δεν αποτελεί μία ξεκάθαρη και ομόφωνα αποδεκτή έννοια: το φαινόμενο αποκαλύπτεται και εξελίσσεται υπό των φως των

αποδεικτικών στοιχείων. Αν και επισήμως είναι δύσκολα αποδεκτό, κάποια κράτη μέλη της ΕΕ θα μπορούσαν να εμφανίζουν χαρακτηριστικά που αποδίδονται στους φορολογικούς παραδείσους (Muet, 2013).

Ο ΟΟΣΑ προτείνει τέσσερις παράγοντες αναγνώρισης του φορολογικού παραδείσου:³³

- Επιβολή ελάχιστων ή και μηδενικών φορολογικών συντελεστών – όρος αναγκαίος, αλλά όχι επαρκής για το χαρακτηρισμό του φορολογικού παραδείσου
- Απουσία ενός αποτελεσματικού συστήματος ανταλλαγής φορολογικών πληροφοριών μεταξύ του κράτους που θεωρείται φορολογικός παράδεισος και των άλλων κρατών
- Απουσία διαφάνειας στις νομοθετικές, νομικές και διοικητικές διατάξεις του συγκεκριμένου εδάφους: χαρακτηριστικότερο παράδειγμα, η εγγύηση του τραπεζικού απορρήτου
- Μη υποχρέωση άσκησης της κύριας δραστηριότητας στο φορολογικό παράδεισο. Αυτό μπορεί να σημαίνει ότι δεν πραγματοποιείται πραγματική οικονομική δραστηριότητα σε σχέση με το δημιουργούμενο εισόδημα. Μπορούμε εδώ να αναφερθούμε σε εδάφη «γραμματοκιβώτια», που φιλοξενούν χιλιάδες θυγατρικές, αποδέκτες μαζικών χρηματικών ροών, που ενίοτε δεν απασχολούν κανέναν μισθωτό. Έτσι, οι Βερμούδες με έκταση 53 τετρ. χλμ. και πληθυσμό περίπου 65.000 κατοίκους, υποδέχθηκαν γύρω στις 15.000 ξένες επιχειρήσεις το 2011, μία για κάθε τέσσερις κατοίκους. Ως μέτρο σύγκρισης, η Γαλλία αριθμεί περίπου 20.000 ξένες επιχειρήσεις που βρίσκονται στο έδαφός της³⁴.

Εξαιτίας των ιδιαίτερων συνθηκών, φυσικά ή νομικά πρόσωπα και διεθνείς εταιρίες ιδρύουν τις λεγόμενες «**offshore**» (υπεράκτιες) εταιρίες με έδρα τους φορολογικούς παραδείσους με απώτερο σκοπό την μικρότερη δυνατή φορολογική τους επιβάρυνση, και κατ' επέκταση την απαλλαγή φορολογίας τους από τη χώρα της μόνιμης διαμονής τους. Εκτός των φορολογικών προνομίων, οι offshore εταιρίες παρέχουν και άλλα πλεονεκτήματα: ταχύτητα και απλότητα στη διαδικασία σύστασής τους, χαμηλό κόστος σύστασης και λειτουργίας, δυνατότητα διατήρησης της ανωνυμίας του μετόχου.

³³ OCDE, Concurrence fiscale dommageable: un problème mondial, 1998

³⁴ Agence française pour les investissements internationaux, rapport annuel, 2012

Οι τεχνολογικές εξελίξεις από τη δεκαετία του 1980, κατέστησαν ευκολότερη και φθηνότερη τη διασυνοριακή μεταφορά χρημάτων, προκαλώντας την άνθηση των υπεράκτιων τραπεζικών υπηρεσιών και αυξάνοντας την ελκυστικότητα των φορολογικών παραδείσων. Η πραγματική εκτόξευση ωστόσο των υπεράκτιων κεφαλαίων ιδιωτών, πραγματοποιήθηκε κατά την προηγούμενη δεκαετία (Μπεζεντάκος, 2014). Σύμφωνα με στοιχεία του ΔΝΤ, το 2001, η συνολική αξία των συγκεκριμένων κεφαλαίων ανερχόταν σε 5 τρις δολάρια. Το 2008, το μέγεθος αυτό υπερδιπλασιάστηκε, προσεγγίζοντας τα 11,5 τρις δολάρια. Επιπλέον, τα ποσά αυτά δεν αποδίδουν πλήρως την εικόνα του φαινομένου, καθώς είναι δύσκολος ο ακριβής προσδιορισμός του ύψους των κεφαλαίων που έχουν μεταφερθεί στους φορολογικούς παραδείσους. Όπως αποκαλύφθηκε από την «Offshore Leaks» τον Απρίλιο του 2013, εκτιμάται ότι ένα ποσό μεταξύ 16 και 25 τρις ευρώ κρύβεται σε φορολογικούς παραδείσους και, επομένως βρίσκεται εκτός των κανονικών χρηματοπιστωτικών κυκλωμάτων (Staes, 2013)³⁵. Για το 2015, οι επενδυτικές ροές προς υπεράκτια χρηματοπιστωτικά κέντρα εκτιμώνται σε 72 δις δολάρια.³⁶ Τα σημαντικότερα υπεράκτια χρηματοπιστωτικά κέντρα από άποψη ξένων καταθέσεων είναι οι Νήσοι Κάιμαν (663 δις δολάρια), το Λουξεμβούργο (360 δις δολάρια), η Ελβετία (137 δις δολάρια), το Χονγκ Κονγκ (125 δις δολάρια), η Σιγκαπούρη (95 δις δολάρια), οι Βερμούδες (77 δις δολάρια), ο Παναμάς (67 δις δολάρια), το Τζέρζι (58 δις δολάρια) και οι Μπαχάμες (55 δις δολάρια).

Το 1988 αναπτύχθηκε από κοινού από τον ΟΟΣΑ και το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο η Πολυμερής Σύμβαση για την Αμοιβαία Διοικητική Συνδρομή σε Φορολογικά Θέματα³⁷, η οποία τροποποιήθηκε το 2010, μετά από έκκληση της ομάδας G-20 στη σύνοδο κορυφής του Λονδίνου το 2009 για εφαρμογή της σύμβασης από περισσότερες χώρες. Σκοπός της Σύμβασης, είναι να χρησιμεύσει ως ένα ολοκληρωμένο εργαλείο για κάθε είδους συνεργασία σε φορολογικά θέματα, προκειμένου να αντιμετωπισθούν η φοροδιαφυγή και η φοροαποφυγή, θέματα κορυφαίας προτεραιότητας για όλες τις χώρες.

Είναι γεγονός ότι η Ευρωπαϊκή Ένωση αντιμετωπίζει μεγάλη δυσκολία στο να προσφύγει στη λήψη ουσιαστικών μέτρων όσον αφορά τις υπεράκτιες εταιρείες, δεδομένου ότι οι σημαντικότερες χρηματοοικονομικές αγορές εντός της Γηραιάς

³⁵ Πηγή: Ευρωπαϊκή Επιτροπή – Γνωμοδότηση της Επιτροπής Ελέγχου του Προϋπολογισμού προς την Επιτροπή Οικονομικών και Νομισματικών θεμάτων (2013/2060(INI))

³⁶ World Investment Report 2015, UNCTAD

³⁷ OECD: Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (MCMAA)

Ηπείρου (Ελβετία, Λιχτενστάιν κλπ.) είναι επί της ουσίας φορολογικοί παράδεισοι ή προσφέρουν υπό περιπτώσεις φορολογικά κίνητρα. Στην ουσία «φορολογικοί παράδεισοι» με την ευρεία έννοια του προσδιορισμού είναι και χώρες που ανήκουν στην Ε.Ε., εφαρμόζουν όμως τους ελάχιστα αποδεκτούς συντελεστές άμεσης φορολογίας 10% (Βουλγαρία, Κύπρος κλπ) (Μπεζεντάκος, 2014).

3.5 Κατάταξη των χωρών από τον ΟΟΣΑ με βάση τη φορολογική τους συμμόρφωση

Σύμφωνα με τα στοιχεία που δόθηκαν στο Παγκόσμιο Φόρουμ για τη Διαφάνεια και την Ανταλλαγή Πληροφοριών για Φορολογικά Θέματα³⁸ του ΟΟΣΑ που διεξήχθη το Νοέμβριο του 2016, οι χώρες κατατάσσονται ως προς το βαθμό συμμόρφωσής τους στα κριτήρια διαφάνειας και ανταλλαγής φορολογικών πληροφοριών ως εξής:

Πίνακας 9: Κατάταξη των χωρών από τον ΟΟΣΑ - 2016

| | |
|--|--------------------------------------|
| Australia, Belgium, Canada, China (People's Republic of), Colombia, Denmark, Finland, France, Iceland, India, Ireland, Isle of Man, Japan, Korea, Lithuania, Mexico, New Zealand, Norway, Slovenia, South Africa, Spain, Sweden | Συμμορφούμενες χώρες |
| Albania, Argentina, Aruba, Austria, Azerbaijan, The Bahamas, Bahrain, Barbados, Belize, Bermuda, Botswana, Brazil, British Virgin Islands, Brunei Darussalam, Bulgaria, Burkina Faso, Cameroon, Cayman Islands, Chile, Cook Islands, Cyprus ¹ , Czech Republic, El Salvador, Estonia, Former Yugoslav Republic of Macedonia, Gabon, Georgia, Germany, Ghana, Gibraltar, Greece, Grenada, Guernsey, Hong Kong (China), Hungary, Israel, Italy, Jamaica, Jersey, Kenya, Latvia, Lesotho, Liechtenstein, Luxembourg, Macao (China), Malaysia, Morocco, Malta, Mauritania, Mauritius, Monaco, Montserrat, Netherlands, Nigeria, Niue, Pakistan, Philippines, Poland, Portugal, Qatar, Romania, Russia, San Marino, Senegal, Singapore, Slovak Republic, Saint Kitts | Σε μεγάλο βαθμό συμμορφούμενες χώρες |

³⁸ OECD - Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax purposes, Tax Transparency 2016, Report on Progress

| | |
|---|--|
| and Nevis, Saint Lucia, Saint Vincent and the Grenadines, Saudi Arabia, Seychelles, Switzerland, Turks and Caicos Islands, Uganda, United Kingdom, United States, Uruguay | |
| Andorra, Anguilla, Antigua and Barbuda, Costa Rica, Curaçao, Dominica, Dominican Republic, Indonesia, Samoa, Saint Maarten, Turkey, United Arab Emirates | Μερικώς συμμορφούμενες χώρες |
| Marshall Islands, Panama, Guatemala, Federated States of Micronesia, Trinidad and Tobago | Μη συμμορφούμενες χώρες |
| Kazakhstan | (προθεσμία συμμόρφωσης έως 30/11/2016) |

Πηγή: OECD – Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax purposes

3.6 Ευρωπαϊκό φορολογικό χάσμα

Σύμφωνα με την έκθεση του Richard Murphy³⁹ για το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, η προκύπτουσα εκτίμηση της φοροδιαφυγής στην ΕΕ είναι περίπου 860 δις το χρόνο. Το άλλο συστατικό του φορολογικού χάσματος, η φοροαποφυγή, είναι δυσκολότερο να μετρηθεί, με μία εκτίμηση ωστόσο ανέρχεται σε περίπου 150 δις το χρόνο. Ο συνδυασμός, κοστίζει στις κυβερνήσεις της ΕΕ περίπου 1 τρις το χρόνο. Η Ιταλία έχει τις μεγαλύτερες απώλειες από τη φοροδιαφυγή: ξεπερνούν τα 180 δις το χρόνο. Η Εσθονία ωστόσο είναι ο μεγαλύτερος χαμένος, όταν οι απολεσθέντες φόροι εκφράζονται ως ποσοστό των κρατικών δαπανών: 28% των κρατικών δαπανών χάνεται εξαιτίας της φοροδιαφυγής κάθε χρόνο.

Τα μεγέθη καταδεικνύουν τη σοβαρότητα του προβλήματος, το οποίο δεν αφορά μεμονωμένα κράτη, αλλά το σύνολο της ΕΕ. Όπως αναφέρεται στην ίδια έκθεση, το συνολικό κόστος της φοροδιαφυγής στην ΕΕ, ξεπερνά το σύνολο των προϋπολογισμών της για την υγειονομική περίθαλψη και είναι τετραπλάσιο του ποσού που καταβάλλεται για την παιδεία. Και, εάν η φοροδιαφυγή θα μπορούσε να σταματήσει, τα συνολικά ελλείμματα της ΕΕ θα μπορούσαν να αποπληρωθούν σε μόλις 8,8 χρόνια.

Το μήνυμα είναι σαφές: στην περίοδο της μεγαλύτερης δημοσιονομικής και κοινωνικής κρίσης δεν μπορεί να αγνοείται το γεγονός ότι η φοροδιαφυγή και η φοροαποφυγή υπονομεύουν τη βιωσιμότητα των οικονομιών της Ευρώπης και έχουν

³⁹ Richard Murphy FCA Director, Tax Research UK (2012): Closing the European Tax Gap - A report for Group of the Progressive Alliance of Socialists & Democrats in the European Parliament

χωρίς αμφιβολία συνεισφέρει στη δημιουργία της τρέχουσας κρίσης χρέους που απειλεί την ευημερία των εκατοντάδων εκατομμυρίων πολιτών της ΕΕ. Τα φαινόμενα αυτά απειλούν τη διασφάλιση του κοινωνικού μοντέλου της ΕΕ και στερούν κονδύλια που θα έπρεπε να διατεθούν για την ενίσχυση των δημοσίων επενδύσεων, της ανάπτυξης και της απασχόλησης.

3.7 Φορολογικός Ανταγωνισμός

3.7.1 Θεωρία του φορολογικού ανταγωνισμού

Ο όρος «φορολογικός ανταγωνισμός» δημιουργήθηκε προκειμένου να αποδώσει μία κατάσταση αντιπαλότητας μεταξύ διαφορετικών κρατών, που αποτέλεσε συνέπεια της παγκοσμιοποίησης. Ειδικότερα, με την ίδρυση διεθνών οργανισμών και συμφωνιών (GATT⁴⁰ και ήδη ΠΟΕ, ΔΝΤ, ΟΟΣΑ, ΕΟΚ και ήδη ΕΕ, NAFTA⁴¹) και την εξέλιξη της τεχνολογίας στις επικοινωνίες και μεταφορές, καταργήθηκαν σε μεγάλο βαθμό τα εμπόδια στην ελεύθερη κυκλοφορία προσώπων, εμπορευμάτων, κεφαλαίων και υπηρεσιών μεταξύ των κρατών μελών της διεθνούς κοινότητας (Genschel, 2011).

Σύμφωνα με τις πάγιες θέσεις της οικονομικής επιστήμης, οι συντελεστές παραγωγής με τη μεγαλύτερη κινητικότητα θεωρούνται τα κεφάλαια που προορίζονται για επενδύσεις ή για αποταμίευση. Επίσης σχετικά μεγάλη κινητικότητα χαρακτηρίζει τους φορολογούμενους, φυσικά πρόσωπα, με μεγάλα εισοδήματα καθώς και τις άυλες υπηρεσίες (τηλεπικοινωνίες, ηλεκτρονικό εμπόριο κλπ.). Με την προϋπόθεση ότι ισχύει καθεστώς ελεύθερης κίνησης κεφαλαίων σε διακρατικό επίπεδο, οι κάτοχοι και διαχειριστές των κεφαλαίων προκειμένου να μεγιστοποιήσουν την απόδοσή τους, τα μεταφέρουν από τα κράτη με επαχθή φορολογία στα κράτη με ελαφρά ή και ελάχιστη φορολογία (Devereux, 2008 - Μπάρμπας, 2011).

Τα τελευταία χρόνια, οι κεφαλαιακές ροές μεταξύ των κρατών του ΟΟΣΑ έχουν αυξηθεί σημαντικά, γεγονός που θέτει περιορισμούς στις εθνικές κυβερνήσεις και μεταβάλλει πολλές από τις παραμέτρους της οικονομικής πολιτικής. Καθώς το κεφάλαιο είναι ελεύθερο να μετακινείται από χώρα σε χώρα, οι εθνικές κυβερνήσεις αναγκάζονται να ανταγωνίζονται μεταξύ τους και να κάνουν μία σειρά από «παραχωρήσεις» προκειμένου να προσελκύσουν ξένες επενδύσεις (Καμμάς, 2006).

⁴⁰ General Agreement on Tariffs and Trade

⁴¹ North American Free Trade Agreement

Η διατύπωση των βασικών μηχανισμών του φορολογικού ανταγωνισμού, αποδίδεται συνήθως στους Zodrow και Mieszkowski (1986). Το μοντέλο αφορά σε δύο χώρες που μοιράζονται μία φορολογική βάση με διεθνή κινητικότητα. Οι φορολογικές πολιτικές των δύο χωρών είναι αλληλοεξαρτώμενες: τα φορολογικά έσοδα της μίας χώρας, εξαρτώνται από τους φορολογικούς συντελεστές της άλλης χώρας. Για παράδειγμα, υψηλοί φόροι στη χώρα Α διογκώνουν τα έσοδα τα χώρας Β, ωθώντας ένα μεγαλύτερο μέρος της κινητής φορολογικής βάσης προς αυτήν. Αντίστροφα, χαμηλοί φόροι στη χώρα Α οδηγούν μέρος της φορολογικής βάσης προς αυτήν, διευρύνοντάς την και συμπιέζουν τα έσοδα της χώρας Β.

3.7.2 Συνέπειες του φορολογικού ανταγωνισμού

Αυτή η αλληλεξάρτηση μεταξύ των χωρών προκαλεί τη λεγόμενη “race to the bottom” διαδικασία μείωσης της φορολογίας καθώς κάθε χώρα προσπαθεί να προσελκύσει την κινητή φορολογική βάση από την άλλη (Devereux and Sørensen, 2006). Χώρες οι οποίες γειτνιάζουν γεωγραφικά με χώρες με χαμηλή φορολογία, έχουν μεγαλύτερες πιθανότητες να μειώσουν τους φορολογικούς συντελεστές τους (Heinemann, Overesch and Rincke, 2008). Το τελικό αποτέλεσμα είναι μία ισορροπία Nash, η οποία χαρακτηρίζεται αφενός από αναποτελεσματικά χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές κεφαλαίου και αφετέρου από αδυναμία παροχής δημοσίων αγαθών στο κοινωνικά επιθυμητό επίπεδο (Zodrow and Mieszkowski, 1986). Επίσης μεγάλο μέρος των φορολογικών βαρών μεταφέρεται στην εργασία, που ως πιο «δυσκίνητος» συντελεστής δεν μπορεί να διαφύγει της φορολόγησης την κινητή φορολογική βάση (Persson and Tabellini, 1992 - Mendoza, Razin and Tesar, 1994 - Adam, Kammass and Lagou, 2013). Ταυτόχρονα, η απώλεια φορολογικών εσόδων επιχειρείται πιθανώς να εξισορροπηθεί με την αύξηση των έμμεσων φόρων (ΦΠΑ, ειδικών φόρων κατανάλωσης), γεγονός που οδηγεί σε μη δίκαιη διανομή των φορολογικών βαρών και υπερχρέωση των νοικοκυριών (Eroğlu, 2015).

Τα συμπεράσματα αυτά βασίζονται στην παραδοχή ότι οι κυβερνήσεις ρυθμίζουν τη φορολογική πολιτική τους έτσι ώστε να μεγιστοποιούν την ευημερία των πολιτών τους. Σύμφωνα με την επιχειρηματολογία των Brennan και Buchannan αντιθέτως, οι κυβερνήσεις είναι «Λεβιάθαν» των οποίων πρωταρχικό ενδιαφέρον είναι η αύξηση των φορολογικών εσόδων καθαυτή: οι κυβερνήσεις δεν φορολογούν για να παρέχουν τα στοιχειώδη δημόσια αγαθά στους πολίτες, αλλά γιατί τα υψηλότερα φορολογικά έσοδα

ενισχύουν τη δύναμη και το κύρος των κυβερνητικών αξιωματούχων (Baskaran and Lopes da Fonseca, 2014).

Η διεθνής βιβλιογραφία γύρω από το θέμα του φορολογικού ανταγωνισμού είναι πλούσια και οι απόψεις και τα συμπεράσματα των θεωρητικών και εμπειρικών μελετών διαφέρουν. Σύμφωνα με τη γνωστή υπόθεση Tiebout (Tiebout Hypothesis, 1956)⁴², ο φορολογικός ανταγωνισμός οδηγεί σε χαμηλότερους φορολογικούς συντελεστές και επομένως είναι ωφέλιμος για την οικονομία, δεδομένου ότι οι υψηλοί φορολογικοί συντελεστές δρουν ανασταλτικά στην οικονομική ανάπτυξη. Επίσης, ο φορολογικός ανταγωνισμός προωθεί τις επενδύσεις, προλαμβάνει τα φορολογικά καρτέλ και τονώνει την παραγωγικότητα και την καινοτομία. Πιέζει τα κράτη να γίνουν πιο αποδοτικά στη συλλογή και διαχείριση των φορολογικών εσόδων και προσφέρει στους επενδυτές την επιλογή μεταξύ διαφορετικών τοποθεσιών ανάλογα με τα επίπεδα φορολογίας και τα παρεχόμενα οφέλη (Steichen, 2002 - Lampreave, 2011). Τίθεται το ζήτημα της διάκρισης μεταξύ θεμιτού και επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού, μια που το όριο μεταξύ των δύο, δεν είναι ευδιάκριτο.

Σύμφωνα με την Ευρωπαϊκή Επιτροπή⁴³ ο φορολογικός ανταγωνισμός είναι καταρχήν επιθυμητός, εφόσον από τα αποτελέσματά του επωφελούνται οι πολίτες και ασκείται μία πίεση για την περικοπή των δημοσίων δαπανών. Ωστόσο, ο ανεξέλεγκτος ανταγωνισμός για τους συντελεστές οι οποίοι παρουσιάζουν κινητικότητα μπορεί να επηρεάσει αφενός τα φορολογικά συστήματα εις βάρος της απασχόλησης και αφετέρου να καταστήσει δυσχερέστερη την ομαλή και σωστά διαρθρωμένη μείωση της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης.

Στον Κώδικα Δεοντολογίας για τη φορολογία των επιχειρήσεων που υιοθετήθηκε από το Συμβούλιο το Δεκέμβριο του 1997, αναγνωρίζονται και πάλι τα θετικά στοιχεία του θεμιτού ανταγωνισμού, ενώ γίνεται προσπάθεια να συγκρατηθεί ο επιζήμιος φορολογικός ανταγωνισμός. Καθορίζονται ως φορολογικά μέτρα δυνητικά επιζήμια εκείνα τα οποία καθιερώνουν ένα σημαντικά χαμηλότερο επίπεδο φορολογίας, συμπεριλαμβανομένης της φορολογίας με μηδενικό συντελεστή, σε σχέση με τα επίπεδα που ισχύουν στην υπό εξέταση χώρα. Τέτοιου είδους καθεστώτα είναι δυνατόν να λειτουργούν στο πλαίσιο του ονομαστικού φορολογικού συντελεστή, της

⁴² C. Tiebout. A Pure Theory of Local Expenditures. The Journal of Political Economy, Vol. 64, No. 5, (Oct., 1956)

⁴³ Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο: Προς ένα φορολογικό συντονισμό στην Ευρωπαϊκή Ένωση – Πακέτο μέτρων για την αντιμετώπιση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού, 1997 (COM(97)495)

φορολογικής βάσης ή με οποιονδήποτε άλλο τρόπο. Τα εν λόγω μέτρα αξιολογούνται περαιτέρω σε συνάρτηση με το κατά πόσο:

- παρέχονται ιδιαίτερα πλεονεκτήματα σε μη κατοίκους της υπό εξέταση χώρας, ή παρέχονται μόνο σε σχέση με συναλλαγές που διενεργούνται με μη κατοίκους
- τα οφέλη αυτά απομονώνονται από την υπόλοιπη εγχώρια οικονομία κατά τρόπο που να μην έχουν καμία επίπτωση στην εθνική φορολογική βάση
- τα οφέλη αυτά είναι διαθέσιμα ακόμη και χωρίς να υπάρχει οποιαδήποτε πραγματική οικονομική δραστηριότητα
- οι κανόνες υπολογισμού των κερδών σε σχέση με δραστηριότητες στο πλαίσιο πολυεθνικού ομίλου εταιριών αποκλίνουν από τους διεθνώς αποδεκτούς κανόνες, κυρίως εκείνους που έχουν συμφωνηθεί από τον ΟΟΣΑ
- τα μέτρα δεν έχουν διαφάνεια, κυρίως όταν οι φορολογικές διευκολύνσεις απορρέουν από την εφαρμογή πιο χαλαρών κανόνων σε επίπεδο διοικητικών αρχών, χωρίς η πρακτική αυτή να καθίσταται γνωστή.

Άλλες φορολογικές πρακτικές πιθανώς επιζήμιες μπορεί να είναι κάποιες αποφάσεις τύπου «**tax ruling**», πρακτικές «**transfer pricing**» (ενδοομιλικής τιμολόγησης ή τιμολόγησης των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων), οι κρατικές ενισχύσεις (**State aids**) κλπ.

Γενικά, οι επιζήμιες φορολογικές πρακτικές μπορεί να συνδέονται με μία ή περισσότερες από τις εξής ανεπιθύμητες συνέπειες: έλλειψη διαφάνειας, στρεβλώσεις του ανταγωνισμού και άνισους όρους ανταγωνισμού εντός και εκτός της εσωτερικής αγοράς, προσβολή του δίκαιου χαρακτήρα και της νομιμότητας του αντίστοιχου φορολογικού συστήματος, μεγαλύτερη φορολογία στους λιγότερο κινητικούς οικονομικούς παράγοντες, αθέμιτο ανταγωνισμό μεταξύ κρατών, διάβρωση της φορολογικής βάσης, κοινωνική δυσαρέσκεια ή δημοκρατικό έλλειμμα.

3.8 Ορισμένες πρακτικές φορολογίας εταιριών στα κράτη μέλη

Είναι γεγονός ότι τα μοντέλα φορολογίας εταιριών που υπάρχουν στις βιομηχανικές χώρες σχεδιάστηκαν το πρώτο μισό του 20^{ου} αιώνα, σε μία περίοδο κατά την οποία η διασυνοριακή δραστηριότητα ήταν περιορισμένη. Η παγκοσμιοποίηση και η ψηφιοποίηση της οικονομίας έχουν μεταβάλλει ριζικά την παγκόσμια αλυσίδα αξίας και τον τρόπο λειτουργίας των αγορών. Ωστόσο οι εθνικοί και διεθνείς κανόνες στον

τομέα της φορολογίας δεν έχουν συμβαδίσει με την εξέλιξη του επιχειρηματικού περιβάλλοντος. Και, ενώ η συμμόρφωση προς τα διάφορα φορολογικά συστήματα καθίσταται διαρκώς πολυπλοκότερη για τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται διασυννοριακά, η παγκοσμιοποίηση και η ψηφιοποίηση τις έχουν διευκολύνει να οργανώσουν τις δραστηριότητές τους μέσω υπεράκτιων χρηματοπιστωτικών κέντρων και να δημιουργήσουν σύνθετες δομές προκειμένου να μειώσουν τη συνολική φορολογική τους επιβάρυνση. Οι νομοθετικοί φορείς και οι φορολογικές διοικήσεις δεν έχουν πάντα τη δυνατότητα πρόληψης αλλά μόνο αντίδρασης στα καινοτόμα καθεστάτα φοροαποφυγής που σχεδιάζονται και προωθούνται από ορισμένους φορολογικούς συμβούλους, δικηγόρους και ενδιάμεσες εταιρίες.

3.8.1 Πολυεθνικές εταιρίες και φορολογία

Σήμερα υπάρχουν παγκοσμίως πάνω από 77.000 πολυεθνικές εταιρίες με τουλάχιστον 770.000 θυγατρικές (στοιχεία UNCTAD, 2006). Οι ΑΞΕ αυξήθηκαν ταχύτερα συγκριτικά τόσο με το παγκόσμιο ΑΕΠ, όσο και με τη συσσώρευση πάγιου κεφαλαίου στην παγκόσμια οικονομία (Κυρκιλής, 2010). Το 2014, οι εισροές ΑΞΕ στην Ευρώπη ήταν περίπου 289 δις δολάρια, ενώ οι εκροές ΑΞΕ περίπου 316 δις δολάρια (UNCTAD, 2015)⁴⁴. Η συνολική αξία εγκατεστημένων ΑΞΕ στην Ευρώπη είναι περίπου 510 δις δολάρια (UNCTAD, 2015).

Οι πολυεθνικές επιχειρήσεις είναι πλέον ο κυρίαρχος φορέας του διεθνούς εμπορίου και της ενσωμάτωσης των εθνικών οικονομιών στη διεθνή αγορά. Οι παραγωγικοί πόροι, υλικοί και άυλοι, δημιουργούνται σε οποιοδήποτε γεωγραφικό σημείο του συστήματος της πολυεθνικής επιχείρησης και μεταφέρονται εντός του συστήματος υπό τον απόλυτο έλεγχο της μητρικής εταιρίας, ώστε να εξυπηρετούνται οι στρατηγικοί της στόχοι σε τιμές μεταβίβασης που καθορίζονται όχι από το μηχανισμό της αγοράς αλλά από τη διοικητική ιεραρχία της πολυεθνικής. Η μητρική, εφαρμόζοντας υπερκοστολογήσεις ή/και υποκοστολογήσεις των μεταφερόμενων προϊόντων, υπηρεσιών και τεχνογνωσίας από τις θυγατρικές της, επηρεάζει την κατανομή των κερδών στο εσωτερικό του παγκόσμιου δικτύου και μεταφέρει τους χρηματικούς της πόρους στο σημείο που επιθυμεί (Κυρκιλής, 2010). Το 30 - 40% του παγκόσμιου εμπορίου αφορά το ενδοεταιρικό εμπόριο.

⁴⁴UNCTAD Handbook of Statistics, 2015

Έτσι, ο παραδοσιακός μηχανισμός της αγοράς, ο οποίος προσδιορίζει την κατανομή των πόρων, των επενδύσεων και τις ροές του εμπορίου, έχει σε ένα βαθμό αντικατασταθεί από τους εσωτερικούς μηχανισμούς των πολυεθνικών, οι οποίες κατανέμουν τους πόρους μεταξύ των κρατών, άσχετα με τον τόπο παραγωγής και τους στόχους των εθνικών κρατών.

Υπό αυτές τις συνθήκες, γίνεται κατανοητό ότι στην ΕΕ και παγκοσμίως, αναπτύσσονται νέα και συχνά επιθετικά μέτρα ή συμφωνίες φοροαποφυγής. Ιδιαίτερα οι πολυεθνικές εταιρίες, βασίζονται στην πραγματογνωσία ενός καλά οργανωμένου και εξειδικευμένου δικτύου φορολογικών συμβούλων για την ανάπτυξη των μηχανισμών φοροαποφυγής τους. Πρακτικά, μία σύγχρονη πολυεθνική εταιρία μπορεί να έχει μετόχους διασπαρμένους σε όλο τον κόσμο, μία μητρική εταιρία φορολογικό κάτοικο μίας χώρας, έναν δυνητικά μεγάλο αριθμό θυγατρικών με ποικιλία δραστηριοτήτων - όπως έρευνα και ανάπτυξη (R&D), παραγωγή, marketing και οικονομικά- που είναι εγκατεστημένες σε πολλές διαφορετικές χώρες και πελάτες που μπορεί επίσης να είναι διασπαρμένοι σε όλο τον κόσμο. Σε αυτή την περίπτωση, δεν υπάρχει μία σαφής εννοιολογική βάση ώστε να εντοπίζεται το πού δημιουργείται το κέρδος (Devereux and Vella, 2014).

3.8.2 Οι ιδιαιτερότητες της ψηφιακής οικονομίας, πεδίο για επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό - οι GAFAM

Το ζήτημα της φορολόγησης των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στον ψηφιακό τομέα απασχολεί τις δημόσιες αρχές τόσο στην Ευρώπη όσο και στις ΗΠΑ, έδρα των ψηφιακών κολοσσών που συχνά αναφέρονται με τα ακρωνύμια GAFAM (Google, Amazon, Facebook, Apple, Microsoft) ή και OTT (Over-The-Top). Ο προβληματισμός αυτός καταλήγει στην εξής απλή παρατήρηση: αν και οι επιχειρήσεις αυτές γνωρίζουν ισχυρή ανάπτυξη και αποτελούν παράγοντες του μετασχηματισμού της οικονομίας, η συνεισφορά τους στις δημόσιες δαπάνες μέσω της πληρωμής φόρων δεν ανταποκρίνεται στο δυναμισμό, και κυρίως στον πλούτο τους.

Ενδεικτικά, το 2013, το γραφείο Greenwich Consulting μετά από παραγγελία της Ομοσπονδίας Τηλεπικοινωνιών της Γαλλίας (FFT), πραγματοποίησε μελέτη αναλύοντας τους μηχανισμούς φορολογικού σχεδιασμού που χρησιμοποιούνται από τις 5 μεγάλες αυτές εταιρίες. Στα αποτελέσματα μεταξύ άλλων εκτιμάται το ύψος των

πραγματικών φόρων που θα έπρεπε να πληρώσουν οι εταιρίες στο γαλλικό κράτος το 2011, έναντι αυτού που πληρώθηκε, όπως αποτυπώνεται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 10: Πραγματικός και θεωρητικός φόρος των GAFAM στη Γαλλία (2011)

| | Κύκλος εργασιών που δηλώθηκε στη Γαλλία | Κύκλος εργασιών που εκτιμάται ότι πραγματοποιήθηκε στη Γαλλία | Φόρος που πληρώθηκε στη Γαλλία | Φόρος που θα είχε πληρωθεί χωρίς φορολογικό σχεδιασμό | Μέσοι ετήσιοι ρυθμοί ανάπτυξης παγκοσμίως |
|------------------|---|---|--------------------------------|---|---|
| Google | 138 εκατ. € | 1,4 δις € | 5,5 εκατ. € | 162 εκατ. € | 42% |
| Apple | 257 εκατ. € | 3,2 δις € | 6,7 εκατ. € | 317,5 εκατ. € | 38% |
| Facebook | Μη διαθέσιμο | 140 εκατ. € | 0,05 εκατ. € | 21,2 εκατ. € | 123% |
| Amazon | 110 εκατ. € | 890 εκατ. € | 3,3 εκατ. € | 10,9 εκατ. € | 32% |
| Microsoft | 584 εκατ. € | 2,5 δις € | 22 εκατ. € | 317 εκατ. € | 8% |
| Total | 1009 δις € | 8,13 δις € | 37,5 εκατ. € | 828,7 εκατ. € | |

Πηγή: Assemblée Nationale de France (2013), διαμόρφωση από τη συγγραφέα

3.8.3 Το σύστημα «πλεοναζόντων κερδών» του Βελγίου

Χάρη στο σύστημα «πλεοναζόντων κερδών» (excess profit) το οποίο ισχύει από το 2005, ορισμένες πολυεθνικές εταιρίες κατέβαλαν σημαντικά λιγότερους φόρους στο Βέλγιο βάσει ευνοϊκών φορολογικών συμφωνιών⁴⁵. Το σύστημα προβλέπει μείωση κατά 50-90% της φορολογικής βάσης των εταιριών σε περίπτωση «πλεοναζόντων κερδών», τα οποία εικάζεται ότι προκύπτουν από τη συμμετοχή σε πολυεθνικό όμιλο.

Το σύστημα αυτό διαφημίστηκε από τις βελγικές φορολογικές αρχές με το σύνθημα «Μόνο στο Βέλγιο». Σύμφωνα με τις εν λόγω φορολογικές συμφωνίες, τα πραγματικά κέρδη μίας πολυεθνικής εταιρίας συγκρίνονται με τον υποθετικό μέσο όρο των κερδών μίας αυτόνομης εταιρίας σε ανάλογη κατάσταση. Η εικαζόμενη διαφορά κέρδους θεωρείται «πλεονάζον κέρδος» από τις φορολογικές αρχές και η φορολογική βάση της πολυεθνικής εταιρίας μειώνεται αναλόγως. Το σύστημα αυτό βασίζεται στη υπόθεση ότι οι πολυεθνικές πραγματοποιούν «πλεονάζοντα κέρδη» επειδή ανήκουν σε πολυεθνικό όμιλο, πχ. λόγω των συνεργειών, των οικονομιών κλίμακας, της φήμης, των δικτύων προμηθευτών και πελατών, της πρόσβασης σε νέες αγορές. Στην πράξη τα

⁴⁵ Ευρωπαϊκή Επιτροπή – Δελτίο Τύπου: Κρατικές ενισχύσεις: η Επιτροπή κρίνει παράνομο το βελγικό σύστημα φορολόγησης «πλεοναζόντων κερδών». Βρυξέλλες, 11 Ιανουαρίου 2016.

πραγματικά κέρδη των εταιριών αυτών σημείωσαν μείωση κατά περισσότερο από 50% και μέχρι 90% σε ορισμένες περιπτώσεις.

Η Επιτροπή διεξήγαγε διεξοδική έρευνα από τον Φεβρουάριο 2015, η οποία κατέδειξε ότι το σύστημα παρεκκλίνει από τη συνήθη, σύμφωνα με το βελγικό δίκαιο φορολόγηση των εταιριών και δημιουργεί στρεβλώσεις στον υγιή ανταγωνισμό. Ως εκ τούτου, κρίθηκε παράνομο βάσει των κανόνων περί **κρατικών ενισχύσεων** (State aids). Το Βέλγιο ανέστειλε το σύστημα «πλεοναζόντων κερδών» και δεν συνήψε αντίστοιχες νέες ευνοϊκές φορολογικές συμφωνίες. Ωστόσο οι εταιρίες που είχαν ήδη συνάψει τέτοιες συμφωνίες από την έναρξη εφαρμογής του συστήματος το 2015, συνέχισαν να επωφελούνται από αυτές. Τουλάχιστον 35 πολυεθνικές εταιρίες επωφελήθηκαν από το παράνομο σύστημα.

3.8.4 Λουξεμβούργο και LuxLeaks

Το Νοέμβριο του 2014 ξέσπασε το λεγόμενο σκάνδαλο LuxLeaks, όταν η Διεθνής Σύμπραξη Ερευνητών Δημοσιογράφων⁴⁶ έδωσε στη δημοσιότητα περί τις 28.000 σελίδες εμπιστευτικών εγγράφων που εξέθεταν 548 ιδιωτικές φορολογικές διευθετήσεις μεταξύ των φορολογικών αρχών του Λουξεμβούργου και περίπου 350 πολυεθνικών εταιριών μεταξύ 2002 και 2010. Οι μυστικές αυτές συμφωνίες αφορούν συχνά πολύπλοκες οικονομικές διαρθρώσεις, σχεδιασμένες για την επίτευξη δραστικών μειώσεων της φορολογίας. Σε πολλές περιπτώσεις, θυγατρικές εταιρίες εγκατεστημένες στο Λουξεμβούργο διαχειρίζονται εκατοντάδες εκατομμύρια ευρώ σε επιχειρήσεις που έχουν εκεί μικρή ή και εικονική παρουσία και χαμηλή οικονομική δραστηριότητα.⁴⁷ Μεταξύ των πολυεθνικών εταιριών που συνήψαν τέτοιες μυστικές συμφωνίες είναι οι Pepsi, Amazon, Fiat, Deutsche Bank, IKEA, Coach, Abbott Laboratories, Volkswagen, Vodafone κλπ. Οι συμφωνίες αυτές είναι νόμιμες στο Λουξεμβούργο.

Χάρη στην πολιτική που εφάρμοσαν οι αρχές του Λουξεμβούργου για την προσέλκυση εταιριών και κεφαλαίων, το 2014 η χώρα ήταν το δεύτερο μεγαλύτερο χρηματοπιστωτικό κέντρο παγκοσμίως για τα επενδυτικά κεφάλαια, με 2,8 τρις ευρώ υπό διαχείριση, ενώ αναδείχθηκε και ως το μεγαλύτερο κέντρο ιδιωτικής τραπεζικής (private banking) στην Ευρωζώνη, με 300 δις ευρώ υπό διαχείριση. Αυτή η άνθιση του

⁴⁶ International Consortium of Investigative Journalists (ICIJ): Luxembourg Leaks Database

⁴⁷ Μία «δημοφιλής» διεύθυνση, 5 rue Guillaume Kroll, είναι έδρα πάνω από 1600 εταιριών

χρηματοπιστωτικού τομέα αποφέρει στο Λουξεμβούργο το 1/3 των δημοσίων εσόδων του ετησίως (Παυλίδης, 2016).

Οι αμφιλεγόμενες πρακτικές των εταιριών περιλαμβάνουν ενδοομιλικές συναλλαγές (transfer pricing) και, κυρίως, ενδοομιλικά δάνεια. Οι εταιρίες που είναι εγγεγραμμένες στο Λουξεμβούργο απαλλάσσονται από το φόρο επί των τόκων. Έτσι παρουσιάζει ενδιαφέρον για τις πολυεθνικές να δομήσουν τις εργασίες τους με τρόπο ώστε τα κέρδη από άλλες χώρες να εισρέουν στο Λουξεμβούργο ως τόκοι. Ένας έξυπνος τρόπος να γίνει αυτό, είναι με τα λεγόμενα **υβριδικά δάνεια**.

Όπως αποκαλύφθηκε με την υπόθεση LuxLeaks, μέσω των εταιρικών σχημάτων οι πολυεθνικές εταιρίες διοχέτευαν κέρδη τους από το εξωτερικό προς το Λουξεμβούργο, με τη μορφή πληρωμών τόκων. Σε παρόμοια εταιρικά σχήματα, η αλλοδαπή μητρική εταιρία ιδρύει στο Λουξεμβούργο θυγατρική εταιρία με την οποία συνάπτει σύμβαση δανείου. Η θυγατρική εταιρία συμβάλλεται ως δανειολήπτης και απολαμβάνει το χαμηλό επιτόκιο που της προσφέρει η μητρική της. Στη συνέχεια, η θυγατρική εταιρία χορηγεί δάνεια σε άλλες εταιρίες του ομίλου στο εξωτερικό, με υψηλότερο επιτόκιο. Ως αποτέλεσμα, τα κέρδη του ομίλου μεταφέρονται με τη μορφή (αφορολόγητων) τόκων στο Λουξεμβούργο. Μεταξύ άλλων, τέτοια είναι η περίπτωση μεγάλης βρετανικής φαρμακευτικής εταιρίας, της οποίας η θυγατρική στο Λουξεμβούργο δήλωσε εισόδημα από τόκους ύψους 1,9 δις δολαρίων εντός μίας πενταετίας και στο διάστημα αυτό κατέβαλε στο δημόσιο ταμείο του Λουξεμβούργου φόρο ύψους μόλις 2 εκατομμυρίων δολαρίων, εμφανίζοντας μάλιστα ελάχιστα έξοδα (Παυλίδης, 2016).

Σε κάποιες άλλες περιπτώσεις, αποκαλύφθηκε η προσφυγή στην τεχνική ενδοομιλικών δανείων με συμμετοχή στα κέρδη (**profit participation loans**), όπου το κυμαινόμενο επιτόκιο του δανείου αντιστοιχεί στο ύψος περίπου των ετήσιων κερδών της θυγατρικής.

Η υπόθεση LuxLeaks έφερε στο επίκεντρο του ενδιαφέροντος μέσω των μαζικής ενημέρωσης και κοινού ζητήματα που σχετίζονται με τη διάβρωση της φορολογικής βάσης και τις πρακτικές επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού που είναι γνωστά και αναλύονται σε διεθνές επίπεδο εδώ και δεκαετίες τουλάχιστον. Οι αμφισβητήσιμες αυτές φορολογικές πρακτικές προωθούνται από συγκεκριμένες μεγάλες λογιστικές εταιρίες⁴⁸.

⁴⁸ Στην περίπτωση του Λουξεμβούργου πρόκειται για την PricewaterhouseCoopers

Σύμφωνα με πιο πρόσφατη έρευνα, τα στοιχεία της οποίας δημοσιεύθηκαν από την ICJ στις αρχές Δεκεμβρίου 2016, το Λουξεμβούργο προχώρησε σε περισσότερες από 170 νέες μυστικές φορολογικές συμφωνίες μετά τη δημοσιοποίηση των LuxLeaks. Ο αριθμός των συμφωνιών αυτών στο Βέλγιο και το Λουξεμβούργο αυξήθηκε κατά 248% και 50% αντίστοιχα μεταξύ 2014 και 2015, παρά τον διεθνή ενδελεχή έλεγχο που διεξάγεται.

3.8.5 Ο ρόλος των «Big Four» και των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων στον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό

Ιδιαίτερα οι 4 μεγαλύτερες λογιστικές εταιρίες (Big Four)⁴⁹ ευθύνονται για το σχεδιασμό των αποφάσεων τύπου «tax rulings» και των μεθόδων φοροαποφυγής (πχ. transfer pricing) που εκμεταλλεύονται τις υφιστάμενες αδυναμίες και αναντιστοιχίες των εθνικών φορολογικών νομοθεσιών. Οι εταιρίες αυτές κυριαρχούν στις αγορές υπηρεσιών λογιστικού ελέγχου των περισσότερων κρατών μελών και ταυτόχρονα επικρατούν στις φοροτεχνικές υπηρεσίες σε παγκόσμιο επίπεδο, συνιστώντας ένα ολιγοπώλιο (Ferreira and Theurer, 2015). Είναι προφανές ότι υπάρχει σύγκρουση συμφερόντων, δεδομένου ότι οι ίδιες εταιρίες προσφέρουν φοροτεχνικές υπηρεσίες και υπηρεσίες συμβούλων που απευθύνονται σε κρατικές φορολογικές διοικήσεις αφενός και σε υπηρεσίες φορολογικού σχεδιασμού πολυεθνικών εταιριών αφετέρου.

Η παροχή φορολογικών υπηρεσιών είναι μία τεράστια βιομηχανία, που αποφέρει στις τέσσερις φίρμες σχεδόν 2 δις αγγλικές λίρες ετησίως μόνο στη Βρετανία και σχεδόν 25 δις λίρες παγκοσμίως σύμφωνα με αναφορά της Επιτροπής Δημοσίων Λογαριασμών της Βρετανικής Βουλής των Κοινοτήτων⁵⁰. Ενδεικτικά, μόνο στη Βρετανία, οι «Big Four» απασχολούν 9000 στελέχη και εκτιμάται ότι διαθέτουν τουλάχιστον τετραπλάσια στελέχη που ασχολούνται με τις πρακτικές φορολογικού σχεδιασμού από ότι οι βρετανικές φορολογικές αρχές, όπως επίσης πολύ περισσότερα μέσα.

Εκτός των λογιστικών και νομικών γραφείων, και ορισμένα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα έχουν συμβάλλει ως διαμεσολαβητές στη δημιουργία περίπλοκων νομικών δομών οι οποίες οδηγούν σε συστήματα επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού που

⁴⁹ Deloitte, Ernst & Young, PwC, KPMG

⁵⁰ House of Commons – Committee of Public Accounts: Tax Avoidance: The role of large accountancy firms. Forty-fourth Report of Session 2012-2013

χρησιμοποιούνται από πολυεθνικές επιχειρήσεις. Αυτό προκύπτει τόσο από τα LuxLeaks, όσο και από τα **Panama Papers**⁵¹, που ανέδειξαν διάφορα φορολογικά σκάνδαλα στα οποία εμπλέκονται και τράπεζες. Ο ρόλος των τραπεζών (ιδίως εκείνων που πραγματοποιούν επενδυτικές τραπεζικές συναλλαγές) πρέπει να θεωρείται διττός: αφενός παρέχουν επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό προς χρήση από πελάτες, συχνά με τη χρήση χρηματοπιστωτικών μέσων όπως δάνεια, παράγωγα, γερσ, ή οποιαδήποτε άλλα μέσα συνδεδεμένα με ίδια κεφάλαια – αφετέρου, χρησιμοποιούν οι ίδιες επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό, μέσω των δικών τους διατραπεζικών και ιδιαίτερα διαρθρωμένων χρηματοπιστωτικών συναλλαγών. Ορισμένα μεγάλα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα έχουν συστήσει μεγάλο αριθμό θυγατρικών εταιριών σε ειδικές φορολογικές δικαιοδοσίες ή σε δικαιοδοσίες με πολύ χαμηλούς συντελεστές φορολογίας εταιριών, με στόχο τη φοροαποφυγή για λογαριασμό των εταιρικών ή ιδιωτών πελατών τους, ή για δικό τους όφελος.

Εντούτοις δεν πρέπει να αγνοείται το γεγονός ότι τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα μπορούν να παρέχουν σημαντική βοήθεια στην καταπολέμηση της φορολογικής απάτης λόγω των πληροφοριών που διαθέτουν για χρηματοοικονομικούς λογαριασμούς και για τους πραγματικούς δικαιούχους.

3.8.6 Ιρλανδία και Apple

Ένα θέμα που έλαβε επίσης σημαντικές διαστάσεις, είναι η προνομιακή φορολογική μεταχείριση της Apple από την Ιρλανδία. Η έρευνα που δρομολογήθηκε από την Επιτροπή τον Ιούνιο του 2014, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι τα φορολογικά πλεονεκτήματα που παρείχε επιλεκτικά η Ιρλανδία στην Apple, ύψους έως 13 δις ευρώ, είναι παράνομα βάσει των κανόνων της ΕΕ περί κρατικών ενισχύσεων. Τα πλεονεκτήματα αυτά έδωσαν στην εταιρία τη δυνατότητα να καταβάλλει εταιρικό φόρο με πραγματικό συντελεστή της τάξης του 1% επί των κερδών που πραγματοποίησε στην Ευρώπη το 2003, ο οποίος μειώθηκε στο 0,005% το 2014.

⁵¹ Πρόκειται για έναν τεράστιο όγκο αρχείων της παναμαϊκής νομικής εταιρείας Mossack Fonseca η οποία ειδικεύεται στην ίδρυση εικονικών εταιριών (shell companies) και στην παροχή υπεράκτιων χρηματοοικονομικών υπηρεσιών. Τα αρχεία, που περιέχουν πληροφορίες για την ίδρυση 214.000 υπεράκτιων εταιριών μεταξύ 1977 και 2015, δημοσιοποιήθηκαν πρώτα από τη Διεθνή Σύμπραξη Ερευνητών Δημοσιογράφων - International Consortium of Investigative Journalists (ICIJ). Κατονομάζονται δε, 12 νυν και τέως ηγέτες κρατών, 128 πολιτικοί και δημόσιοι αξιωματούχοι, δισεκατομμυριούχοι, διασημότητες και αστέρες του αθλητισμού.

Συγκεκριμένα, δύο φορολογικές αποφάσεις τύπου «tax ruling» που εξέδωσε η Ιρλανδία για την Apple το 1991 και το 2007, μείωσαν σημαντικά και με τεχνητό τρόπο το φόρο που κατέβαλε η εταιρία στην Ιρλανδία από το 1991. Στις αποφάσεις αυτές εγκρίθηκε μέθοδος καθορισμού των φορολογητέων κερδών για δύο ιρλανδικές ανώνυμες εταιρίες του ομίλου Apple (Apple Sales International και Apple Operations Europe), η οποία δεν ανταποκρινόταν στην οικονομική πραγματικότητα: σχεδόν το σύνολο των κερδών των δύο εταιριών από πωλήσεις καταλογίστηκε εσωτερικά σε μία «έδρα», η οποία υφίστατο μόνο στα χαρτιά. Δεν βρισκόταν σε καμία χώρα και δεν διέθετε προσωπικό ή εγκαταστάσεις: οι δραστηριότητές της συνίσταντο αποκλειστικά σε περιστασιακές συνεδριάσεις του διοικητικού συμβουλίου. Τα κέρδη αυτά που έχουν καταλογιστεί στην «έδρα», δεν υπόκεινται σε φορολογία σε καμία χώρα βάσει ειδικών διατάξεων του ιρλανδικού φορολογικού δικαίου, οι οποίες δεν ισχύουν πλέον⁵².

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

Σύμφωνα με στοιχεία που δημοσιοποιήθηκαν σε δημόσιες ακροάσεις της γερουσίας των ΗΠΑ, το 2011 η Apple Sales International εμφάνισε κέρδη της τάξης των 22 δις δολαρίων (περίπου 16 δις ευρώ), αλλά σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογικής απόφασης μόνο 50 εκατομμύρια ευρώ περίπου κρίθηκαν φορολογητέα στην Ιρλανδία, ενώ κέρδη 15,95 δις ευρώ παρέμειναν αφορολόγητα.

⁵² Ευρωπαϊκή Επιτροπή, Δελτίο Τύπου, 30/8/2016

Η φορολογική μεταχείριση στην Ιρλανδία, επέτρεψε στην Apple να αποφύγει τη φορολόγηση επί όλων σχεδόν των κερδών από τις πωλήσεις προϊόντων της σε ολόκληρη την ενιαία αγορά της ΕΕ.

Επισημαίνεται, ότι αυτές καθαυτές οι αποφάσεις «tax ruling» είναι καθόλα νόμιμες. Ο ρόλος της ΕΕ στον τομέα του ελέγχου των κρατικών ενισχύσεων είναι να εξασφαλίζει ότι τα κράτη μέλη δεν προσφέρουν σε επιλεγμένες εταιρίες ευνοϊκότερη φορολογική μεταχείριση μέσω «tax ruling» ή με άλλο τρόπο.



Γράφημα 11: Η φορολογική μεταχείριση της Apple στην Ιρλανδία. Πηγή: Ευρωπαϊκή Επιτροπή

Εξάλλου η Ιρλανδία ανακοίνωσε πρόσφατα ότι μειώνει τον ήδη χαμηλό φορολογικό συντελεστή του 12,5% για τις επιχειρήσεις στο μισό, για μία νέα κατηγορία που θα αφορά έσοδα που σχετίζονται με τις πατέντες των εταιριών και δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας. Στον προϋπολογισμό του 2016, προβλέπεται ότι ο νέος συντελεστής επιβάλλεται σε μία φορολογική κατηγορία που η Ιρλανδία ονομάζει «κουτί ανάπτυξης γνώσης» (**Knowledge Development Box**). Για να κάνουν χρήση του χαμηλού φορολογικού συντελεστή, οι εταιρίες θα πρέπει να είναι πραγματικά καινοτόμες και τα κέρδη τους να συνδέονται με πατέντες και λογισμικό με πνευματικά δικαιώματα που ήταν προϊόν έρευνας και ανάπτυξης στην Ιρλανδία.

Παρόμοια καθεστάτα που συνδέονται με τη διανοητική ιδιοκτησία, τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας, την έρευνα και την ανάπτυξη χρησιμοποιούνται ευρέως στην ΕΕ. Παρόλο όμως που οι πολιτικές για την έρευνα και την καινοτομία κρίνονται αναγκαίες, έχει διαπιστωθεί ότι τα φορολογικά κίνητρα που προσφέρονται συχνά χρησιμοποιούνται από τις πολυεθνικές επιχειρήσεις με στόχο την τεχνητή μείωση της συνολικής φορολογικής εισφοράς τους. Ο ρόλος των καθεστώτων «**patent box**» στα συστήματα επιζήμιων φορολογικών πρακτικών παρατηρήθηκε αρχικά κατά τις διερευνητικές αποστολές της Ειδικής Επιτροπής του Κοινοβουλίου (TAXE 1) στις Κάτω Χώρες, το Ηνωμένο Βασίλειο και την Κύπρο. Εξάλλου, ο ΟΟΣΑ και το ΔΝΤ έχουν επανειλημμένως επισημάνει ότι θεωρούν τα καθεστάτα «patent box» ακατάλληλο και αναποτελεσματικό εργαλείο για την προώθηση της έρευνας και της ανάπτυξης⁵³.

3.8.7 Ολλανδία: «Double Irish» and the «Dutch Sandwich»

Το 2011, οι εισερχόμενες χρηματοοικονομικές ροές στην Ολλανδία ήταν της τάξης των 3.207 δις δολαρίων -ποσό που αντιπροσωπεύει περίπου τέσσερις φορές το ΑΕΠ της χώρας- και οι εξερχόμενες ροές ήταν 4.002 δις δολάρια⁵⁴.

Η επιτυχία της Ολλανδίας βασίζεται καταρχάς σε ένα ιδιαίτερα πλεονεκτικό φορολογικό καθεστώς των εταιριών συμμετοχών ή χαρτοφυλακίου⁵⁵ (καθεστώς μητρικής-θυγατρικής). Καμία φορολογία δεν επιβάλλεται στα μερίσματα και τις υπεραξίες από την πώληση συμμετοχών. Επίσης ευνοϊκό είναι το φορολογικό καθεστώς για τα εισοδήματα από πνευματική ιδιοκτησία, για τα οποία ο φορολογικός συντελεστής είναι 5%.

Η πιο χαρακτηριστική περίπτωση όμως ανοχής της Ολλανδίας σε πρακτικές επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού είναι η λεγόμενη τεχνική «Double Irish» and the «Dutch Sandwich». Η τεχνική αυτή επιτρέπει μέσω μίας πολύπλοκης νομικής δομής σε επιχειρήσεις όπως η Google, το Facebook, ακόμη και η Microsoft, να μην πληρώνουν σχεδόν κανένα φόρο στην Ευρώπη. Λειτουργεί εν συντομία ως εξής: Δημιουργούνται τέσσερις εταιρίες, δύο ιρλανδικές, μια ολλανδική και μια υπεράκτια που έχει έδρα σε κάποιο «φορολογικό παράδεισο». Στην πρώτη ιρλανδική εταιρία παραχωρούνται τα

⁵³ Την ίδια θέση υιοθετεί και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο (P8_TA-PROV(2016)0310)

⁵⁴ Στοιχεία από έκθεση της Επιτροπής Ευρωπαϊκών Υποθέσεων του Γαλλικού Κοινοβουλίου (Οκτώβριος 2015)

⁵⁵ Holding Companies

πνευματικά δικαιώματα επί των αγαθών που πωλούνται στους καταναλωτές από τη δεύτερη ιρλανδική εταιρία. Μέσω της ολλανδικής εταιρίας, η δεύτερη ιρλανδική μεταφέρει τα κέρδη της στην πρώτη ιρλανδική εταιρία, στην οποία «οφείλει» πνευματικά δικαιώματα. Με βάση την ιρλανδική νομοθεσία, η πρώτη αυτή ιρλανδική εταιρία μπορεί στη συνέχεια να μεταφέρει τα κέρδη αφορολόγητα στην υπεράκτια εταιρεία, όπου παραμένουν αφορολόγητα. Ένα παρόμοιο σχήμα χρησιμοποιείται και για τα κέρδη από τις εξαγωγές εκτός ΕΕ που πραγματοποιεί η δεύτερη ιρλανδική εταιρία (Drucker, 2010 - Μηλιός, 2016).

3.8.8 Η περίπτωση της Google

Βήμα 1: Η Google πραγματοποιεί κέρδη στη Γαλλία. Για να μη φορολογηθεί εκεί, η Google France εξαρτάται από μία μητρική εταιρία, την Google Ireland Limited (GIL), με έδρα την Ιρλανδία. Το φορολογικό σύστημα επιτρέπει στη Google να φορολογηθεί για τα κέρδη της στην Ιρλανδία, με συντελεστή 12,5%, αντί του συντελεστή 33% που ισχύει στη Γαλλία.

Βήμα 2: Για να αποφύγει τη φορολόγηση με 12,5%, η Google δημιούργησε μία άλλη επιχείρηση, την Google Holdings Ireland (GHI), με έδρα τις Βερμούδες, όπου δεν υπάρχει φορολόγηση των εταιριών. Μεταξύ Ιρλανδίας και Βερμούδων, τα κέρδη διοχετεύονται με τη μορφή δικαιωμάτων. Πρακτικά, η εταιρία με έδρα το Δουβλίνο πληρώνει στην εταιρία με έδρα τις Βερμούδες δικαιώματα εκμετάλλευσης της φήμης Google. Η εταιρία που εδρεύει στην Ιρλανδία δεν δηλώνει κανένα κέρδος εκεί και δεν πληρώνει κανένα φόρο.

Βήμα 3: Η καταβολή αυτής της πληρωμής υπόκειται σε φορολογία στην Ιρλανδία, εκτός από την περίπτωση όπου η εταιρία προορισμού, έχει έδρα στην Ευρώπη. Η Google λοιπόν ίδρυσε μία εταιρία-βιτρίνα στην Ολλανδία, μέσω της οποίας μεταφέρει την πληρωμή των δικαιωμάτων.

Βήμα 4: Για να ολοκληρωθεί η διαδικασία, πρέπει τα κέρδη να σταλούν από τις Βερμούδες στις ΗΠΑ. Η συγκεκριμένη διαδικασία θα έπρεπε κανονικά να φορολογηθεί με συντελεστή 35%. Για να το αποφύγει, η Google US παραχωρεί τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας στην Google Ireland έναντι ενός μικρού τέλους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ

4.1 Φορολογική εναρμόνιση

Οι συζητήσεις για τη φορολογική εναρμόνιση παραμένουν αντικρουόμενες τόσο στους πολιτικούς όσο και στους ακαδημαϊκούς κύκλους, τόσο από όσους βρίσκονται εντός, όσο και από εκείνους που είναι εκτός της ΕΕ. Πολλοί ακαδημαϊκοί έχουν επιχειρηματολογήσει εκτενώς για τη σκοπιμότητα της εναρμόνισης, με ορισμένους να θεωρούν ότι το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ) είναι το κατάλληλο «εργαλείο» για την επίτευξή της και άλλους να δηλώνουν ότι η δαιδαλώδης φορολογική νομολογία του ΔΕΕ καθιστά το εγχείρημα αδύνατο. Οι διάφοροι πολιτικοί παράγοντες αντίστοιχα, έχουν διακηρύξει, αρνηθεί, προτείνει και απορρίψει πολλές φορές τις προσπάθειες φορολογικής εναρμόνισης.

Σε επίπεδο ΕΕ, οι προσπάθειες φορολογικής εναρμόνισης εστιάσθηκαν εξ αρχής κυρίως στη νομοθεσία των φόρων που επιβάλλονται σε αγαθά και υπηρεσίες (έμμεσων φόρων, όπως ο ΦΠΑ, οι ειδικοί φόροι σε ενεργειακά προϊόντα, ηλεκτρισμό, αλκοόλ και καπνό), παρά των φόρων στα εισοδήματα και τα κέρδη (άμεσων φόρων).

4.2 Ορισμός της φορολογικής εναρμόνισης στην Ευρωπαϊκή ένωση

Ο όρος «φορολογική εναρμόνιση» χρησιμοποιείται με τρόπο μη ομοιογενή από την ακαδημαϊκή κοινότητα και τους πολιτικούς κύκλους. Η ίδια η αμφιλεγόμενη φύση του όρου μπορεί να προσφέρει ειδικά σε πολιτικούς παράγοντες τη δυνατότητα να διαφοροποιούν το περιεχόμενό του.

Οι διάφορες χρήσεις του όρου εναρμόνιση, θα μπορούσαν να ομαδοποιηθούν σε τρεις κατηγορίες: «ενοποίηση», «προσέγγιση» ή «σύγκλιση», «συντονισμός» (Kiegebeld, 2004 και Bearer-Friend, 2012). Η πιο ευρεία έννοια είναι εκείνη της «ενοποίησης», που θεωρείται πολιτικά μη εφικτή: θα συνεπάγονταν πλήρη ομοιομορφία της φορολογικής νομοθεσίας σε όλα τα κράτη μέλη. Η «προσέγγιση» είναι η πιο περιορισμένη αντίληψη της εναρμόνισης, κατανοητή με τους όρους του άρθρου 94 (ΕΚ). Υπό αυτή την έννοια, η φορολογική εναρμόνιση επιτυγχάνεται μέσω οδηγιών που εκδίδονται σε κοινοτικό επίπεδο μόνο για συγκεκριμένα τμήματα της ενοποιημένης αγοράς. Ενώ ο όρος «συντονισμός», χρησιμοποιείται κυρίως στις πιο

πρόσφατες ανακοινώσεις της Επιτροπής, τόσο στη νομοθετική όσο και στη μη νομοθετική προσέγγιση της εναρμόνισης. Ο συντονισμός είναι ο πιο αόριστος όρος της εναρμόνισης υπό την έννοια ότι συμπεριλαμβάνεται σε κάθε φορολογική στρατηγική, εφόσον αυτή η στρατηγική παρουσιάζεται στο πλαίσιο των υφιστάμενων αρμοδιοτήτων της ΕΕ και δεν επιδιώκει την επέκταση της φορολογικής εξουσίας της Επιτροπής.

Αν οι φορολογικοί κανόνες γίνουν κοινοί όχι με την παρέμβαση της ευρωπαϊκής νομοθεσίας, αλλά ως αποτέλεσμα της ανταγωνιστικής πίεσης, το αποτέλεσμα αυτής της «ήπιας» διαδικασίας εναρμόνισης ονομάζεται «φορολογική σύγκλιση» (Steichen, 2002). Η σύγκλιση επομένως μπορεί να αναφέρεται στη μείωση της διαφοράς των φορολογικών βάσεων ή των συντελεστών και μπορεί να προκύψει από τον ανταγωνισμό (πχ. από τη διαδικασία “race to the bottom”) ή από τον συντονισμό (Bénassy-Quéré et al, 2014).

Μία διαφορετική προσέγγιση είναι να γίνει κατανοητή η εναρμόνιση όχι από την άποψη των χρησιμοποιούμενων μέσων (κοινός φορολογικός κώδικας στην ΕΕ, συντονισμένη ομοσπονδοποίηση κλπ), αλλά υπό το πρίσμα του επιθυμητού αποτελέσματος και των στόχων (Bearer-Friend, 2012).

4.3 Στόχοι της φορολογικής εναρμόνισης

Η Επιτροπή επικοινωνεί τους στόχους φορολογικής εναρμόνισης που θέτει μέσω επίσημων δημόσιων ανακοινώσεων. Μεταξύ των σημαντικότερων είναι η ανακοίνωση του 2001 «Φορολογική πολιτική στην Ευρωπαϊκή ένωση: Προτεραιότητες για τα επόμενα έτη»⁵⁶. Επισημαίνοντας ότι οι στόχοι της φορολογικής πολιτικής πρέπει να είναι συμβατοί με τη γενικότερη πολιτική της ΕΕ, προσδιορίζει πέντε ευρύτερους στόχους που εξυπηρετούνται μέσω της βελτίωσης της φορολογικής εναρμόνισης:

1) να υποστηρίξουν το στόχο της Λισαβόνας για να καταστεί η ΕΕ η πιο δυναμική και ανταγωνιστική βασισμένη στη γνώση οικονομία, 2) να υποστηρίξουν τη συνεχιζόμενη επιτυχία και την ανάπτυξη της εσωτερικής αγοράς, επιτρέποντας, σε όλα τα κράτη μέλη της ΕΕ να ανταγωνιστούν με ίσους όρους και να εξαγάγουν τα πλήρη οφέλη της εσωτερικής αγοράς, 3) να συμβάλλουν στη μείωση της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης στην ΕΕ, διασφαλίζοντας την ισορροπία μεταξύ της μείωσης των φόρων, των επενδύσεων στις δημόσιες υπηρεσίες και της διατήρησης της δημοσιονομικής

⁵⁶ COM(2001)0260: Tax policy in the European Union - priorities for the years ahead

εξυγίανσης, 4) να ενισχύσουν την οικονομία, την απασχόληση, την καινοτομία, την υγεία και την προστασία των καταναλωτών, τη βιώσιμη ανάπτυξη, τις περιβαλλοντικές και ενεργειακές πολιτικές, 5) να στηρίζουν τον εκσυγχρονισμό του Ευρωπαϊκού Κοινωνικού Μοντέλου.

Μία πιο πρόσφατη ανακοίνωση του 2006: «Συντονισμός των συστημάτων άμεσης φορολογίας των κρατών μελών»⁵⁷, παρέχει τον απλούστερο καθορισμό τριών στόχων φορολογικής εναρμόνισης: **1)** εξάλειψη των διακρίσεων και της διπλής φορολογίας, **2)** πρόληψη ακούσιας μη φορολόγησης και κατάχρησης και **3)** μείωση του κόστους συμμόρφωσης που σχετίζεται με όσους υπόκεινται σε περισσότερα από ένα φορολογικά συστήματα.

Εξάλλου, η πλειοψηφία των ευρωπαϊών πολιτών θεωρεί ότι η φορολογική εναρμόνιση αποτελεί μέρος του ευρωπαϊκού σχεδίου: σε έρευνα που διεξήχθη από τον οργανισμό Projets d' Europe⁵⁸, περισσότεροι από το 50% των ερωτηθέντων θεωρεί τη φορολογική σύγκλιση ως στόχο της ΕΕ.

4.4 Δράσεις εντός Ευρωπαϊκής Ένωσης

Όπως έχει ήδη αναφερθεί, η προσπάθεια των κοινοτικών οργάνων για εναρμόνιση των φορολογικών νομοθεσιών επικεντρώθηκε εξ αρχής στον τομέα των έμμεσων φόρων, με αξιόλογα αποτελέσματα, παρόλο που πλέον χρειάζεται περαιτέρω πρόοδος και επικαιροποίηση.

Αντίθετα οι προσπάθειες για προσέγγιση των νομοθεσιών στον τομέα των άμεσων φόρων, συναντούν πολύ περισσότερα εμπόδια, καταρχήν διότι τα κράτη μέλη επιθυμούν να διατηρήσουν την κυριαρχία τους στη χάραξη της φορολογικής πολιτικής.

Η συζήτηση για την εναρμόνιση της άμεσης φορολογίας στην ΕΕ ξεκίνησε πριν από αρκετές δεκαετίες και επικεντρώνεται κυρίως στη φορολογία των επιχειρήσεων (1962 έκθεση Neumark, 1970 έκθεση Van-den-Tempel, 1975 πρόταση οδηγίας για την ευθυγράμμιση των φορολογικών συντελεστών μεταξύ 45% και 55%). Το 1980 η Επιτροπή δήλωσε ότι η απόπειρα ευθυγράμμισης ήταν μάλλον άσκοπη⁵⁹ και

⁵⁷COM(2006)823: Co-ordinating Member States' direct tax systems in the Internal Market

⁵⁸ Projets d' Europe, Μάρτιος 2006

⁵⁹ COM(80)139

επικεντρώθηκε σε μέτρα για την ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς. Έως το 1990, έγιναν λίγα και αργά βήματα προς αυτή την κατεύθυνση.

Το έτος 1990 αποτέλεσε σταθμό στη διαδικασία εναρμόνισης των άμεσων φόρων (Verdier et Brachet, 2006). Ενδεικτικά: με την Οδηγία 90/434/ΕΟΚ (ήδη 2009/133/ΕΚ), θεσπίζεται κοινό φορολογικό καθεστώς για τις συγχωνεύσεις, τις διασπάσεις, τις εισφορές ενεργητικού και την ανταλλαγή μετοχών που αφορούν εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών. Με την Οδηγία 90/435/ΕΟΚ (ήδη 2011/96/ΕΕ), προβλέπεται κοινό φορολογικό καθεστώς σε σχέση με τη φορολογία εισοδήματος των μητρικών και θυγατρικών εταιριών που εδρεύουν σε διαφορετικά κράτη μέλη. Επίσης, με πολυμελή σύμβαση (Σύμβαση διαιτησίας, 90/436/ΕΟΚ), καθιερώνεται κοινοτική διαδικασία διακανονισμού σε περίπτωση διόρθωσης των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων, με στόχο την αποφυγή της διπλής φορολογίας (Φινοκαλιώτης, 2011).

Το 1991 η Επιτροπή Ανεξάρτητων Εμπειρογνομόνων (επιτροπή Ruding) στην έκθεσή της πρότεινε ένα πρόγραμμα δράσης για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας, την εναρμόνιση των φορολογικών συντελεστών μεταξύ 30%-40% για τις επιχειρήσεις και τη διασφάλιση πλήρους διαφάνειας για τις διάφορες φορολογικές απαλλαγές που χορηγούνται από τα κράτη μέλη για την προαγωγή των επενδύσεων.

Σταθμό επίσης αποτελεί η έγκριση ψηφίσματος σχετικά με τον Κώδικα Δεοντολογίας για τη Φορολογία των Επιχειρήσεων στη συνεδρία του Συμβουλίου ECOFIN της 1/12/1997. Ο Κώδικας προσδιορίζει τις φορολογικές πρακτικές που θεωρούνται επιζήμιες, ως μία πρώτη προσπάθεια για την αντιμετώπιση του φορολογικού ανταγωνισμού και, παρόλο που δεν δεσμεύει νομικά τα κράτη μέλη, αποτελεί μία πολιτική δέσμευση.

Το 2011 η Επιτροπή πρότεινε Οδηγία για μία Κοινή Ενοποιημένη Βάση Φορολογίας των Εταιριών (ΚΕΒΦΕ)⁶⁰ με στόχο την αντιμετώπιση των βασικών εμποδίων που προκύπτουν στη φορολογία των εταιριών στην ενιαία αγορά και την ενίσχυση της ανταγωνιστικότητας και της ανάπτυξης. Αν και σημειώθηκε πρόοδος μεταξύ των κρατών μελών, δεν επετεύχθη οριστική συμφωνία.

Η πρόσφατη κρίση κατέστησε ακόμη σαφέστερο το ότι οι υπάρχοντες κανόνες σε εθνικό επίπεδο για τη φορολογία των εταιριών δεν επαρκούν στο σύγχρονο διεθνοποιημένο οικονομικό περιβάλλον. Τα τελευταία έτη, η δραστηριότητα των

⁶⁰COM(2011)121: Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base

κοινοτικών οργάνων σε σχέση με τα ζητήματα φορολογικής πολιτικής αποτελεί σημαντική προτεραιότητα, όπως φαίνεται και από τις ανακοινώσεις, τις οδηγίες και τα ψηφίσματα.

Το 2012 η Επιτροπή ενέκρινε ένα σχέδιο δράσης για την καταπολέμηση της φορολογικής απάτης⁶¹ και δύο συστάσεις: μία για τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό⁶² και μία για την προώθηση της χρηστής διακυβέρνησης στον φορολογικό τομέα⁶³.

Τον Οκτώβριο του 2014 συστάθηκε από την Επιτροπή η Ομάδα Εμπειρογνομόνων για την Αυτόματη Ανταλλαγή Πληροφοριών Χρηματοοικονομικών Συναλλαγών⁶⁴ για Θέματα Άμεσης Φορολογίας. Το Δεκέμβριο του ίδιου έτους, τα κράτη μέλη υιοθέτησαν την Οδηγία 2014/107 / ΕΕ3 σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της άμεσης φορολογίας («DAC2»), η οποία προβλέπει την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή χρηματοοικονομικών πληροφοριών, όπως προβλέπεται στο παγκόσμιο πρότυπο του ΟΟΣΑ.

Το 2015 η Επιτροπή δημοσίευσε ένα *Σχέδιο Δράσης για ένα δικαιότερο και αποδοτικότερο σύστημα φορολόγησης των εταιριών στην Ευρωπαϊκή Ένωση*, προσδιορίζοντας 5 νευραλγικούς τομείς δράσης⁶⁵, στοχεύοντας σε μία πιο ολοκληρωμένη ευρωπαϊκή προσέγγιση για τη φορολογία των εταιριών. Οι πέντε αυτοί τομείς περιγράφονται συνοπτικά ως εξής:

- Η ΚΕΒΦΕ ως σφαιρική λύση για τη μεταφορά των κερδών. Προτείνεται πλέον να καταστεί η ΚΕΒΦΕ υποχρεωτική, με ανάπτυξη μίας σταδιακής προσέγγισης για την εφαρμογή της.
- Εξασφάλιση πραγματικής φορολόγησης εκεί όπου παράγονται κέρδη. Βελτίωση του πλαισίου τιμών μεταβίβασης στην ΕΕ. Σύνδεση προτιμησιακών καθεστώτων με τον τόπο όπου παράγεται αξία.
- Πρόσθετα μέτρα για καλύτερο φορολογικό περιβάλλον για τις επιχειρήσεις: Βελτίωση μηχανισμών επίλυσης διαφορών διπλής φορολόγησης. Αντιστάθμιση ζημιών σε διασυνοριακό επίπεδο.

⁶¹COM(2012)0722

⁶²COM(2012)8806

⁶³COM(2012)8805

⁶⁴ The Commission's Expert group on Automatic Exchange of Financial Account information for Direct Taxation Purposes (AEFI Group)

⁶⁵COM(2015)302 final: ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟ ΚΑΙ ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ Ένα δικαιότερο και αποδοτικότερο σύστημα φορολόγησης των εταιριών στην Ευρωπαϊκή Ένωση: 5 νευραλγικοί τομείς δράσης.

- Περαιτέρω πρόοδος στον τομέα της φορολογικής διαφάνειας: Εξασφάλιση κοινής προσέγγισης όσον αφορά στις μη συνεργάσιμες περιοχές φορολογικής δικαιοδοσίας τρίτων χωρών. Συνέχιση των εργασιών για τη φορολογική διαφάνεια των εταιρειών, όπως π.χ. επιλογές κοινοποίησης στοιχείων ανά χώρα.
- Συντονιστικά εργαλεία της ΕΕ: Βελτίωση του συντονισμού των κρατών μελών επί φορολογικών ελέγχων. Μεταρρύθμιση του Κώδικα δεοντολογίας για τη φορολογία επιχειρήσεων και της Πλατφόρμας για τη χρηστή διακυβέρνηση στον φορολογικό τομέα.

Στο σχέδιο δράσης δεν περιλαμβάνεται η εναρμόνιση των φορολογικών συντελεστών για τις εταιρίες, αλλά ο συντονισμός των φορολογικών συστημάτων των κρατών μελών για καλύτερη καταπολέμηση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού.

Εξάλλου, υπό τη σκιά των σκανδάλων «LuxLeaks» και «Panama Papers», το Κοινοβούλιο ενέκρινε τον Οκτώβριο 2015 νομοθετικό ψήφισμα για την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον φορολογικό τομέα. Το Νοέμβριο του ίδιου έτους και τον Ιούλιο 2016 το Κοινοβούλιο ενέκρινε ψήφισμα για τις φορολογικές αποφάσεις τύπου «tax ruling» και άλλα μέτρα παρόμοιου χαρακτήρα ή αποτελέσματος.

Κατά τη διάρκεια του 2016, η Επιτροπή εξέδωσε πρόταση οδηγίας του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου σχετικά με τη δημοσιοποίηση πληροφοριών για τη φορολογία εισοδήματος από ορισμένες επιχειρήσεις και υποκαταστήματα⁶⁶. Επίσης η Επιτροπή ενέκρινε α) ανακοίνωση για τη λήψη περαιτέρω μέτρων με σκοπό την ενίσχυση της διαφάνειας και της καταπολέμησης της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής⁶⁷, β) πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου για την πρόσβαση των φορολογικών αρχών σε πληροφορίες για την καταπολέμηση της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες⁶⁸ και γ) πρόταση οδηγίας του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου για την τροποποίηση της οδηγίας (ΕΕ) 2015/849 σχετικά με την πρόληψη της χρησιμοποίησης του χρηματοπιστωτικού συστήματος για τη νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες και τη χρηματοδότηση της τρομοκρατίας⁶⁹.

Επίσης το 2016 Συμβούλιο ενέκρινε επικαιροποιημένη οδηγία σχετικά με την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ εθνικών φορολογικών αρχών, κατόπιν

⁶⁶COM(2016)0198

⁶⁷COM(2016)0451

⁶⁸COM(2016)0452

⁶⁹COM(2016)0450

πρότασης της Επιτροπής⁷⁰. Σημαντική είναι η τέταρτη οδηγία για τη διοικητική συνεργασία (DAC4) που απαιτεί από τις πολυεθνικές εταιρείες να υποβάλλουν εκθέσεις, μεταξύ άλλων, σχετικά με τα έσοδα, τα κέρδη, τους φόρους που καταβάλλονται και τον αριθμό εργαζομένων σε κάθε χώρα που δραστηριοποιούνται.

Τον Οκτώβριο του 2016 η Επιτροπή παρουσίασε ένα νέο πακέτο μέτρων για τη φορολογία των εταιριών, που περιλαμβάνει την αναθεωρημένη ΚΕΒΦΕ και δύο επιπλέον πρωτοβουλίες που στοχεύουν στη βελτίωση του υφιστάμενου συστήματος επίλυσης διαφορών σχετικά με τη διπλή φορολόγηση στην ΕΕ⁷¹ και στην αντιμετώπιση υβριδικών αναντιστοιχιών⁷² με χώρες εκτός ΕΕ.

Επισημαίνεται πάντως ότι σύμφωνα με στοιχεία του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου (2014), κανένα κράτος μέλος δεν έχει ζητήσει μέχρι στιγμής την απαγόρευση των δομών επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού.

4.4.1 Η κοινή ενοποιημένη βάση φορολογίας των εταιριών (ΚΕΒΦΕ)

Η αναθεωρημένη ΚΕΒΦΕ στοχεύει στην καθιέρωση, για πρώτη φορά, ενιαίων κανόνων για τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών των εταιριών σε όλη την ΕΕ. Το νέο σύστημα φορολόγησης των εταιριών:

- Θα είναι υποχρεωτικό για τους μεγάλους πολυεθνικούς ομίλους, οι οποίοι επιδίδονται περισσότερο σε επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό, καθιστώντας σαφές ότι οι εταιρείες με συνολικά έσοδα άνω των 750 εκατ. ευρώ ετησίως θα φορολογούνται εκεί όπου πραγματοποιούν τα κέρδη του.
- Θα αντιμετωπίσει τα νομικά κενά που υφίστανται σε σχέση με τη μετατόπιση κερδών για φορολογικούς σκοπούς.
- Θα ενθαρρύνει τις εταιρείες να χρηματοδοτούν τις δραστηριότητές τους με ίδια κεφάλαια και να αξιοποιούν τις αγορές αντί να προσφεύγουν στον δανεισμό.
- Θα ενθαρρύνει την καινοτομία μέσω φορολογικών κινήτρων για δράσεις έρευνας και ανάπτυξης (E&A) που συνδέονται με την πραγματική οικονομική δραστηριότητα.

⁷⁰COM(2016)0025

⁷¹ COM(2016)686 final: COUNCIL DIRECTIVE on Double Taxation Dispute Resolution Mechanism in the European Union

⁷² τα νομικά κενά μεταξύ των φορολογικών συστημάτων των κρατών μελών και των χωρών εκτός ΕΕ που χρησιμοποιούν οι εταιρείες για να αποφύγουν τη φορολογία

Η αναγκαιότητα είναι να δημιουργηθεί ένα πιο διαφανές, αποτελεσματικό και δίκαιο σύστημα υπολογισμού της φορολογικής βάσης των διασυνοριακών εταιρειών, το οποίο θα συμβάλει στη ριζική μεταρρύθμιση της φορολογίας των εταιρειών σε όλη την ΕΕ⁷³. Όπως επισημάνθηκε, η ΚΕΒΦΕ δεν καλύπτει τους συντελεστές φορολόγησης των εταιριών, οι οποίοι θα συνεχίσουν να εμπίπτουν στην εθνική δικαιοδοσία.

Η ΚΕΒΦΕ θα βελτιώσει την ενιαία αγορά και για τις επιχειρήσεις, δεδομένου ότι αυτές θα μπορούν να χρησιμοποιούν ένα ενιαίο σύνολο κανόνων και να υποβάλλουν φορολογική δήλωση σε μία μόνο φορολογική αρχή για όλες τις δραστηριότητές τους στην ΕΕ. Θα μειώσει επίσης το κόστος συμμόρφωσης και το χρόνο που απαιτείται για τη σύσταση μίας θυγατρικής.

4.4.2 Επιτροπές TAXE

Για την αντιμετώπιση του επιθετικού φορολογικού ανταγωνισμού και με στόχο τη δικαιότερη φορολόγηση των εταιριών και την καλύτερη συνεργασία μεταξύ των κρατών μελών, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο όρισε πρόσφατα δύο ειδικές επιτροπές (TAXE 1 και TAXE 2) για τη διερεύνηση των ειδικών φορολογικών καθεστώτων προς όφελος μεγάλων εταιριών. Επίσης έχει συσταθεί εξεταστική επιτροπή για να ερευνήσει τα Panama Papers, της οποίας οι αρμοδιότητες εγκρίθηκαν τον Ιούνιο του 2016 και θα πρέπει να ολοκληρώσει το έργο της σε διάστημα δώδεκα μηνών. Παράλληλα οι ευρωβουλευτές εργάζονται πάνω τα σχέδια καταπολέμησης της απάτης στο ΦΠΑ και επικαιροποίησης των υφιστάμενων κανόνων για το ΦΠΑ.

Η πρώτη ειδική επιτροπή TAXE 1, οριστικοποίησε τις συστάσεις της το Νοέμβριο του 2015 και η δεύτερη, TAXE 2, έλαβε έγκριση της τελικής της έκθεσης τον Ιούλιο του 2016. Οι επιτροπές εργάστηκαν σε θέματα επίσημων φορολογικών πρακτικών, ξεπλύματος μαύρου χρήματος και συμμόρφωσης των κρατών μελών με τη φορολογική νομοθεσία. Παρακολούθησαν επίσης τις εν εξελίξει εργασίες διεθνών οργανισμών όπως ο ΟΟΣΑ και οι G-20. Στον παρακάτω πίνακα απεικονίζονται ενδεικτικά οι δυσκολίες στις προσπάθειες της επιτροπής TAXE 1 να καλέσει εκπροσώπους πολυεθνικών εταιριών στις συνεδρίες της.

⁷³ Ευρωπαϊκή Επιτροπή-Δελτίο Τύπου: Η Επιτροπή προτείνει σημαντική μεταρρύθμιση της φορολογίας των εταιριών (Στρασβούργο, 25/10/2016)

Πίνακας 11: Πολυεθνικές εταιρίες που προσκλήθηκαν να παρουσιαστούν στις συνεδριάσεις της ειδικής επιτροπής TAXE

| Όνομα | Απαντήσεις (έως τον Ιούλιο 2015) |
|------------------------------|--|
| Airbus | Συμμετοχή |
| BPN Paribas | Συμμετοχή |
| SSE plc | Συμμετοχή |
| Total S.A. | Συμμετοχή |
| Amazon.co.uk Ltd | Άρνηση λόγω εν εξελίξει έρευνας |
| Amazon S.a.r.l. | Άρνηση λόγω εν εξελίξει έρευνας |
| Anheuser-Busch InBev | Άρνηση λόγω εν εξελίξει έρευνας |
| Barclays Bank Group | Άρνηση (αλλά παραμένουν διαθέσιμοι να απαντήσουν σε συγκεκριμένα γραπτά ερωτήματα) |
| Coca-Cola Company | Άρνηση (αλλά συναντήθηκαν με συν-εισηγητές) |
| Facebook | Άρνηση |
| Fiat Chrysler Automobiles | Άρνηση εξαιτίας εν εξελίξει έρευνας |
| Google | Άρνηση (δήλωσαν πρόθυμοι να στείλουν «θέσεις σε φορολογικά θέματα») |
| HSBC Bank plc | Άρνηση λόγω εν εξελίξει έρευνας |
| IKEA | Άρνηση (αλλά προσφέρθηκαν να καλέσουν τα μέλη για συζήτηση και να στείλουν ετήσια συνοπτική έκθεση – 2014) |
| McDonald's Corporation | Άρνηση (συμπίπτει με σημαντικές πρωτοβουλίες της εταιρίας και πιθανή έρευνα της Επιτροπής) |
| Philip Morris | Άρνηση |
| Walmart | Άρνηση |
| Walt Disney Company | Άρνηση (αλλά προσφέρθηκαν να συναντηθούν με αντιπροσώπους της επιτροπής και να ακούσουν τις απόψεις τους) |

Πηγή: European Union

4.4.3 Ευρωπαϊκό Εξάμηνο

Το Ευρωπαϊκό Εξάμηνο είναι ένας κύκλος συντονισμού της οικονομικής και δημοσιονομικής πολιτικής εντός της ΕΕ. Αποτελεί μέρος του πλαισίου οικονομικής διακυβέρνησης της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η ονομασία του προκύπτει από το ότι επικεντρώνεται στους πρώτους έξι μήνες κάθε έτους.

Καλύπτει 3 τομείς συντονισμού της οικονομικής πολιτικής:

- τις διαρθρωτικές μεταρρυθμίσεις, οι οποίες εστιάζουν στην προώθηση της ανάπτυξης και της απασχόλησης σύμφωνα με τη στρατηγική «Ευρώπη 2020»
- τις δημοσιονομικές πολιτικές, προκειμένου να διασφαλισθεί η βιωσιμότητα των δημοσίων οικονομικών σύμφωνα με το Σύμφωνο Σταθερότητας και Ανάπτυξης
- την πρόληψη υπερβολικών μακροοικονομικών ανισορροπιών

Στο πλαίσιο του Ευρωπαϊκού Εξαμήνου, τα κράτη μέλη συντονίζουν τις πολιτικές τους σε θέματα οικονομικά, δημοσιονομικά, απασχόλησης κλπ. Λαμβάνουν κατευθύνσεις από την ΕΕ και στη συνέχεια υποβάλλουν σχέδια πολιτικής («εθνικά προγράμματα μεταρρυθμίσεων» και «προγράμματα σταθερότητας ή σύγκλισης»), προκειμένου να αξιολογηθούν σε επίπεδο ΕΕ.

Μετά την αξιολόγηση, διατυπώνονται προς τα κράτη μέλη συγκεκριμένες συστάσεις («συστάσεις ανά χώρα») όσον αφορά τις εθνικές τους πολιτικές σε δημοσιονομικά θέματα και σε μεταρρυθμίσεις. Τα κράτη μέλη πρέπει να λαμβάνουν υπόψη τους αυτές τις συστάσεις κατά την κατάρτιση του προϋπολογισμού τους για το επόμενο έτος και κατά τη λήψη αποφάσεων σχετικά με τις εθνικές πολιτικές τους.

4.5 Διεθνείς δράσεις

Τα ζητήματα της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού απασχολούν και τη διεθνή κοινότητα, με τον ΟΟΣΑ, την G7, την G8⁷⁴

⁷⁴ Άτυπη ομάδα 8 χωρών που χαρακτηρίζονται ως οι περισσότερο βιομηχανικά αναπτυγμένες χώρες του κόσμου (Ηνωμένο Βασίλειο, Καναδάς, Γαλλία, Γερμανία, Ιταλία, Ιαπωνία, Ρωσία, ΗΠΑ, ΕΕ).

την G20⁷⁵ και τα Ηνωμένα Έθνη να ενισχύουν τη συζήτηση και συνεργασία σε διάφορες συνόδους κορυφής, για την αντιμετώπισή τους.

Το 2014 ο ΟΟΣΑ ολοκλήρωσε τις εργασίες του όσον αφορά τον καθορισμό των παγκόσμιων κανόνων και προτύπων για τα θέματα αυτά. Παράλληλα, τα κράτη έχουν αναπτύξει ένα εκτεταμένο δίκτυο διεθνών διμερών συμφωνιών (περίπου 3.000), υπό την αιγίδα του ΟΟΣΑ και σύμφωνα με τα πρότυπά του.

4.5.1 Το πρόγραμμα BEPS του ΟΟΣΑ

Η σημαντικότερη πρωτοβουλία στο πλαίσιο αυτό είναι το πρόγραμμα ΟΟΣΑ/G20 «Base Erosion and Profit Shifting - BEPS» (Δράσεις για την αντιμετώπιση της Διάβρωσης της Φορολογικής Βάσης και της Μεταφοράς Κερδών), το οποίο αφορά στην αντιμετώπιση των στρατηγικών φοροαποφυγής που εκμεταλλεύονται τα κενά και τις αναντιστοιχίες σε φορολογικούς κανόνες για να μετατοπίσουν τεχνητά τα κέρδη σε περιοχές με χαμηλή ή καθόλου φορολόγηση. Περιλαμβάνει τις εξής επιμέρους δράσεις⁷⁶:

- *αντιμετώπιση των προκλήσεων της ψηφιακής οικονομίας*
- *εξουδετέρωση των αποτελεσμάτων των υβριδικών αναντιστοιχιών*
- *ενίσχυση των κανόνων των ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιριών*
- *περιορισμό της διάβρωσης της φορολογητέας βάσης μέσω της έκπτωσης τόκων και άλλων χρηματοοικονομικών πληρωμών*
- *αντιμετώπιση των επιβλαβών φορολογικών πρακτικών πιο αποτελεσματικά, λαμβάνοντας υπόψη τη διαφάνεια και την ουσία*
- *αποτροπή της κατάχρησης των συμβάσεων*
- *αποτροπή της τεχνητής αποφυγής του καθεστώτος της μόνιμης εγκατάστασης*
- *διαβεβαίωση ότι οι ενδοομιλικές τιμολογήσεις είναι σύμφωνες με την πραγματοποίηση κερδών*
- *μέτρηση και παρακολούθηση των BEPS*
- *απαίτηση από τους φορολογούμενους να αποκαλύπτουν τις διευθετήσεις σχετικά με επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό*

⁷⁵ Η ομάδα των 20 ή G-20, είναι ένα διεθνές φόρουμ για τις κυβερνήσεις και τους διοικητές των Κεντρικών Τραπεζών των 20 μεγαλύτερων οικονομιών.

⁷⁶ Δημοσίευση αποτελεσμάτων προγράμματος ΟΟΣΑ/G20 BEPS: Συμβολή της Γ.Γ.Δ.Ε. στη διαμόρφωση των τελικών κειμένων – Δελτίο Τύπου

- επανεξέταση των εγγράφων ενδοομιλικών τιμολογήσεων
- αποτελεσματικότητα των μηχανισμών επίλυσης διαφορών
- ανάπτυξη ενός πολυμερούς εργαλείου

Τα περισσότερα κράτη μέλη δεσμεύθηκαν να εφαρμόσουν τα μέτρα που περιλαμβάνονται στις τελικές εκθέσεις για την BEPS, οι οποίες δημοσιεύθηκαν τον Οκτώβριο του 2015 και εγκρίθηκαν από τους ηγέτες της G20 το Νοέμβριο του 2015.

4.5.2 Ο νόμος FATCA των ΗΠΑ

Ο νόμος περί φορολογικής συμμόρφωσης λογαριασμών στην αλλοδαπή (Foreign Accounts Tax Compliance Act – FATCA) ψηφίστηκε από το αμερικανικό Κογκρέσο το Μάρτιο του 2010 και τέθηκε σε ισχύ την 1^η Ιουλίου 2014. Στόχος του είναι να αποτρέψει τους Αμερικανούς φορολογουμένους από το να χρησιμοποιούν τράπεζες και άλλους χρηματοπιστωτικούς οργανισμούς προκειμένου να αποφύγουν τη φορολόγηση του εισοδήματος και των στοιχείων ενεργητικού τους στις ΗΠΑ. Σύμφωνα με τους νέους κανονισμούς του FATCA, τα ξένα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα θα πρέπει να εντοπίζουν δικαιούχους λογαριασμών από ΗΠΑ καθώς και οντότητες υπό αμερικάνικο έλεγχο (δηλαδή, άτομα από ΗΠΑ που κατέχουν σημαντική εταιρική συμμετοχή στην οντότητα) και να παρέχουν στις φορολογικές αρχές (IRS) πληροφορίες σχετικά με το ενεργητικό τους, πληρωμές εσόδων και κινήσεις συναλλαγών κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους (Bearer-Friend, 2012).

Το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο χαιρέτησε την εφαρμογή του νόμου *σαν πρώτο βήμα για την ενίσχυση της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ της ΕΕ και των ΗΠΑ για την καταπολέμηση της διασυννοριακής φορολογικής απάτης και φοροδιαφυγής*⁷⁷. Η ΕΕ και οι ΗΠΑ έχουν τη μεγαλύτερη διμερή εμπορική σχέση παγκοσμίως, με οικονομικές ανταλλαγές απαραίτητες και για τις δύο οικονομίες. Η συνεργασία τους στην εφαρμογή του FATCA θεωρείται ότι αυξάνει τη διαφάνεια, μειώνει τα διοικητικά κόστη και τα κόστη φορολογικής συμμόρφωσης, παράγοντες που αποτελούν σημαντικές πτυχές της φορολογικής εναρμόνισης.

⁷⁷ Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο- Επιτροπή Οικονομικής και Νομισματικής Πολιτικής: Έκθεση σχετικά με την καταπολέμηση της φορολογικής απάτης, της φοροδιαφυγής και των φορολογικών παραδείσων (2013/2060(INI))

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

Η ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ

5.1 Γενικές διαπιστώσεις

Το μεγαλύτερο πρόβλημα που αντιμετώπισε η Ελλάδα μετά το ξέσπασμα της κρίσης ήταν ο εκτροχιασμός του δημοσιονομικού ελλείμματος και το τεράστιο δημόσιο χρέος⁷⁸, για την αντιμετώπιση των οποίων συμφωνήθηκε με τους Ευρωπαίους εταίρους και το ΔΝΤ, το πρόγραμμα διάσωσης της οικονομίας. Στα μνημόνια που υπογράφηκαν απαιτήθηκε δημοσιονομική εξυγίανση με ευρείες μεταρρυθμίσεις. Βασικά στοιχεία των προγραμμάτων οικονομικής προσαρμογής αποτελούν η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της διαφθοράς, καθώς και η μεταρρύθμιση της φορολογικής διοίκησης.

Το κοινωνικό κόστος από την παρατεταμένη ύφεση και την εντατικοποίηση των μέτρων δημοσιονομικής προσαρμογής, είναι υψηλό, γεγονός που αντικατοπτρίζεται στη σημαντική επιδείνωση όλων των κοινωνικών δεικτών, ιδιαίτερα αυτών της φτώχειας και της ανισότητας. Η Ελλάδα έχει ιδιαίτερα χαμηλές επιδόσεις σε διάφορους δείκτες ευημερίας, ειδικά σε ότι αφορά υλικές συνθήκες και εργασία. Η υποκειμενική ευημερία είναι η χαμηλότερη μεταξύ των χωρών του ΟΟΣΑ. Τα ποσοστά της ανεργίας, ιδιαίτερα μεταξύ των νέων και των μακροχρόνια ανέργων, είναι τα υψηλότερα στην ΕΕ και τα εισοδήματα σημείωσαν δραματική μείωση, με τα ποσοστά της φτώχειας να έχουν σχεδόν τριπλασιαστεί, εμφανίζοντας τη μεγαλύτερη αύξηση μεταξύ των χωρών του ΟΟΣΑ⁷⁹. Το πραγματικό ΑΕΠ μειώθηκε κατά 26%, σε μία περίοδο όπου σχεδόν όλες οι χώρες της ΕΕ παρουσίασαν θετικούς ρυθμούς μεταβολής του ΑΕΠ.

Για την αντιμετώπιση της φτώχειας, τη δημιουργία νέων θέσεων εργασίας και τη διασφάλιση της δημοσιονομικής σταθερότητας χρειάζεται βιώσιμη οικονομική ανάπτυξη. Η αναπτυξιακή διαδικασία όμως είναι εξαιρετικά σύνθετη και πολύπλοκη και απαιτεί τη συνδρομή πολλών παραγόντων, μεταξύ αυτών και σωστού μίγματος δημοσιονομικής πολιτικής. Όπως προκύπτει από πολλές εμπειρικές μελέτες, σε περιβάλλον ύφεσης, οι διαρκείς αυξήσεις των φόρων υπονομεύουν τόσο τη

⁷⁸ Στοιχεία της ΕΛΣΤΑΤ (3^ο τρίμηνο 2016): το χρέος της Γενικής Κυβέρνησης ως ποσοστό του ΑΕΠ είναι 176,9% και το έλλειμμα 7,2%.

⁷⁹ OECD Economic Surveys: Greece 2016

διατηρησιμότητα της δημοσιονομικής προσαρμογής όσο και την ανάπτυξη⁸⁰. Ή πιο απλά, σε περιόδους ύφεσης, η αύξηση των φόρων είναι καταστροφικό μέτρο (Piketty, 2013).

5.1.1 Βασικά χαρακτηριστικά και αδυναμίες του φορολογικού συστήματος

Στις προηγούμενες δεκαετίες, κατά κοινή ομολογία δημιουργήθηκε στην Ελλάδα ένα πολύπλοκο και αδιαφανές φορολογικό σύστημα, με αδύναμη φορολογική βάση και χαμηλές επιδόσεις εισπραξιμότητας εσόδων. Η αναγκαιότητα δημιουργίας ενός απλούστερου, αποτελεσματικού και αποδοτικού συστήματος με διεύρυνση της φορολογικής βάσης και αύξηση της εθελοντικής συμμόρφωσης, συζητείται σε πολιτικό επίπεδο εδώ και πολλά χρόνια, χωρίς την απαραίτητη δρομολόγηση διαρθρωτικών αλλαγών. Χρόνιες παθολογίες όπως η φοροαποφυγή, η φοροδιαφυγή και η διαφθορά, αναδείχθηκαν ακόμη περισσότερο μετά την κρίση, δεδομένου ότι προκαλούν περαιτέρω στρεβλώσεις στην παραγωγή και στη δίκαιη αναδιανομή του εισοδήματος, αλλά και δημοσιονομικά προβλήματα.

Πρόσφατα, και ειδικά από το τέλος περίπου του 2012, κατ' απαίτηση και υπό τις οδηγίες των δανειστών, έλαβαν χώρα ευρείες φορολογικές μεταρρυθμίσεις αντίστοιχες των οποίων σε άλλες χώρες προγραμματίζονται σε ικανό βάθος χρόνου. Ενδεικτικά, μόνο την τετραετία 2012-2016, ψηφίστηκαν 185 νόμοι που περιέχουν φορολογικές διατάξεις και εκδόθηκαν 1077 εγκύκλιοι και αποφάσεις για φορολογικά θέματα⁸¹. Από τα στοιχεία αυτά και μόνο, γίνεται αντιληπτό τόσο ότι το φορολογικό σύστημα εξακολουθεί να είναι πολύπλοκο και ασαφές, όσο και ότι τα κόστη διαχείρισης και συμμόρφωσης για πολίτες και επιχειρήσεις αυξάνονται διαρκώς. Για παράδειγμα, μια μέσου μεγέθους επιχείρηση χρειάζεται 193 ώρες το χρόνο για τη φορολογική της συμμόρφωση (με μέσο όρο ΕΕ και ΕΖΕΣ 164 ώρες)⁸².

Εξάλλου, στην Ευρωπαϊκή Φορολογική Έρευνα που πραγματοποιήθηκε από την Deloitte το 2014, στην οποία συμμετείχαν για πρώτη φορά και 18 εταιρίες από την Ελλάδα, προέκυψαν τα εξής ευρήματα: η συντριπτική πλειοψηφία (92,3%) θεωρεί ότι υπάρχει φορολογική αβεβαιότητα στη χώρα, χαρακτηρίζοντάς την ως τη μεγαλύτερη πρόκληση που αντιμετωπίζουν στην εργασία τους. Κυριότερες αιτίες, οι ασαφείς,

⁸⁰ IOBE Η Ελληνική Οικονομία 2/2016, Τριμηνιαία Έκθεση, Ιούλιος 2016

⁸¹ Στοιχεία της ΑΑΔΕ (e-library)

⁸² World Bank Group – Paying Taxes 2017

αντιφατικές ή ελλιπείς οδηγίες των φορολογικών αρχών (84,6%) και οι συχνές αλλαγές στη νομοθεσία (76,9%). Επίσης η πλειοψηφία των ερωτηθέντων (84,6%) θεωρεί ότι περισσότερη βεβαιότητα για το μέλλον του φορολογικού συστήματος έχει το μεγαλύτερο θετικό αντίκτυπο στην εμπορική ανταγωνιστικότητα της Ελλάδας. Στη δεύτερη θέση βρίσκεται η απλοποίηση του φορολογικού συστήματος (61,5%) και στην τρίτη οι παράγοντες «προβλέψιμη και συνεργάσιμη φορολογική αρχή» και «βελτιωμένα φορολογικά κίνητρα».

Τα φορολογικά βάρη ως ποσοστό του ΑΕΠ στην Ελλάδα αντιστοιχούν περίπου στον ευρωπαϊκό μέσο όρο, ωστόσο η συνολική αύξησή τους, που σημειώθηκε κατά την περίοδο 2007-2014, καταγράφεται ως η μεγαλύτερη μεταξύ των χωρών του ΟΟΣΑ.

Βασικό στοιχείο του ελληνικού φορολογικού συστήματος (ακόμη και προ κρίσης) είναι ότι τα φορολογικά έσοδα προέρχονται κυρίως από έμμεσους φόρους: για το 2015, τα έσοδα από έμμεσους φόρους ανήλθαν σε 23.770 δις ευρώ (με τα έσοδα από τον ΦΠΑ να συμμετέχουν σε ποσοστό 57,32%), ενώ τα έσοδα από άμεσους φόρους ανήλθαν σε 19.844 δις ευρώ⁸³. Στην πλειοψηφία των αναπτυγμένων χωρών συμβαίνει το αντίθετο. Οι αλλαγές στη φορολογία που εφαρμόστηκαν τα τελευταία χρόνια επέφεραν αύξηση των έμμεσων φόρων, τόσο του ΦΠΑ όσο και των ειδικών φόρων κατανάλωσης.

Σοβαρό πρόβλημα αποτελεί το γεγονός ότι η Ελλάδα διαχρονικά είναι μεταξύ των χωρών με το μεγαλύτερο χάσμα ΦΠΑ (VAT gap), το οποίο οφείλεται σχεδόν αποκλειστικά στη μη καταπολέμηση της παραοικονομίας, της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής καθώς και στην αναποτελεσματικότητα του φοροεισπρακτικού μηχανισμού. Η μέγιστη απώλεια εσόδων εξαιτίας αυτών των προβλημάτων εκτιμάται ότι ανήλθε σε 9,2 δις ευρώ το 2011 και σε 6,5 δις ευρώ το 2013⁸⁴. Συγκριτικά, το όφελος από την αύξηση του ΦΠΑ και την κατάργηση του ειδικού καθεστώτος χαμηλού συντελεστή στα νησιά είναι μικρό, λαμβάνοντας υπόψη την αναστάτωση που δημιουργείται στην οικονομική δραστηριότητα και παράγοντες εθνικού συμφέροντος (Λιαργκόβας, 2015). Δεδομένου επίσης ότι οι έμμεσοι φόροι δεν έχουν προοδευτικότητα, η αύξησή τους επιβαρύνει τις κοινωνικά πιο ευαίσθητες ομάδες και διευρύνει τις ανισότητες (Karlanoglou and Rapanos, 2014).

⁸³ Στοιχεία από την ΑΑΔΕ και το Γενικό Λογιστήριο

⁸⁴ Βουλή των Ελλήνων-Γραφείο Προϋπολογισμού του Κράτους: «Συγκριτική μελέτη για την έμμεση φορολογία στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Η ειδική περίπτωση των μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ στις νησιωτικές περιοχές». Δεκέμβριος 2015

Όσον αφορά την άμεση φορολογία, η Ελλάδα με ανώτατο ονομαστικό συντελεστή φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων 48% και εταιριών 29%, βρίσκεται πάνω από τον μέσο όρο ΕΕ και ευρωζώνης όπως αναφέρθηκε στο δεύτερο κεφάλαιο. Ο συνολικός φορολογικός συντελεστής⁸⁵ (total tax rate) για τις επιχειρήσεις ανέρχεται σε 50,7% σύμφωνα με τα πιο πρόσφατα στοιχεία της Παγκόσμιας Τράπεζας⁸⁶, με μέσο όρο ΕΕ και ΕΖΕΣ 40,3%.

Μετά την επιβολή του ΕΝΦΙΑ, οι φόροι στην ακίνητη περιουσία θεωρούνται υψηλοί, με τα ποσοστά εσόδων από ετήσιο φόρο περιουσίας να είναι από τα υψηλότερα στην ΕΕ. Ο ετήσιος φόρος περιουσίας μπορεί μεν να θεωρείται φιλικός προς την ανάπτυξη, αλλά η αποτελεσματική εφαρμογή του απαιτεί συχνή αποτίμηση της αξίας των ακινήτων, ώστε αυτές να αντανακλούν τις τιμές της αγοράς. Επίσης η κατοικία και ιδιαίτερα η πρώτη κατοικία, δεν μπορεί να αντιμετωπιστεί σαν κάθε άλλη κεφαλαιακή επένδυση, αφού η στέγαση των πολιτών θεωρείται βασικό κοινωνικό αγαθό (Ράπανος και Καπλάνογλου, 2014).

Οι φόροι στην εργασία, δηλαδή η συνολική επιβάρυνση της εργασίας, συμπεριλαμβανομένων και των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης, είναι επίσης πάνω από το μέσο όρο των χωρών της ΕΕ και του ΟΟΣΑ. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή και ο ΟΟΣΑ προτείνουν τη μετατόπιση του φορολογικού βάρους από την εργασία.

Η αποτελεσματικότητα της φορολογικής διοίκησης σύμφωνα με μελέτες της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, δεν κρίνεται ικανοποιητική. Επιπρόσθετα, πρόσφατες έρευνες του ΟΟΣΑ, της Ευρωπαϊκής Επιτροπής και της οργάνωσης Διεθνής Διαφάνεια Ελλάς, εντοπίζουν ανησυχητικά επίπεδα διαφθοράς στη φορολογική διοίκηση που χρήζουν στοχευμένης στρατηγικής αντιμετώπισης⁸⁷.

Τέλος, ένας σημαντικός παράγοντας, το λεγόμενο φορολογικό φρόνημα, το οποίο εξαρτάται αφενός από τους κανόνες δεοντολογίας της κοινωνίας και των ατόμων και αφετέρου από την εμπιστοσύνη στην εκάστοτε κυβέρνηση και τους κρατικούς θεσμούς, βρίσκεται σε χαμηλά επίπεδα. Η εμπιστοσύνη στο πολιτικό σύστημα, που ήταν χαμηλή και πριν από την κρίση, έχει πλέον σχεδόν εκμηδενιστεί. Στο Ειδικό Ευρωβαρόμετρο του 2013, 99% των Ελλήνων θεωρούν ότι η διαφθορά είναι ευρέως διαδεδομένη στη

⁸⁵ Σύμφωνα με την μεθοδολογία που χρησιμοποιείται από την Παγκόσμια Τράπεζα για την έρευνα Doing Business, ο συνολικός φορολογικός συντελεστής μετρά το ύψος των φόρων και των υποχρεωτικών εισφορών που βαρύνουν τις επιχειρήσεις εκφρασμένο ως ποσοστό των εμπορικών κερδών.

⁸⁶ World Bank Group – Paying Taxes 2017

⁸⁷ Έκθεση της ΕΕ για την καταπολέμηση της διαφθοράς – Παράρτημα Ελλάδα (COM(2014)38final)

χώρα (μέσος όρος ΕΕ 76%) και 93 % θεωρούν ότι η δωροδοκία και η χρήση διασυνδέσεων είναι συχνά ο ευκολότερος τρόπος για την πρόσβαση σε δημόσια υπηρεσία (μέσος όρος ΕΕ 73%)⁸⁸. Όταν όμως επικρατεί το αίσθημα ότι τα φορολογικά βάρη δεν επιμερίζονται δίκαια, οι δαπάνες δεν γίνονται για το κοινό όφελος και η διαφθορά, η φοροδιαφυγή και η παραοικονομία αποτελούν διαδεδομένα φαινόμενα, δεν προάγεται η φορολογική συμμόρφωση των πολιτών.

5.1.2 Πρόσφατες μεταρρυθμίσεις

Τα τελευταία πέντε χρόνια έχουν γίνει περισσότερες μεταρρυθμίσεις στον τομέα της φορολογίας από ότι τις περασμένες δεκαετίες. Θα γίνει συνοπτική αναφορά στις πιο σημαντικές από αυτές.

Ιδρύθηκε η Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ), η οποία από 1/1/2017 μετεξελίχθηκε στην νέα Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ). Έγινε ευρεία αναδιοργάνωση των φορολογικών και ελεγκτικών υπηρεσιών σε συνδυασμό με εντατικοποίηση και στόχευση των ελέγχων (με χρήση μεθόδων ανάλυσης κινδύνου) για να αυξηθεί η αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα.

Θεσπίστηκαν νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) και νέος Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013), με στόχο τον εξορθολογισμό και εκσυγχρονισμό της φορολογικής νομοθεσίας. Προβλέφθηκε εξωδικαστική διαδικασία επίλυσης φορολογικών διαφορών και διαδικασία ρύθμισης ληξιπρόθεσμων οφειλών.

Δρομολογήθηκαν μέτρα για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της διαφθοράς και ενίσχυσης της φορολογικής συμμόρφωσης. Αναπτύχθηκαν νέες ηλεκτρονικές υπηρεσίες με σκοπό τη μείωση της γραφειοκρατίας και τη διευκόλυνση των φορολογουμένων.

Προβλέφθηκε η υποχρέωση τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών διασυνοριακών συναλλαγών και θεσπίστηκαν για πρώτη φορά στην Ελλάδα κανόνες για την υποκεφαλαιοδότηση επιχειρήσεων και για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες, ενώ υιοθετήθηκε και γενικός κανόνας για τη φοροαποφυγή. Δρομολογήθηκαν δράσεις για τη φοροδιαφυγή από το ηλεκτρονικό εμπόριο.

⁸⁸ Έκθεση της ΕΕ για την καταπολέμηση της διαφθοράς – Παράρτημα Ελλάδα (COM(2014)38final)

5.2 Διεξαγωγή εμπειρικής έρευνας για το ελληνικό φορολογικό σύστημα

Με σκοπό τη διερεύνηση των απόψεων και κρίσεων για την επίδραση του ελληνικού φορολογικού συστήματος όπως αυτό διαμορφώθηκε μετά τις μεταρρυθμίσεις των τελευταίων ετών, στη ζωή των πολιτών και στην οικονομική δραστηριότητα, πραγματοποιήθηκε κατά το χρονικό διάστημα Σεπτεμβρίου - Δεκεμβρίου 2016, εμπειρική έρευνα με ερωτηματολόγια που απευθύνθηκαν σε πρόσωπα που κατ' εξοχήν ασχολούνται με τις φορολογικές διαδικασίες: εφοριακούς, λογιστές και στελέχη λογιστηρίων επιχειρήσεων.

5.2.1 Μεθοδολογία της έρευνας

Για τη διεξαγωγή της έρευνας δημιουργήθηκε έντυπο ερωτηματολόγιο 25 απλά διατυπωμένων ερωτήσεων, χωρισμένων σε οκτώ επιμέρους ενότητες, το οποίο μοιράστηκε σε 225 συνολικά άτομα. Οι ερωτήσεις είναι πολλαπλής επιλογής και βαθμολογικής κλίμακας Likert (πενταβάθμια κλίμακα), όπου οι ερωτηθέντες εκφράζουν το βαθμό συμφωνίας ή διαφωνίας τους με τη διατυπωθείσα θέση.

Η έρευνα πραγματοποιήθηκε σε συγκεκριμένο χρονικό διάστημα και σε περιορισμένη γεωγραφική περιοχή (κυρίως Κιλκίς και Θεσσαλονίκη). Καλό είναι να ληφθεί υπόψη ότι κάποιες από τις φορολογικές μεταρρυθμίσεις δεν έχουν ακόμη υλοποιηθεί, ή δεν μπορούν ακόμη να αξιολογηθούν τα αποτελέσματά τους.

Για τη στατιστική επεξεργασία και ανάλυση των απαντήσεων χρησιμοποιήθηκε το στατιστικό πακέτο SPSS Statistics 22.0.

5.2.2 Αποτελέσματα της έρευνας

Η πρώτη ενότητα περιλαμβάνει τα προσωπικά στοιχεία των ερωτηθέντων, τα οποία αποτυπώνονται στους πίνακες 12, 13 και 14. Προκύπτει έτσι ότι από τους 225 συνολικά ερωτηθέντες, οι 111 είναι εφοριακοί (ποσοστό 49,3%), οι 66 λογιστές (29,3%) και οι 48 στελέχη λογιστηρίων ιδιωτικών επιχειρήσεων (21,3%). Από αυτούς, οι 37 (16,4%) διαθέτουν μεταπτυχιακό τίτλο, 157 (69,8%) είναι πτυχιούχοι ΑΕΙ/ΤΕΙ και 31 (13,8%) είναι απόφοιτοι λυκείου. Περισσότεροι από τους μισούς, ποσοστό 56,9%, έχουν εργασιακή εμπειρία πάνω από 15 έτη, ποσοστό 31,1% εργάζονται για 6-15 έτη και σε

ποσοστό 12% εργάζονται λιγότερο από 5 έτη. Η μεγάλη πλειοψηφία των ερωτηθέντων είναι πτυχιούχοι τριτοβάθμιας εκπαίδευσης με εργασιακή εμπειρία πάνω από 15 έτη.

Πίνακας 12: Εκπαίδευση

| | | Εκπαίδευση | | | |
|---------|----------------------|------------|---------|---------------|--------------------|
| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
| Valid | Δευτεροβάθμια | 31 | 13,7 | 13,8 | 13,8 |
| | ΑΕΙ/ΤΕΙ | 157 | 69,5 | 69,8 | 83,6 |
| | Μεταπτυχιακός τίτλος | 37 | 16,4 | 16,4 | 100,0 |
| | Total | 225 | 99,6 | 100,0 | |
| Missing | System | 1 | ,4 | | |
| Total | | 226 | 100,0 | | |

Πίνακας 13: Επάγγελμα

| | | Επάγγελμα | | | |
|---------|-------------------------------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
| Valid | Εφοριακός | 111 | 49,1 | 49,3 | 49,3 |
| | Λογιστής | 66 | 29,2 | 29,3 | 78,7 |
| | Στέλεχος λογιστηρίου επιχείρησης | 48 | 21,2 | 21,3 | 100,0 |
| | Total | 225 | 99,6 | 100,0 | |
| Missing | System | 1 | ,4 | | |
| Total | | 226 | 100,0 | | |

Πίνακας 14: Έτη εργασιακής εμπειρίας

| | | Έτη εργασιακής εμπειρίας | | | |
|---------|------------|--------------------------|---------|---------------|--------------------|
| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
| Valid | 1-5 | 27 | 11,9 | 12,0 | 12,0 |
| | 6-15 | 70 | 31,0 | 31,1 | 43,1 |
| | Άνω των 15 | 128 | 56,6 | 56,9 | 100,0 |
| | Total | 225 | 99,6 | 100,0 | |
| Missing | System | 1 | ,4 | | |
| Total | | 226 | 100,0 | | |

Η δεύτερη ενότητα περιλαμβάνει τις πρώτες 4 ερωτήσεις που αφορούν **την αποτελεσματικότητα του φορολογικού συστήματος**.

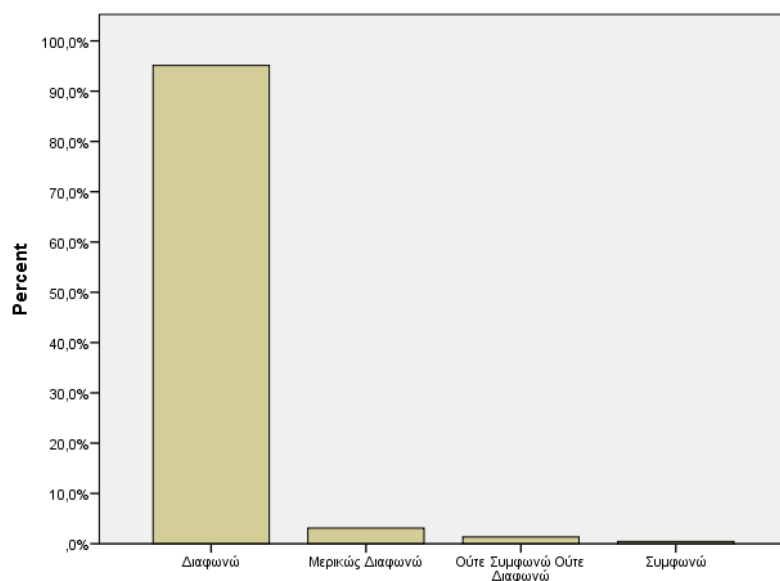
Στον πίνακα 15 και το γράφημα 12, απεικονίζονται τα αποτελέσματα της πρώτης ερώτησης, για τη σταθερότητα του φορολογικού συστήματος σε βάθος δεκαετίας: σχεδόν το σύνολο των ερωτηθέντων (98,2%) δεν θεωρεί σταθερό το φορολογικό σύστημα.

Πίνακας 15: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 1

1. Το ελληνικό φορολογικό σύστημα είναι σταθερό, χωρίς σημαντικές μεταβολές την τελευταία δεκαετία

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---------|---------------------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | Διαφωνώ | 214 | 94,7 | 95,1 | 95,1 |
| | Μερικώς Διαφωνώ | 7 | 3,1 | 3,1 | 98,2 |
| | Ούτε Συμφωνώ Ούτε Διαφωνώ | 3 | 1,3 | 1,3 | 99,6 |
| | Συμφωνώ | 1 | ,4 | ,4 | 100,0 |
| | Total | 225 | 99,6 | 100,0 | |
| Missing | System | 1 | ,4 | | |
| Total | | 226 | 100,0 | | |

Στο γράφημα 12, απεικονίζονται και σχηματικά τα αποτελέσματα:



1. Το ελληνικό φορολογικό σύστημα είναι σταθερό, χωρίς σημαντικές μεταβολές την τελευταία δεκαετία

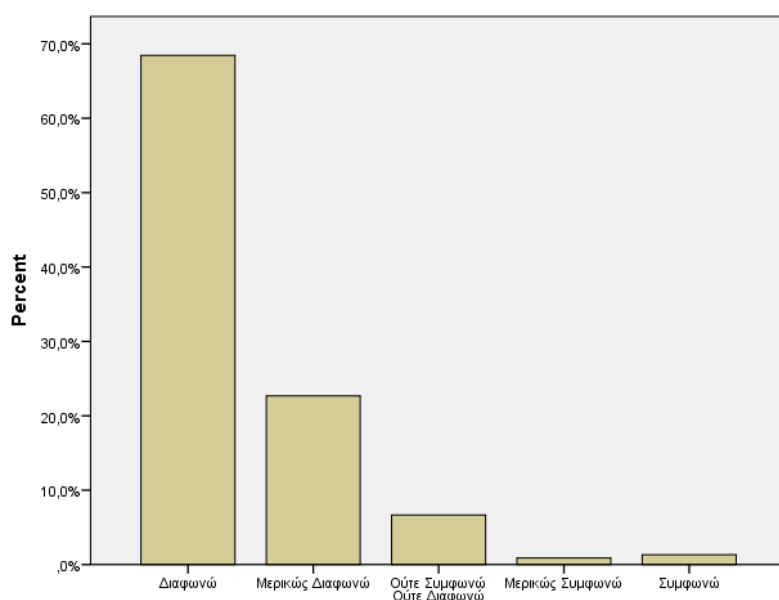
Γράφημα 12: Διάγραμμα ράβδων ερώτησης 1

Η δεύτερη ερώτηση, αφορά την πάταξη της γραφειοκρατίας: και πάλι τα αποτελέσματα είναι συντριπτικά: 68,4% των ερωτηθέντων διαφωνούν απόλυτα στο ότι δεν υπάρχει πλέον γραφειοκρατία και 22,7% διαφωνούν μερικώς, ενώ μόνο 5 απαντούν ότι συμφωνούν (πίνακας 16, γράφημα 13).

Πίνακας 16: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 2

2. Δεν υπάρχει πλέον γραφειοκρατία στις φορολογικές διαδικασίες

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---------|---------------------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | Διαφωνώ | 154 | 68,1 | 68,4 | 68,4 |
| | Μερικώς Διαφωνώ | 51 | 22,6 | 22,7 | 91,1 |
| | Ούτε Συμφωνώ Ούτε Διαφωνώ | 15 | 6,6 | 6,7 | 97,8 |
| | Μερικώς Συμφωνώ | 2 | ,9 | ,9 | 98,7 |
| | Συμφωνώ | 3 | 1,3 | 1,3 | 100,0 |
| | Total | 225 | 99,6 | 100,0 | |
| Missing | System | 1 | ,4 | | |
| Total | | 226 | 100,0 | | |



2. Δεν υπάρχει πλέον γραφειοκρατία στις φορολογικές διαδικασίες

Γράφημα 13: Διάγραμμα ράβδων ερώτησης 2

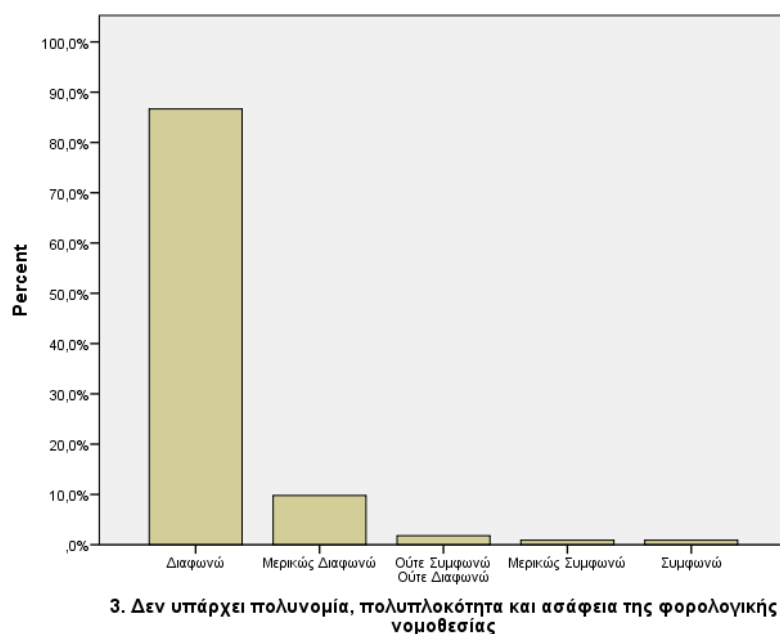
Η τρίτη ερώτηση έχει να κάνει με την πολυνομία και την πολυπλοκότητα της φορολογικής νομοθεσίας. Το 96,5 % των ερωτηθέντων θεωρεί ότι υπάρχει πολυνομία

και ότι η φορολογική νομοθεσία πάσχει από ασάφεια και πολυπλοκότητα, με τις οποίες έρχονται αντιμέτωποι καθημερινά. Τα αποτελέσματα απεικονίζονται στον πίνακα 17 και σχηματικά στο γράφημα 14.

Πίνακας 17: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 3

3. Δεν υπάρχει πολυνομία, πολυπλοκότητα και ασάφεια της φορολογικής νομοθεσίας

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---------|---------------------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | Διαφωνώ | 195 | 86,3 | 86,7 | 86,7 |
| | Μερικώς Διαφωνώ | 22 | 9,7 | 9,8 | 96,4 |
| | Ούτε Συμφωνώ Ούτε Διαφωνώ | 4 | 1,8 | 1,8 | 98,2 |
| | Μερικώς Συμφωνώ | 2 | ,9 | ,9 | 99,1 |
| | Συμφωνώ | 2 | ,9 | ,9 | 100,0 |
| | Total | 225 | 99,6 | 100,0 | |
| Missing | System | 1 | ,4 | | |
| Total | | 226 | 100,0 | | |

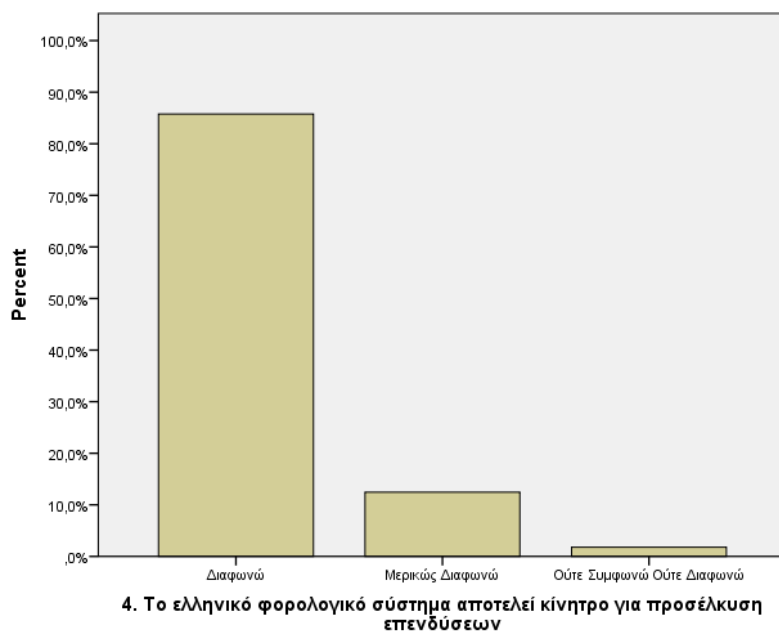


Γράφημα 14: Διάγραμμα ράβδων ερώτησης 3

Στην ερώτηση 4, οι συμμετέχοντες καλούνται να εκφράσουν την άποψή τους για το αν το φορολογικό σύστημα είναι φιλικό προς τις επενδύσεις. Το σύνολο σχεδόν των ερωτηθέντων διαφώνησε, ενώ δεν υπήρξε καμία καταφατική απάντηση και 4 από τους ερωτηθέντες (1,8%) δεν εξέφρασαν άποψη (πίνακας 18, γράφημα 15).

Πίνακας 18: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 4

| 4. Το ελληνικό φορολογικό σύστημα αποτελεί κίνητρο για προσέλκυση επενδύσεων | | | | | |
|---|---------------------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
| Valid | Διαφωνώ | 193 | 85,4 | 85,8 | 85,8 |
| | Μερικώς Διαφωνώ | 28 | 12,4 | 12,4 | 98,2 |
| | Ούτε Συμφωνώ Ούτε Διαφωνώ | 4 | 1,8 | 1,8 | 100,0 |
| | Total | 225 | 99,6 | 100,0 | |
| Missing | System | 1 | ,4 | | |
| Total | | 226 | 100,0 | | |



Γράφημα 15: Διάγραμμα ράβδων ερώτησης 4

Δεδομένου ότι μόνο την περίοδο 2012-2016 ψηφίστηκαν 185 νόμοι που περιέχουν φορολογικές διατάξεις και εκδόθηκαν 1077 εγκύκλιοι για φορολογικά θέματα, οι απαντήσεις της πρώτης ενότητας είναι αναμενόμενες. Οι διαχρονικές παθογένειες του φορολογικού συστήματος (πολυνομία, πολυπλοκότητα, ασάφεια) φαίνεται πως δεν έχουν αντιμετωπιστεί. Όσοι ασχολούνται με τη φορολογία, εξακολουθούν να αντιμετωπίζουν το πρόβλημα της γραφειοκρατίας στην εργασιακή τους καθημερινότητα. Ο συνδυασμός αυτών των παραγόντων με το γεγονός ότι ο συντελεστής φορολογίας εισοδήματος εταιριών είναι σημαντικά υψηλότερος σε

σύγκριση με τον μέσο όρο EU-28 και ΟΟΣΑ, καθιστά την Ελλάδα λιγότερο ελκυστική προς τις ΑΞΕ (όπως έχει διατυπωθεί και από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή και τον ΟΟΣΑ).

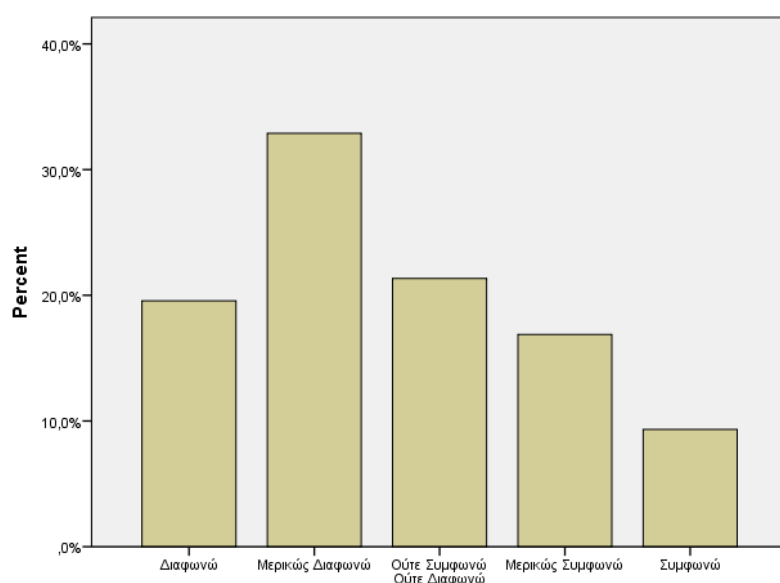
Στην τρίτη ενότητα που περιλαμβάνει τις ερωτήσεις 5 έως 9, διερευνάται η **αποτελεσματικότητα των φορολογικών υπηρεσιών**.

Στην πέμπτη ερώτηση, αν υπάρχει ικανή στελέχωση των φορολογικών υπηρεσιών, το μεγαλύτερο ποσοστό διαφωνεί μερικώς (32,9%), ενώ ένα 19,6 % διαφωνεί απόλυτα. Ποσοστό 26,2% βρίσκει ικανή τη στελέχωση, παρόλο που ο αριθμός των υπηρετούντων υπαλλήλων μειώθηκε δραστικά τα τελευταία έτη, όπως και ο αριθμός των ΔΟΥ. Σημαντικό ποσοστό (21,3%) απαντά ουδέτερα (πίνακας 19, γράφημα 16).

Πίνακας 19: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 5

5. Υπάρχει ικανή στελέχωση των φορολογικών υπηρεσιών σε προσωπικό (ποσοτική)

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---------|---------------------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | Διαφωνώ | 44 | 19,5 | 19,6 | 19,6 |
| | Μερικώς Διαφωνώ | 74 | 32,7 | 32,9 | 52,4 |
| | Ούτε Συμφωνώ Ούτε Διαφωνώ | 48 | 21,2 | 21,3 | 73,8 |
| | Μερικώς Συμφωνώ | 38 | 16,8 | 16,9 | 90,7 |
| | Συμφωνώ | 21 | 9,3 | 9,3 | 100,0 |
| | Total | 225 | 99,6 | 100,0 | |
| Missing | System | 1 | ,4 | | |
| Total | | 226 | 100,0 | | |



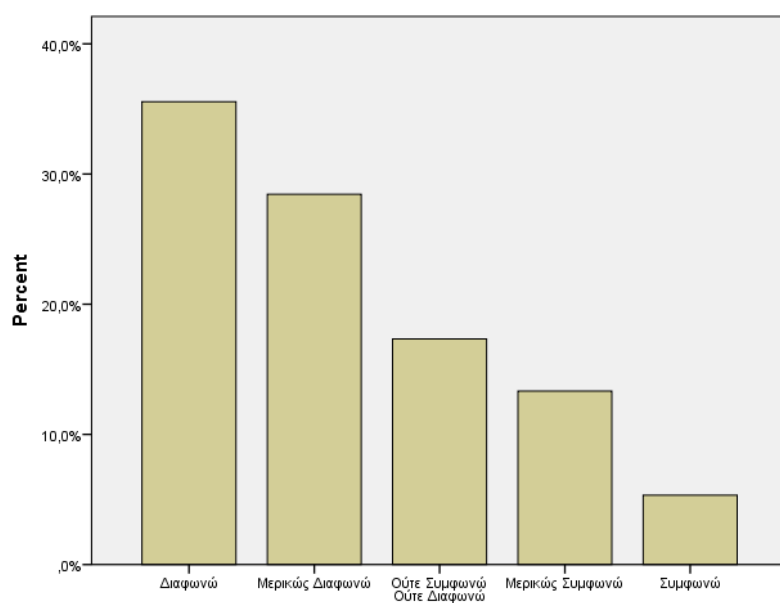
5. Υπάρχει ικανή στελέχωση των φορολογικών υπηρεσιών σε προσωπικό (ποσοτική)

Γράφημα 16: Διάγραμμα ράβδων ερώτησης 5

Η έκτη ερώτηση αφορά την εκπαίδευση και επιμόρφωση των στελεχών του φορολογικού μηχανισμού. Μεγάλο ποσοστό ερωτηθέντων, το 64%, θεωρεί μη επαρκή την εκπαίδευσή τους, έναντι ποσοστού 18,6 που τη θεωρεί ικανοποιητική. Ποσοστό 17,3% δεν απαντά ή δεν γνωρίζει (πίνακας 20, γράφημα 17).

Πίνακας 20: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 6

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---------|---------------------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | Διαφωνώ | 80 | 35,4 | 35,6 | 35,6 |
| | Μερικώς Διαφωνώ | 64 | 28,3 | 28,4 | 64,0 |
| | Ούτε Συμφωνώ Ούτε Διαφωνώ | 39 | 17,3 | 17,3 | 81,3 |
| | Μερικώς Συμφωνώ | 30 | 13,3 | 13,3 | 94,7 |
| | Συμφωνώ | 12 | 5,3 | 5,3 | 100,0 |
| | Total | 225 | 99,6 | 100,0 | |
| Missing | System | 1 | ,4 | | |
| Total | | 226 | 100,0 | | |



6. Υπάρχει επαρκής εκπαίδευση και επιμόρφωση των εργαζομένων

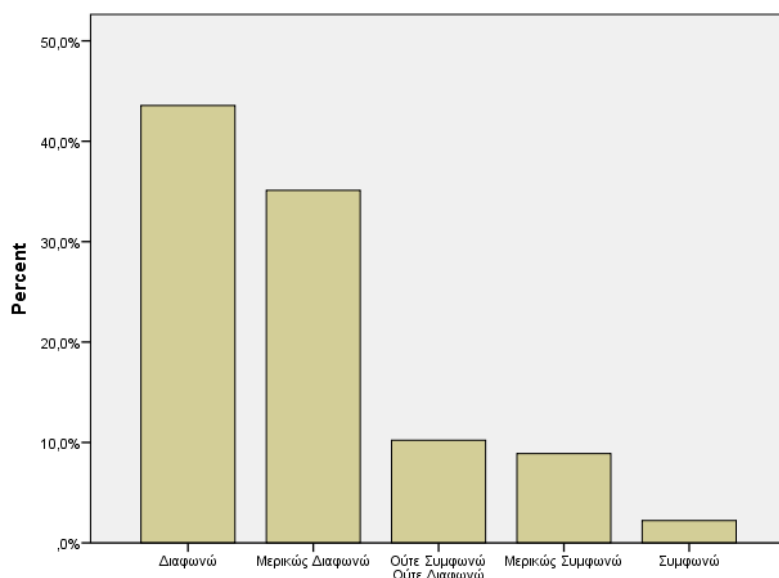
Γράφημα 17: Διάγραμμα ράβδων ερώτησης 6

Στην έβδομη ερώτηση, για το αν ο φορολογικός μηχανισμός διαθέτει τα κατάλληλα εφόδια για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, το 78,7% απαντά αρνητικά, ενώ μόλις το 11,1% θεωρεί πως με τις υπάρχουσες συνθήκες μπορούν να αντιμετωπιστούν τα φαινόμενα αυτά (πίνακας 21, γράφημα 18).

Πίνακας 21: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 7

7. Ο φοροελεγκτικός μηχανισμός έχει τα κατάλληλα εργαλεία και την κατάρτιση για να εντοπίσει και να αντιμετωπίσει τη μεγάλη φοροδιαφυγή και φοροαποφυγή

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---------|---------------------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | Διαφωνώ | 98 | 43,4 | 43,6 | 43,6 |
| | Μερικώς Διαφωνώ | 79 | 35,0 | 35,1 | 78,7 |
| | Ούτε Συμφωνώ Ούτε Διαφωνώ | 23 | 10,2 | 10,2 | 88,9 |
| | Μερικώς Συμφωνώ | 20 | 8,8 | 8,9 | 97,8 |
| | Συμφωνώ | 5 | 2,2 | 2,2 | 100,0 |
| | Total | 225 | 99,6 | 100,0 | |
| Missing | System | 1 | ,4 | | |
| Total | | 226 | 100,0 | | |



7. Ο φοροελεγκτικός μηχανισμός έχει τα κατάλληλα εργαλεία και την κατάρτιση για να εντοπίσει και να αντιμετωπίσει τη μεγάλη φοροαποφυγή

Γράφημα 18: Διάγραμμα ράβδων ερώτησης 7

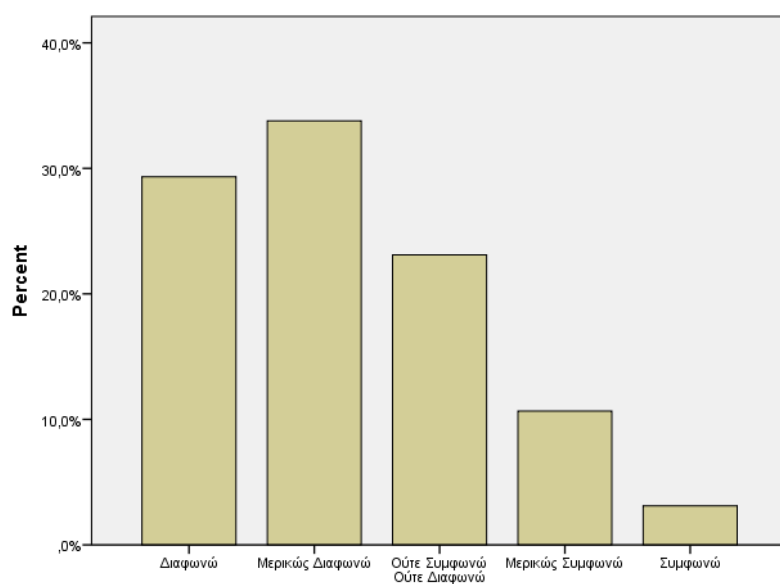
Η όγδοη ερώτηση αφορά τη στόχευση των φορολογικών ελέγχων σε τομείς με μεγάλα ποσοστά φοροδιαφυγής. Ποσοστό συνολικά 63,1% διαφωνεί με το ότι οι

έλεγχι είναι στοχευμένοι, ενώ συμφωνεί το 13,8%. Σε ποσοστό 23,1% οι ερωτηθέντες δεν εκφράζουν άποψη ή δεν γνωρίζουν (πίνακας 22, γράφημα 19).

Πίνακας 22: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 8

8. Οι φορολογικοί έλεγχοι είναι στοχευμένοι (ειδικά σε κατηγορίες επαγγελματιών με μεγάλα ποσοστά φοροδιαφυγής)

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---------|---------------------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | Διαφωνώ | 66 | 29,2 | 29,3 | 29,3 |
| | Μερικώς Διαφωνώ | 76 | 33,6 | 33,8 | 63,1 |
| | Ούτε Συμφωνώ Ούτε Διαφωνώ | 52 | 23,0 | 23,1 | 86,2 |
| | Μερικώς Συμφωνώ | 24 | 10,6 | 10,7 | 96,9 |
| | Συμφωνώ | 7 | 3,1 | 3,1 | 100,0 |
| | Total | 225 | 99,6 | 100,0 | |
| Missing | System | 1 | ,4 | | |
| Total | | 226 | 100,0 | | |



8. Οι φορολογικοί έλεγχοι είναι στοχευμένοι (ειδικά σε κατηγορίες επαγγελματιών με μεγάλα ποσοστά φοροδιαφυγής)

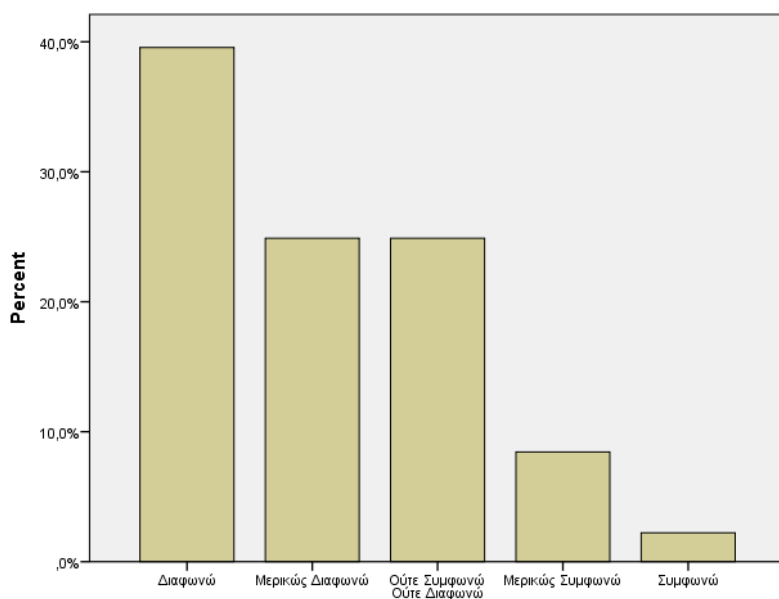
Γράφημα 19: Διάγραμμα ράβδων ερώτησης 8

Η ένατη ερώτηση αγγίζει το ευαίσθητο θέμα της διαφθοράς στις φορολογικές υπηρεσίες. Ένα υψηλό ποσοστό 64,5% πιστεύει ότι το φαινόμενο είναι υπαρκτό, ενώ ενδεικτικό του προβλήματος, είναι ότι όσοι πιστεύουν πως δεν υπάρχει διαφθορά ανήκουν στη μικρή μειοψηφία του 10,6%, μάλιστα μόνο ένα 2,2% συμφωνεί χωρίς

ενδιασμό. Σημαντικό και το ποσοστό 24,9% όσων, για διάφορους λόγους, δεν παίρνουν θέση (πίνακας 23, γράφημα 20).

Πίνακας 23: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 9

| 9. Δεν υπάρχουν φαινόμενα διαφθοράς στο φορολογικό μηχανισμό | | | | | |
|---|---------------------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
| Valid | Διαφωνώ | 89 | 39,4 | 39,6 | 39,6 |
| | Μερικώς Διαφωνώ | 56 | 24,8 | 24,9 | 64,4 |
| | Ούτε Συμφωνώ Ούτε Διαφωνώ | 56 | 24,8 | 24,9 | 89,3 |
| | Μερικώς Συμφωνώ | 19 | 8,4 | 8,4 | 97,8 |
| | Συμφωνώ | 5 | 2,2 | 2,2 | 100,0 |
| | Total | 225 | 99,6 | 100,0 | |
| Missing | System | 1 | ,4 | | |
| Total | | 226 | 100,0 | | |



9. Δεν υπάρχουν φαινόμενα διαφθοράς στο φορολογικό μηχανισμό

Γράφημα 20: Διάγραμμα ράβδων ερώτησης 9

Το συμπέρασμα που συνάγεται για την αποτελεσματικότητα των φορολογικών υπηρεσιών από τις απαντήσεις της δεύτερης ενότητας είναι αρνητικό. Στην εποχή της κρίσης και των μνημονίων μεγάλος αριθμός έμπειρων στελεχών της φορολογικής διοίκησης συνταξιοδοτήθηκε, χωρίς να αναπληρωθεί. Ένα από τα πρώτα «θύματα» της

κατάργησης οργανισμών ήταν η Σχολή Επιμόρφωσης Υπαλλήλων του Υπουργείου Οικονομικών (ΣΕΥΥΟ). Ενώ το ανθρώπινο δυναμικό, όπως φαίνεται και από το δείγμα της έρευνας διαθέτει υψηλή κατάρτιση, δεν μπορεί να αξιοποιηθεί επαρκώς χωρίς τα κατάλληλα εφόδια. Η εκπαίδευση που παρέχεται στα στελέχη είναι επεικώς ανεπαρκής, σε μία εποχή όπου η αντιμετώπιση των επιζήμιων φορολογικών πρακτικών διεθνώς, καθίσταται όλο και πιο περίπλοκη, για τους λόγους που αναλύθηκαν στα προηγούμενα κεφάλαια. Το πρόβλημα της διαφθοράς δεν είναι αμελητέο και χρήζει συστηματικής και αποφασιστικής αντιμετώπισης. Η ύπαρξή του επιβεβαιώνεται και σε πρόσφατες έρευνες (ΟΟΣΑ, Διεθνής Διαφάνεια Ελλάς).

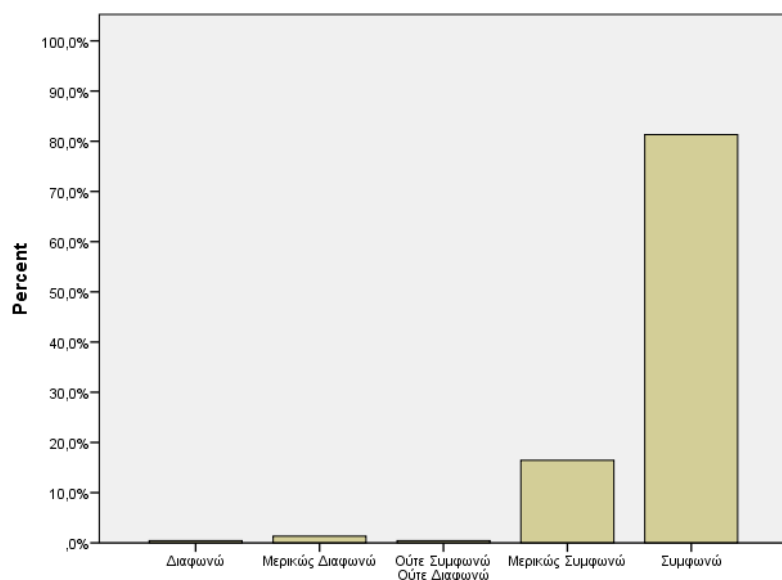
Η τέταρτη ενότητα περιλαμβάνει τις ερωτήσεις 10, 11 και 12, σχετικά με **τους φορολογικούς συντελεστές**.

Στη δέκατη ερώτηση, 81,3% των ερωτηθέντων συμφωνούν απολύτως και 16,4% συμφωνούν μερικώς ότι το ύψος των φορολογικών συντελεστών και η συνολική φορολογική επιβάρυνση έχουν αυξηθεί πολύ (συνολικά το 97,7%). Από τους 225 ερωτηθέντες, μόνο ένας διαφώνησε και 3 διαφώνησαν μερικώς, συνολικό ποσοστό 1,7% (πίνακας 24, γράφημα 21).

Πίνακας 24: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 10

10. Το ύψος των φορολογικών συντελεστών και η συνολική φορολογική επιβάρυνση έχουν αυξηθεί πολύ

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---------|---------------------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | Διαφωνώ | 1 | ,4 | ,4 | ,4 |
| | Μερικώς Διαφωνώ | 3 | 1,3 | 1,3 | 1,8 |
| | Ούτε Συμφωνώ Ούτε Διαφωνώ | 1 | ,4 | ,4 | 2,2 |
| | Μερικώς Συμφωνώ | 37 | 16,4 | 16,4 | 18,7 |
| | Συμφωνώ | 183 | 81,0 | 81,3 | 100,0 |
| | Total | 225 | 99,6 | 100,0 | |
| Missing | System | 1 | ,4 | | |
| Total | | 226 | 100,0 | | |



10. Το ύψος των φορολογικών συντελεστών και η συνολική φορολογική επιβάρυνση έχουν αυξηθεί πολύ

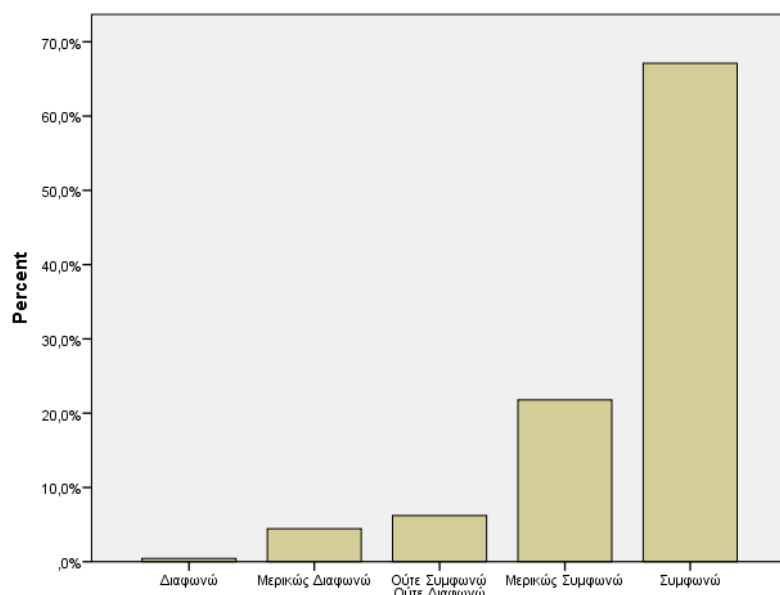
Γράφημα 21: Διάγραμμα ράβδων ερώτησης 10

Η ενδέκατη ερώτηση έχει να κάνει με τη φορολογία της ακίνητης περιουσίας. Το 88,9% συμφωνεί ότι η φορολογία αυτή είναι υψηλή, ενώ μόλις το 4,8% διαφωνεί και ένα ποσοστό 6,2% παραμένει ουδέτερο (πίνακας 25, γράφημα 22).

Πίνακας 25: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 11

11. Η φορολογία της ακίνητης περιουσίας είναι υψηλή

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---------|---------------------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | Διαφωνώ | 1 | ,4 | ,4 | ,4 |
| | Μερικώς Διαφωνώ | 10 | 4,4 | 4,4 | 4,9 |
| | Ούτε Συμφωνώ Ούτε Διαφωνώ | 14 | 6,2 | 6,2 | 11,1 |
| | Μερικώς Συμφωνώ | 49 | 21,7 | 21,8 | 32,9 |
| | Συμφωνώ | 151 | 66,8 | 67,1 | 100,0 |
| | Total | 225 | 99,6 | 100,0 | |
| Missing | System | 1 | ,4 | | |
| Total | | 226 | 100,0 | | |



11. Η φορολογία της ακίνητης περιουσίας είναι υψηλή

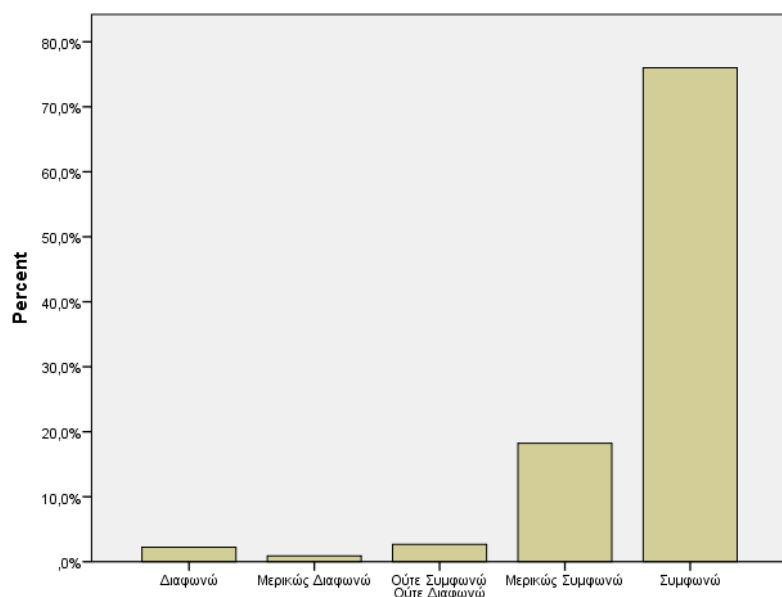
Γράφημα 22: Διάγραμμα ράβδων ερώτησης 11

Στη δωδέκατη ερώτηση, ζητείται από τους ερωτηθέντες να κρίνουν αν τα φορολογικά βάρη κατανέμονται δίκαια σε όλους τους Έλληνες. Ένα συντριπτικό ποσοστό 94,2%, θεωρεί ότι δεν κατανέμονται δίκαια. Το ποσοστό όσων βρίσκουν δίκαιη την κατανομή των βαρών, αλλά και όσων δεν τοποθετούνται, είναι πολύ χαμηλό (πίνακας 26, γράφημα 23).

Πίνακας 26: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 12

12. Τα φορολογικά βάρη δεν κατανέμονται δίκαια στους Έλληνες πολίτες

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---------|---------------------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | Διαφωνώ | 5 | 2,2 | 2,2 | 2,2 |
| | Μερικώς Διαφωνώ | 2 | ,9 | ,9 | 3,1 |
| | Ούτε Συμφωνώ Ούτε Διαφωνώ | 6 | 2,7 | 2,7 | 5,8 |
| | Μερικώς Συμφωνώ | 41 | 18,1 | 18,2 | 24,0 |
| | Συμφωνώ | 171 | 75,7 | 76,0 | 100,0 |
| | Total | 225 | 99,6 | 100,0 | |
| Missing | System | 1 | ,4 | | |
| Total | | 226 | 100,0 | | |



12. Τα φορολογικά βάρη δεν κατανέμονται δίκαια στους Έλληνες πολίτες

Γράφημα 23: Διάγραμμα ράβδων ερώτησης 12

Από τις ερωτήσεις 10, 11 και 12 συμπεραίνεται καταρχάς ότι η συντριπτική πλειοψηφία πιστεύει ότι τα φορολογικά βάρη έχουν αυξηθεί σημαντικά. Η άποψη αυτή επιβεβαιώνεται και από τα επίσημα στοιχεία. Με ανώτατο ονομαστικό συντελεστή φορολογίας φυσικών προσώπων και ανώτατο ονομαστικό συντελεστή φορολογίας εταιριών 48% και 29% αντίστοιχα, η Ελλάδα βρίσκεται πάνω από το μέσο όρο EU-28 (39,3% και 22,8% αντίστοιχα), το μέσο όρο EA-19 (42,1% και 24,6% αντίστοιχα), και βέβαια πάνω από μέσο όρο των χωρών του ΟΟΣΑ. Η φορολογία της ακίνητης περιουσίας είναι υψηλή. Το αίσθημα της άδικης κατανομής των φορολογικών βαρών είναι καθολικό και οι πρόσφατες μεταρρυθμίσεις δεν φαίνεται να επιτυγχάνουν τη μείωση των ανισοτήτων και τη δικαιότερη κατανομή του εισοδήματος, αλλά μάλλον το αντίθετο.

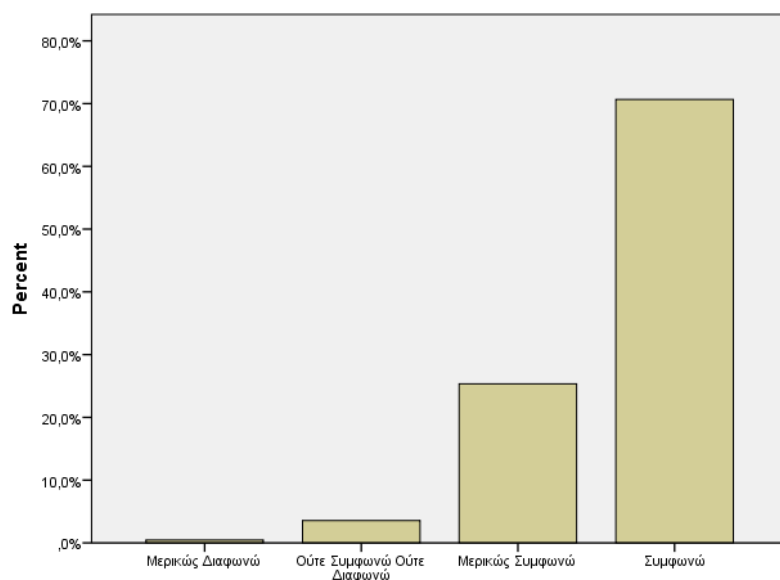
Η πέμπτη ενότητα, με τις ερωτήσεις 13 και 14, θέτει τα ζητήματα της φοροδιαφυγής και της παραοικονομίας.

Στη δέκατη τρίτη ερώτηση, τίθεται το ζήτημα της έκτασης της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα. Το 96% συνολικά, πιστεύει ότι η φοροδιαφυγή έχει μεγάλη έκταση στη χώρα μας. Διαφώνησε μόνο ένας από τους ερωτηθέντες, ενώ 8 (ποσοστό 3,6%) δεν πήραν θέση (πίνακας 27, γράφημα 24).

Πίνακας 27: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 13

13. Το φαινόμενο της φοροδιαφυγής έχει σημαντική έκταση στη χώρα μας

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---------|---------------------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | Μερικώς Διαφωνώ | 1 | ,4 | ,4 | ,4 |
| | Ούτε Συμφωνώ Ούτε Διαφωνώ | 8 | 3,5 | 3,6 | 4,0 |
| | Μερικώς Συμφωνώ | 57 | 25,2 | 25,3 | 29,3 |
| | Συμφωνώ | 159 | 70,4 | 70,7 | 100,0 |
| | Total | 225 | 99,6 | 100,0 | |
| Missing | System | 1 | ,4 | | |
| Total | | 226 | 100,0 | | |



13. Το φαινόμενο της φοροδιαφυγής έχει σημαντική έκταση στη χώρα μας

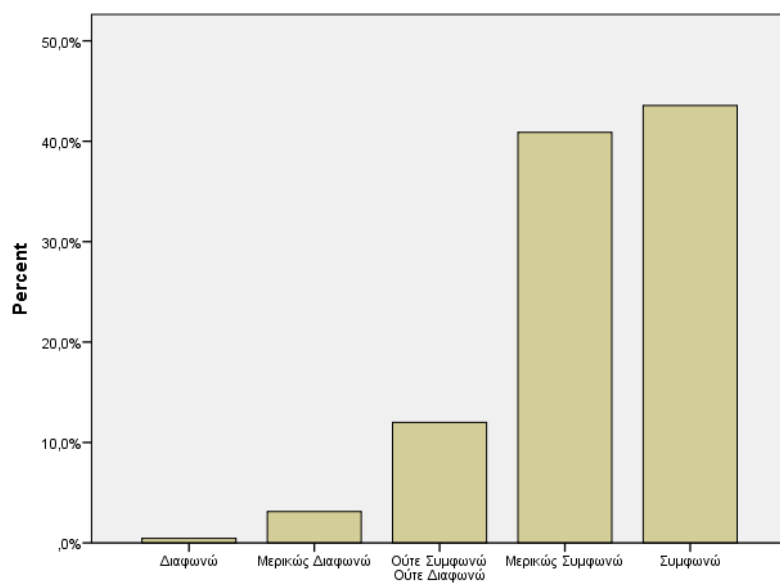
Γράφημα 24: Διάγραμμα ράβδων ερώτησης 13

Στην δέκατη τέταρτη ερώτηση, αν το μέγεθος της παραοικονομίας στη χώρα μας είναι υψηλό, ποσοστό 43,6% των ερωτηθέντων συμφωνεί και 40,9% μερικώς συμφωνεί: συνολικό ποσοστό 84,5% των ερωτηθέντων πιστεύει ότι υπάρχει περισσότερη παραοικονομία στην Ελλάδα από ότι στις περισσότερες ευρωπαϊκές χώρες. Το ποσοστό όσων διαφωνούν είναι και πάλι πολύ μικρό, ενώ ένα 12% δεν εκφράζει γνώμη (πίνακας 28, γράφημα 25).

Πίνακας 28: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 14

14. Το μέγεθος της παραοικονομίας στην Ελλάδα είναι υψηλό σε σύγκριση με τις περισσότερες ευρωπαϊκές χώρες.

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---------|---------------------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | Διαφωνώ | 1 | ,4 | ,4 | ,4 |
| | Μερικώς Διαφωνώ | 7 | 3,1 | 3,1 | 3,6 |
| | Ούτε Συμφωνώ Ούτε Διαφωνώ | 27 | 11,9 | 12,0 | 15,6 |
| | Μερικώς Συμφωνώ | 92 | 40,7 | 40,9 | 56,4 |
| | Συμφωνώ | 98 | 43,4 | 43,6 | 100,0 |
| | Total | 225 | 99,6 | 100,0 | |
| Missing | System | 1 | ,4 | | |
| Total | | 226 | 100,0 | | |



14. Το μέγεθος της παραοικονομίας στην Ελλάδα είναι υψηλό σε σύγκριση με τις περισσότερες ευρωπαϊκές χώρες.

Γράφημα 25: Διάγραμμα ράβδων ερώτησης 14

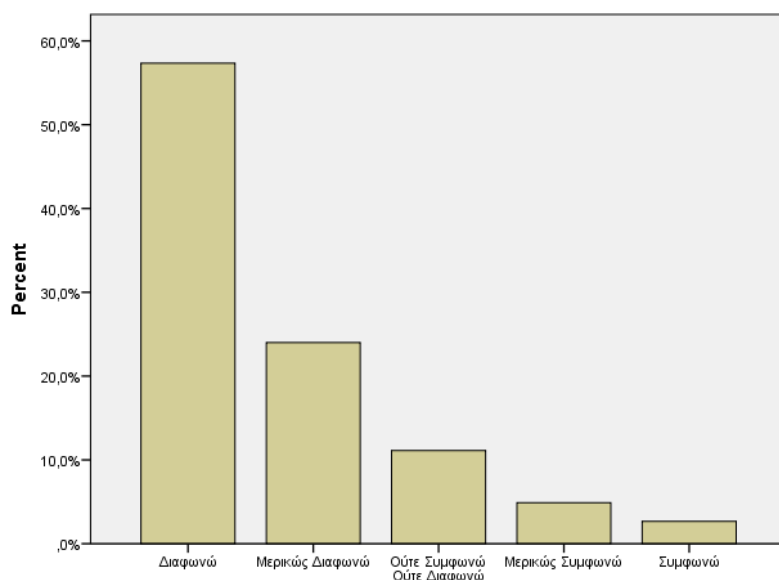
Στην έκτη ενότητα με τις ερωτήσεις 15, 16 και 17 εξετάζεται το ζήτημα της ύπαρξης φορολογικής συνείδησης και συμμόρφωσης.

Στην δέκατη πέμπτη ερώτηση, αν το γενικότερο πλαίσιο του κράτους συντελεί στη διαμόρφωση υψηλού φορολογικού φρονήματος, ποσοστό 81,3% απαντά αρνητικά, 7,6% απαντά θετικά και 11,1% παραμένει ουδέτερο (πίνακας 29, γράφημα 26).

Πίνακας 29: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 15

15. Το γενικότερο πλαίσιο του ελληνικού κράτους και των υπηρεσιών του συντελεί στη διαμόρφωση υψηλού φορολογικού φρονήματος

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---------|---------------------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | Διαφωνώ | 129 | 57,1 | 57,3 | 57,3 |
| | Μερικώς Διαφωνώ | 54 | 23,9 | 24,0 | 81,3 |
| | Ούτε Συμφωνώ Ούτε Διαφωνώ | 25 | 11,1 | 11,1 | 92,4 |
| | Μερικώς Συμφωνώ | 11 | 4,9 | 4,9 | 97,3 |
| | Συμφωνώ | 6 | 2,7 | 2,7 | 100,0 |
| | Total | | 225 | 99,6 | 100,0 |
| Missing | System | 1 | ,4 | | |
| Total | | 226 | 100,0 | | |



15. Το γενικότερο πλαίσιο του ελληνικού κράτους και των υπηρεσιών του συντελεί στη διαμόρφωση υψηλού φορολογικού φρονήματος

Γράφημα 26: Διάγραμμα ράβδων ερώτησης 15

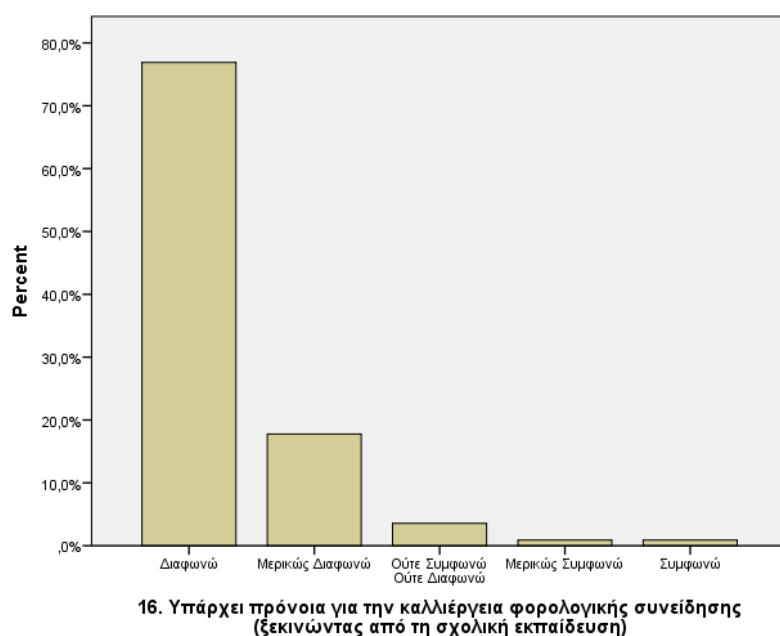
Η δέκατη έκτη ερώτηση εξετάζει αν υπάρχει περιβάλλον καλλιέργειας της φορολογικής συνείδησης στην Ελλάδα. Το 76,9% διαφωνεί και το 17,8% συμφωνεί

μερικώς (συνολικά 94,7%). Μόλις 4 ερωτηθέντες συμφωνούν (1,8%), ενώ ποσοστό 3,6% δεν εκφράζει άποψη (πίνακας 30, γράφημα 27).

Πίνακας 30: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 16

16. Υπάρχει πρόνοια για την καλλιέργεια φορολογικής συνείδησης (ξεκινώντας από τη σχολική εκπαίδευση)

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---------|---------------------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | Διαφωνώ | 173 | 76,5 | 76,9 | 76,9 |
| | Μερικώς Διαφωνώ | 40 | 17,7 | 17,8 | 94,7 |
| | Ούτε Συμφωνώ Ούτε Διαφωνώ | 8 | 3,5 | 3,6 | 98,2 |
| | Μερικώς Συμφωνώ | 2 | ,9 | ,9 | 99,1 |
| | Συμφωνώ | 2 | ,9 | ,9 | 100,0 |
| | Total | 225 | 99,6 | 100,0 | |
| Missing | System | 1 | ,4 | | |
| Total | | 226 | 100,0 | | |



Γράφημα 27: Διάγραμμα ράβδων ερώτησης 16

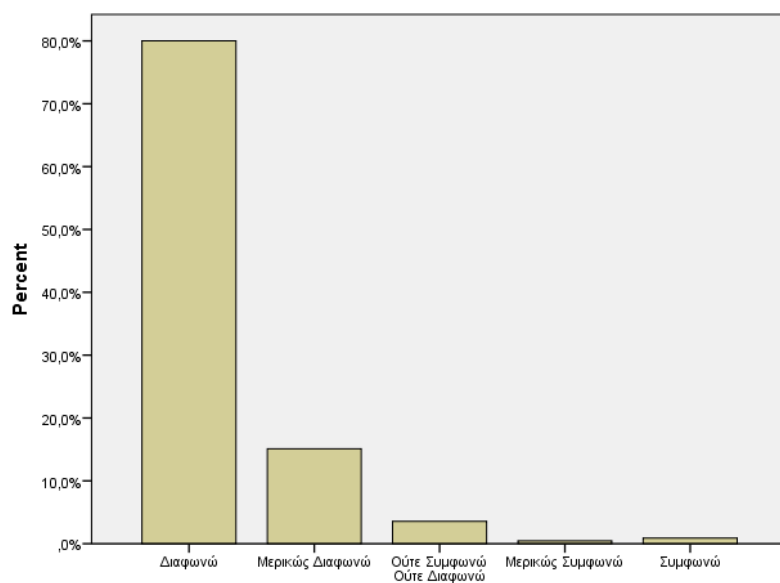
Στην δέκατη έβδομη ερώτηση εξετάζεται αν οι ερωτηθέντες πιστεύουν ότι οι συνεπείς φορολογούμενοι τυγχάνουν αναγνώρισης και ανταμοιβής έναντι των

συστηματικά ασυνεπών. Και πάλι ένα συντριπτικό 95,1% απαντά αρνητικά. Μόλις το 1,3% συμφωνεί ενώ το 3,6% δεν παίρνει θέση (πίνακας 31, γράφημα 28).

Πίνακας 31: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 17

17. Οι συνεπείς φορολογούμενοι έχουν αναγνώριση και ανταμοιβή έναντι των συστηματικά ασυνεπών

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---------|---------------------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | Διαφωνώ | 180 | 79,6 | 80,0 | 80,0 |
| | Μερικώς Διαφωνώ | 34 | 15,0 | 15,1 | 95,1 |
| | Ούτε Συμφωνώ Ούτε Διαφωνώ | 8 | 3,5 | 3,6 | 98,7 |
| | Μερικώς Συμφωνώ | 1 | ,4 | ,4 | 99,1 |
| | Συμφωνώ | 2 | ,9 | ,9 | 100,0 |
| | Total | 225 | 99,6 | 100,0 | |
| Missing | System | 1 | ,4 | | |
| Total | | 226 | 100,0 | | |



17. Οι συνεπείς φορολογούμενοι έχουν αναγνώριση και ανταμοιβή έναντι των συστηματικά ασυνεπών

Γράφημα 28: Διάγραμμα ράβδων ερώτησης 17

Από τις απαντήσεις της έκτης ενότητας διακρίνεται ότι αφενός η πολιτεία δεν προνοεί για την καλλιέργεια φορολογικής συνείδησης των πολιτών, αφετέρου η

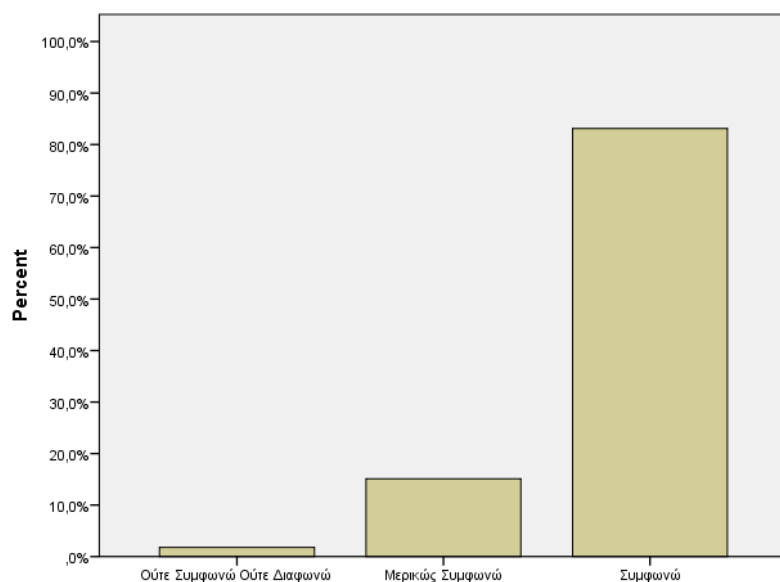
έλλειψη εμπιστοσύνης προς το κράτος και τους θεσμούς διατηρεί σε χαμηλά επίπεδα το φορολογικό φρόνημα. Το όλο αυτό περιβάλλον επιδεινώνεται από την αίσθηση ότι η φορολογική συνέπεια δεν αναγνωρίζεται από την πολιτεία, ή, όπως πολλές φορές ακούγεται, όσοι φοροδιαφεύγουν σε μικρό ή μεγάλο βαθμό, χωρίς συνέπειες, είναι οι πιο «επιτήδειοι».

Η έβδομη ενότητα περιλαμβάνει δύο γενικές ερωτήσεις. Στην δέκατη όγδοη ερώτηση τίθεται το σοβαρό ζήτημα της μεταφοράς ελληνικών επιχειρήσεων σε γειτονικές χώρες λόγω ευνοϊκότερης φορολογίας. Σχεδόν το σύνολο των ερωτηθέντων (98,2%) συμφωνεί ότι ελληνικές επιχειρήσεις μεταφέρουν τις δραστηριότητές τους για φορολογικούς λόγους, το 1,8% δεν τοποθετείται, ενώ δεν διαφωνεί κανένας (πίνακας 32, γράφημα 29). Παρά τις περί του αντιθέτου ανακοινώσεις, το πρόβλημα είναι σοβαρό, ιδιαίτερα στη Βόρεια Ελλάδα, λόγω γειτνίασης με περιοχές όπου η φορολογία των επιχειρήσεων είναι πολύ χαμηλότερη.

Πίνακας 32: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 18

18. Πολλές επιχειρήσεις μεταφέρουν τη δραστηριότητά τους σε γειτονικές χώρες λόγω της ευνοϊκότερης φορολογίας

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---------|---------------------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | Ούτε Συμφωνώ Ούτε Διαφωνώ | 4 | 1,8 | 1,8 | 1,8 |
| | Μερικώς Συμφωνώ | 34 | 15,0 | 15,1 | 16,9 |
| | Συμφωνώ | 187 | 82,7 | 83,1 | 100,0 |
| | Total | 225 | 99,6 | 100,0 | |
| Missing | System | 1 | ,4 | | |
| Total | | 226 | 100,0 | | |



18. Πολλές επιχειρήσεις μεταφέρουν τη δραστηριότητά τους σε γειτονικές χώρες λόγω της ευνοϊκότερης φορολογίας

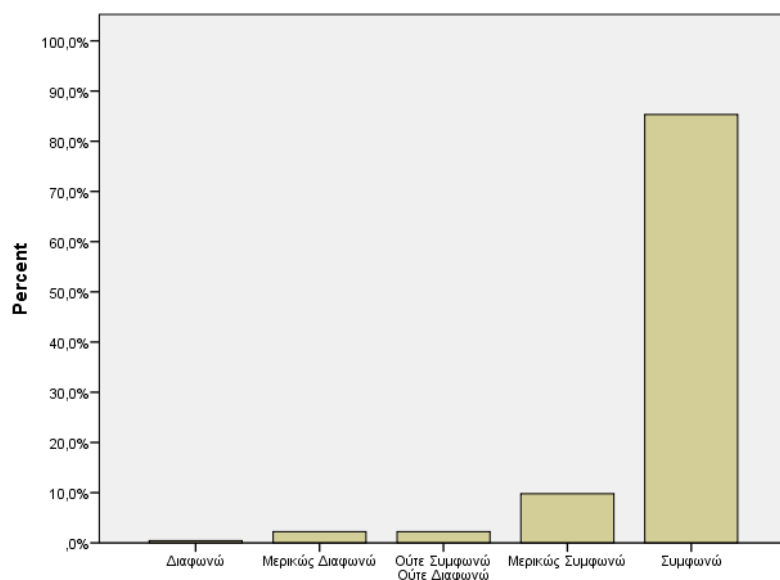
Γράφημα 29: Διάγραμμα ράβδων ερώτησης 18

Στην δέκατη ένατη ερώτηση οι ερωτηθέντες καλούνται να τοποθετηθούν αν το επιπλέον εισόδημα που χάνουν οι πολίτες λόγω αυξημένης φορολόγησης επιστρέφεται σ' αυτούς από την πολιτεία μέσω των προσφερόμενων υπηρεσιών. Το 95,1% θεωρεί πως η απώλεια δεν αντισταθμίζεται. Μόλις 2,6% είναι όσοι πιστεύουν το αντίθετο, ενώ 2,2% δεν εκφράζουν άποψη (πίνακας 33, γράφημα 30).

Πίνακας 33: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 19

19. Η απώλεια εισοδήματος που έχουν οι πολίτες λόγω αυξημένης φορολόγησης δεν αντισταθμίζεται με τα αντίστοιχα δημόσια αγαθά και υπηρεσίες εκ μέρους της πολιτείας

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---------|---------------------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | Διαφωνώ | 1 | ,4 | ,4 | ,4 |
| | Μερικώς Διαφωνώ | 5 | 2,2 | 2,2 | 2,7 |
| | Ούτε Συμφωνώ Ούτε Διαφωνώ | 5 | 2,2 | 2,2 | 4,9 |
| | Μερικώς Συμφωνώ | 22 | 9,7 | 9,8 | 14,7 |
| | Συμφωνώ | 192 | 85,0 | 85,3 | 100,0 |
| | Total | 225 | 99,6 | 100,0 | |
| Missing | System | 1 | ,4 | | |
| Total | | 226 | 100,0 | | |



19. Η απώλεια εισοδήματος που έχουν οι πολίτες λόγω αυξημένης φορολόγησης δεν αντισταθμίζεται με τ αντίστοιχα δημόσια αγαθά

Γράφημα 30: Διάγραμμα ράβδων ερώτησης 19

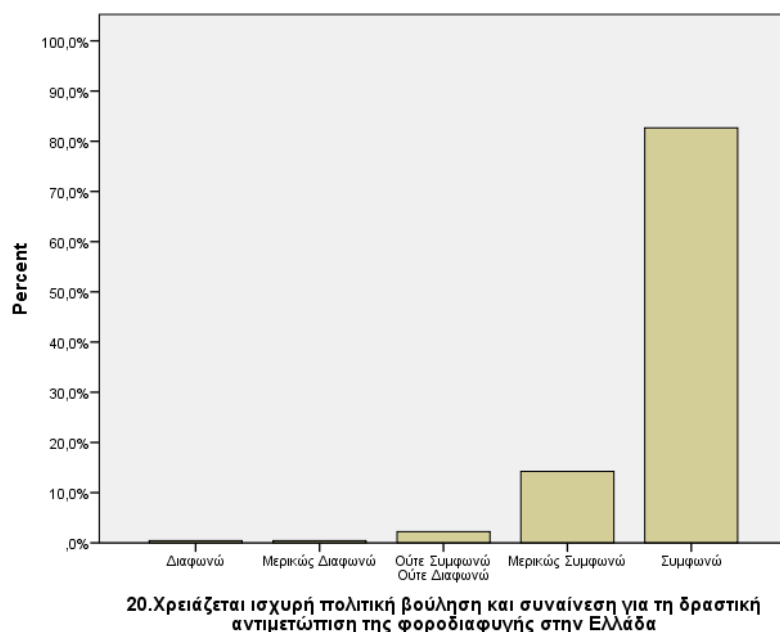
Στην όγδοη ενότητα (ερωτήσεις 20 έως 25) ζητείται από τους ερωτηθέντες να τοποθετηθούν σε πιθανές **προτεινόμενες λύσεις και μέτρα**.

Στην εικοστή ερώτηση διατυπώνεται η θέση της αναγκαιότητας ισχυρής πολιτικής βούλησης και συναίνεσης για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής. Συνολικά το 96,9% συμφωνεί με αυτήν τη θέση (82,7%: συμφωνώ και 14,2%: συμφωνώ μερικώς), μόλις το 0,8% διαφωνεί, ενώ το 2,2% παραμένει ουδέτερο (πίνακας 34, γράφημα 31).

Πίνακας 34: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 20

20. Χρειάζεται ισχυρή πολιτική βούληση και συναίνεση για τη δραστική αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---------|---------------------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | Διαφωνώ | 1 | ,4 | ,4 | ,4 |
| | Μερικώς Διαφωνώ | 1 | ,4 | ,4 | ,9 |
| | Ούτε Συμφωνώ Ούτε Διαφωνώ | 5 | 2,2 | 2,2 | 3,1 |
| | Μερικώς Συμφωνώ | 32 | 14,2 | 14,2 | 17,3 |
| | Συμφωνώ | 186 | 82,3 | 82,7 | 100,0 |
| Total | | 225 | 99,6 | 100,0 | |
| Missing | System | 1 | ,4 | | |
| Total | | 226 | 100,0 | | |



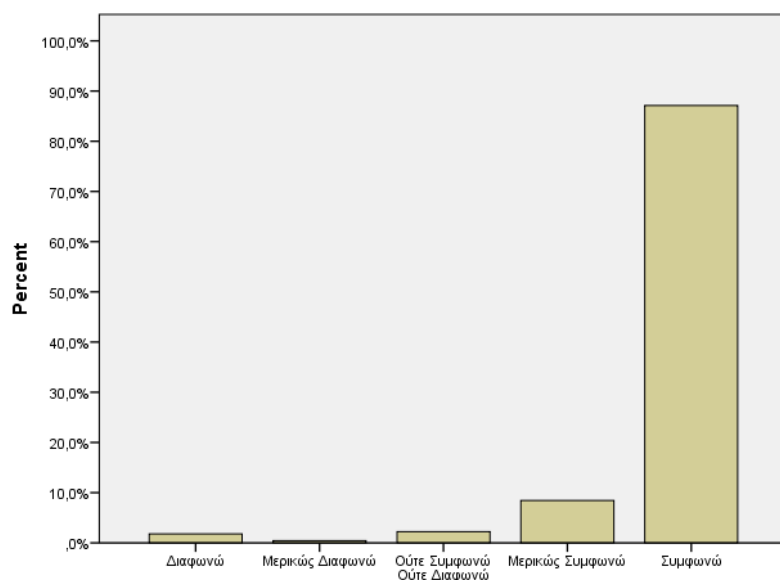
Γράφημα 31: Διάγραμμα ράβδων ερώτησης 20

Στην εικοστή πρώτη ερώτηση διατυπώνεται η άποψη ότι επιβάλλεται οι φορολογικές αρχές να αντιμετωπίζουν αμερόληπτα όλους τους φορολογούμενους. Οι απαντήσεις είναι οι αναμενόμενες, με το 95,5% να συμφωνεί με τη θέση αυτή. Ένα 2,2% δεν εκφράζει άποψη και ένα 2,2% διαφωνεί (πίνακας 35, γράφημα 32).

Πίνακας 35: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 21

21. Είναι απαραίτητη η αμερόληπτη μεταχείριση όλων από τις φορολογικές αρχές

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---------|---------------------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | Διαφωνώ | 4 | 1,8 | 1,8 | 1,8 |
| | Μερικώς Διαφωνώ | 1 | ,4 | ,4 | 2,2 |
| | Ούτε Συμφωνώ Ούτε Διαφωνώ | 5 | 2,2 | 2,2 | 4,4 |
| | Μερικώς Συμφωνώ | 19 | 8,4 | 8,4 | 12,9 |
| | Συμφωνώ | 196 | 86,7 | 87,1 | 100,0 |
| | Total | 225 | 99,6 | 100,0 | |
| Missing | System | 1 | ,4 | | |
| Total | | 226 | 100,0 | | |



21. Είναι απαραίτητη η αμερόληπτη μεταχείριση όλων από τις φορολογικές αρχές

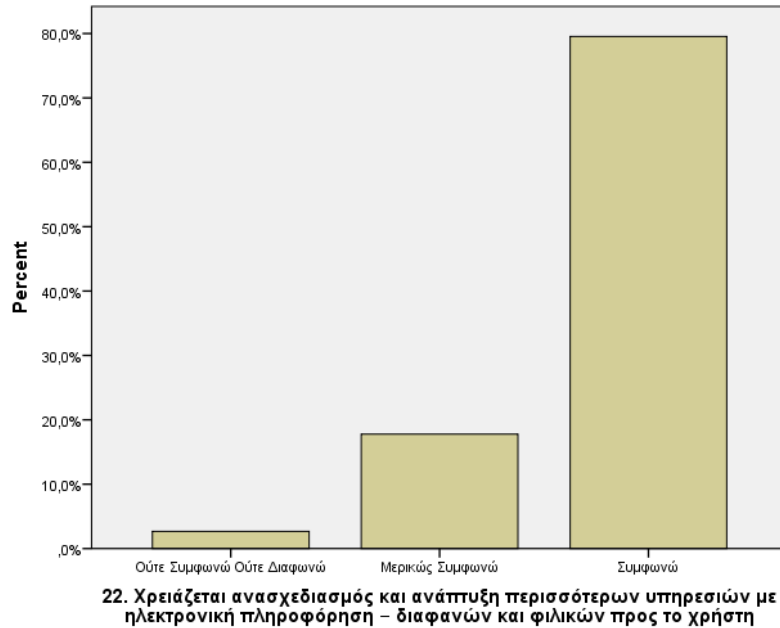
Γράφημα 32: Διάγραμμα ράβδων ερώτησης 21

Η εικοστή δεύτερη ερώτηση εστιάζει στον ανασχεδιασμό των υπηρεσιών με έμφαση στην περαιτέρω ανάπτυξη εύχρηστων ηλεκτρονικών υπηρεσιών που ενισχύουν τη διαφάνεια. Παρά τη σημαντική πρόοδο που σημειώθηκε τα τελευταία έτη στην παροχή ηλεκτρονικών υπηρεσιών, σχεδόν το σύνολο των ερωτηθέντων, ποσοστό 97,4%, συμφωνεί ότι χρειάζεται. Δεν διαφώνησε κανένας, ενώ ποσοστό 2,7% δεν εξέφρασε άποψη (πίνακας 36, γράφημα 33).

Πίνακας 36: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 22

22. Χρειάζεται ανασχεδιασμός και ανάπτυξη περισσότερων υπηρεσιών με ηλεκτρονική πληροφόρηση – διαφανών και φιλικών προς το χρήστη

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---------|---------------------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | Ούτε Συμφωνώ Ούτε Διαφωνώ | 6 | 2,7 | 2,7 | 2,7 |
| | Μερικώς Συμφωνώ | 40 | 17,7 | 17,8 | 20,4 |
| | Συμφωνώ | 179 | 79,2 | 79,6 | 100,0 |
| | Total | 225 | 99,6 | 100,0 | |
| Missing | System | 1 | ,4 | | |
| Total | | 226 | 100,0 | | |



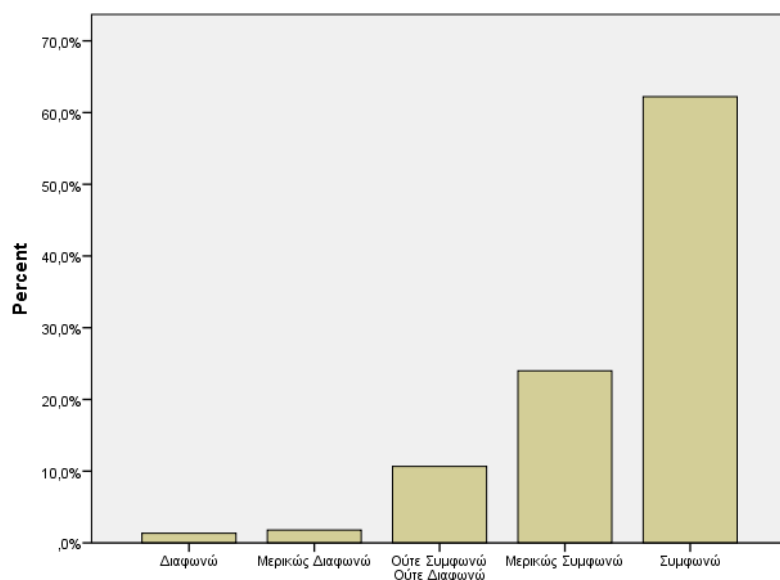
Γράφημα 33: Διάγραμμα ράβδων ερώτησης 22

Η εικοστή τρίτη ερώτηση εστιάζει στην χρησιμότητα των προσωρινών ελέγχων. Το 62,2% των ερωτηθέντων συμφωνεί και το 24% συμφωνεί μερικώς (συνολικά 86,2%) ότι οι προσωρινοί έλεγχοι αποφέρουν αποτελέσματα στην αντιμετώπιση ορισμένων περιπτώσεων φοροδιαφυγής. Το 3,1% διαφωνεί, ενώ το 10,7% έχει ουδέτερη στάση (πίνακας 37, γράφημα 34).

Πίνακας 37: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 23

23. Χρειάζονται συχνοί προληπτικοί έλεγχοι γιατί είναι αποτελεσματικοί σε κάποιες περιπτώσεις φοροδιαφυγής

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---------|---------------------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | Διαφωνώ | 3 | 1,3 | 1,3 | 1,3 |
| | Μερικώς Διαφωνώ | 4 | 1,8 | 1,8 | 3,1 |
| | Ούτε Συμφωνώ Ούτε Διαφωνώ | 24 | 10,6 | 10,7 | 13,8 |
| | Μερικώς Συμφωνώ | 54 | 23,9 | 24,0 | 37,8 |
| | Συμφωνώ | 140 | 61,9 | 62,2 | 100,0 |
| | Total | 225 | 99,6 | 100,0 | |
| Missing | System | 1 | ,4 | | |
| Total | | 226 | 100,0 | | |



23. Χρειάζονται συχνό προληπτικό έλεγχο γιατί είναι αποτελεσματικοί σε κάποιες περιπτώσεις φοροδιαφυγής

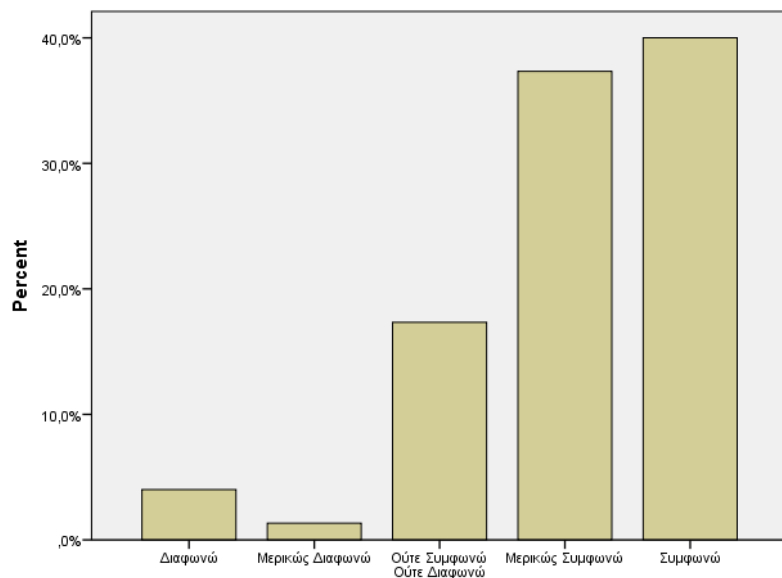
Γράφημα 34: Διάγραμμα ράβδων ερώτησης 23

Η εικοστή τέταρτη ερώτηση αναφέρεται στο νέο θεσμό της εξωδικαστικής επίλυσης των φορολογικών διαφορών. Ποσοστό 77,3% συμφωνεί ότι το μέτρο είναι χρήσιμο τόσο για τους φορολογούμενους όσο και για τη φορολογική διοίκηση, ενώ μόνο 5,3% διαφωνεί και 17,3% παραμένει ουδέτερο. Σημειώνεται πάντως ότι το 40% συμφωνεί ανεπιφύλακτα, ενώ το 37,3% συμφωνεί μερικώς. Αυτό θα μπορούσε να σημαίνει ότι το σωστό αυτό μέτρο χρειάζεται περαιτέρω βελτίωση.

Πίνακας 38: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 24

24. Η εξωδικαστική επίλυση των φορολογικών διαφορών είναι σωστό και χρήσιμο μέτρο τόσο για τους φορολογούμενους όσο και για τη φορολογική διοίκηση

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---------|---------------------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | Διαφωνώ | 9 | 4,0 | 4,0 | 4,0 |
| | Μερικώς Διαφωνώ | 3 | 1,3 | 1,3 | 5,3 |
| | Ούτε Συμφωνώ Ούτε Διαφωνώ | 39 | 17,3 | 17,3 | 22,7 |
| | Μερικώς Συμφωνώ | 84 | 37,2 | 37,3 | 60,0 |
| | Συμφωνώ | 90 | 39,8 | 40,0 | 100,0 |
| | Total | 225 | 99,6 | 100,0 | |
| Missing | System | 1 | ,4 | | |
| Total | | 226 | 100,0 | | |



24. Η εξωδικαστική επίλυση των φορολογικών διαφορών είναι σωστό και χρήσιμο μέτρο τόσο για ...

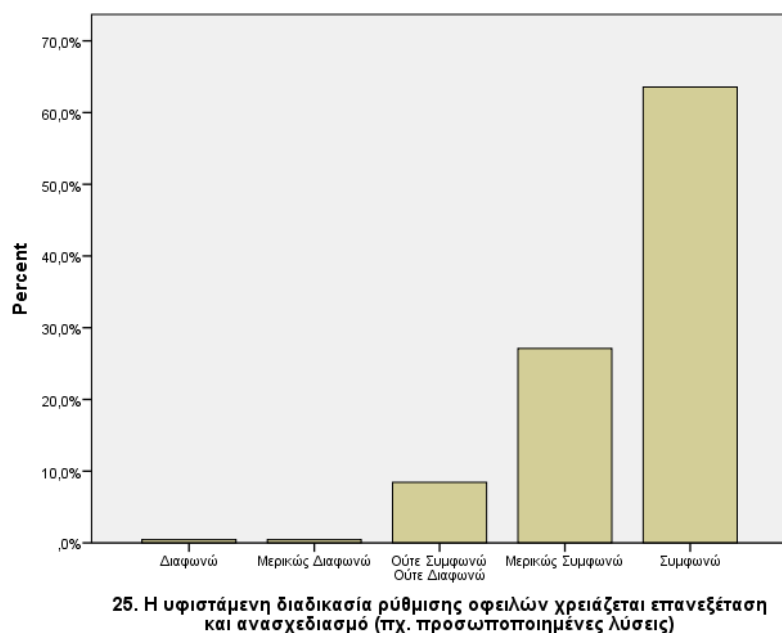
Γράφημα 35: Διάγραμμα ράβδων ερώτησης 24

Στην εικοστή πέμπτη ερώτηση διατυπώνεται η θέση ότι η διαδικασία ρύθμισης οφειλών που ισχύει τώρα, χρειάζεται να επανασχεδιαστεί με πιθανή προσαρμογή σε πιο προσωποποιημένες λύσεις. Ποσοστό 63,6% συμφωνεί απόλυτα και το 27,1% συμφωνεί μερικώς (σύνολο 90,7%). Το 8,4% δεν εκφράζει άποψη, ενώ υπάρχουν μόνο 2 αρνητικές απαντήσεις (0,4%).

Πίνακας 39: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 25

25. Η υφιστάμενη διαδικασία ρύθμισης οφειλών χρειάζεται επανεξέταση και ανασχεδιασμό (πχ. προσωποποιημένες λύσεις)

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---------|---------------------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | Διαφωνώ | 1 | ,4 | ,4 | ,4 |
| | Μερικώς Διαφωνώ | 1 | ,4 | ,4 | ,9 |
| | Ούτε Συμφωνώ Ούτε Διαφωνώ | 19 | 8,4 | 8,4 | 9,3 |
| | Μερικώς Συμφωνώ | 61 | 27,0 | 27,1 | 36,4 |
| | Συμφωνώ | 143 | 63,3 | 63,6 | 100,0 |
| | Total | 225 | 99,6 | 100,0 | |
| Missing | System | 1 | ,4 | | |
| Total | | 226 | 100,0 | | |



Γράφημα 36: Διάγραμμα ράβδων ερώτησης 25

Από τις απαντήσεις της όγδοης ενότητας, για τις προτεινόμενες λύσεις – μέτρα, συνάγεται καταρχάς ότι σχεδόν οι πάντες εστιάζουν στην ανάγκη ύπαρξης πολιτικής βούλησης και συναίνεσης για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής. Συμφωνούν επίσης συνολικά ότι υπάρχει περιθώριο για βελτίωση των ηλεκτρονικών υπηρεσιών και ανάπτυξη νέων. Η συντριπτική πλειοψηφία θεωρεί ότι οι προληπτικοί έλεγχοι αποδίδουν σε ορισμένες περιπτώσεις φοροδιαφυγής, ενώ θετική άποψη εκφράζουν για το μέτρο της εξωδικαστικής επίλυσης φορολογικών διαφορών, δεδομένων μάλιστα των μειονεκτημάτων της δικαστικής οδού. Τέλος, η αντίληψη ότι η διαδικασία ρύθμισης οφειλών χρειάζεται πιο «προσωποποιημένες» λύσεις, αντικατοπτρίζει και την πραγματική δυσκολία που έχουν όλο και περισσότεροι φορολογούμενοι να ανταπεξέλθουν στις φορολογικές τους υποχρεώσεις.

Οι υπόλοιποι πίνακες με τα περιγραφικά στατιστικά στοιχεία όλων των ερωτήσεων παρατίθενται στο Παράρτημα 2.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

6.1 Ευρωπαϊκή Ένωση

Η Ευρωπαϊκή Ένωση αποτελείται από 28 κράτη μέλη με διαφορετικές πολιτικές, κοινωνικές και οικονομικές δομές που έγιναν ακόμη πιο εμφανείς μετά την ένταξη των λεγόμενων νέων μελών. Η δημιουργία της ενιαίας ευρωπαϊκής αγοράς, θα έπρεπε να συνοδεύεται εξ αρχής από έναν επιθυμητό βαθμό εναρμόνισης της δημοσιονομικής και κοινωνικής πολιτικής, ώστε οι κανόνες του ελεύθερου ανταγωνισμού και της ελεύθερης κυκλοφορίας προσώπων αγαθών, κεφαλαίων και υπηρεσιών να έχουν μία ρεαλιστική εφαρμογή, χωρίς στρεβλώσεις μεταξύ των κρατών μελών.

Έως σήμερα, η πορεία προς την ολοκλήρωση και ανάπτυξη της ενιαίας αγοράς δεν συμπεριλαμβάνει κάποιους τομείς, μεταξύ των οποίων είναι η φορολογία. Η ευρωπαϊκή φορολογική πολιτική βασίζεται στα εθνικά φορολογικά συστήματα, που αποφασίζονται από τα κράτη μέλη. Η ευρωπαϊκή δράση είναι επικουρική και συνίσταται όχι στην ομοιομορφία των φορολογικών συστημάτων ως προς τις υποχρεωτικές εισφορές, αλλά ως προς τη συμμόρφωσή τους με τη Συνθήκη. Έτσι, ενώ στην έμμεση φορολογία έχει επιτευχθεί εναρμόνιση σε σημαντικό βαθμό, αντίθετα πολύ μικρή είναι η πρόοδος στην εναρμόνιση της άμεσης φορολογίας.

Δύο παράγοντες κυρίως συνετέλεσαν ώστε το ζήτημα της φορολογίας να αποκτήσει προτεραιότητα στην ατζέντα της ΕΕ. Ο ένας είναι η παγκοσμιοποίηση και ψηφιοποίηση της σύγχρονης οικονομίας, με χαρακτηριστικά την αυξημένη κινητικότητα του κεφαλαίου, τη διεθνοποίηση της παραγωγής και την ολοένα αυξανόμενη δύναμη των πολυεθνικών επιχειρήσεων έναντι των κρατών στη διεθνή αγορά. Ο άλλος παράγοντας είναι η κρίση του 2008 και η ύφεση που ακολούθησε, εξαιτίας των οποίων επεβλήθη στενότερη εποπτεία της δημοσιονομικής διακυβέρνησης της ΕΕ και της ευρωζώνης ειδικότερα, και στενότερη συνεργασία για τη γενική οικονομική πολιτική.

Λόγω του πρώτου παράγοντα, τα φαινόμενα του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού και του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού εντείνονται, τόσο σε διεθνές επίπεδο όσο και εντός της ΕΕ, με τη συνδρομή μάλιστα μεγάλων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων και εταιριών νομικών και οικονομικών συμβούλων, και διευκολύνονται από την ύπαρξη φορολογικών παραδείσων. Οι δυνητικές απώλειες για τα δημόσια οικονομικά των κρατών μελών είναι πολλών δισεκατομμυρίων, με

αντίστοιχες επιπτώσεις στους προϋπολογισμούς τους, αλλά και στην κοινωνική συνοχή και τη δημοκρατία. Ταυτόχρονα υπονομεύεται η αλληλεγγύη και η συνεργασία μεταξύ των κρατών μελών, και ο θεμιτός ανταγωνισμός μεταξύ των επιχειρήσεων, κυρίως εις βάρος των μικρών και μεσαίων επιχειρήσεων, που είναι οι κύριοι δημιουργοί θέσεων εργασίας στην Ευρώπη.

Ο δεύτερος παράγοντας ανέδειξε εκ νέου τις μακροοικονομικές ανισορροπίες μεταξύ των κρατών μελών. Στο πλαίσιο της εξυγίανσης των δημοσίων οικονομικών, η φορολογία χρησιμοποιείται για να παρέχει έσοδα στον προϋπολογισμό και για να πλαισιώσει τις κοινωνικές και οικονομικές πολιτικές. Η δημοσιονομική εξυγίανση με την αύξηση της φορολογίας που επεβλήθη σε ορισμένες χώρες, μείωσε περαιτέρω το δυναμικό της οικονομικής ανάπτυξης, ενώ και στο σύνολο της ΕΕ και της ευρωζώνης οι ρυθμοί μεγέθυνσης εξακολουθούν να είναι αναιμικοί και τα ποσοστά ανεργίας να διατηρούνται υψηλά.

Ο αντίκτυπος των προκλήσεων αυτών υπερβαίνει κατά πολύ τα εθνικά σύνορα και απαιτούνται ευρωπαϊκές λύσεις. Μετά από δεκαετίες άκαρπων προσπαθειών, επανήλθε στο προσκήνιο η αναγκαιότητα για συντονισμό και συνεργασία στον τομέα της φορολογίας, τόσο για την επίτευξη ισόρροπης και βιώσιμης οικονομικής ανάπτυξης όσο και για την καταπολέμηση των επιζήμιων φορολογικών πρακτικών. Η ΕΕ πρέπει να ηγηθεί των πρωτοβουλιών της διεθνούς κοινότητας κατά της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των φορολογικών παραδείσων. Ιδιαίτερα η δίκαιη και αποτελεσματική φορολόγηση των εταιριών αποτελεί βασική προϋπόθεση για μια υγιή ενιαία αγορά με δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών.

Πρόσφατα εγκρίθηκαν από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο συγκεκριμένες δράσεις για το συντονισμό των φορολογικών πολιτικών. Δεδομένου ότι ο συντονισμός αυτός αναφέρεται κυρίως στη φορολογία των εταιριών, σημαντική πρωτοβουλία αποτελεί η δράση για την ΚΕΒΦΕ, η οποία στοχεύει στην καθιέρωση, για πρώτη φορά, ενιαίων κανόνων για τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών των εταιριών σε όλη την ΕΕ και μπορεί να προσφέρει μια συνολική λύση στο ζήτημα των επιζήμιων φορολογικών πρακτικών όπως η μεταβιβαστική τιμολόγηση. Η άλλη σημαντική πρωτοβουλία, είναι το πρόγραμμα ΟΟΣΑ/G20 «Base Erosion and Profit Shifting - BEPS» (Δράσεις για την αντιμετώπιση της Διάβρωσης της Φορολογικής Βάσης και της Μεταφοράς Κερδών), το οποίο αφορά στην αντιμετώπιση των στρατηγικών φοροαποφυγής που εκμεταλλεύονται τα κενά και τις αναντιστοιχίες σε φορολογικούς κανόνες για να μετατοπίσουν τεχνητά τα κέρδη σε περιοχές με χαμηλή ή καθόλου φορολόγηση. Προβλέπονται επίσης δράσεις

σε βραχυπρόθεσμο και μεσοπρόθεσμο ορίζοντα με στόχο τη διασφάλιση της καταβολής του φόρου εκεί όπου πραγματοποιούνται τα κέρδη και την ενίσχυση της διαφάνειας και της συνεργασίας των φορολογικών αρχών.

Ωστόσο η εναρμόνιση των φορολογικών συστημάτων είναι ένα ζήτημα βαθιά πολιτικό και εγείρει δύσκολα διλήμματα. Εκτός από την ισχυρή προτίμηση των ίδιων των κρατών μελών, μέσω των εκλεγμένων κυβερνήσεών τους, να καθορίζουν τη φορολογική πολιτική τους, προϋποθέτει μεταβίβαση της κυριαρχίας τους σε υπερεθνικούς ευρωπαϊκούς θεσμούς (Επιτροπή, Συμβούλιο) που στερούνται δημοκρατικής νομιμοποίησης. Σε διεθνές επίπεδο, αν και ο διάλογος για παγκόσμια φορολογικά θέματα προοδεύει, είναι εξαιρετικά περίπλοκο η συστηματική και συντονισμένη δράση να εκφραστεί μέσα από θεσμοθετημένα όργανα. Ενώ η παγκοσμιοποιημένη οικονομία ευνοεί τον φορολογικό ανταγωνισμό και τις επιζήμιες φορολογικές πρακτικές, μία παγκοσμιοποιημένη «φορολογική τάξη» αποτελεί ένα μάλλον ουτοπικό εγχείρημα.

Οι δράσεις που έχουν δρομολογηθεί εντός ΕΕ, είναι μία πρώτη απάντηση στο πολιτικό δίλημμα : φορολογικός ανταγωνισμός ή φορολογικός συντονισμός μεταξύ των κρατών μελών, δεδομένου ότι ο δεύτερος, αποδεδειγμένα είναι προς όφελος όλων. Για μία πραγματική φορολογική εναρμόνιση, προηγείται η αντιμετώπιση ευρύτερων ζητημάτων, όπως το αν θέλουμε περισσότερη ή λιγότερη Ευρώπη, περισσότερη ή λιγότερη Ένωση και αν θα επιδιωχθεί μία πραγματική δημοσιονομική σύγκλιση εντός της ένωσης. Μέχρι τότε, είναι επιθυμητός και εφικτός ο φορολογικός συντονισμός και η συνεργασία μεταξύ των κρατών μελών, αλλά η φορολογική εναρμόνιση αποτελεί μάλλον μη ρεαλιστικό στόχο.

6.2 Ελλάδα

Η ανάγκη εκσυγχρονισμού της φορολογικής διοίκησης και βελτίωσης της αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητάς της αποτελεί διαχρονικά πολιτικό διακύβευμα αλλά και κοινωνική απαίτηση.

Στο πλαίσιο του προγράμματος οικονομικής προσαρμογής που εφαρμόστηκε στη χώρα μετά την κρίση, έλαβαν χώρα σε σύντομο χρονικό διάστημα ευρείες φορολογικές μεταρρυθμίσεις, που εν πολλοίς επεβλήθησαν από εξωτερικούς παράγοντες. Η σημαντικότερη ήταν η ίδρυση της ημιαυτόνομης Γενικής Γραμματείας Δημοσίων

Εσόδων-ΓΓΔΕ (και νυν Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων-ΑΑΔΕ). Μεταξύ των στρατηγικών στόχων που ετέθησαν από τη νέα φορολογική δομή ήταν η αποτελεσματικότερη είσπραξη των δημοσίων εσόδων, ο εντοπισμός και η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, η ενίσχυση της εκούσιας φορολογικής συνείδησης, η βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών προς τους πολίτες και η συνολική βελτίωση της αποτελεσματικότητας της φορολογικής διοίκησης.

Στην πράξη, οι μεταρρυθμίσεις αυτές που υπαγορεύθηκαν κυρίως από την ανάγκη άντλησης περισσότερων εσόδων, αύξησαν τη συνολική φορολογική επιβάρυνση, με το μεγαλύτερο μερίδιο να προέρχεται από τους έμμεσους φόρους. Τα ευρήματα της εμπειρικής έρευνας που πραγματοποιήθηκε μεταξύ 225 εφοριακών, λογιστών και στελεχών λογιστηρίων επιχειρήσεων, συγκλίνουν ως ένα βαθμό με τις επισημάνσεις της ακαδημαϊκής μελέτης, έρευνες οργανισμών όπως ο ΟΟΣΑ, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή και η Παγκόσμια Τράπεζα.

Μία βασική διαπίστωση είναι ότι τα δομικά προβλήματα του ελληνικού φορολογικού συστήματος δεν φαίνεται να έχουν αντιμετωπιστεί: μεταβλητότητα, πολυπλοκότητα, ασάφεια, πολυνομία και γραφειοκρατία εξακολουθούν να υφίστανται.

Με την αύξηση των φορολογικών συντελεστών τόσο των άμεσων φόρων (φυσικών προσώπων και εταιριών) όσο και των έμμεσων (ΦΠΑ και ειδικών φόρων), που ξεπερνούν τους μέσους όρους της ΕΕ και του ΟΟΣΑ, η φορολογική επιβάρυνση είναι μεγάλη. Ο ετήσιος φόρος περιουσίας (ΕΝΦΙΑ) έχει επίσης αυξηθεί σημαντικά και πλέον είναι από τους υψηλότερους στην ΕΕ, δημιουργώντας σοβαρά προβλήματα για τη στέγαση, ειδικά στα πιο αδύναμα στρώματα.

Η ευρέως διαδεδομένη φοροδιαφυγή και η φοροαποφυγή είναι μακροχρόνιες αδυναμίες και χρήζουν επείγοντος αντιμετώπισης. Αυτό επιβεβαιώνεται και από το μεγάλο χάσμα ΦΠΑ που έχει η Ελλάδα, ένα από τα μεγαλύτερα της ΕΕ. Σύμφωνα με εκτιμήσεις της Επιτροπής, το ένα τρίτο των δυνητικών εισπράξεων ΦΠΑ χάνεται εξαιτίας της φοροδιαφυγής, της αποφυγής και της απάτης. Τα έσοδα αυτά θα μπορούσαν να χρηματοδοτήσουν κοινωνικές πολιτικές και να ενισχύσουν την κοινωνική δικαιοσύνη και συνοχή. Σε όρους αναδιανεμητικής δικαιοσύνης το φορολογικό σύστημα εμφανίζεται ως το πιο αντίστροφο των τελευταίων 25 ετών.

Παρά τις συστάσεις του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου προς όλα τα κράτη μέλη, ο αριθμός των στελεχών της φορολογικής διοίκησης έχει μειωθεί σημαντικά τα τελευταία έτη, όπως και οι διαθέσιμοι πόροι για εκπαίδευση, κατάρτιση και τεχνικά μέσα. Τα

προβλήματα αυτά περιορίζουν την αποτελεσματικότητα των ελέγχων και τη γενικότερη αποδοτικότητα των υπηρεσιών. Μία δυσάρεστη διαπίστωση είναι ότι το φαινόμενο της διαφθοράς στις φορολογικές υπηρεσίες εξακολουθεί να υπάρχει και χρήζει συστηματικής και αποφασιστικής αντιμετώπισης.

Η φοροεπιδρομή που έχει υποστεί ο Έλληνας πολίτης, η δυσπιστία του απέναντι στο κράτος και τους θεσμούς, η διαδεδομένη αίσθηση για τα φαινόμενα της φοροδιαφυγής, της διαφθοράς και της άνισης μεταχείρισης, δεν δημιουργούν κατάλληλο περιβάλλον για την καλλιέργεια φορολογικής κουλτούρας και δεν προάγουν την εκούσια φορολογική συμμόρφωση. Αρνητικά επιδρά και η επιδείνωση όλων των κοινωνικών δεικτών. Ο πολίτης γνωρίζει επιπλέον ότι τα έσοδα δεν επενδύονται σε υποδομές και υπηρεσίες για την ανάπτυξη και την ευημερία του συνόλου της κοινωνίας.

Στο πεδίο της επιχειρηματικότητας, η Ελλάδα αντιμετωπίζει σοβαρά προβλήματα, δεδομένου ότι σε συρρικνούμενες αγορές δεν γίνονται επενδύσεις και δεν παρέχονται χρηματοδοτήσεις από τις τράπεζες. Σε αυτό το περιβάλλον, η σημαντική αύξηση των φορολογικών βαρών (συμπεριλαμβανομένου και του κόστους συμμόρφωσης), οι συχνές αλλαγές στη νομοθεσία και η αβεβαιότητα για το μέλλον του φορολογικού συστήματος αποτελούν αρνητικές προκλήσεις για την επιχειρηματικότητα, τόσο για την προσέλκυση επενδύσεων όσο και για την προώθηση των ελληνικών εξαγωγών. Η αύξηση των εξαγωγών όμως και η προσέλκυση επενδύσεων είναι το κλειδί για μία βιώσιμη ανάκαμψη.

Το γενικότερο συμπέρασμα είναι ότι παραδόξως το φορολογικό σύστημα, και μετά τις πρόσφατες μεταρρυθμίσεις, εστιάζοντας κυρίως σε μία στενή εισπρακτική λογική, αποτυγχάνει τόσο ως προς την δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών και την αναδιανομή του εισοδήματος όσο και ως προς την προώθηση της οικονομικής μεγέθυνσης της χώρας. Σε αυτή την εξαιρετικά δύσκολη ως προς την επίτευξή της ισορροπία και στις υφιστάμενες κρίσιμες ανεπάρκειες θα έπρεπε να επικεντρωθούν οι μελλοντικές μεταρρυθμίσεις.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ

Adam, A., Kammas, P. and Lagou A. (2013), *The effect of globalization on capital taxation: What have we learned after 20 years of empirical studies?* Journal of Macroeconomics, vol. 35, 199-209.

Andrle, M., Bluedorn, J., Eyraud, L., Kinda, T., Brooks, P., Schwartz, G. and Weber, A. (2015), *Reforming Fiscal Governance in the European Union*. IMF European Department in collaboration with the Fiscal Affairs and Research Department.

Arnold, J., Brys, B., Heady, C., Å. Johansson, C. Schweltnus and L. Vartia, (2011), *Tax Policy For Economic Recovery and Growth*. The Economic Journal, vol. 121, pp. F59-F80.

Avi-Yonah, R. S. and Lahav, Y. (2011), *The Effective Tax Rate of the Largest US and EU Multinationals*. University of Michigan Law & Econ, Empirical Legal Studies Center Paper, vol. 65, pp. 375-390.

Baskaran, T. and Lopes da Fonseca, M. (2014), *The Economics and Empirics of Tax Competition: A Survey and Lessons for the EU*. Erasmus Law Review, vol. 1.

Bearer-Friend, J. (2012), *A New Path Towards Tax Harmonization in the European Union: A Prospective Analysis of the Foreign Accounts Tax Compliance Act's Effect on EU Tax Policy*. European Union Law Working Papers, N. 9, Stanford - Vienna Transatlantic Technology Law Forum.

Bénassy-Quéré, A., Trannoy, A. and Wolff, G. (2014), *Tax harmonization in Europe: moving forward*. Les notes du conseil d'analyse économique, no 14.

Bruneau, I. et Laffineur, M. (2015), *Rapport d'Information déposé par la Commission des Affaires Européennes sur l'Union européenne et la lutte contre l'optimisation fiscale*. Assemblée Nationale de France, Paris.

Cercle des Européens (2011), *Vers un impôt européen sur les sociétés*. Etude sur l'imposition des groupes de sociétés en Europe, Fiches-Pays.

Conseil Supérieur De L'Ordre Des Experts-Comptables (2016), *Europe : Pour accélérer la convergence fiscale européenne. Propositions de réforme et d'adaptation de la fiscalité européenne*. 71^e Congrès de l' Ordre des Experts Comptables, Bruxelles, Septembre 2016.

Denis, C., Hemmelgarn, T. and Sloan B. (2015), *Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway*. Eurostat Statistical books. Publications Office of the EU, Luxembourg.

Devereux, M. and Sørensen, P. (2006), *The Corporate Income Tax: international trends and options for fundamental reform*. European Commission - DG Economic and Financial Affairs. Economic Paper N. 264.

Devereux, M. and Loretz, S. (2012), *What do we know about corporate tax competition?* Oxford University Center for Business Taxation, Said Business School, Oxford.

Devereux, M. and de la Feria, R. (2013), *Designing and Implementing a Destination-Based Corporate Tax*. ETPF-CEPS Conference on Financial Sector Taxation.

Devereux, M. and Vella, J. (2014), *Are we heading towards a corporate tax system fit for the 21st century?* Oxford University Center for Business Taxation, Working Paper 14/25.

Dodds, A. and Niedermayer, L. (2015), *Draft Report with recommendations to the Commission on Bringing transparency, coordination and convergence to Corporate Tax policies in the Union (2015/2010(INL))*. European Parliament, Committee on Economic and Monetary Affairs.

Eroğlu, E. (2015), *Fight Against Tax Competition in the EU and the Effects of Tax Policies Implemented in the EU During the 2008 Global Financial Crisis on Tax Competition*. Business and Economics Research Journal, vol. 6, pp. 39-58.

European Commission (2015), *First Report of the Commission AEFI expert group on the implementation of Directive 2014/107/EU for automatic exchange of financial account information*.

European Commission (2015), *A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action*. Communication from the Commission to the European Parliament and the Council (SWD(2015) final).

European Commission (2016), *Commission Staff Working Papers on Fiscalis 2020 programme Progress Report for 2014 (SWD(2016) 258 final)*.

Fabre, A. (2011), *Les enjeux d'une stratégie fiscale européenne*. Fondation Robert Schuman, Paris.

Galbreith, J. (2012), *The crisis in the United States and Europe – A grim appraisal*. ETUI conference cycle: The crisis and inequality. Brussels.

Genschel, P. and Schwarz, P. (2011), *Tax competition: a literature review*. Socio-Economic Review (2011), vol. 9, pp. 339-370.

Hallerberg, M., Strauch, R. R. and Von Hagen, J. (2009), *Fiscal Governance in Europe*. Cambridge University Press, New York.

Heinemann, F., Overesch, M. and Rincke, J. (2008), *Rate Cutting Tax Reforms and Corporate Tax Competition in Europe*. ZEW Discussion Papers, N. 08-028, Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung, Mannheim.

House of Commons, Committee of Public Accounts (2013), *Tax avoidance: the role of large accountancy firms*. 44th Report of Session 2012-13. Ordered by the House of Commons, London.

Kaplanoglou, G. and Rapanos, V. (2014), *Evolutions in Consumption Inequality and Poverty in Greece: the Impact of the Crisis and Austerity Policies*. Economic Discussion Reports. University of Athens, Department of Economics.

Kaplanoglou, G. and Rapanos, V. (2015), *Why do people evade taxes? New experimental evidence from Greece*. Journal of Behavioral and Experimental Economics, vol. 56, pp. 21-32.

Kirchler, E., Hoelzl E. and Wahl, I. (2008), *Enforced versus voluntary tax compliance: The “slippery slope” framework*. Journal of Economic Psychology, vol. 29, pp. 210–225.

Lampreave, P. (2011), *Fiscal Competitiveness versus Harmful Tax Competition in the European Union*. Bulletin for International Taxation, vol. 65, N. 6.

Lenoir, N. and Hayat, M. (2011), *Vers un impôt européen sur les sociétés. Pour une convergence fiscale européenne*. Rapport du Cercle des Européens, Paris.

Mendoza, E., Razin, A., and Tesar, L. (1994), *Effective tax rates in macroeconomics* *Cross-country estimates of tax rates on factor incomes and consumption*. Journal of Monetary Economics, vol. 34, pp. 297-323.

Monti, M. (2010), *A New Strategy for the Single Market at the service of Europe's economy and society*. Report to the President of the European Commission.

Muet, P. (2013), *Rapport d'information en conclusion des travaux d'une mission d'information sur l'optimisation fiscale des entreprises dans un contexte international*. Assemblée Nationale de France, Paris.

Murphy, R. (2015), *EU Information Exchange on Tax Rulings: Another aspect of tax heaven behavior?* Tax Research LLP, London.

OECD (2013b), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. OECD Publishing, Paris.

OECD (2016), *Tax Transparency 2016. Report on Progress*. Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes.

Osterloh, S. and Heinemann, F. (2008), *The Political Economy of Corporate Tax Harmonization: Why Do European Politicians (Dis)like Minimum Tax Rates?* ZEW Discussion Papers, No. 08-108. Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung, Mannheim.

Overesch, M. and Rincke, J. (2011), *What Drives Corporate Tax Rates Down? A Reassessment of Globalization, Tax Competition, and Dynamic Adjustment to Shocks*. The Scandinavian Journal of Economics, vol. 113, pp. 573-602.

Pataki, Z. (2014), *The Cost of Non-Europe in the Single Market. An overview of the potential economic gains from further completion of the European Single Market*. Study. DG European Parliamentary Research Service.

Persson, T. and Tabellini, G. (1992), *The Politics of 1992: Fiscal Policy and European Integration*. The Review of Economic Studies, vol. 59 (4), pp. 689-701.

Piketty, T. (2013), *Le Capital au XXIe siècle*. Editions Seuil, Paris.

Princen, S. (2016), *Political Economy of Tax Reforms. Workshop Proceedings*. Discussion Paper 025. European Commission.

- Radaelli, C. (1997), *The Politics of Corporate Taxation in the European Union: Knowledge and international policy agendas*. Routledge, London and New York.
- Radaelli, C. and Kreemer, U. (2007), *New Modes of Governance. Integrated Project. Priority 7- Citizens and Governance in the knowledge-based society*. Final Project Report, reference number 22/D10. University of Exeter.
- Remeur, C. (2015), *Tax Policy in the EU. Issues and challenges*. European Parliamentary Research Service.
- Riedi, A. and Rocha-Akis, S. (2007), *Testing the tax competition theory: How elastic are national tax bases in western Europe?* Department of Economics Working Paper N. 112, WU Vienna University of Economics and Business, Vienna.
- Schratzstaller, M. (2015), *Sustainable Tax Policy beyond the Tax Ratio for the EU as core element of a "Fiscal Union"*. Paper submitted for the Conference "Toward A Genuine Economic and Monetary Union" at the Austrian National Bank, Vienna.
- Sloan, B., Denis, C., Hemmelgarn, T. and Peragon Lorenzo, L. (2016), *Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway*. DG Taxation and Customs Union. Publications Office of the EU, Luxembourg.
- Steichen, A. (2002), *The competition in Europe or the taming of Leviathan*. General report at the EATLP Seminar in Lausanne 2002.
- Stiglitz, J. (1988), *Economics of the public sector*. Norton, New York.
- The World Bank (2015), *Doing Business 2016. Measuring Regulatory Quality and Efficiency*. Annual report.
- Tiebout, C. (1956), *A Pure Theory of Local Expenditures*. The Journal of Political Economy, Vol. 64, No. 5.
- U.S. Department of the Treasury White Paper (2016), *The European Commission's recent state aid investigations of transfer pricing rulings*. Washington, D.C.
- Verdier, A. et Brachet, A. (2006), *Entre concurrence et convergence fiscale, quel projet européen ?* Fondation Robert Schuman, Paris.
- Wahrig, L. (2016), *Fiscalité dans les Etats membres de l'UE. Le ratio recettes fiscales/PIB*. Eurostat, Communiqué de Presse.

Wöhlbier, F. and Nicodème, G. (2015), *Tax Reforms in EU Member States 2015. Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability*. Institutional Paper 008. DG Taxation and Customs Union. Publications Office of the EU, Luxembourg.

Zipfel, F. and Heinrichs, C. (2012), *The impact of tax systems on economic growth in Europe*. Deutsche Bank DB Research, Frankfurt.

Zodrow, G. and Mieszkowski, P. (1986), *Pigou, Tiebout, property taxation, and the underprovision of local public goods*. Journal of Urban Economics, vol. 19, issue 3, pp. 356-370.

ΕΛΛΗΝΙΚΗ

Γραφείο Προϋπολογισμού του Κράτους στη Βουλή (2014), *Δημοσιονομική προσαρμογή: πόσο δίκαιη είναι η κατανομή των βαρών;* Βουλή των Ελλήνων, Αθήνα.

Διεθνής Διαφάνεια Ελλάς (2014), *Εθνική Έρευνα για τη Διαφθορά στην Ελλάδα Ιανουάριος - Δεκέμβριος 2013*. Διεξαγωγή από την Public Issue.

ΕΛΣΤΑΤ (2016), *ΕΛΛΑΣ με αριθμούς (Οκτώβριος-Δεκέμβριος 2016)*. Τριμηνιαίο δημοσίευμα, Ελληνική Στατιστική Αρχή.

Ευρωπαϊκή Επιτροπή (2015), Ανακοίνωση της Επιτροπής στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, το Συμβούλιο και την Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα. *Σχετικά με τα βήματα για την Ολοκλήρωση της Οικονομικής και Νομισματικής Ένωσης (COM (2015)600 final)*. Βρυξέλλες.

Ευρωπαϊκή Επιτροπή (2016), Ανακοίνωση της Επιτροπής στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο. *Δέσμη για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής: Επόμενα βήματα για την επίτευξη πραγματικής φορολόγησης και μεγαλύτερης φορολογικής διαφάνειας στην ΕΕ (SWD(2016) 6 final)*. Βρυξέλλες.

Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο (2016), *Φορολογικές αποφάσεις τύπου «tax ruling» και άλλα μέτρα παρόμοιου χαρακτήρα ή αποτελέσματος*. Ψήφισμα της 6^{ης} Ιουλίου 2016 (2016/2038(INI)).

Ευρωπαϊοί Οικονομολόγοι για μία Εναλλακτική Πολιτική στην Ευρώπη (2016), *Για την αντιμετώπιση των πολλαπλών κρίσεων στην Ευρώπη: Ατζέντα για τον οικονομικό μετασχηματισμό, την αλληλεγγύη και τη δημοκρατία. Υπόμνημα*. Εργαστήριο για την Εναλλακτική Οικονομική Πολιτική στην Ευρώπη. Ρόσκιλντ, Δανία, Σεπτέμβριος 2015.

ΙΟΒΕ, (συλλογική εργασία) (2016), *Η Ελληνική Οικονομία 2/2016. Τριμηνιαία Έκθεση*. Αριθ. Τεύχους, 84, Αθήνα.

Καλύβα, Α. (2011), *Φορολογικός ανταγωνισμός και επιπτώσεις στη φορολογική πολιτική στην Ευρωπαϊκή Ένωση*. Φορολογική Επιθεώρηση ΠΟΕ-ΔΟΥ.

Καμμάς, Π. (2006), *Παγκοσμιοποίηση και Διεθνής Φορολογικός Ανταγωνισμός: Η Εμπειρία των Οικονομιών του ΟΟΣΑ*. Διοίκηση και Οικονομία, τεύχος 3, σελ. 93-108.

Καράγιωργας, Σ. (1981), *Δημόσια Οικονομική Ι: Οι οικονομικές λειτουργίες του κράτους*. Εκδόσεις Παπαζήσης, Αθήνα.

Κορομηλάς, Γ. *Φορολογικός ανταγωνισμός και επιπτώσεις*. Εφημερίδα ΗΜΕΡΗΣΙΑ , 7/4/2011.

Κουτσούκης, Ν. Σ., Κυρκιλής Δ., κ.α. (συλλογικό έργο) (2010), *Παγκοσμιοποίηση, Ευρωπαϊκή Ένωση και Ελλάδα - Πολιτικές και Οικονομικές Όψεις*. Εκδόσεις Ποιότητα, Αθήνα.

Λιαργκόβας, Π. κ.α. (2014), *Η νέα οικονομική διακυβέρνηση στη ζώνη του ευρώ και η Ελλάδα. Οι μηχανισμοί εποπτείας και αλληλεγγύης υπό όρους μετά το μνημόνιο*. Βουλή των Ελλήνων, Γραφείο Προϋπολογισμού του Κράτους.

Λιαργκόβας, Π. κ.α. (2015), *4^η Ενδιάμεση Έκθεση: Συγκριτική μελέτη για την έμμεση φορολογία στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Η ειδική περίπτωση των μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ στις νησιωτικές περιοχές*. Βουλή των Ελλήνων - Γραφείο Προϋπολογισμού του Κράτους.

Μπάρμπας, Ν. (2009), *Φορολογικός ανταγωνισμός ως συνέπεια της οικονομικής παγκοσμιοποίησης*. Δίκαιο Επιχειρήσεων και Εταιριών, τεύχος 1, σελ. 12-22.

Μπάρμπας, Ν. και Φινοκαλιώτης, Κ. (2011), *Δημόσια οικονομικά : φόροι, δημόσια δάνεια, δημόσιες δαπάνες*. Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα, Θεσσαλονίκη.

Μπεζεντάκος, Α. (2014), *Offshore εταιρίες, νομικές οντότητες και σχηματικά παραδείγματα απεικόνισης των δραστηριοτήτων τους στην ελληνική οικονομία*. Υπουργείο Οικονομικών, Σ.Δ.Ο.Ε.

Νασόπουλος, Α. (2016), *Το ζήτημα της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής*. Taxheaven (29/7/2016).

ΟΟΣΑ & Ελληνικό Ινστιτούτο Φορολογικών Ελεγκτών (2015), *Εγχειρίδιο Ενημέρωσης Εφοριακών και Φορολογικών Ελεγκτών για τη Διαφθορά*. OECD, 2013 αρχική έκδοση.

Παυλίδης, Γ. (2015), *Φορολογικές πρακτικές των πολυεθνικών εταιριών με αφορμή την υπόθεση LuxLeaks*. Κέντρο Ευρωπαϊκού Δικαίου. Ελληνική Επιθεώρηση Ευρωπαϊκού Δικαίου, τόμος 35, σελ. 261-267.

Ράπανος, Β. (2009), *Παγκοσμιοποίηση και φορολογικός ανταγωνισμός*. Το ΒΗΜΑ Ιδεών.

Ράπανος, Β. και Καπλάνογλου, Γ. (2014), *Φορολογία και οικονομική ανάπτυξη. Η περίπτωση της Ελλάδας*. Ελληνική Ένωση Τραπεζών.

Ράπανος, Β., Καπλάνογλου, Γ., Rosen, Η., και Gayer, Τ. (2009), *Δημόσια Οικονομική: σύγχρονη θεωρία και ελληνική πραγματικότητα*. Εκδόσεις Κριτική, Αθήνα.

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

Τότσης, Ν., Τότσης, Χ. (1984), *Η φορολογία του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων*. Εκδόσεις ΠΑΜΙΣΟΣ, Αθήνα.

Φινοκαλιώτης, Κ. (2014), *Φορολογικό Δίκαιο*. Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα, Θεσσαλονίκη.

Φορτσάκης, Θ., και Σαββαΐδου, Κ. (2013), *Φορολογικό Δίκαιο*. Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.

ΗΑΕΚΤΡΟΝΙΚΗ

<http://www.debatingeurope.eu/focus/infobox-arguments-for-and-against-fiscal-union/#.WJXk-IOLTIW>

https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/gr/Documents/tax/gr_eu_tax_survey_gr_findings_noexp.pdf

<http://www.ceuropeens.org/content/les-mythes-de-la-crise-grecque-et-les-d%C3%A9fis-de-l%E2%80%99union-europ%C3%A9enne-569>

<http://www.doingbusiness.org/~media/WBG/DoingBusiness/Documents/Special-Reports/Paying-Taxes-2017.pdf>

http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Tax_revenue_statistics#Further_Eurostat_information

http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/working_papers_fiscalis2020_report2014_en.pdf

https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_en

https://ec.europa.eu/home-affairs/sites/homeaffairs/files/what-we-do/policies/organized-crime-and-human-trafficking/corruption/anti-corruption-report/docs/2014_acr_greece_chapter_el.pdf

<http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/10102/2016/EN/SWD-2016-118-F1-EN-MAIN-PART-1.PDF>

<http://www.etpf.org/>

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:51997DC0495&from=EN>

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1454056581340&uri=COM:2016:24:FIN>

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52003DC0726&from=EL>

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016SC0117&from=EN>

http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-1105_el.htm

http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-663_el.htm

<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+REPORT+A7-2013-0162+0+DOC+PDF+V0//EN>

[http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/549001/EPRS_IDA\(2015\)549001_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/549001/EPRS_IDA(2015)549001_EN.pdf)

<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P8-TA-2015-0408+0+DOC+XML+V0//EN>

http://www.francetvinfo.fr/economie/christine-lagarde-trop-d-inegalites-nuit-a-la-croissance_823261.html

<https://www.icij.org/project/luxembourg-leaks>

<http://www.jmilios.gr/diplos-irlandezikos-me-ollandiko-sandwich/>

http://www.lesechos.fr/06/10/2015/lesechos.fr/021383742289_impots---la-concurrence-fiscale-europeenne-couterait-15-milliards-a-la-france.htm

http://www.minfin.gr/sites/default/files/financial_files/Deltio_Gen_Kyb_6_2016.pdf

www.nbcnews.com/id/39784907/ns/business-bloomberg_businessweek/#.WHu3H1OLTIV

http://www.oecd-ilibrary.org/economics/oecd-economic-surveys-greece-2016_eco_surveys-grc-2016-en

<http://www.oecd.org/tax/transparency/GF-annual-report-2016.pdf>

<https://panamapapers.icij.org/>

<http://www.publicrevenue.gr/elib/navigation?thematic=forthm&type=egk>

<http://sorbonneco.hypotheses.org/tag/concurrence-fiscale>

www.taxheaven.gr

<http://www.taxresearch.org.uk/Blog/2017/01/14/the-business-world-is-unprepared-for-the-tax-chaos-that-may-be-heading-its-way/>

<http://www.tovima.gr/opinions/article/?aid=698123>

http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2016_en.pdf

<http://www.vie-publique.fr/decouverte-institutions/finances-publiques/approfondissements/role-institutions-communautaires-matiere-fiscale.html>

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1

**Εμπιστευτικό Ερωτηματολόγιο έρευνας
στο πλαίσιο εκπόνησης Μεταπτυχιακής Διπλωματικής Εργασίας με θέμα:
«Η φορολογική πολιτική στην Ευρωπαϊκή Ένωση: φορολογικός ανταγωνισμός και
φορολογική εναρμόνιση.
Η κατάσταση της Ελλάδας»**

**Επιβλέπων καθηγητής : Καραγιώργος Θεοφάνης
Υπεύθυνη εργασίας : Φωτιάδου Ιωάννα**

Αγαπητέ/ή συνάδελφε,

Το ερωτηματολόγιο το οποίο καλείστε να συμπληρώσετε, αποτελεί μέρος της έρευνας που διενεργείται στο πλαίσιο εκπόνησης της μεταπτυχιακής διπλωματικής μου εργασίας στη Δημόσια Διοίκηση με θέμα : «Η φορολογική πολιτική στην Ευρωπαϊκή Ένωση: Φορολογικός ανταγωνισμός και φορολογική εναρμόνιση. Η κατάσταση της Ελλάδας». Σκοπός του είναι να διερευνήσει την άποψη, στάση και κρίση για το ελληνικό φορολογικό σύστημα, μετά και από τις πρόσφατες μεταρρυθμίσεις, των προσώπων που κατ' εξοχήν ασχολούνται με τις φορολογικές διαδικασίες: λογιστών, στελεχών λογιστηρίων και εφοριακών.

Η συμμετοχή σας στην έρευνα αυτή, με λίγα λεπτά που θα χρειαστεί να διαθέσετε από το χρόνο σας, είναι πολύτιμη. Παρακαλείσθε να απαντήσετε με ειλικρίνεια και υπευθυνότητα. Το ερωτηματολόγιο είναι ανώνυμο και τα στοιχεία που θα συλλεχθούν, θα χρησιμοποιηθούν αποκλειστικά για τις ανάγκες της εργασίας.

Για οποιαδήποτε επιπρόσθετη πληροφορία, μπορείτε να επικοινωνήσετε μαζί μου. Σας ευχαριστώ εκ των προτέρων για τη συμβολή σας στην εργασία μου.

Με τιμή,
Φωτιάδου Ιωάννα
Εφοριακός - ΔΟΥ Κιλκίς
Μεταπτυχιακή φοιτήτρια
Πανεπιστημίου Μακεδονίας
(Master in Public Management)
email: vanafo@yahoo.gr

ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ

A. ΠΡΟΣΩΠΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

1. ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗ

Δευτεροβάθμια ΑΕΙ/ΤΕΙ Μεταπτυχιακός τίτλος

2. ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ

Εφοριακός Λογιστής Στέλεχος λογιστηρίου επιχείρησης

3. ΕΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑΚΗΣ ΕΜΠΕΙΡΙΑΣ

1-5 6-15 πάνω από 15

Οι απαντήσεις στα τμήματα Β έως Η δίνονται ως εξής:

- | | |
|------------------------------|-------|
| α) διαφωνώ | Δ |
| β) μάλλον διαφωνώ | ΜΔ |
| γ) ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ | ΟΣ/ΟΔ |
| δ) μάλλον συμφωνώ | ΜΣ |
| ε) συμφωνώ | Σ |

B. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ

1. Το ελληνικό φορολογικό σύστημα είναι σταθερό, χωρίς σημαντικές μεταβολές την τελευταία δεκαετία.

α) Δ β) ΜΔ γ) ΟΣ/ΟΔ δ) ΜΣ ε) Σ

2. Δεν υπάρχει πλέον γραφειοκρατία στις φορολογικές διαδικασίες.

α) Δ β) ΜΔ γ) ΟΣ/ΟΔ δ) ΜΣ ε) Σ

3. Δεν υπάρχει πολυνομία, πολυπλοκότητα και ασάφεια της φορολογικής νομοθεσίας.

α) Δ β) ΜΔ γ) ΟΣ/ΟΔ δ) ΜΣ ε) Σ

4. Το ελληνικό φορολογικό σύστημα αποτελεί κίνητρο για προσέλκυση επενδύσεων.

α) Δ β) ΜΔ γ) ΟΣ/ΟΔ δ) ΜΣ ε) Σ

Γ. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

5. Υπάρχει ικανή στελέχωση των φορολογικών υπηρεσιών σε προσωπικό (ποσοτική).

α) Δ β) ΜΔ γ) ΟΣ/ΟΔ δ) ΜΣ ε) Σ

6. Υπάρχει επαρκής εκπαίδευση και επιμόρφωση των εργαζομένων.

α) Δ β) ΜΔ γ) ΟΣ/ΟΔ δ) ΜΣ ε) Σ

7. Ο φοροελεγκτικός μηχανισμός έχει τα κατάλληλα εργαλεία και την κατάρτιση για να εντοπίσει και να αντιμετωπίσει τη μεγάλη φοροαποφυγή και φοροδιαφυγή.

α) Δ β) ΜΔ γ) ΟΣ/ΟΔ δ) ΜΣ ε) Σ

8. Οι φορολογικοί έλεγχοι είναι στοχευμένοι (ειδικά σε κατηγορίες επαγγελματιών με μεγάλα ποσοστά φοροδιαφυγής).

α) Δ β) ΜΔ γ) ΟΣ/ΟΔ δ) ΜΣ ε) Σ

9. Δεν υπάρχουν φαινόμενα διαφθοράς στο φορολογικό μηχανισμό.

α) Δ β) ΜΔ γ) ΟΣ/ΟΔ δ) ΜΣ ε) Σ

Δ. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ

10. Το ύψος των φορολογικών συντελεστών και η συνολική φορολογική επιβάρυνση έχουν αυξηθεί πολύ.

α) Δ β) ΜΔ γ) ΟΣ/ΟΔ δ) ΜΣ ε) Σ

11. Η φορολογία της ακίνητης περιουσίας είναι υψηλή.

α) Δ β) ΜΔ γ) ΟΣ/ΟΔ δ) ΜΣ ε) Σ

12. Τα φορολογικά βάρη δεν κατανέμονται δίκαια στους Έλληνες πολίτες.

α) Δ β) ΜΔ γ) ΟΣ/ΟΔ δ) ΜΣ ε) Σ

Ε. ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ – ΠΑΡΑΟΙΚΟΝΟΜΙΑ

13. Το φαινόμενο της φοροδιαφυγής έχει σημαντική έκταση στη χώρα μας.

α) Δ β) ΜΔ γ) ΟΣ/ΟΔ δ) ΜΣ ε) Σ

14. Το μέγεθος της παραοικονομίας στην Ελλάδα είναι υψηλό σε σύγκριση με τις περισσότερες ευρωπαϊκές χώρες.

α) Δ β) ΜΔ γ) ΟΣ/ΟΔ δ) ΜΣ ε) Σ

ΣΤ. ΥΠΑΡΞΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΣΥΝΕΙΔΗΣΗΣ – ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗ

15. Το γενικότερο πλαίσιο του ελληνικού κράτους και των υπηρεσιών του συντελεί στη διαμόρφωση υψηλού φορολογικού φρονήματος.

α) Δ β) ΜΔ γ) ΟΣ/ΟΔ δ) ΜΣ ε) Σ

16. Υπάρχει πρόνοια για την καλλιέργεια φορολογικής συνείδησης (ξεκινώντας από τη σχολική εκπαίδευση).

α) Δ β) ΜΔ γ) ΟΣ/ΟΔ δ) ΜΣ ε) Σ

17. Οι συνεπείς φορολογούμενοι έχουν αναγνώριση και ανταμοιβή έναντι των συστηματικά ασυνεπών.

α) Δ β) ΜΔ γ) ΟΣ/ΟΔ δ) ΜΣ ε) Σ

Ζ. ΓΕΝΙΚΑ

18. Πολλές επιχειρήσεις μεταφέρουν τη δραστηριότητά τους σε γειτονικές χώρες λόγω της ευνοϊκότερης φορολογίας.

α) Δ β) ΜΔ γ) ΟΣ/ΟΔ δ) ΜΣ ε) Σ

19. Η απώλεια εισοδήματος που έχουν οι πολίτες λόγω αυξημένης φορολόγησης δεν αντισταθμίζεται με τα αντίστοιχα δημόσια αγαθά και υπηρεσίες που παρέχει η πολιτεία.

α) Δ β) ΜΔ γ) ΟΣ/ΟΔ δ) ΜΣ ε) Σ

H. ΠΡΟΤΕΙΝΟΜΕΝΕΣ ΛΥΣΕΙΣ-ΜΕΤΡΑ

20. Χρειάζεται ισχυρή πολιτική βούληση και συναίνεση για τη δραστική αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα.

α) Δ β) ΜΔ γ) ΟΣ/ΟΔ δ) ΜΣ ε) Σ

21. Είναι απαραίτητη η αμερόληπτη μεταχείριση όλων από τις φορολογικές αρχές.

α) Δ β) ΜΔ γ) ΟΣ/ΟΔ δ) ΜΣ ε) Σ

22. Χρειάζεται ανασχεδιασμός και ανάπτυξη περισσότερων υπηρεσιών με ηλεκτρονική πληροφόρηση – διαφανών και φιλικών προς το χρήστη.

α) Δ β) ΜΔ γ) ΟΣ/ΟΔ δ) ΜΣ ε) Σ

23. Χρειάζονται συχνόι προληπτικοί έλεγχοι γιατί είναι αποτελεσματικοί σε κάποιες περιπτώσεις φοροδιαφυγής.

α) Δ β) ΜΔ γ) ΟΣ/ΟΔ δ) ΜΣ ε) Σ

24. Η εξωδικαστική επίλυση των φορολογικών διαφορών είναι σωστό και χρήσιμο μέτρο τόσο για τους φορολογούμενους όσο και για τη φορολογική διοίκηση.

α) Δ β) ΜΔ γ) ΟΣ/ΟΔ δ) ΜΣ ε) Σ

25. Η υφιστάμενη διαδικασία ρύθμισης οφειλών χρειάζεται επανεξέταση και ανασχεδιασμό (πχ. προσωποποιημένες λύσεις).

α) Δ β) ΜΔ γ) ΟΣ/ΟΔ δ) ΜΣ ε) Σ

Ευχαριστώ θερμά για τη συμμετοχή σας.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2

Οι πίνακες 40 έως 43 που παρατίθενται παρακάτω, απεικονίζουν συγκεντρωτικά περιγραφικά στοιχεία για το σύνολο των ερωτήσεων με τους αντίστοιχους μέσους όρους και τη διακύμανση ανά ερώτηση.

Πίνακας 40: Περιγραφικά στατιστικά στοιχεία (όλες οι ερωτήσεις)

| Descriptive Statistics | | | | | |
|---|-----|---------|---------|--------|----------------|
| | N | Minimum | Maximum | Mean | Std. Deviation |
| Εκπαίδευση | 225 | 1,00 | 3,00 | 2,0267 | ,55032 |
| 1. Το ελληνικό φορολογικό σύστημα είναι σταθερό, χωρίς σημαντικές μεταβολές την τελευταία δεκαετία | 225 | 1,00 | 5,00 | 1,0756 | ,38796 |
| 2. Δεν υπάρχει πλέον γραφειοκρατία στις φορολογικές διαδικασίες | 225 | 1,00 | 5,00 | 1,4400 | ,77183 |
| 3. Δεν υπάρχει πολυνομία, πολυπλοκότητα και ασάφεια της φορολογικής νομοθεσίας | 225 | 1,00 | 5,00 | 1,1956 | ,59535 |
| 4. Το ελληνικό φορολογικό σύστημα αποτελεί κίνητρο για προσέλκυση επενδύσεων | 225 | 1,00 | 3,00 | 1,1600 | ,41318 |
| 5. Υπάρχει ικανή στελέχωση των φορολογικών υπηρεσιών σε προσωπικό (ποσοτική) | 225 | 1,00 | 5,00 | 2,6356 | 1,23584 |
| 6. Υπάρχει επαρκής εκπαίδευση και επιμόρφωση των εργαζομένων | 225 | 1,00 | 5,00 | 2,2444 | 1,22028 |
| 7. Ο φοροελεγκτικός μηχανισμός έχει τα κατάλληλα εργαλεία και την κατάρτιση για να εντοπίσει και να αντιμετωπίσει τη μεγάλη φοροαποφυγή | 225 | 1,00 | 5,00 | 1,9111 | 1,04416 |

| | | | | | |
|---|-----|------|------|--------|---------|
| 8. Οι φορολογικοί έλεγχοι είναι στοχευμένοι (ειδικά σε κατηγορίες επαγγελματιών με μεγάλα ποσοστά φοροδιαφυγής) | 225 | 1,00 | 5,00 | 2,2444 | 1,08471 |
| 9. Δεν υπάρχουν φαινόμενα διαφθοράς στο φορολογικό μηχανισμό | 225 | 1,00 | 5,00 | 2,0889 | 1,08608 |
| 10. Το ύψος των φορολογικών συντελεστών και η συνολική φορολογική επιβάρυνση έχουν αυξηθεί πολύ | 225 | 1,00 | 5,00 | 4,7689 | ,56688 |
| 11. Η φορολογία της ακίνητης περιουσίας είναι υψηλή | 225 | 1,00 | 5,00 | 4,5067 | ,83516 |
| 12. Τα φορολογικά βάρη δεν κατανέμονται δίκαια στους Έλληνες πολίτες | 225 | 1,00 | 5,00 | 4,6489 | ,77708 |
| 13. Το φαινόμενο της φοροδιαφυγής έχει σημαντική έκταση στη χώρα μας | 225 | 2,00 | 5,00 | 4,6622 | ,56824 |
| 14. Το μέγεθος της παραοικονομίας στην Ελλάδα είναι υψηλό σε σύγκριση με τις περισσότερες ευρωπαϊκές χώρες. | 225 | 1,00 | 5,00 | 4,2400 | ,81569 |
| 15. Το γενικότερο πλαίσιο του ελληνικού κράτους και των υπηρεσιών του συντελεί στη διαμόρφωση υψηλού φορολογικού φρονήματος | 225 | 1,00 | 5,00 | 1,7156 | 1,02163 |

| | | | | | |
|---|-----|------|------|--------|--------|
| 16. Υπάρχει πρόνοια για την καλλιέργεια φορολογικής συνειδησης (ξεκινώντας από τη σχολική εκπαίδευση) | 225 | 1,00 | 5,00 | 1,3111 | ,66890 |
| 17. Οι συνεπείς φορολογούμενοι έχουν αναγνώριση και ανταμοιβή έναντι των συστηματικά ασυνεπών | 225 | 1,00 | 5,00 | 1,2711 | ,63549 |
| 18. Πολλές επιχειρήσεις μεταφέρουν τη δραστηριότητά τους σε γειτονικές χώρες λόγω της ευνοϊκότερης φορολογίας | 225 | 3,00 | 5,00 | 4,8133 | ,43384 |
| 19. Η απώλεια εισοδήματος που έχουν οι πολίτες λόγω αυξημένης φορολόγησης δεν αντισταθμίζεται με τ αντίστοιχα δημόσια αγαθά | 225 | 1,00 | 5,00 | 4,7733 | ,63892 |
| 20. Χρειάζεται ισχυρή πολιτική βούληση και συναίνεση για τη δραστική αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα | 225 | 1,00 | 5,00 | 4,7822 | ,54416 |
| 21. Είναι απαραίτητη η αμερόληπτη μεταχείριση όλων από τις φορολογικές αρχές | 225 | 1,00 | 5,00 | 4,7867 | ,67401 |
| 22. Χρειάζεται ανασχεδιασμός και ανάπτυξη περισσότερων υπηρεσιών με ηλεκτρονική πληροφόρηση – διαφανών και φιλικών προς το χρήστη | 225 | 3,00 | 5,00 | 4,7689 | ,48173 |

| | | | | | |
|--|-----|------|------|--------|--------|
| 23. Χρειάζονται συχνοί προληπτικοί έλεγχοι γιατί είναι αποτελεσματικοί σε κάποιες περιπτώσεις φοροδιαφυγής | 225 | 1,00 | 5,00 | 4,4400 | ,85419 |
| 24. Η εξωδικαστική επίλυση των φορολογικών διαφορών είναι σωστό και χρήσιμο μέτρο τόσο για ... | 225 | 1,00 | 5,00 | 4,0800 | ,99229 |
| 25. Η υφιστάμενη διαδικασία ρύθμισης οφειλών χρειάζεται επανεξέταση και ανασχεδιασμό (πχ. προσωποποιημένες λύσεις) | 225 | 1,00 | 5,00 | 4,5289 | ,70730 |
| Valid N (listwise) | 225 | | | | |

Πίνακας 41: Περιγραφικά στατιστικά στοιχεία (όλες οι ερωτήσεις)

| Descriptive Statistics | | | | | |
|--|-----|---------|---------|--------|----------------|
| | N | Minimum | Maximum | Mean | Std. Deviation |
| Επάγγελμα | 225 | 1,00 | 3,00 | 1,7200 | ,79440 |
| 1. Το ελληνικό φορολογικό σύστημα είναι σταθερό, χωρίς σημαντικές μεταβολές την τελευταία δεκαετία | 225 | 1,00 | 5,00 | 1,0756 | ,38796 |
| 2. Δεν υπάρχει πλέον γραφειοκρατία στις φορολογικές διαδικασίες | 225 | 1,00 | 5,00 | 1,4400 | ,77183 |
| 3. Δεν υπάρχει πολυνομία, πολυπλοκότητα και ασάφεια της φορολογικής νομοθεσίας | 225 | 1,00 | 5,00 | 1,1956 | ,59535 |
| 4. Το ελληνικό φορολογικό σύστημα αποτελεί κίνητρο για προσέλκυση επενδύσεων | 225 | 1,00 | 3,00 | 1,1600 | ,41318 |

| | | | | | |
|---|-----|------|------|--------|---------|
| 5. Υπάρχει ικανή στελέχωση των φορολογικών υπηρεσιών σε προσωπικό (ποσοτική) | 225 | 1,00 | 5,00 | 2,6356 | 1,23584 |
| 6. Υπάρχει επαρκής εκπαίδευση και επιμόρφωση των εργαζομένων | 225 | 1,00 | 5,00 | 2,2444 | 1,22028 |
| 7. Ο φοροελεγκτικός μηχανισμός έχει τα κατάλληλα εργαλεία και την κατάρτιση για να εντοπίσει και να αντιμετωπίσει τη μεγάλη φοροαποφυγή | 225 | 1,00 | 5,00 | 1,9111 | 1,04416 |
| 8. Οι φορολογικοί έλεγχοι είναι στοχευμένοι (ειδικά σε κατηγορίες επαγγελματιών με μεγάλα ποσοστά φοροδιαφυγής) | 225 | 1,00 | 5,00 | 2,2444 | 1,08471 |
| 9. Δεν υπάρχουν φαινόμενα διαφθοράς στο φορολογικό μηχανισμό | 225 | 1,00 | 5,00 | 2,0889 | 1,08608 |
| 10. Το ύψος των φορολογικών συντελεστών και η συνολική φορολογική επιβάρυνση έχουν αυξηθεί πολύ | 225 | 1,00 | 5,00 | 4,7689 | ,56688 |
| 11. Η φορολογία της ακίνητης περιουσίας είναι υψηλή | 225 | 1,00 | 5,00 | 4,5067 | ,83516 |
| 12. Τα φορολογικά βάρη δεν κατανέμονται δίκαια στους Έλληνες πολίτες | 225 | 1,00 | 5,00 | 4,6489 | ,77708 |
| 13. Το φαινόμενο της φοροδιαφυγής έχει σημαντική έκταση στη χώρα μας | 225 | 2,00 | 5,00 | 4,6622 | ,56824 |

| | | | | | |
|--|-----|------|------|--------|---------|
| 14. Το μέγεθος της παραοικονομίας στην Ελλάδα είναι υψηλό σε σύγκριση με τις περισσότερες ευρωπαϊκές χώρες. | 225 | 1,00 | 5,00 | 4,2400 | ,81569 |
| 15. Το γενικότερο πλαίσιο του ελληνικού κράτους και των υπηρεσιών του συντελεί στη διαμόρφωση υψηλού φορολογικού φρονήματος | 225 | 1,00 | 5,00 | 1,7156 | 1,02163 |
| 16. Υπάρχει πρόνοια για την καλλιέργεια φορολογικής συνείδησης (ξεκινώντας από τη σχολική εκπαίδευση) | 225 | 1,00 | 5,00 | 1,3111 | ,66890 |
| 17. Οι συνεπείς φορολογούμενοι έχουν αναγνώριση και ανταμοιβή έναντι των συστηματικά ασυνεπών | 225 | 1,00 | 5,00 | 1,2711 | ,63549 |
| 18. Πολλές επιχειρήσεις μεταφέρουν τη δραστηριότητά τους σε γειτονικές χώρες λόγω της ευνοϊκότερης φορολογίας | 225 | 3,00 | 5,00 | 4,8133 | ,43384 |
| 19. Η απώλεια εισοδήματος που έχουν οι πολίτες λόγω αυξημένης φορολόγησης δεν αντισταθμίζεται με τ αντίστοιχα δημόσια αγαθά | 225 | 1,00 | 5,00 | 4,7733 | ,63892 |
| 20. Χρειάζεται ισχυρή πολιτική βούληση και συναίνεση για τη δραστική αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα | 225 | 1,00 | 5,00 | 4,7822 | ,54416 |

| | | | | | |
|---|-----|------|------|--------|--------|
| 21. Είναι απαραίτητη η αμερόληπτη μεταχείριση όλων από τις φορολογικές αρχές | 225 | 1,00 | 5,00 | 4,7867 | ,67401 |
| 22. Χρειάζεται ανασχεδιασμός και ανάπτυξη περισσότερων υπηρεσιών με ηλεκτρονική πληροφόρηση – διαφανών και φιλικών προς το χρήστη | 225 | 3,00 | 5,00 | 4,7689 | ,48173 |
| 23. Χρειάζονται συχνοί προληπτικοί έλεγχοι γιατί είναι αποτελεσματικοί σε κάποιες περιπτώσεις φοροδιαφυγής | 225 | 1,00 | 5,00 | 4,4400 | ,85419 |
| 24. Η εξωδικαστική επίλυση των φορολογικών διαφορών είναι σωστό και χρήσιμο μέτρο τόσο για ... | 225 | 1,00 | 5,00 | 4,0800 | ,99229 |
| 25. Η υφιστάμενη διαδικασία ρύθμισης οφειλών χρειάζεται επανεξέταση και ανασχεδιασμό (πχ. προσωποποιημένες λύσεις) | 225 | 1,00 | 5,00 | 4,5289 | ,70730 |
| Valid N (listwise) | 225 | | | | |

Πίνακας 42: Περιγραφικά στατιστικά στοιχεία (όλες οι ερωτήσεις)

| Descriptive Statistics | | | | | |
|--|-----|---------|---------|--------|----------------|
| | N | Minimum | Maximum | Mean | Std. Deviation |
| Έτη εργασιακής εμπειρίας | 225 | 1,00 | 3,00 | 2,4489 | ,69969 |
| 1. Το ελληνικό φορολογικό σύστημα είναι σταθερό, χωρίς σημαντικές μεταβολές την τελευταία δεκαετία | 225 | 1,00 | 5,00 | 1,0756 | ,38796 |
| 2. Δεν υπάρχει πλέον γραφειοκρατία στις φορολογικές διαδικασίες | 225 | 1,00 | 5,00 | 1,4400 | ,77183 |

| | | | | | |
|---|-----|------|------|--------|---------|
| 3. Δεν υπάρχει πολυνομία, πολυπλοκότητα και ασάφεια της φορολογικής νομοθεσίας | 225 | 1,00 | 5,00 | 1,1956 | ,59535 |
| 4. Το ελληνικό φορολογικό σύστημα αποτελεί κίνητρο για προσέλκυση επενδύσεων | 225 | 1,00 | 3,00 | 1,1600 | ,41318 |
| 5. Υπάρχει ικανή στελέχωση των φορολογικών υπηρεσιών σε προσωπικό (ποσοτική) | 225 | 1,00 | 5,00 | 2,6356 | 1,23584 |
| 6. Υπάρχει επαρκής εκπαίδευση και επιμόρφωση των εργαζομένων | 225 | 1,00 | 5,00 | 2,2444 | 1,22028 |
| 7. Ο φοροελεγκτικός μηχανισμός έχει τα κατάλληλα εργαλεία και την κατάρτιση για να εντοπίσει και να αντιμετωπίσει τη μεγάλη φοροαποφυγή | 225 | 1,00 | 5,00 | 1,9111 | 1,04416 |
| 8. Οι φορολογικοί έλεγχοι είναι στοχευμένοι (ειδικά σε κατηγορίες επαγγελματιών με μεγάλα ποσοστά φοροδιαφυγής) | 225 | 1,00 | 5,00 | 2,2444 | 1,08471 |
| 9. Δεν υπάρχουν φαινόμενα διαφθοράς στο φορολογικό μηχανισμό | 225 | 1,00 | 5,00 | 2,0889 | 1,08608 |
| 10. Το ύψος των φορολογικών συντελεστών και η συνολική φορολογική επιβάρυνση έχουν αυξηθεί πολύ | 225 | 1,00 | 5,00 | 4,7689 | ,56688 |
| 11. Η φορολογία της ακίνητης περιουσίας είναι υψηλή | 225 | 1,00 | 5,00 | 4,5067 | ,83516 |

| | | | | | |
|---|-----|------|------|--------|---------|
| 12. Τα φορολογικά βάρη δεν κατανέμονται δίκαια στους Έλληνες πολίτες | 225 | 1,00 | 5,00 | 4,6489 | ,77708 |
| 13. Το φαινόμενο της φοροδιαφυγής έχει σημαντική έκταση στη χώρα μας | 225 | 2,00 | 5,00 | 4,6622 | ,56824 |
| 14. Το μέγεθος της παραοικονομίας στην Ελλάδα είναι υψηλό σε σύγκριση με τις περισσότερες ευρωπαϊκές χώρες. | 225 | 1,00 | 5,00 | 4,2400 | ,81569 |
| 15. Το γενικότερο πλαίσιο του ελληνικού κράτους και των υπηρεσιών του συντελεί στη διαμόρφωση υψηλού φορολογικού φρονήματος | 225 | 1,00 | 5,00 | 1,7156 | 1,02163 |
| 16. Υπάρχει πρόνοια για την καλλιέργεια φορολογικής συνείδησης (ξεκινώντας από τη σχολική εκπαίδευση) | 225 | 1,00 | 5,00 | 1,3111 | ,66890 |
| 17. Οι συνεπείς φορολογούμενοι έχουν αναγνώριση και ανταμοιβή έναντι των συστηματικά ασυνεπών | 225 | 1,00 | 5,00 | 1,2711 | ,63549 |
| 18. Πολλές επιχειρήσεις μεταφέρουν τη δραστηριότητά τους σε γειτονικές χώρες λόγω της ευνοϊκότερης φορολογίας | 225 | 3,00 | 5,00 | 4,8133 | ,43384 |
| 19. Η απώλεια εισοδήματος που έχουν οι πολίτες λόγω αυξημένης φορολόγησης δεν αντισταθμίζεται με τ αντίστοιχα δημόσια αγαθά | 225 | 1,00 | 5,00 | 4,7733 | ,63892 |
| | | | | | |

| | | | | | |
|---|-----|------|------|--------|--------|
| 20.Χρειάζεται ισχυρή πολιτική βούληση και συναίνεση για τη δραστική αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα | 225 | 1,00 | 5,00 | 4,7822 | ,54416 |
| 21. Είναι απαραίτητη η αμερόληπτη μεταχείριση όλων από τις φορολογικές αρχές | 225 | 1,00 | 5,00 | 4,7867 | ,67401 |
| 22. Χρειάζεται ανασχεδιασμός και ανάπτυξη περισσότερων υπηρεσιών με ηλεκτρονική πληροφόρηση – διαφανών και φιλικών προς το χρήστη | 225 | 3,00 | 5,00 | 4,7689 | ,48173 |
| 23. Χρειάζονται συχνοί προληπτικοί έλεγχοι γιατί είναι αποτελεσματικοί σε κάποιες περιπτώσεις φοροδιαφυγής | 225 | 1,00 | 5,00 | 4,4400 | ,85419 |
| 24. Η εξωδικαστική επίλυση των φορολογικών διαφορών είναι σωστό και χρήσιμο μέτρο τόσο για ... | 225 | 1,00 | 5,00 | 4,0800 | ,99229 |
| 25. Η υφιστάμενη διαδικασία ρύθμισης οφειλών χρειάζεται επανεξέταση και ανασχεδιασμό (πχ. προσωποποιημένες λύσεις) | 225 | 1,00 | 5,00 | 4,5289 | ,70730 |
| Valid N (listwise) | 225 | | | | |

Πίνακας 43: Περιγραφικά στατιστικά στοιχεία (όλες οι ερωτήσεις)

| Descriptive Statistics | | | | | |
|---|-----|---------|---------|--------|----------------|
| | N | Minimum | Maximum | Mean | Std. Deviation |
| Εκπαίδευση | 225 | 1,00 | 3,00 | 2,0267 | ,55032 |
| Επάγγελμα | 225 | 1,00 | 3,00 | 1,7200 | ,79440 |
| Έτη εργασιακής εμπειρίας | 225 | 1,00 | 3,00 | 2,4489 | ,69969 |
| 1. Το ελληνικό φορολογικό σύστημα είναι σταθερό, χωρίς σημαντικές μεταβολές την τελευταία δεκαετία | 225 | 1,00 | 5,00 | 1,0756 | ,38796 |
| 2. Δεν υπάρχει πλέον γραφειοκρατία στις φορολογικές διαδικασίες | 225 | 1,00 | 5,00 | 1,4400 | ,77183 |
| 3. Δεν υπάρχει πολυνομία, πολυπλοκότητα και ασάφεια της φορολογικής νομοθεσίας | 225 | 1,00 | 5,00 | 1,1956 | ,59535 |
| 4. Το ελληνικό φορολογικό σύστημα αποτελεί κίνητρο για προσέλκυση επενδύσεων | 225 | 1,00 | 3,00 | 1,1600 | ,41318 |
| 5. Υπάρχει ικανή στελέχωση των φορολογικών υπηρεσιών σε προσωπικό (ποσοτική) | 225 | 1,00 | 5,00 | 2,6356 | 1,23584 |
| 6. Υπάρχει επαρκής εκπαίδευση και επιμόρφωση των εργαζομένων | 225 | 1,00 | 5,00 | 2,2444 | 1,22028 |
| 7. Ο φοροελεγκτικός μηχανισμός έχει τα κατάλληλα εργαλεία και την κατάρτιση για να εντοπίσει και να αντιμετωπίσει τη μεγάλη φοροαποφυγή | 225 | 1,00 | 5,00 | 1,9111 | 1,04416 |

| | | | | | |
|---|-----|------|------|--------|---------|
| 8. Οι φορολογικοί έλεγχοι είναι στοχευμένοι (ειδικά σε κατηγορίες επαγγελματιών με μεγάλα ποσοστά φοροδιαφυγής) | 225 | 1,00 | 5,00 | 2,2444 | 1,08471 |
| 9. Δεν υπάρχουν φαινόμενα διαφθοράς στο φορολογικό μηχανισμό | 225 | 1,00 | 5,00 | 2,0889 | 1,08608 |
| 10. Το ύψος των φορολογικών συντελεστών και η συνολική φορολογική επιβάρυνση έχουν αυξηθεί πολύ | 225 | 1,00 | 5,00 | 4,7689 | ,56688 |
| 11. Η φορολογία της ακίνητης περιουσίας είναι υψηλή | 225 | 1,00 | 5,00 | 4,5067 | ,83516 |
| 12. Τα φορολογικά βάρη δεν κατανέμονται δίκαια στους Έλληνες πολίτες | 225 | 1,00 | 5,00 | 4,6489 | ,77708 |
| 13. Το φαινόμενο της φοροδιαφυγής έχει σημαντική έκταση στη χώρα μας | 225 | 2,00 | 5,00 | 4,6622 | ,56824 |
| 14. Το μέγεθος της παραοικονομίας στην Ελλάδα είναι υψηλό σε σύγκριση με τις περισσότερες ευρωπαϊκές χώρες. | 225 | 1,00 | 5,00 | 4,2400 | ,81569 |
| 15. Το γενικότερο πλαίσιο του ελληνικού κράτους και των υπηρεσιών του συντελεί στη διαμόρφωση υψηλού φορολογικού φρονήματος | 225 | 1,00 | 5,00 | 1,7156 | 1,02163 |

| | | | | | |
|---|-----|------|------|--------|--------|
| 16. Υπάρχει πρόνοια για την καλλιέργεια φορολογικής συνειδησης (ξεκινώντας από τη σχολική εκπαίδευση) | 225 | 1,00 | 5,00 | 1,3111 | ,66890 |
| 17. Οι συνεπείς φορολογούμενοι έχουν αναγνώριση και ανταμοιβή έναντι των συστηματικά ασυνεπών | 225 | 1,00 | 5,00 | 1,2711 | ,63549 |
| 18. Πολλές επιχειρήσεις μεταφέρουν τη δραστηριότητά τους σε γειτονικές χώρες λόγω της ευνοϊκότερης φορολογίας | 225 | 3,00 | 5,00 | 4,8133 | ,43384 |
| 19. Η απώλεια εισοδήματος που έχουν οι πολίτες λόγω αυξημένης φορολόγησης δεν αντισταθμίζεται με τ αντίστοιχα δημόσια αγαθά | 225 | 1,00 | 5,00 | 4,7733 | ,63892 |
| 20. Χρειάζεται ισχυρή πολιτική βούληση και συναίνεση για τη δραστική αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα | 225 | 1,00 | 5,00 | 4,7822 | ,54416 |
| 21. Είναι απαραίτητη η αμερόληπτη μεταχείριση όλων από τις φορολογικές αρχές | 225 | 1,00 | 5,00 | 4,7867 | ,67401 |
| 22. Χρειάζεται ανασχεδιασμός και ανάπτυξη περισσότερων υπηρεσιών με ηλεκτρονική πληροφόρηση – διαφανών και φιλικών προς το χρήστη | 225 | 3,00 | 5,00 | 4,7689 | ,48173 |

| | | | | | |
|--|-----|------|------|--------|--------|
| 23. Χρειάζονται συχνοί προληπτικοί έλεγχοι γιατί είναι αποτελεσματικοί σε κάποιες περιπτώσεις φοροδιαφυγής | 225 | 1,00 | 5,00 | 4,4400 | ,85419 |
| 24. Η εξωδικαστική επίλυση των φορολογικών διαφορών είναι σωστό και χρήσιμο μέτρο τόσο για ... | 225 | 1,00 | 5,00 | 4,0800 | ,99229 |
| 25. Η υφιστάμενη διαδικασία ρύθμισης οφειλών χρειάζεται επανεξέταση και ανασχεδιασμό (πχ. προσωποποιημένες λύσεις) | 225 | 1,00 | 5,00 | 4,5289 | ,70730 |
| Valid N (listwise) | 225 | | | | |

Πίνακας 44: Στατιστικά στοιχεία

KMO and Bartlett's Test

| | |
|--|----------|
| Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy. | ,692 |
| Bartlett's Test of Sphericity Approx. Chi-Square | 1406,702 |
| df | 378 |
| Sig. | ,000 |

Πίνακας 45: Στατιστικά στοιχεία

Communalities

| | Initial | Extraction |
|--|---------|------------|
| Εκπαίδευση | 1,000 | ,718 |
| Επάγγελμα | 1,000 | ,703 |
| Έτη εργασιακής εμπειρίας | 1,000 | ,694 |
| 1. Το ελληνικό φορολογικό σύστημα είναι σταθερό, χωρίς σημαντικές μεταβολές την τελευταία δεκαετία | 1,000 | ,670 |
| 2. Δεν υπάρχει πλέον | | |

| | | |
|---|-------|------|
| γραφειοκρατία στις φορολογικές διαδικασίες | 1,000 | ,529 |
| 3. Δεν υπάρχει πολυνομία, πολυπλοκότητα και ασάφεια της φορολογικής νομοθεσίας | 1,000 | ,590 |
| 4. Το ελληνικό φορολογικό σύστημα αποτελεί κίνητρο για προσέλκυση επενδύσεων | 1,000 | ,620 |
| 5. Υπάρχει ικανή στελέχωση των φορολογικών υπηρεσιών σε προσωπικό (ποσοτική) | 1,000 | ,630 |
| 6. Υπάρχει επαρκής εκπαίδευση και επιμόρφωση των εργαζομένων | 1,000 | ,633 |
| 7. Ο φοροελεγκτικός μηχανισμός έχει τα κατάλληλα εργαλεία και την κατάρτιση για να εντοπίσει και να αντιμετωπίσει τη μεγάλη φοροαποφυγή | 1,000 | ,702 |
| 8. Οι φορολογικοί έλεγχοι είναι στοχευμένοι (ειδικά σε κατηγορίες επαγγελματιών με μεγάλα ποσοστά φοροδιαφυγής) | 1,000 | ,654 |
| 9. Δεν υπάρχουν φαινόμενα διαφθοράς στο φορολογικό μηχανισμό | 1,000 | ,707 |
| 10. Το ύψος των φορολογικών συντελεστών και η συνολική φορολογική επιβάρυνση έχουν αυξηθεί πολύ | 1,000 | ,638 |

| | | |
|---|-------|------|
| 11. Η φορολογία της ακίνητης περιουσίας είναι υψηλή | 1,000 | ,584 |
| 12. Τα φορολογικά βάρη δεν κατανέμονται δίκαια στους Έλληνες πολίτες | 1,000 | ,581 |
| 13. Το φαινόμενο της φοροδιαφυγής έχει σημαντική έκταση στη χώρα μας | 1,000 | ,606 |
| 14. Το μέγεθος της παραοικονομίας στην Ελλάδα είναι υψηλό σε σύγκριση με τις περισσότερες ευρωπαϊκές χώρες. | 1,000 | ,716 |
| 15. Το γενικότερο πλαίσιο του ελληνικού κράτους και των υπηρεσιών του συντελεί στη διαμόρφωση υψηλού φορολογικού φρονήματος | 1,000 | ,650 |
| 16. Υπάρχει πρόνοια για την καλλιέργεια φορολογικής συνείδησης (ξεκινώντας από τη σχολική εκπαίδευση) | 1,000 | ,719 |
| 17. Οι συνεπείς φορολογούμενοι έχουν αναγνώριση και ανταμοιβή έναντι των συστηματικά ασυνεπών | 1,000 | ,617 |
| 18. Πολλές επιχειρήσεις μεταφέρουν τη δραστηριότητά τους σε γειτονικές χώρες λόγω της ευνοϊκότερης φορολογίας | 1,000 | ,489 |
| 19. Η απώλεια εισοδήματος | | |

| | | |
|---|-------|------|
| που έχουν οι πολίτες λόγω αυξημένης φορολόγησης δεν αντισταθμίζεται με τ αντίστοιχα δημόσια αγαθά | 1,000 | ,580 |
| 20. Χρειάζεται ισχυρή πολιτική βούληση και συναίνεση για τη δραστική αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα | 1,000 | ,518 |
| 21. Είναι απαραίτητη η αμερόληπτη μεταχείριση όλων από τις φορολογικές αρχές | 1,000 | ,621 |
| 22. Χρειάζεται ανασχεδιασμός και ανάπτυξη περισσότερων υπηρεσιών με ηλεκτρονική πληροφόρηση – διαφανών και φιλικών υ960 προς το χρήστη | 1,000 | ,499 |
| 23. Χρειάζονται συχνοί προληπτικοί έλεγχοι γιατί είναι αποτελεσματικοί σε κάποιες περιπτώσεις φοροδιαφυγής | 1,000 | ,541 |
| 24. Η εξωδικαστική επίλυση των φορολογικών διαφορών είναι σωστό και χρήσιμο μέτρο τόσο για ... | 1,000 | ,784 |
| 25. Η υφιστάμενη διαδικασία ρύθμισης οφειλών χρειάζεται επανεξέταση και ανασχεδιασμό (πχ. προσωποποιημένες λύσεις) | 1,000 | ,486 |

Extraction Method: Principal Component Analysis.