



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΤΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

Διπλωματική Εργασία

Η ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΣΤΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΜΕΣΩ ΤΡΙΓΩΝΙΚΩΝ ΚΑΙ
ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

του

ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΥ ΖΑΒΙΤΣΑΝΟΥ

Επιβλέπων Καθηγητής: Ανέστης Λαδάς

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στη
Στρατηγική Διοικητική Λογιστική και τη Χρηματοοικονομική Διοίκηση

Νοέμβριος 2015

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στην παρούσα μελέτη ο στόχος ήταν να συζητηθεί το θέμα της φοροδιαφυγής των επιχειρήσεων, στη βάση των τριγωνικών κι ενδοομιλικών συναλλαγών. Όπως φάνηκε, υπάρχει διαφοροποίηση μεταξύ του όρου της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής. Ειδικότερα, η φοροδιαφυγή συνιστά παράνομο τρόπο απόκρυψης του εισοδήματος των επιχειρήσεων, ενώ αντίθετα φοροαποφυγή βασίζεται σε γενικώς παραδεκτές λογιστικές και φορολογικές αρχές ώστε να μπορέσει να μειωθεί το φορολογητέο εισόδημα των επιχειρήσεων. Μέσω τριγωνικών κι ενδοομιλικών συναλλαγών οι επιχειρήσεις μπορούν να αποκρύψουν εισόδημα και μάλιστα παράνομως. Αυτό μπορεί να γίνει μέσω σύστασης υπεράκτιων θυγατρικών επιχειρήσεων στους λεγόμενους «φορολογικούς παράδεισους», είτε μέσω τριγωνικών συναλλαγών μεταξύ επιχειρήσεων του ίδιου ομίλου, στις οποίες εφαρμόζεται συνήθως μεταβιβαστική τιμολόγηση. Μέσω της μεταβιβαστικής τιμολόγησης και εφαρμογής του τριγωνισμού, οι επιχειρήσεις μπορούν να πωλούν σε μια θυγατρική τους σε χαμηλή τιμή, η οποία με τη σειρά της πωλεί σε μια δεύτερη θυγατρική σε πολύ υψηλή τιμή. Έτσι, η τελευταία επιχείρηση καταφέρνει μέσω της πολύ υψηλής τιμής που αγοράζει να αποκρύπτει κέρδος. Στην Ελλάδα, η φοροδιαφυγή είναι ιδιαίτερα υψηλή, Πρόσφατα, δημιουργήθηκε το πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου στις επιχειρήσεις. Όπως φάνηκε, 50 δις ευρώ θα μπορούσαν να έχουν εισπραχθεί από το κράτος, αν δεν υπήρχε εκτεταμένη φοροδιαφυγή. Κατά συνέπεια, η φοροδιαφυγή των επιχειρήσεων θα πρέπει να αντιμετωπιστεί, καθώς τόσο σε ελληνικό όσο και σε διεθνές επίπεδο αποτελεί διαφυγόν εισόδημα για την οικονομία.

Λέξεις-κλειδιά: Φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή, τριγωνικές συναλλαγές, ενδοομιλικές συναλλαγές, μεταβιβαστική τιμολόγηση.

ABSTRACT

In this study the objective was to discuss the issue of firms' tax evasion on the basis of triangular and intragroup transactions. As it was shown, there is a differentiation between the term tax evasion and tax avoidance. In particular, tax evasion constitutes an illegal concealment of business income, while tax avoidance is based on generally accepted accounting and tax rules and regulations which allow reducing the taxable business income. Through triangular and intra-group transactions businesses can conceal income and even illegally. This can be done by setting up offshore subsidiaries in the so-called "tax havens" or through triangular transactions between companies of the same group, in which is usually implemented "transfer pricing". Through transfer pricing and application of triangulation, businesses can sell to a subsidiary in a low price, which in turn sells to a second subsidiary in a very high price. Thus, the last company manages to hide profits, because it buys at high prices. In Greece, tax evasion is particularly high, and it was recently created the framework of tax audit in businesses. As it was found, 50 billion euros could have been collected by the state, something which shows there was widespread tax evasion. Consequently, business tax evasion should be treated carefully both in Greek and international level, as it is a loss of income for the economy.

Keywords: Tax evasion, tax avoidance, triangular transactions, intragroup transactions, transfer pricing.

Πίνακας Περιεχομένων

ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	ii
ABSTRACT.....	iii
1 ΚΕΦΑΛΑΙΟ:ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	1
2 ΚΕΦΑΛΑΙΟ: ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ, ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΠΑΡΑΔΕΙΣΟΙ.....	6
2.1 Η έννοια της φοροδιαφυγής.....	6
2.1.1 Οικονομικά της φοροδιαφυγής.....	6
2.1.2 Φοροδιαφυγή σε σχέση με τους δασμούς.....	7
2.1.3 Λαθρεμπόριο.....	7
2.1.4 Φοροδιαφυγή του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) και του φόρου επί των πωλήσεων.....	8
2.1.5 Κυβερνητική αντιμετώπιση.....	9
2.1.6 Η διαφθορά από εφοριακούς υπαλλήλους.....	9
2.1.7 Επίπεδα φοροδιαφυγής και τιμωρίας.....	10
2.1.8 Ιδιωτικοποίηση της επιβολής φόρων.....	10
2.1.9 Φοροσυλλογή (tax farming).....	10
2.1.10 Οργανισμοί PSI (Public Sector Involvement).....	11
2.1.11 Ηνωμένες Πολιτείες.....	12
2.1.12 Εκτιμήσεις απώλειας κρατικών εσόδων.....	12
2.2 Η έννοια της φοροαποφυγής.....	13
2.2.1 Χώρα διαμονής.....	14
2.2.2 Διπλή φορολογία.....	15
2.2.3 Νομικά πρόσωπα.....	15
2.2.4 Νομική ασάφεια.....	16
2.2.5 Φοροαπαλλαγές (tax shelter).....	16

2.2.6	Μεταβιβαστική τιμολόγηση.....	18
2.2.7	Παραδείγματα φοροαποφυγής.....	19
2.2.8	Η κοινή γνώμη	21
2.2.9	Κυβέρνηση και δικαστική αντιμετώπιση.....	22
2.3	Φοροδιαφυγή και φοροαποφυγή σε επιχειρήσεις	23
2.3.1	Κατανομή του χρέους και το φαινόμενο earnings stripping.....	24
2.4	Φορολογικοί παράδεισοι	27
2.4.1	Επίσημες λίστες φορολογικών παραδείσων	27
2.4.2	Εξελίξεις στη λίστα φορολογικών παραδείσων του ΟΟΣΑ	28
3	ΚΕΦΑΛΑΙΟ: ΤΡΙΓΩΝΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ.....	35
3.1	Η έννοια των τριγωνικών συναλλαγών.....	35
3.2	Τριγωνικές συναλλαγές και φοροδιαφυγή	37
3.3	Συμπεράσματα	54
4	ΚΕΦΑΛΑΙΟ: ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ.....	57
4.1	Η έννοια των ενδοομιλικών συναλλαγών	57
4.2	Μεταβιβαστική τιμολόγηση και ενδοομιλικές συναλλαγές.....	60
4.2.1	Κανονισμοί	62
4.2.2	Οικονομική θεωρία	63
4.2.3	Γενικές αρχές φορολόγησης	65
4.2.4	Ιστορική αναδρομή	66
4.2.5	Κυβερνητική εξουσία στην προσαρμογή των τιμών	66
4.2.6	Πρότυπα του πλήρους ανταγωνισμού.....	67
4.2.7	Συγκρισιμότητα.....	68
4.2.8	Λειτουργίες και κίνδυνοι	69
4.2.9	Επίπεδο αγοράς, οικονομικές συνθήκες και γεωγραφία.....	70
4.2.10	Έλεγχος τιμών.....	71
4.2.11	Κανόνας της καλύτερης μεθόδου	71

4.2.12	Ελεγχόμενα μέρη και δείκτης επιπέδου κέρδους.....	73
4.2.13	Άυλα περιουσιακά στοιχεία	74
4.2.14	Υπηρεσίες	74
4.2.15	Επιμερισμός του κόστους	76
4.2.16	Ποινές και τεκμηρίωση	78
4.2.17	Ειδικοί φορολογικοί κανόνες στις ΗΠΑ.....	78
4.2.18	Ειδικοί φορολογικοί κανονισμοί του ΟΟΣΑ	82
4.2.19	ΕΕ.....	83
4.2.20	Ειδικοί φορολογικοί κανόνες στην Κίνα	84
4.3	Ενδοομιλικές συναλλαγές και φοροδιαφυγή	86
5	ΚΕΦΑΛΑΙΟ: Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΗ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ.....	89
5.1	Η έννοια του φορολογικού ελέγχου	89
5.2	Εφαρμογή του φορολογικού ελέγχου στην Ελλάδα	91
5.3	Αποτελέσματα εφαρμογής φορολογικού ελέγχου στην πάταξη της φοροδιαφυγής	94
	ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ-ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ-ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ	98
	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	101

Κατάλογος σχημάτων

Εικόνα 1: Τριγωνικές συναλλαγές.....	36
Εικόνα 2: Ενδοομιλικές συναλλαγές	58

1 ΚΕΦΑΛΑΙΟ: ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η παρούσα εργασία στοχεύει στην ανάλυση της φοροδιαφυγής, μέσω κυρίως των τριγωνικών, αλλά και των ενδοομιλικών συναλλαγών στο πλαίσιο των επιχειρήσεων. Κατά συνέπεια, οι επιμέρους στόχοι που τίθενται για την παρούσα μελέτη είναι η βιβλιογραφική επισκόπηση της έννοιας της φοροδιαφυγής και της διαφοράς της από την έννοια της φοροαποφυγής και ειδικότερα στο πλαίσιο των επιχειρήσεων, η βιβλιογραφική επισκόπηση της έννοιας των τριγωνικών συναλλαγών, των ενδοομιλικών συναλλαγών και το ρόλο του φορολογικού ελέγχου στη φοροδιαφυγή.

Η φοροδιαφυγή και η φοροαποφυγή περιορίζουν την ικανότητα των κρατών να αυξήσουν τα έσοδα τους και να τα μεταφέρουν στην οικονομική τους πολιτική. Οι εκτιμήσεις για την Ε.Ε δείχνουν ότι δεκάδες δισεκατομμύρια ευρώ παραμένουν στο εξωτερικό, συχνά λαθραία και αφορολόγητα, που οδηγούν στη μείωση των εθνικών φορολογικών εσόδων. Αποφασιστική δράση για την ελαχιστοποίηση της φορολογικής απάτης και της φοροδιαφυγής θα μπορούσε να δημιουργήσει δισεκατομμύρια επιπλέον έσοδα για τους δημόσιους προϋπολογισμούς σε ολόκληρη την Ευρώπη (European Commission, 2013).

Η φοροδιαφυγή και η φοροαποφυγή είναι επίσης μια πρόκληση για τη δικαιοσύνη και την ισότητα. Η δικαιοσύνη αποτελεί ουσιώδη προϋπόθεση για να γίνουν οι απαραίτητες οικονομικές μεταρρυθμίσεις που είναι κοινωνικά και πολιτικά αποδεκτές. Το βάρος της φορολογίας θα πρέπει να διαμοιραστεί πιο ομοιόμορφα, εξασφαλίζοντας ότι ο καθένας, ακόμη κι οι πιο πλούσια αμειβόμενοι και οι πολυεθνικές εταιρείες οι οποίες επωφελούνται από την ενιαία αγορά ή πλούσιοι ιδιώτες με υπεράκτιες αποταμιεύσεις, συμβάλλουν στα δημόσια οικονομικά με την καταβολή του μεριδίου που τους αναλογεί. Δικαιοσύνη και ισότητα σημαίνει επίσης δημιουργία καλύτερων και δικαιότερων φορολογικών συστημάτων (European Commission, 2015).

Η καταπολέμηση της φορολογικής απάτης και της φοροδιαφυγής απαιτεί την ανάληψη δράσης σε εθνικό, ευρωπαϊκό και παγκόσμιο επίπεδο. Η Ευρωπαϊκή διαδικασία ολοκλήρωσης έχει οδηγήσει σε μεγαλύτερη ολοκλήρωση των οικονομιών όλων των κρατών μελών, με υψηλούς όγκους διασυνοριακών συναλλαγών και

μείωση του κόστους και των κινδύνων των διασυνοριακών συναλλαγών (European Commission, 2015).

Η διαδικασία αυτή έχει δημιουργήσει τεράστια οφέλη για τους ευρωπαίους πολίτες και τις επιχειρήσεις, αλλά έχει, με τη σειρά της, δημιουργήσει πρόσθετες προκλήσεις για τις εθνικές φορολογικές διοικήσεις όσον αφορά τη συνεργασία και την ανταλλαγή των πληροφοριών. Η εμπειρία έχει δείξει ότι τα κράτη μέλη μπορούν μόνο να αντιμετωπίσουν αυτές τις προκλήσεις αποτελεσματικά αν συνεργαστούν μέσα από ένα πλαίσιο που έχει συμφωνηθεί σε επίπεδο ΕΕ (European Commission, 2012).

Σε μια ενιαία αγορά, μέσα σε μια παγκοσμιοποιημένη οικονομία, οι εθνικές αναντιστοιχίες και τα κενά είναι πολύ εύκολα αντικείμενα εκμετάλλευσης από εκείνους που προσπαθούν να ξεφύγουν από τη φορολογία. Η Ε.Ε έχει μια μακροχρόνια και καλά θεμελιωμένη πολιτική για τη χρηστή διακυβέρνηση στον φορολογικό τομέα. Οι αρχές που διέπουν το σύστημα της Ε.Ε είναι η διαφάνεια, η αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών και ο δίκαιος φορολογικός ανταγωνισμός. Η Ε.Ε έχει αποκτήσει αρκετά μεγάλη εμπειρία σε ό,τι αφορά την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών, με βάση το πρότυπο για τα εισοδήματα από αποταμιεύσεις που εκδόθηκε το 2005 (European Commission, 2012).

Η Ε.Ε έχει αναπτύξει μια ολοκληρωμένη εργαλειοθήκη για τη βελτίωση της ικανότητας των κρατών μελών στην καταπολέμηση της φορολογικής απάτης και της φοροδιαφυγής. Αυτή περιλαμβάνει τη νομοθεσία της Ε.Ε (για τη βελτίωση της διαφάνειας, της ανταλλαγής πληροφοριών και της διοικητικής συνεργασίας), συντονισμένες ενέργειες σε επίπεδο κρατών μελών (Για παράδειγμα επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού και των φορολογικών παραδείσων) και ειδικές ανά χώρα συστάσεις σχετικά με την ενίσχυση της καταπολέμησης της φορολογικής απάτης στο πλαίσιο του Ευρωπαϊκού Εξαμήνου της οικονομικής διακυβέρνησης (European Commission, 2013).

Εκτός από αυτό, η Επιτροπή παρουσίασε ένα συγκεκριμένο σχέδιο δράσης το 2012 που καθορίζει τις ενέργειες που θα βοηθήσουν τα κράτη μέλη στον αγώνα τους κατά της φορολογικής απάτης και της φοροδιαφυγής στον τομέα της άμεσης και έμμεσης φορολογίας (European Commission, 2015).

Μια σειρά από σημαντικά βήματα έχουν ήδη πραγματοποιηθεί και τα κράτη μέλη θα πρέπει να κάνουν καλύτερη χρήση των διαθέσιμων εργαλείων. Η προτεραιότητα τώρα είναι για τα κράτη μέλη να γίνουν οι απαραίτητες βελτιώσεις στα εθνικά τους συστήματα, καθώς και να κάνουν πλήρη χρήση της Ευρωπαϊκής εργαλειοθήκης και να εφαρμόσουν ό, τι έχει συμφωνηθεί με έναν ενδεδειγμένο και συντονισμένο τρόπο (European Commission, 2015).

Τα κράτη μέλη μπορούν να αυξήσουν τα φορολογικά έσοδα μέσω της συστηματικής δράσης για τη μείωση της σκιάδους οικονομίας, για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και για να εξασφαλιστεί μεγαλύτερη αποτελεσματικότητα των φορολογικών διοικήσεων (European Commission, 2015).

Η συνεχιζόμενη οικονομική και χρηματοπιστωτική κρίση στην Ε.Ε έχει σοβαρές δημοσιονομικές και κοινωνικές συνέπειες στα κράτη μέλη. Τα δημόσια οικονομικά πρέπει επειγόντως να αναθεωρηθούν για να διατηρήσουν την καλή διαβίωση των συστημάτων διακυβέρνησης και των δημόσιων υπηρεσιών, για να περιοριστεί το κόστος της αναχρηματοδότησης του Δημοσίου και άλλων δημοσίων αρχών, και να αποφευχθούν οι αρνητικές δευτερογενείς συνέπειες για την υπόλοιπη οικονομία. Με τη μείωση της φοροδιαφυγής και της φορολογικής απάτης τα κράτη μέλη μπορούν να αυξήσουν τα φορολογικά έσοδα πράγμα που θα τους δώσει μεγαλύτερη ευχέρεια για να αναδιαρθρώσουν τα φορολογικά τους συστήματα με τρόπο που να προωθεί την ανάπτυξη καλύτερων (European Commission, 2015).

Μπορεί επίσης να υποστηρίξει τις προσπάθειες των κρατών μελών για την ανακούφιση της φορολογικής επιβάρυνσης στους χαμηλόμισθους και στις πιο εύάλωτες ομάδες. Η βελτίωση του φορολογικού συστήματος αποτελεί ιδιαίτερη πρόκληση στο ένα τρίτο των κρατών μελών λόγω ποικιλίας παραγόντων. Αυτοί περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, υψηλό διοικητικό κόστος ανά καθαρό έσοδο που συλλέγεται, τη μη χρησιμοποίηση πληροφοριών τρίτων προς συμπλήρωση φορολογικών δηλώσεων, την περιορισμένη χρήση του ηλεκτρονικού υπολογιστή, και τη βαριά διοικητική επιβάρυνση των φορολογικών συστημάτων για τις μεσαίες επιχειρήσεις (European Commission, 2013).

Στην ετήσια επισκόπηση της ανάπτυξης για το 2013, η Επιτροπή προσδιόρισε ως προτεραιότητα την ανάγκη να επιδιωχθεί διαφοροποιημένη, φιλική προς την ανάπτυξη δημοσιονομική εξυγίανση. Μεταξύ άλλων δράσεων σχετικά με την πλευρά

των εσόδων η Επιτροπή συνέστησε στα κράτη μέλη να βελτιώσουν τη φορολογική τους συμμόρφωση με την καταπολέμηση της φορολογικής απάτης και της φοροδιαφυγής πιο αποτελεσματικά (European Commission, 2013).

Το σύστημα της Ε.Ε βασίζεται στην αρχή της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών. Η Ε.Ε είναι παγκοσμίως ηγέτης στον τομέα αυτό. Η αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των κρατών μελών επινοήθηκε ήδη από το 2003 και έχει εφαρμοστεί η οδηγία φορολόγησης των αποταμιεύσεων από το 2005. Χάρη σε αυτήν την οδηγία, τα κράτη μέλη ανταλλάσσουν πληροφορίες σχετικά με τους φορολογούμενους μη κατοίκους με αξία 20 δισεκατομμυρίων ευρώ (European Commission, 2013).

Εκτός από αυτό, η οδηγία διοικητικής συνεργασίας η οποία τέθηκε σε ισχύ τον Ιανουάριο του 2013 προβλέπει την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών σχετικά με ένα ευρύ φάσμα εσόδων. Πρόσφατα, οι Ηνωμένες Πολιτείες εισήγαγαν επίσης την αρχή αυτή στις συμφωνίες FATCA. Δουλεύοντας μαζί με το καθιερωμένο σύστημα της ΕΕ επιτρέπει στα κράτη μέλη ελαχιστοποιούν τις επιπλέον επιβαρύνσεις για τις φορολογικές διοικήσεις και τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα και να εξασφαλιστεί η ταχεία και συνεπής εφαρμογή σε όλη την ΕΕ (European Commission, 2015).

Από τα ανωτέρω, φαίνεται πως η φοροδιαφυγή και η φοροαποφυγή αποτελούν πολύ σημαντικά προβλήματα για μια οικονομία, καθώς αυτό σημαίνει διαφυγόντα έσοδα, τα οποία δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν παραγωγικά. Κατά συνέπεια, η έλλειψη φορολογικών εσόδων συνιστά παράγοντα ο οποίος αποτελεί τροχοπέδη για τη μεγέθυνση κι ανάπτυξη μιας οικονομίας. Εν μέσω της κρίσης, το ανωτέρω μοιάζει να αποτελεί ακόμη πιο σημαντική προτεραιότητα για τις οικονομίες της Ευρώπης. Παρόλα αυτά, η φοροδιαφυγή δεν αποτελεί σημαντικό ζήτημα μόνο για την Ευρώπη, αλλά και για κάθε οικονομία.

Για την εκπλήρωση του σκοπού της μελέτης, αυτή δομείται σε τέσσερα (4) κεφάλαια. Το πρώτο κεφάλαιο περιλαμβάνει ανάλυση της έννοιας της φοροδιαφυγής και τη φοροαποφυγής και ειδικότερα στις επιχειρήσεις, αλλά και ανάλυση της έννοιας των φορολογικών παραδείσων και της φορολογικής απάτης από την πλευρά των επιχειρήσεων.

Το δεύτερο κεφάλαιο περιλαμβάνει ανάλυση της έννοιας των τριγωνικών συναλλαγών, αλλά και το πώς μπορούν οι τριγωνικές συναλλαγές να εφαρμοστούν με τέτοιο τρόπο ώστε να οδηγήσουν σε φοροδιαφυγή.

Το τρίτο κεφάλαιο αναλύει την έννοια των ενδοομιλικών συναλλαγών, αλλά και τη μεταβιβαστική τιμολόγηση (transfer pricing) μεταξύ των επιχειρήσεων στον ίδιο όμιλο, που έχει χρησιμοποιηθεί για λόγους φοροδιαφυγής. Εξετάζονται ιδιαίτερα οι τρόποι με τους οποίους οι ενδοομιλικές συναλλαγές μπορούν να αποτελέσουν βάση για φοροδιαφυγή στις επιχειρήσεις.

Το τέταρτο και τελευταίο κεφάλαιο εξετάζει το ρόλο του φορολογικού ελέγχου στη φοροδιαφυγή. Συγκεκριμένα, εξετάζεται η έννοια του φορολογικού ελέγχου, αλλά και η εφαρμογή του στην Ελλάδα. Επιπλέον, το κεφάλαιο ολοκληρώνεται με την ανάλυση των αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου στην πάταξη της φοροδιαφυγής.

2 ΚΕΦΑΛΑΙΟ: ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ, ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΠΑΡΑΔΕΙΣΟΙ

2.1 Η έννοια της φοροδιαφυγής

Η φοροδιαφυγή είναι η παράνομη απόκρυψη φορολογητέας ύλης από ιδιώτες, εταιρείες και ενώσεις. Η φοροδιαφυγή συχνά συνεπάγεται τη συνειδητή διαστρέβλωση της πραγματικής κατάστασης των φορολογουμένων στις φορολογικές αρχές για να μειωθεί η φορολογική τους επιβάρυνση και περιλαμβάνει ανέντιμη φορολογική δήλωση, όπως η δήλωση μικρότερου εισοδήματος ή κερδών από τα πραγματικά. Η φοροδιαφυγή είναι μια δραστηριότητα που συνήθως συνδέεται με την άτυπη οικονομία. Ένα μέτρο της έκτασης της φοροδιαφυγής (το λεγόμενο «φορολογικό χάσμα») είναι το ποσό του μη δηλωμένου εισοδήματος, το οποίο είναι η διαφορά μεταξύ του ποσού του εισοδήματος που θα πρέπει να κοινοποιείται στις φορολογικές αρχές και του πραγματικού ποσού που δηλώνεται (Diamond, 1987).

Αντιθέτως, η φοροαποφυγή είναι η νόμιμη χρήση των φορολογικών νόμων για τη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης. Τόσο η φοροδιαφυγή όσο και η φοροαποφυγή μπορούν να θεωρηθούν ως μορφές μη συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία, καθώς περιγράφουν μια σειρά δραστηριοτήτων που σκοπεύουν να υπονομεύσουν το φορολογικό σύστημα ενός κράτους, αν και η φοροαποφυγή δεν μπορεί να αμφισβητηθεί, δεδομένου ότι είναι νόμιμη, εντός των συστημάτων (Gordon, 1989).

2.1.1 Οικονομικά της φοροδιαφυγής

Το 1968, ο βραβευμένος με Νόμπελ οικονομολόγος Gary Becker διατύπωσε πρώτος τη θεωρία για τα οικονομικά του εγκλήματος, βάσει των οποίων οι συγγραφείς MG Allingham και A Sandmo εισήγαγαν το 1972 ένα οικονομικό μοντέλο για τη φοροδιαφυγή. Αυτό το μοντέλο ασχολείται με τη φοροδιαφυγή του

φόρου εισοδήματος, που αποτελεί τη σημαντικότερη πηγή φορολογικών εσόδων στις ανεπτυγμένες χώρες. Σύμφωνα με τους συγγραφείς, το επίπεδο της φοροδιαφυγής του φόρου εισοδήματος εξαρτάται από το επίπεδο των ποινών που προβλέπονται από το νόμο (Allingham και Sandmo, 1972).

Τα θεωρητικά μοντέλα προσπαθούν να εντοπίσουν τις μεταβλητές που ενδέχεται να επηρεάσουν τη μη συμμόρφωση. Οι εναλλακτικές προδιαγραφές, ωστόσο, οδηγούν σε αντικρουόμενα αποτελέσματα όσον αφορά τις ενδείξεις και τα μεγέθη των μεταβλητών που πιστεύεται ότι επηρεάζουν τη φοροδιαφυγή. Απαιτείται εμπειρική μελέτη για την επίλυση των θεωρητικών ασαφειών (Allingham και Sandmo, 1972). Η φοροδιαφυγή του φόρου εισοδήματος φαίνεται να επηρεάζεται θετικά από το φορολογικό συντελεστή, το ποσοστό ανεργίας, το επίπεδο του εισοδήματος και τη δυσαρέσκεια προς την κυβέρνηση. Ο νόμος της φορολογικής μεταρρύθμισης του 1986 στις ΗΠΑ φαίνεται να έχει μειώσει τη φοροδιαφυγή στις Ηνωμένες Πολιτείες.

2.1.2 Φοροδιαφυγή σε σχέση με τους δασμούς

Οι τελωνειακοί δασμοί αποτελούν σημαντική πηγή εσόδων στις αναπτυσσόμενες χώρες. Οι εισαγωγείς επιδιώκουν να αποφύγουν την καταβολή δασμού με (α) την υποτιμολόγηση και (β) ψευδή δήλωση της ποσότητας και περιγραφής προϊόντος. Όταν υπάρχει *ad valorem* εισαγωγικός δασμός, η φορολογική βάση μπορεί να μειωθεί μέσω υποτιμολόγησης. Η ψευδής δήλωση της ποσότητας σχετίζεται με τα προϊόντα με ειδικό δασμό. Η περιγραφή των εισαγωγικών δασμών έχει αλλάξει για να συμβαδίζει με τον κωδικό ΕΣ με χαμηλότερο συντελεστή δασμού (Becker, 1968).

2.1.3 Λαθρεμπόριο

Το λαθρεμπόριο είναι η εισαγωγή ή εξαγωγή ξένων προϊόντων με παράνομα μέσα. Τα πρόσωπα καταφεύγουν στο λαθρεμπόριο για την πλήρη αποφυγή καταβολής των δασμών. Ένας λαθρέμπορος δεν καταβάλλει οποιοδήποτε τελωνειακό δασμό, δεδομένου ότι τα λαθραία προϊόντα δεν δρομολογούνται μέσω τελωνειακών

λειμένων, και ως εκ τούτου δεν υπόκεινται σε δήλωση και, κατ'επέκταση, σε καταβολή δασμών και φόρων (Bhagwati και Hansen, 1973).

2.1.4 Φοροδιαφυγή του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) και του φόρου επί των πωλήσεων

Κατά τη διάρκεια του δεύτερου μισού του 20ου αιώνα, ο φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) αναδείχθηκε παγκοσμίως ως μια σύγχρονη μορφή ειδικού φόρου κατανάλωσης, με την αξιοσημείωτη εξαίρεση των Ηνωμένων Πολιτειών. Οι παραγωγοί που εισπράττουν τον ΦΠΑ από τους καταναλωτές μπορούν να αποφύγουν τη φορολογία με αναληθή δήλωση των πωλήσεων. Οι ΗΠΑ δεν έχουν ευρεία βάση φόρου κατανάλωσης σε ομοσπονδιακό επίπεδο, και καμία πολιτεία δεν εισπράττει τον ΦΠΑ. Αντιθέτως, η συντριπτική πλειοψηφία των πολιτειών συλλέγουν φόρους επί των πωλήσεων. Ο Καναδάς χρησιμοποιεί τόσο τον ΦΠΑ σε ομοσπονδιακό επίπεδο (Φόρος Αγαθών και Υπηρεσιών) όσο και φόρους επί των πωλήσεων σε επαρχιακό επίπεδο. Κάποιες επαρχίες έχουν ένα ενιαίο φόρο που συνδυάζει και τις δύο μορφές (Spiro, 2005).

Επιπλέον, οι περισσότερες χώρες που επιβάλλουν ΦΠΑ ή φόρο επί των πωλήσεων, απαιτούν νομικά τη δήλωση και καταβολή φόρου επί των ειδών που αγοράζονται σε άλλη δικαιοδοσία από τους κατοίκους τους. Αυτό σημαίνει ότι οι καταναλωτές που αγοράζουν κάτι σε δικαιοδοσία με χαμηλότερη ή καθόλου φορολογία με πρόθεση την αποφυγή καταβολής του ΦΠΑ ή του φόρου επί των πωλήσεων στη δικαιοδοσία της χώρας τους αποτελεί, από τεχνική άποψη, παραβίαση του νόμου στις περισσότερες περιπτώσεις. Αυτό είναι ιδιαίτερα διαδεδομένο στις ομοσπονδιακές χώρες όπως η Νιγηρία, οι ΗΠΑ και ο Καναδάς, όπου οι υπο-εθνικές δικαιοδοσιών χρεώνουν διαφορετικά ποσοστά ΦΠΑ ή φόρου επί των πωλήσεων. Στη Νιγηρία, για παράδειγμα, ορισμένα ομόσπονδα κράτη επιβάλλουν ΦΠΑ για κάθε τεμάχιο αγαθών που πωλείται από τους εμπόρους. Η τιμή πρέπει να δηλώνεται σαφώς και ο ΦΠΑ αναγράφεται ξεχωριστά από τη βασική τιμή. Εάν ο έμπορος δεν συμμορφώνεται (π.χ. με τη συμπερίληψη του ΦΠΑ στις τιμές των εμπορευμάτων), τιμωρείται για μη καταβολή του ΦΠΑ (Spiro, 2005).

Στις φιλελεύθερες δημοκρατίες, ένα θεμελιώδες πρόβλημα στον περιορισμό της φοροδιαφυγής των τοπικών φόρων επί των πωλήσεων είναι ότι οι φιλελεύθερες δημοκρατίες, από τη φύση τους, διεξάγουν ελάχιστους συνοριακούς ελέγχους μεταξύ των εσωτερικών δικαιοδοσιών τους. Ως εκ τούτου, δεν είναι οικονομικά αποδοτική η επιβολή εισπραξης του φόρου επί των αγαθών χαμηλής αξίας που μεταφέρονται με ιδιωτικά οχήματα από τη μία δικαιοδοσία στην άλλη με διαφορετικό φορολογικό συντελεστή. Ωστόσο, οι υπο-εθνικές κυβερνήσεις επιδιώκουν κανονικά την εισπραξη φόρου επί των πωλήσεων σε είδη υψηλής αξίας όπως τα αυτοκίνητα (Gordon και Slemrod, 2000).

2.1.5 Κυβερνητική αντιμετώπιση

Το επίπεδο της φοροδιαφυγής εξαρτάται από έναν αριθμό παραγόντων, συμπεριλαμβανομένου του ποσού των χρημάτων που κατέχει ένα άτομο ή μια επιχείρηση. Οι προσπάθειες αποφυγής καταβολής του φόρου εισοδήματος μειώνονται όταν τα σχετικά ποσά είναι χαμηλά. Το επίπεδο της φοροδιαφυγής εξαρτάται επίσης από την αποτελεσματικότητα της φορολογικής διοίκησης. Η διαφθορά από εφοριακούς υπαλλήλους καθιστά τον έλεγχο της φοροδιαφυγής δύσκολο (Alm, 1988). Οι φορολογικές διοικήσεις χρησιμοποιούν διάφορα μέσα για τη μείωση της φοροδιαφυγής και την αύξηση των φορολογικών ελέγχων: για παράδειγμα, η ιδιωτικοποίηση της επιβολής του φόρου και η φοροσυλλογή (tax farming). Το 2011, το HMRC (Her Majesty's Revenue and Customs) δήλωσε ότι θα συνεχίσει την πάταξη της φοροδιαφυγής, με στόχο την εισπραξη εσόδων ύψους £ 18 δισεκατομμυρίων πριν από το 2015.

2.1.6 Η διαφθορά από εφοριακούς υπαλλήλους

Οι διεφθαρμένοι εφοριακοί υπάλληλοι συνεργάζονται με τους φορολογούμενους οι οποίοι προτίθενται να φοροδιαφεύγουν. Όταν οι υπάλληλοι εντοπίζουν μια περίπτωση φοροδιαφυγής, δεν την αναφέρουν έναντι χρηματικής αμοιβής από τους φορολογούμενους. Η διαφθορά από εφοριακούς υπαλλήλους αποτελεί σοβαρό πρόβλημα για τη φορολογική διοίκηση σε πολλές λιγότερο ανεπτυγμένες χώρες (Baldry, 1987).

2.1.7 Επίπεδα φοροδιαφυγής και τιμωρίας

Η φοροδιαφυγή είναι έγκλημα σε όλες σχεδόν τις ανεπτυγμένες χώρες, και ο ένοχος τιμωρείται με πρόστιμα ή / και φυλάκιση. Στην Ελβετία, πολλές πράξεις που θα ισοδυναμούσαν με εγκληματική φοροδιαφυγή σε άλλες χώρες, αντιμετωπίζονται ως αστικές υποθέσεις. Η δήλωση ανακριβών στοιχείων εισοδήματος σε μια φορολογική δήλωση δεν θεωρείται απαραίτητα έγκλημα. Τέτοια ζητήματα παραπέμπονται σε ελβετικά φορολογικά δικαστήρια και όχι στα ποινικά δικαστήρια (Baldry, 1984).

Στην Ελβετία, ωστόσο, κάποια φορολογικά παραπτώματα αποτελούν έγκλημα, για παράδειγμα, η σκόπιμη παραποίηση της δήλωσης. Επιπλέον, οι αστικές φορολογικές παραβάσεις μπορούν να οδηγήσουν στην επιβολή κυρώσεων. Θεωρείται συχνά ότι η έκταση της φοροδιαφυγής εξαρτάται από τη σοβαρότητα της ποινής για φοροδιαφυγή (Baldry, 1984).

2.1.8 Ιδιωτικοποίηση της επιβολής φόρων

Ο καθηγητής Christopher Hood πρότεινε την ιδιωτικοποίηση της επιβολής φόρων για τον αποτελεσματικότερο έλεγχο (από τον αντίστοιχο έλεγχο των κυβερνητικών υπηρεσιών) της φοροδιαφυγής και ορισμένες κυβερνήσεις έχουν υιοθετήσει αυτή την προσέγγιση. Στο Μπαγκλαντές, η τελωνειακή διοίκηση εν μέρει ιδιωτικοποιήθηκε το 1991 (Hood και Peters, 2004).

Η κατάχρηση από ιδιώτες εισπράκτορες φόρων έχει οδηγήσει στην επαναστατική ανατροπή των κυβερνήσεων που έχουν αναθέσει τη φορολογική διοίκηση σε εξωτερικούς συνεργάτες (Hood και Peters, 2004).

2.1.9 Φοροσυλλογή (tax farming)

Η φοροσυλλογή αποτελεί ιστορικό μέσο είσπραξης εσόδων. Οι κυβερνήσεις αναθέτουν τη συλλογή φόρων σε ιδιωτικές εταιρείες, οι οποίες στη συνέχεια

συγκεντρώνουν και διατηρούν τα φορολογικά στοιχεία των φορολογούμενων και φέρουν τον κίνδυνο της φοροδιαφυγής. Έχει προταθεί ότι η φοροσυλλογή μπορεί να μειώσει τη φοροδιαφυγή στις λιγότερο ανεπτυγμένες χώρες (Butcher και Dick, 1993).

Αυτό το σύστημα μπορεί ευθύνεται για την κατάχρηση από τους φοροσυλλογείς που επιδιώκουν κέρδος, χωρίς να υπόκεινται σε πολιτικούς περιορισμούς. Οι καταχρήσεις από τους φοροσυλλογείς (μαζί με ένα φορολογικό σύστημα όπου εξαιρείται η αριστοκρατία) ήταν ο κύριος λόγος για τη Γαλλική Επανάσταση που ανέτρεψε τον βασιλιά Λουδοβίκο τον 16^ο (Butcher και Dick, 1993).

2.1.10 Οργανισμοί PSI (Public Sector Involvement)

Οργανισμοί επιθεώρησης πριν από την αποστολή όπως η Societe Generals De Surveillance S. A. και η θυγατρική της Cotecna στοχεύουν στην αποτροπή της φοροδιαφυγής των δασμών μέσω υποτιμολόγησης και ψευδών δηλώσεων (Langley, 2003).

Ωστόσο, οι οργανισμοί PSI συνεργάστηκαν με τους εισαγωγείς για την αποφυγή καταβολής των δασμών. Αρχές του Μπαγκλαντές έκριναν την Cotecna ένοχη για συνενοχή με τους εισαγωγείς για την αποφυγή καταβολής των τελωνειακών δασμών σε τεράστια κλίμακα. Τον Αύγουστο του 2005, το Μπαγκλαντές είχε προσλάβει τέσσερις εταιρείες PSI – την Cotecna Inspection SA, την SGS (Bangladesh) Limited, την Bureau Veritas BIVAC (Bangladesh) Limited και την INtertek Testing Limited για τρία χρόνια για να πιστοποιήσουν την τιμή, την ποιότητα και την ποσότητα των εισαγόμενων αγαθών. Τον Μάρτιο του 2008, το Εθνικό Συμβούλιο Εσόδων του Μπαγκλαντές ακύρωσε πιστοποιητικό της Cotecna λόγω σοβαρών παρατυπιών, ενώ υπήρχαν παράπονα από τους εισαγωγείς για τις άλλες τρεις εταιρείες PSI. Το Μπαγκλαντές στόχευε στην εκπαίδευση των τελωνειακών υπαλλήλων, την εμπορική πολιτική, το σύστημα ASYCUDA, και τη διαχείριση του κινδύνου» ώστε να μπορούν να αναλάβουν τις επιθεωρήσεις (Russell, 2011).

Η Cotecna είχε επίσης δωροδοκήσει τον πρωθυπουργό του Πακιστάν Μπενάζιρ Μπούτο για να εξασφαλίσει μια σύμβαση PSI με Πακιστανούς εισαγωγείς (Langley, 2003).

2.1.11 Ηνωμένες Πολιτείες

Στις Ηνωμένες Πολιτείες, η φοροδιαφυγή ορίζεται ως η σκόπιμη, παράνομη προσπάθεια αποφυγής δήλωσης ή καταβολής του φόρου που επιβάλλεται από τον ομοσπονδιακό νόμο. Η φοροδιαφυγή μπορεί να οδηγήσει σε πρόστιμα και φυλάκιση (Hood, 1986).

Η Υπηρεσία Εσωτερικών Εσόδων (Internal Revenue Service- IRS) εντόπισε τις μικρές και ατομικές επιχειρήσεις που αποτελούν τους μεγαλύτερους χρηματοδότες του φορολογικού χάσματος μεταξύ των οφειλόμενων ποσών των Αμερικανών σε ομοσπονδιακούς φόρους και των πραγματικών ποσών που εισπράττει η ομοσπονδιακή. Οι μικρές και ατομικές επιχειρήσεις συμβάλλουν στο φορολογικό χάσμα, επειδή η κυβέρνηση δεν διεξάγει σημαντικές έρευνες για την ανακάλυψη της μη υποβολής των εσόδων (Hebous, 2011).

Από το 2007 το πιο κοινό μέσο φοροδιαφυγής είναι η αναληθής δήλωση των φιλανθρωπικών εισφορών και των δωρεών κυρίως σε εκκλησίες (Hebous, 2011).

2.1.12 Εκτιμήσεις απώλειας κρατικών εσόδων

Η εκτίμηση του IRS για το φορολογικό χάσμα το 2001 ήταν 345 δισεκατομμύρια δολάρια και για το 2006 ήταν \$ 450 δισεκατομμύρια. Μια μελέτη του 2008 διαπίστωσε φορολογικό χάσμα 450- 500 δισεκατομμύρια δολάρια, και μη δηλωθέντα εισόδημα περίπου 2 τρισεκατομμύρια δολάρια, καταλήγοντας στο συμπέρασμα ότι το 18- 19 % των συνολικών εισοδημάτων δεν δηλώνονται στο IRS (Everest-Phillips, 2008).

2.2 Η έννοια της φοροαποφυγής

Η φοροαποφυγή είναι η χρήση του νομικού φορολογικού καθεστώτος για τη μείωση του φόρου που πρέπει να καταβληθεί με μέσα που εμπίπτουν στο νόμο. Ο όρος «φορολογικό καταφύγιο» είναι παρόμοιος, αν και, σε αντίθεση με τη φοροαποφυγή, δεν είναι κατ'ανάγκη νόμιμος. Οι φορολογικοί παράδεισοι αποτελούν δικαιοδοσίες οι οποίες διευκολύνουν την μειωμένη φορολογία. Η φοροαποφυγή χρησιμοποιήθηκε αρχικά από τους φορολογικούς συμβούλους ως εναλλακτική λύση για την υποτιμητική έννοια της φοροδιαφυγής. Οι επιθετικές στρατηγικές φορολόγησης εμπίπτουν στην γκριζα ζώνη μεταξύ της συνηθισμένης και της ευρέως αποδεκτής φοροαποφυγής (όπως η αγορά δημοτικών ομολόγων στις Ηνωμένες Πολιτείες) και της φοροδιαφυγής (Stiglitz, 1985).

Το καταστατικό των νόμων που είναι γνωστοί και ως γενικοί κανόνες κατά της φοροαποφυγής (General Anti-Avoidance Rule- GAAR) το οποίο απαγορεύει τη φοροαποφυγή έχει περάσει σε αρκετές ανεπτυγμένες χώρες όπως ο Καναδάς, η Αυστραλία, η Νέα Ζηλανδία, Νότια Αφρική, τη Νορβηγία και το Χονγκ Κονγκ. Αν και οι λεπτομέρειες μπορεί να διαφέρουν ανάλογα με τη διεθνή δικαιοδοσία, οι κανόνες αυτοί ακυρώνουν τη φοροαποφυγή η οποία είναι μεν νόμιμη, αλλά όχι για επιχειρηματικό σκοπό ή κατά παράβαση του πνεύματος του φορολογικού κώδικα. Οι σχετικοί όροι για τη φοροαποφυγή περιλαμβάνουν φορολογικό σχεδιασμό και φορολογικά καταφύγια (Hong και Smart, 2006).

Ο όρος αποφυγή έχει επίσης χρησιμοποιηθεί στις φορολογικές διατάξεις σε ορισμένες χώρες, για τη διάκριση της φοροαποφυγής που προβλέπεται από τους νομοθέτες και της φοροαποφυγής η οποία εκμεταλλεύεται τα κενά στη νομοθεσία, όπως οι ανταλλαγές. Το Ανώτατο Δικαστήριο των Ηνωμένων Πολιτειών έχει αποφανθεί ότι το νόμιμο δικαίωμα ενός ατόμου στη μείωση του ποσού των φόρων που θα έπρεπε να καταβληθούν ή η πλήρης αποφυγή της καταβολής τους, με μέσα τα οποία ο νόμος επιτρέπει, δεν μπορεί να αμφισβητηθεί (Hong και Smart, 2006).

Αντιθέτως, η φοροδιαφυγή είναι ο γενικός όρος για τις προσπάθειες από ιδιώτες, εταιρείες, μονοπώλια και άλλους φορείς για την αποφυγή καταβολής φόρων

με παράνομα μέσα. Τόσο η φοροαποφυγή όσο και η φοροδιαφυγή μπορούν να θεωρηθούν ως μορφές μη συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία, καθώς περιγράφουν μια σειρά από δραστηριότητες που είναι δυσμενείς για το φορολογικό σύστημα ενός κράτους (Keen, 2001).

2.2.1 Χώρα διαμονής

Μια εταιρεία μπορεί να επιλέξει να αποφύγει την καταβολή φόρων με την ίδρυση της εταιρείας ή θυγατρικής της σε μια υπεράκτια δικαιοδοσία. Τα φυσικά πρόσωπα μπορούν επίσης να αποφύγουν τη φορολογία μετακινώντας τη φορολογική κατοικία τους σε κάποιο φορολογικό παράδεισο, όπως το Μονακό, ή να μην έχουν μόνιμη χώρα διαμονής. Μπορούν επίσης να μειώσουν τη φορολογική τους επιβάρυνση με τη μετακίνηση σε μια χώρα με χαμηλότερους φορολογικούς συντελεστές (Mo, 2003).

Ωστόσο, ένας μικρός αριθμός χωρών φορολογούν τους πολίτες τους για το παγκόσμιο εισόδημά τους, ανεξάρτητα από τον τόπο διαμονής τους. Από το 2012, μόνο οι Ηνωμένες Πολιτείες και η Ερυθραία ασκούν μια τέτοια πρακτική, ενώ η Φινλανδία, η Γαλλία, η Ουγγαρία, η Ιταλία και η Ισπανία την εφαρμόζουν σε περιορισμένες περιπτώσεις. Σε περιπτώσεις όπως οι ΗΠΑ, η φορολογία δεν μπορεί να αποφευχθεί με την απλή μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων ή την μετακίνηση στο εξωτερικό (Gravelle, 2015).

Οι Ηνωμένες Πολιτείες είναι διαφορετικές από σχεδόν όλες τις άλλες χώρες, καθώς οι πολίτες της και οι μόνιμοι κάτοικοι υπόκεινται σε ομοσπονδιακή φορολογία εισοδήματος για το παγκόσμιο εισόδημά τους, ακόμα και εάν κατοικούν προσωρινά ή μόνιμα εκτός των Ηνωμένων Πολιτειών. Οι πολίτες των ΗΠΑ, ως εκ τούτου, δεν μπορεί να αποφύγουν τους φόρους με τη μετανάστευση από τις ΗΠΑ σε μια άλλη χώρα. Ωστόσο, οι πολίτες των ΗΠΑ που διαμένουν (ή περνούν πολλές χρονικές περιόδους) εκτός των ΗΠΑ είναι σε θέση να αποκλείσουν κάποια έμμισθα εισοδήματα που αποκτήθηκαν στο εξωτερικό (αλλά όχι άλλου είδους εισοδήματα εκτός και αν αναφέρονται στη διμερή φορολογική σύμβαση) από τα έσοδα κατά τον

υπολογισμό του ομοσπονδιακού φόρου εισοδήματος των ΗΠΑ. Το όριο του 2012 για το ποσό που μπορεί να αποκλειστεί είναι 95,100 δολάρια ΗΠΑ (Gravelle, 2015).

2.2.2 Διπλή φορολογία

Οι περισσότερες χώρες επιβάλλουν φόρους για εισοδήματα ή κέρδη που αποκτήθηκαν στο εσωτερικό της χώρας, ανεξάρτητα από τη χώρα κατοικίας ενός προσώπου ή μιας επιχείρησης. Οι περισσότερες χώρες έχουν συνάψει διμερείς συμφωνίες αποφυγής διπλής φορολογίας με πολλές άλλες χώρες για να αποφύγουν τη διπλή φορολόγηση των μη κατοίκων- μία φορά στη χώρα όπου αποκτάται το εισόδημα και άλλη μια στη χώρα κατοικίας (και ίσως άλλη μια, για τους πολίτες των ΗΠΑ, που φορολογούνται για άλλη μια φορά στη χώρα υπηκοότητας). Ωστόσο, υπάρχουν σχετικά λίγες συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας με χώρες που θεωρούνται φορολογικοί παράδεισοι. Για την αποφυγή του φόρου, δεν αρκεί απλώς η μετακίνηση των περιουσιακών στοιχείων ενός ατόμου σε κάποιο φορολογικό παράδεισο, αλλά απαιτείται η μετακόμιση του προσώπου σε ένα φορολογικό παράδεισο (και, για τους πολίτες των ΗΠΑ, άρνηση της υπηκοότητάς τους) (United Nations, 2011).

2.2.3 Νομικά πρόσωπα

Χωρίς την αλλαγή της χώρας διαμονής (ή στην περίπτωση πολιτών των ΗΠΑ, άρνηση της υπηκοότητας), η φορολόγηση των φυσικών προσώπων μπορεί να αποφευχθεί νομικά με τη δημιουργία ενός ξεχωριστού νομικού προσώπου στο οποίο δίδεται η ιδιοκτησία του προσώπου. Η ξεχωριστή νομική οντότητα είναι συχνά μια εταιρεία, μια ένωση επιχειρήσεων, ή ένα ίδρυμα. Αυτά μπορούν επίσης να είναι υπεράκτια, όπως στην περίπτωση πολλών ιδιωτικών ιδρυμάτων. Τα περιουσιακά στοιχεία μεταβιβάζονται στη νέα εταιρεία ή ένωση έτσι ώστε να πραγματοποιούνται κέρδη ή εισοδήματα, μέσα σε αυτό το νομικό πρόσωπο και όχι από τον αρχικό ιδιοκτήτη. Εάν τα περιουσιακά στοιχεία μεταφέρονται σε ένα άτομο, στη συνέχεια, ο φόρος επί των κερδών κεφαλαίου θα ισχύει για όλα τα κέρδη. Επίσης ο φόρος

εισοδήματος θα εξακολουθούσε να ισχύει για οποιοδήποτε μισθό ή μέρος που προέρχεται από τη νομική οντότητα (Slemrod, 1998).

Για την αποφυγή του φόρου ενός ιδρυτή (μιας ένωσης) ενδέχεται να υπάρχουν περιορισμοί σχετικά με το είδος, το σκοπό και τους δικαιούχους της ένωσης. Για παράδειγμα, ο ιδρυτής της ένωσης δεν μπορεί να γίνει διαχειριστής ή ακόμη και δικαιούχος και συνεπώς μπορεί να χάσει τον έλεγχο των μεταβιβαζόμενων στοιχείων ενεργητικού και / ή δεν μπορεί να επωφεληθεί από αυτά (Slemrod, 1998).

2.2.4 Νομική ασάφεια

Τα φορολογικά αποτελέσματα εξαρτώνται από τους ορισμούς των νομικών όρων που είναι συνήθως ασαφείς. Για παράδειγμα, η ασάφεια της διάκρισης μεταξύ «επιχειρηματικών εξόδων» και «προσωπικών δαπανών» είναι προβληματική για τους φορολογούμενους και τις φορολογικές αρχές. Γενικότερα, οποιοσδήποτε όρος της φορολογικής νομοθεσίας περιέχει ασάφειες και αποτελεί μια πιθανή πηγή φοροαποφυγής (Slemrod, 1998).

2.2.5 Φοροαπαλλαγές (tax shelter)

Οι φοροαπαλλαγές για επενδύσεις επιτρέπουν τη μείωση του φόρου εισοδήματος του ατόμου. Αν και στοιχεία όπως ιδιοκατοίκηση, συνταξιοδοτικά προγράμματα, και ατομικοί συνταξιοδοτικοί λογαριασμοί (IRA) μπορούν να θεωρηθούν σε γενικές γραμμές ως «φοροαπαλλαγές», δεδομένου ότι τα κεφάλαια σε αυτές τις περιπτώσεις δεν φορολογούνται, υπό την προϋπόθεση ότι έχουν πραγματοποιηθεί εντός του λογαριασμού IRA για τον απαιτούμενο χρόνο, ο όρος «tax shelter» χρησιμοποιήθηκε αρχικά για να περιγράψει κυρίως ορισμένες επενδύσεις που πραγματοποιήθηκαν υπό τη μορφή συνεταιρισμών περιορισμένης ευθύνης, μερικές από τις οποίες κρίθηκαν ως καταχρηστικές από την Αμερικανική Υπηρεσία Εσωτερικών Εσόδων (Hines και Rice, 1994).

Η Υπηρεσία Εσωτερικών Εσόδων και το υπουργείο Δικαιοσύνης των ΗΠΑ συνεργάστηκαν για την πάταξη των καταχρηστικών φοροαπαλλαγών. Το 2003 η Μόνιμη Υποεπιτροπή Ερευνών της Γερουσίας διεξήγαγε ακροάσεις σχετικά με φοροαπαλλαγές της βιομηχανίας των ΗΠΑ: ο ρόλος των λογιστών, δικηγόρων, και των επαγγελματιών οικονομολόγων. Πολλές από αυτές τις φοροαπαλλαγές έχουν σχεδιαστεί και παρέχονται από λογιστές στις μεγάλες αμερικανικές λογιστικές εταιρείες (Clausing, 2003).

Παραδείγματα φοροαπαλλαγών στις ΗΠΑ περιλαμβάνουν: το Foreign Leveraged Investment Program (FLIP) και το Offshore Portfolio Investment Strategy (OPIS). Και τα δυο επινοήθηκαν από τους εταίρους της λογιστικής εταιρείας KPMG (Clausing, 2003).

Πριν από το 1987, οι παθητικοί επενδυτές σε ορισμένες ετερόρρυθμες εταιρίες (όπως οι επενδύσεις σε έρευνα πετρελαίου ή σε ακίνητα) είχαν τη δυνατότητα να χρησιμοποιήσουν τις παθητικές ζημίες (αν υπήρχαν) της εταιρείας (δηλαδή, οι ζημίες που προκύπτουν από τις εργασίες της εταιρείας κατά τις οποίες ο επενδυτής δεν έλαβε υλικό ενεργό μέρος) για την αντιστάθμιση του εισοδήματος των επενδυτών, μειώνοντας το ποσό του φόρου εισοδήματος που θα έπρεπε να καταβληθεί από τον επενδυτή. Αυτές οι εταιρείες θα μπορούσαν να είναι δομημένες έτσι ώστε ένας επενδυτής σε υψηλή φορολογική κλίμακα να έχει τη δυνατότητα να επιτύχει ένα καθαρό οικονομικό όφελος από την εταιρεία ή τις παθητικές ζημίες (Randolph, 1995).

Στην Πράξη Φορολογικής Μεταρρύθμισης του 1986, το Κογκρέσο των ΗΠΑ εισήγαγε τον περιορισμό για την έκπτωση φόρου της παθητικής ζημίας. Ο νόμος του 1986 άλλαξε επίσης τους κανονισμούς ζημίας σε κίνδυνο. Σε συνδυασμό με τους κανονισμούς προσωπικών δαπανών, οι αλλαγές μείωσαν σημαντικά τη φοροαποφυγή από τους φορολογούμενους που ασχολούνται με δραστηριότητες για τη δημιουργία ζημίας που εκπίπτει (Hood, 1986).

2.2.6 Μεταβιβαστική τιμολόγηση

Οι δόλιες τιμές μεταβίβασης, επίσης γνωστές ως χειραγώγηση των τιμών μεταβίβασης αναφέρονται στις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών σε τιμές με σκοπό τη χειραγώγηση των αγορών ή να την εξαπάτηση των φορολογικών αρχών (Maki, 1996).

Για παράδειγμα, η εταιρεία A, δηλαδή ένας παραγωγός τροφίμων στην Αφρική, επεξεργάζεται τα προϊόντα της μέσω τριών θυγατρικών: X (στην Αφρική), Ψ (σε φορολογικό παράδεισο, συνήθως σε υπεράκτια οικονομικά κέντρα) και Ω (στις Ηνωμένες Πολιτείες). Η εταιρεία X πωλεί το προϊόν της σε μια εταιρία Ψ σε τεχνητά χαμηλή τιμή, με αποτέλεσμα την χαμηλή κερδοφορία και χαμηλή φορολόγηση της εταιρείας X με έδρα την Αφρική. Η εταιρεία Ψ πωλεί στη συνέχεια το προϊόν στην εταιρεία Ω σε τεχνητά υψηλή τιμή, σχεδόν τόσο υψηλή όπως στη λιανική τιμή στην οποία η εταιρεία Ω θα πωλήσει το τελικό προϊόν στις ΗΠΑ. Η εταιρία Ω, ως εκ τούτου, θα δηλώσει χαμηλό κέρδος και, ως εκ τούτου, η φορολόγηση θα είναι χαμηλή. Περίπου το 60% της φυγής κεφαλαίων από την Αφρική οφείλεται σε καταχρηστική μεταβιβαστική τιμολόγηση. Αυτή η φυγή κεφαλαίων από τις αναπτυσσόμενες χώρες εκτιμάται σε δέκα φορές το μέγεθος της βοήθειας που λαμβάνουν και δύο φορές την εξυπηρέτηση του χρέους που πληρώνουν (Buettner και Wamser, 2007).

Η Αφρικανική Ένωση αναφέρει ότι περίπου το 30% του ΑΕΠ της Υποσαχάριας Αφρικής έχει μετακινηθεί σε φορολογικούς παραδείσους. Οι λύσεις περιλαμβάνουν την εταιρική υποβολή εκθέσεων για όλες τις χώρες, όπου οι εταιρείες αναφέρουν τις δραστηριότητες σε κάθε χώρα και ως εκ τούτου απαγορεύεται η χρήση των φορολογικών παραδείσων όπου λαμβάνει χώρα η πραγματική οικονομική δραστηριότητα (Buettner και Wamser, 2007).

2.2.7 Παραδείγματα φοροαποφυγής

2.2.7.1 Ηνωμένο Βασίλειο

Ένα ιστορικό παράδειγμα φοροαποφυγής ακόμα εμφανής σήμερα ήταν η πληρωμή του «φόρου των παραθύρων». Εισήχθη στην Αγγλία και την Ουαλία το 1696 με σκοπό την επιβολή φόρου επί της σχετικής ευημερίας των ατόμων χωρίς τη διαμάχη της εισαγωγής ενός φόρου εισοδήματος. Όσο μεγαλύτερη είναι η κατοικία, τόσο περισσότερα και τα παράθυρα, συνεπώς και ο φόρος που θα πληρώσουν οι ένοικοι. Παρ' όλα αυτά, ο φόρος δεν είχε μεγάλη αποδοχή, επειδή θεωρήθηκε από κάποιους ως «φόρος στο φως» και οδήγησε τους ιδιοκτήτες ακινήτων να αφαιρέσουν τα παράθυρα για να αποφύγουν τη φορολογία. Ο φόρος αυτός καταργήθηκε το 1851 (Herber, 1997).

Άλλα ιστορικά παραδείγματα φοροαποφυγής ήταν οι εσκεμμένες καταστροφές στεγών μετά τον Δεύτερο Παγκόσμιο Πόλεμο, προκειμένου να αποφευχθεί ο μεγάλος φόρος ιδιοκτησίας. Οι ιδιοκτήτες των κτιρίων, όπως το Fetteresso Castle και το Slains Castle στη Σκωτία, κατέστρεψαν σκόπιμα τις στέγες τους σε ένδειξη διαμαρτυρίας για τους νέους φόρους (Herber, 1997).

Το 2011, η ActionAid ανέφερε ότι το 25% των 100 εταιρειών του δείκτη FTSE απέφευγαν τη φορολόγηση με την τοποθέτηση των θυγατρικών τους σε φορολογικούς παραδείσους. Το ποσοστό αυτό αυξήθηκε σε 98% όταν χρησιμοποιήθηκε ο αυστηρότερος ορισμός του Κογκρέσου των ΗΠΑ για τον φορολογικό παράδεισο και τις δικαιοδοσίες τραπεζικού απορρήτου (Russell, 2011).

Η φοροαποφυγή από εταιρείες απέκτησαν εθνική προσοχή το 2012, όταν τα μέλη του Κοινοβουλίου εντόπισαν τις περιπτώσεις Google, Amazon.com και Starbucks. Μετά τις καταγγελίες ότι οι τρεις εταιρείες μετέφεραν εκατοντάδες εκατομμύρια λίρες σε μυστικούς φορολογικούς παράδεισους, ξέσπασε οργή σε όλη τη Βρετανία, ακολουθούμενη από μποϊκοτάζ σε προϊόντα των Google, Amazon.com και Starbucks. Μετά από τα μποϊκοτάζ και τη βλάβη στην εικόνα του σήματος, τα Starbucks υποσχέθηκαν να μετακινήσουν τη φορολογική βάση τους από την Ολλανδία στο Λονδίνο και να πληρώσουν στην HMRC 20 εκατομμύρια λίρες. Ωστόσο, τα στελέχη της Amazon.com και του Google υποστήριξαν ότι η

φοροαποφυγή είναι στα πλαίσια του νόμου. Η Google έχει παραμείνει αντικείμενο επικρίσεων στο Ηνωμένο Βασίλειο όσον αφορά τη χρήση του «διπλού-ιρλανδικού» (Double Irish) συστήματος φοροαποφυγής. Ομοίως, η Amazon παραμένει αντικείμενο επικρίσεων σε όλη τη Βρετανία και την ΕΕ λόγω της φοροαποφυγής, με μια συμφωνία μεταξύ του Λουξεμβούργου και της Amazon.com που επιτρέπει στην αμερικανική εταιρεία να πληρώσει λίγους ή καθόλου φόρους σε όλη την Ευρώπη, η οποία έχει κηρυχθεί παράνομη το 2015 (Gravelle, 2015).

Άλλες ενεργές εταιρείες στο Ηνωμένο Βασίλειο που αναφέρονται σε σχέση με τη φοροδιαφυγή το 2015 είναι οι εξής (Gravelle, 2015):

- Τεχνολογία: Η Apple, η Microsoft, η Intel, η Yahoo!, το Facebook, η Uber, η Netflix, η Hewlett-Packard, το eBay, η IBM και το Twitter
- Λιανική: Boots, Kellogs και TopShop
- Ποδοσφαιρικοί σύλλογοι: Manchester United, Birmingham City, Coventry City and Cheltenham Town.
- Ειδήσεις: Daily Mail

2.2.7.2 Ηνωμένες Πολιτείες

Μια έκθεση του IRS αναφέρει ότι το 2009 1.470 άτομα που κερδίζουν περισσότερα από 1 εκατομμύριο δολάρια ετησίως έχουν μηδενική φορολογική υποχρέωση. Επίσης, μόνο το 1998, συνολικά 94 εταιρείες έχουν καθαρή υποχρέωση μικρότερη από το μισό του συντελεστή εταιρικού φόρου 35% και οι επιχειρήσεις Lyondell Chemical, Texaco, Chevron, CSX, Tosco, PepsiCo, Owens & M, Pfizer, JP Morgan, Saks, Goodyear, Ryder, η Enron, Colgate-Palmolive, WorldCom, Eaton, Weyerhaeuser, General Motors, El Paso Energy, Westpoint Stevens, MedPartners, Phillips Petroleum, McKesson και Northrup Grumman είχαν αρνητικές καθαρές φορολογικές υποχρεώσεις. Επιπλέον, το φαινόμενο έγινε ευρέως γνωστό σε σχέση με την General Electric στις αρχές του 2011 (Russell, 2011).

Επιπλέον, μια μελέτη του κυβερνητικού γραφείου ευθύνης (Government Accountability Office) διαπίστωσε ότι την περίοδο 1998-2005, το 55% των εταιρειών

στις Ηνωμένες Πολιτείες δεν κατέβαλε τους ομοσπονδιακούς φόρους εισοδήματος κατά τη διάρκεια τουλάχιστον ενός έτους στην περίοδο των επτά ετών που εξετάστηκαν. Μια έκθεση το 2011 από την Citizens for Tax Justice και το Institute on Taxation and Economic Policy για τις εταιρείες του Fortune 500 δήλωσαν ότι οι εταιρείες αυτές είχαν φορολογικό συντελεστή κατά μέσο όρο 18,5% και ότι 30 από αυτές τις εταιρείες είχαν πράγματι αρνητικό φόρο εισοδήματος (Russell, 2011).

2.2.8 Η κοινή γνώμη

Η φοροαποφυγή θεωρείται παράκαμψη των καθηκόντων προς την κοινωνία, ή, εναλλακτικά, το δικαίωμα κάθε πολίτη να οργανώνει τις υποθέσεις του με τρόπο που επιτρέπεται από το νόμο, για να μην πληρώσει μεγαλύτερο από τον απαιτούμενο φόρο. Οι συμπεριφορές ποικίλλουν, από την έγκριση και την ουδετερότητα μέχρι την εχθρότητα. Οι στάσεις μπορεί να ποικίλλουν ανάλογα με τα μέτρα που λαμβάνονται στο σύστημα αποφυγής ή την αντιληπτή αδικία της φοροαποφυγής (Stiglitz, 1986).

Το 2008, η φιλανθρωπική οργάνωση Christian Aid δημοσίευσε μια έκθεση «Θάνατος και φόροι: ο πραγματικός απολογισμός της φοροδιαφυγής» (Death and taxes: the true toll of tax dodging), επικρίνοντας τη φοροαποφυγή κάποιων από τις μεγαλύτερες εταιρείες του κόσμου, συνδέοντας τη φοροδιαφυγή με τους θανάτους εκατομμυρίων παιδιών στις αναπτυσσόμενες χώρες. Ωστόσο, η έρευνα σε αυτούς τους υπολογισμούς έχει αμφισβητηθεί σε μια μελέτη του 2009 από το Τμήμα Διεθνούς Ανάπτυξης του ΗΒ. Σύμφωνα με τη Financial Times, υπάρχει μια αυξανόμενη τάση για τις φιλανθρωπικές οργανώσεις να δίνουν προτεραιότητα στη φοροδιαφυγή, με τους φορείς χάραξης πολιτικής σε ολόκληρο τον κόσμο να προβαίνουν σε αλλαγές για να κάνουν τη φοροδιαφυγή δυσκολότερη (Global Financial Integrity, 2010).

Το 2010, η φοροαποφυγή αποτελούσε φλέγον ζήτημα στο Ηνωμένο Βασίλειο. Ένας οργανισμός, η UK Uncut, άρχισε να ενθαρρύνει τους ανθρώπους να διαμαρτυρηθούν σε τοπικά καταστήματα που πιστεύεται ότι είναι φοροαποφεύγον, όπως η Vodafone, η Topshop και η Arcadia Group (Houlder, 2010).

Το 2012, κατά τη διάρκεια του κινήματος Occupy, η φοροαποφυγή προτάθηκε ως ένα εργαλείο διαμαρτυρίας κατά της αμερικανικής κυβέρνησης από τον οργανισμό TaxKilla (Cohn, 2012).

2.2.9 Κυβέρνηση και δικαστική αντιμετώπιση

Η φοροαποφυγή μειώνει τα κρατικά έσοδα, έτσι ώστε οι κυβερνήσεις με αυστηρότερη στάση κατά της φοροαποφυγής να μπορούν να την πατάξουν ή να την περιορίζουν. Ο προφανής τρόπος είναι η θέσπιση φορολογικών κανόνων έτσι ώστε να υπάρχει ένα μικρότερο περιθώριο για φοροαποφυγή. Στην πράξη αυτό δεν είναι πάντα εφικτό και έχει οδηγήσει σε μια συνεχή διαμάχη μεταξύ των κυβερνήσεων που τροποποιούν τη νομοθεσία και των φορολογικών συμβούλων που βρίσκουν νέα πεδία για φοροαποφυγή στις τροποποιημένες διατάξεις (Fuest και Riedel, 2009).

Ορισμένες χώρες, όπως ο Καναδάς, η Αυστραλία, το Ηνωμένο Βασίλειο και η Νέα Ζηλανδία έχουν θεσπίσει γενική διάταξη κατά της φοροαποφυγής κανόνας (General Anti-Avoidance Rule- GAAR). Ο Καναδάς χρησιμοποιεί επιλέον κανόνες για την αποφυγή ορισμένων τύπων φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής. Στο Ηνωμένο Βασίλειο, πολλές από τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας (γνωστή και ως διατάξεις «αντι-φοροαποφυγής») εφαρμόζονται για την πρόληψη της φοροαποφυγής, όπου το κύριο αντικείμενο (ή σκοπός), ή ένα από τα κύρια αντικείμενα (ή σκοπούς), της συναλλαγής είναι να επιτρέπουν φορολογικά πλεονεκτήματα (Clausing, 2003).

Στις Ηνωμένες Πολιτείες, η Υπηρεσία Εσωτερικών Εσόδων διακρίνει κάποια συστήματα ως «καταχρηστικά» και, ως εκ τούτου παράνομα. Ο εναλλακτικός ελάχιστος φόρος αναπτύχθηκε για να μειώσει τις επιπτώσεις ορισμένων πρακτικών φοροαποφυγής (Clausing, 2003).

2.3 Φοροδιαφυγή και φοροαποφυγή σε επιχειρήσεις

Η φοροδιαφυγή και η φοροαποφυγή σε επιχειρήσεις εξετάζεται ειδικότερα στις ΗΠΑ, για την οποία υπάρχουν πλούσια στοιχεία σχετικά με το πώς αυτή διεξάγεται. Οι πολυεθνικές στις ΗΠΑ δεν φορολογούνται για τα εισοδήματα που αποκτούν οι θυγατρικές τους στο εξωτερικό μέχρι να επαναπατριστούν στην αμερικανική μητρική ως μερίσματα, αν και μερικά παθητικά και συνδεδεμένα με την εταιρεία εισοδήματα που μετακινούνται εύκολα φορολογούνται στο πλαίσιο των κανόνων κατά των καταχρήσεων (αλλοδαπές θυγατρικές ή άλλες θυγατρικές που ανήκουν κατά πλειοψηφία σε εταιρείες των ΗΠΑ αναφέρονται ως ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρίες ή CFCs [controlled foreign corporations]). Οι φόροι και εισοδήματα που επαναπατρίζονται (ή που αποκτήθηκαν από υποκαταστήματα) δικαιούνται πίστωση για τους φόρους εισοδήματος αλλοδαπής που έχουν καταβληθεί. (Ένα τμήμα της μητρικής εταιρίας που θεωρείται ως ένα υποκατάστημα δεν αποτελεί ξεχωριστή οντότητα για φορολογικούς σκοπούς, και όλα τα έσοδα είναι μέρος του εισοδήματος της μητρικής εταιρείας) (Baker, 2005).

Η έκπτωση φόρου για φόρους που καταβλήθηκαν στο εξωτερικό περιορίζεται στο ποσό του φόρου που επιβλήθηκε από τις Ηνωμένες Πολιτείες, έτσι ώστε να μην μπορεί, θεωρητικά, να αντισταθμίσει τους φόρους για τα εγχώρια εισοδήματα. Αυτό το όριο επιβάλλεται σε συνολική βάση, επιτρέποντας υπερβολική πίστωση σε χώρες με υψηλή φορολογία για την αντιστάθμιση της φορολογικής υποχρέωσης στις ΗΠΑ για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν σε χώρες με χαμηλή φορολογία, αν και ισχύουν ξεχωριστά όρια για το παθητικό και το ενεργό εισόδημα. Άλλες χώρες είτε χρησιμοποιούν αυτό το σύστημα της αναβολής και της πίστωσης ή, συνηθέστερα, εξαιρούν εισοδήματα που αποκτήθηκαν σε χώρες του εξωτερικού. Οι περισσότερες χώρες έχουν κάποια μορφή κανόνων κατά των καταχρήσεων (Cremer και Gahvari, 1996).

Αν μια επιχείρηση μπορεί να μετατοπίσει τα κέρδη από μια χώρα με υψηλή φορολογία σε μια χώρα με χαμηλή φορολογία, οι φόροι θα μειωθούν χωρίς να επηρεάζονται άλλες πτυχές της εταιρείας. Οι φορολογικές διαφορές επηρεάζουν επίσης την πραγματική οικονομική δραστηριότητα, η οποία επηρεάζει τα έσοδα, αλλά

στο επίκεντρο βρίσκεται η τεχνητή μεταφορά των κερδών (Cremer και Gahvari, 1996).

Επειδή οι Ηνωμένες Πολιτείες φορολογούν όλα τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν στα σύνορά τους και επιβάλλει υπόλοιπο φόρο για εισοδήματα που αποκτώνται στο εξωτερικό από πρόσωπα των ΗΠΑ, η φοροδιαφυγή αφορά τόσο τη μετατόπιση των κερδών από μητρικές εταιρείες των ΗΠΑ στο εξωτερικό σε δικαιοδοσίες με χαμηλή φορολογία όσο και τη μετατόπιση των κερδών από τις Ηνωμένες Πολιτείες σε αλλοδαπές μητρικές των θυγατρικών εταιρειών των ΗΠΑ. Στην περίπτωση των πολυεθνικών των ΗΠΑ, μια μελέτη έδειξε ότι περίπου το ήμισυ της διαφοράς μεταξύ της κερδοφορίας σε χώρες με χαμηλή φορολογία και σε χώρες με υψηλή φορολογία, η οποία μπορεί να προκύπτει από την τεχνητή μεταφορά εισοδήματος, οφείλεται στην μεταφορά της πνευματικής ιδιοκτησίας (ή άλλων περιουσιακών στοιχείων). Ωστόσο, μια μελέτη για τις τιμές εισαγωγής εξαγωγής δείχνει μια πολύ μεγάλη επίδραση των τιμών μεταβίβασης αγαθών (Clausing, 2003).

Ορισμένα στοιχεία σχετικά με τη σημασία της πνευματικής ιδιοκτησίας μπορούν επίσης να βρεθούν από τους τύπους των επιχειρήσεων που επαναπάτρισαν κέρδη από το εξωτερικό, ακολουθώντας μια προσωρινή μείωση του φόρου που θεσπίστηκε το 2004. Το ένα τρίτο των επαναπατρισμών εντοπίζεται στη φαρμακευτική και την ιατρική βιομηχανία και σχεδόν το 20% στη βιομηχανία υπολογιστών και ηλεκτρονικού εξοπλισμού (Cobham, 2005).

2.3.1 Κατανομή του χρέους και το φαινόμενο earnings stripping

Μία μέθοδος μετατόπισης κερδών από μια χώρα με υψηλή φορολογία σε μια χώρα με χαμηλή φορολογία είναι ο δανεισμός μεγαλύτερων ποσών σε χώρες με υψηλή φορολογία και μικρότερων ποσών σε χώρες με χαμηλή φορολογία. Αυτή η μετατόπιση του χρέους μπορεί να επιτευχθεί χωρίς να αλλάξει το συνολικό δανειακό άνοιγμα της επιχείρησης. Μια πιο συγκεκριμένη πρακτική αποτελεί το φαινόμενο earnings stripping, όπου είτε το χρέος συνδέεται με τις σχετικές επιχειρήσεις ή το μη συνδεδεμένο χρέος δεν υπόκειται σε φόρο από τη δικαιοδοσία όπου δραστηριοποιείται η εν λόγω εταιρεία. Ως παράδειγμα της μεθόδου earnings

stripping, μια αλλοδαπή μητρική εταιρεία μπορεί να παρέχει δάνεια στη θυγατρική της στις ΗΠΑ. Εναλλακτικά, ένας μη συνδεδεμένος αλλοδαπός οφειλέτης που δεν υπόκειται σε φόρο επί των εισοδημάτων στις ΗΠΑ θα μπορούσε να δανείσει σε μια αμερικανική εταιρεία (Goodman, 1996).

Ο φορολογικός κώδικας των ΗΠΑ περιλαμβάνει διατάξεις για την αντιμετώπιση των εκπτώσεων των τόκων και του φαινομένου earnings stripping. Εφαρμόζεται μια κατανομή του τόκου της μητρικής των ΗΠΑ για τον περιορισμό της έκπτωσης φόρου για φόρους που καταβλήθηκαν στο εξωτερικό. Το ποσοστό του εισοδήματος αλλοδαπής μειώνεται, όταν κατανέμεται ένα τμήμα των τόκων στις ΗΠΑ και το μέγιστο ποσό της έκπτωσης φόρου για φόρους που καταβλήθηκαν στο εξωτερικό περιορίζεται, μια διάταξη που πλήττει τις επιχειρήσεις με υπερβολική έκπτωση φόρου για φόρους που καταβλήθηκαν στο εξωτερικό. Δεν υπάρχει κανένας κανόνας κατανομής, ωστόσο, για την αναβολή, έτσι ώστε η μητρική στις ΗΠΑ να μπορεί να λειτουργήσει τη θυγατρική της με ίδια κεφάλαια σε μια χαμηλή φορολογική δικαιοδοσία και να περάσει όλους τους τόκους για το συνολικό χρέος της επιχείρησης ως έκπτωση. Ένα νομοσχέδιο που κατατέθηκε το 2007 από τον πρόεδρο της επιτροπής Ways and Means Committee, Rangel εισήγαγε έναν τέτοιο κανόνα κατανομής, έτσι ώστε ένα μέρος των τόκων και άλλων γενικών εξόδων δεν θα πρέπει να αφαιρούνται μέχρι το εισόδημα να επαναπατριστεί. Η διάταξη αυτή περιλαμβάνεται επίσης στις προτάσεις του Προέδρου Ομπάμα για τη διεθνή φορολογική αναθεώρηση και σε ορισμένες προτάσεις του Κογκρέσου (U.S. Department of the Treasury, 2007).

Ενώ οι προσεγγίσεις στην κατανομή τόκων θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν για την αντιμετώπιση κατανομής τόκων σε χώρες με υψηλή φορολογία, στην περίπτωση των πολυεθνικών των ΗΠΑ, δεν μπορούν να εφαρμοστούν σε αμερικανικές θυγατρικές ξένων εταιρειών. Για να περιοριστεί το πεδίο εφαρμογής του earnings stripping, οι Ηνωμένες Πολιτείες διαθέτουν κάποιους κανόνες κεφαλαιοποίησης. (Οι περισσότεροι από τους σημαντικότερους εμπορικούς εταίρους των Ηνωμένων Πολιτειών έχουν παρόμοιους κανόνες.) Ένα τμήμα του κώδικα εσωτερικού εισοδήματος εφαρμόζεται σε μια εταιρεία με αναλογία χρέους προς ίδια κεφάλαια πάνω από 1,5 - 1 και με τους καθαρούς τόκους άνω του 50 % του προσαρμοσμένου φορολογητέου εισοδήματος (γενικά φορολογητέο εισόδημα συν

τόκους και αποσβέσεις). Οι τόκοι που υπερβαίνουν το όριο του 50% που καταβάλλονται προς συνδεδεμένη εταιρεία δεν μπορεί να εκπέσουν αν η εταιρεία δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος στις ΗΠΑ. Ο περιορισμός τόκων ισχύει επίσης για τους τόκους που καταβάλλονται σε μη συνδεδεμένα μέρη (U.S. Department of the Treasury, 2007).

Το φαινόμενο earnings stripping έλαβε περισσότερη προσοχή όταν μια σειρά αμερικανικών επιχειρήσεων σχεδίαζε να κινηθεί η μητρική εταιρεία στο εξωτερικό, ούτως ώστε οι επιχειρήσεις των ΗΠΑ να καταστούν θυγατρικές αυτής της μητρικής. Ο αμερικανικός νόμος για τη δημιουργία θέσεων απασχόλησης (American Jobs Creation Act- AJCA) του 2004 τόνισε το γενικό πρόβλημα της μετακίνησης θεωρώντας τις επιχειρήσεις που μεταφέρθηκαν στο εξωτερικό ως αμερικανικές επιχειρήσεις. Κατά την εξέταση της εν λόγω νομοθεσίας υπήρχαν επίσης προτάσεις για ευρύτερους περιορισμούς του earnings stripping ως μια προσέγγιση σε αυτό το πρόβλημα για τη μείωση των υπέρμετρων εκπτώσεων τόκων. Η γενική πρόταση κατά του earnings stripping δεν έγινε δεκτή. Ωστόσο, ο AJCA απαίτησε τη διενέργεια μελέτης από το Υπουργείο Οικονομικών των ΗΠΑ για το θέμα αυτό. Η μελέτη επικεντρώθηκε σε αμερικανικές θυγατρικές των αλλοδαπών μητρικών εταιρειών και δεν ήταν σε θέση να εντοπίσει σαφείς αποδείξεις σχετικά με το μέγεθος του φαινομένου αυτού (Schadewald και Misey, 2005).

Σημειώνεται στην εντεταλμένη μελέτη του Υπουργείου Οικονομικών των ΗΠΑ ότι υπάρχουν σχετικά αρκετές ενδείξεις ότι οι πολυεθνικές των ΗΠΑ παραχωρούν περισσότερους τόκους σε χώρες με υψηλή φορολογία, αλλά είναι πιο δύσκολο να εκτιμηθεί ο βαθμός του earnings stripping από αλλοδαπές μητρικές των θυγατρικών εταιρειών των ΗΠΑ, επειδή οι συνολικοί λογαριασμοί της επιχείρησης δεν είναι διαθέσιμοι. Η μελέτη του Υπουργείου Οικονομικών επικεντρώθηκε στο θέμα αυτό με μια προσέγγιση που είχε χρησιμοποιηθεί στο παρελθόν για τη σύγκριση αυτών των θυγατρικών εταιρειών των ΗΠΑ. Η μελέτη δεν ήταν σε θέση να παράσχει αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με τη μετατόπιση των κερδών από τις Ηνωμένες Πολιτείες λόγω των υψηλών ποσοστών μόχλευσης για τις αμερικανικές θυγατρικές αλλοδαπών εταιρειών, αλλά βρήκε στοιχεία μετατόπισης σε επιχειρήσεις που μεταφέρθηκαν (Schadewald και Misey, 2005).

Οι μεταφορές εταιρειών αποτελούν πλέον φλέγον ζήτημα. Παρά το γεγονός ότι ορισμένες επιχειρήσεις μεταφέρθηκαν μετά τη νομοθεσία του 2004 με βάση την εξαίρεση δραστηριότητας, η προσέγγιση αυτή ήταν περιορισμένη από τον κανονισμό. Το 2014, ένας αριθμός αμερικανικών επιχειρήσεων μεταφέρθηκε ή σκόπευε να μεταφερθεί μέσα από συγχώνευση με μικρότερη αλλοδαπή επιχείρηση (Gravelle, 2015).

2.4 Φορολογικοί παράδεισοι

Δεν υπάρχει ακριβής ορισμός του φορολογικού παραδείσου. Ο ΟΟΣΑ ορίζει αρχικά τα ακόλουθα χαρακτηριστικά των φορολογικών παραδείσων: χαμηλή ή καθόλου φορολογία, έλλειψη αποτελεσματικής ανταλλαγής πληροφοριών, έλλειψη διαφάνειας, και χωρίς απαίτηση ουσιαστικής δραστηριότητας. Επίσης, μια σειρά από άλλες δικαιοδοσίες έχουν χαρακτηριστικά φορολογικού παραδείσου (Clausing, 2003).

2.4.1 Επίσημες λίστες φορολογικών παραδείσων

Ο ΟΟΣΑ δημιούργησε έναν αρχικό κατάλογο φορολογικών παραδείσων κατά το 2000. Μια παρόμοια λίστα εισήχθη στο 110ο Κογκρέσο, η οποία θεωρεί τις επιχειρήσεις που ιδρύονται σε ορισμένους φορολογικούς παραδείσους ως οι εγχώριες εταιρείες. Η μόνη διαφορά μεταξύ αυτής της λίστας και της λίστας του ΟΟΣΑ ήταν ο αποκλεισμός των Παρθένων Νήσων των ΗΠΑ από τον κατάλογο του Κογκρέσου. Η νομοθεσία που θεσπίστηκε στο 111ο Κογκρέσο για την αντιμετώπιση της κατάχρησης των φορολογικών παραδείσων χρησιμοποίησε μια διαφορετική λίστα της Υπηρεσίας Εσωτερικών Εσόδων (IRS). Ο ορισμός του ΟΟΣΑ αποκλείει τις χώρες με χαμηλή φορολογία, μερικές από τις οποίες είναι μέλη του ΟΟΣΑ, και θεωρούνται από πολλούς ως φορολογικοί παράδεισοι, όπως η Ιρλανδία και η Ελβετία. Αυτές οι χώρες έχουν περιληφθεί σε μια σημαντική μελέτη των φορολογικών παραδείσων από τους Hines και Rice (1994).

2.4.2 Εξελίξεις στη λίστα φορολογικών παραδείσων του ΟΟΣΑ

Η λίστα του ΟΟΣΑ έχει αλλάξει με την πάροδο του χρόνου. Αυτές οι χώρες που δεν περιλαμβάνονται στον αρχικό κατάλογο τείνουν να είναι πιο ανεπτυγμένες μεγάλες χώρες και περιλαμβάνονται μερικές που είναι μέλη του ΟΟΣΑ (π.χ., η Ελβετία και το Λουξεμβούργο) (OECD, 2004).

Επίσης, είναι σημαντικό να γίνει διάκριση μεταξύ της αρχικής λίστας του ΟΟΣΑ και της μαύρης λίστας. Ο ΟΟΣΑ επικεντρώνεται στην ανταλλαγή πληροφοριών και σκοπεύει να αφαιρέσει χώρες από τη μαύρη λίστα αν συμφωνήσουν να συνεργαστούν. Ο ΟΟΣΑ εξέτασε αρχικά 47 χώρες και επεσήμανε ότι κάποιες δεν πληρούν τα κριτήρια για να χαρακτηριστούν ως φορολογικοί παράδεισοι. Επίσης αρχικά αφαίρεσε έξι χώρες με συμφωνίες εκ των προτέρων για την ανταλλαγή πληροφοριών (Βερμούδες, νησιά Κέιμαν, Κύπρος, Μάλτα, Μαυρίκιος, και Σαν Μαρίνο). Η μαύρη λίστα του ΟΟΣΑ το 2000 περιλαμβάνει 35 χώρες. Η λίστα αυτή δεν περιλαμβάνει τις έξι προαναφερθείσες χώρες λόγω της συμφωνίας. Ο ΟΟΣΑ διαπίστωσε ότι τρεις χώρες δεν θα πρέπει να συμπεριληφθούν στον κατάλογο των φορολογικών παραδείσων (Μπαρμπάντος, Μαλδίβες, και Τόνγκα). Με την πάροδο του χρόνου, δεδομένου ότι περισσότεροι φορολογικοί παράδεισοι έχουν συνάψει συμφωνίες για ανταλλαγή πληροφοριών, η μαύρη λίστα συρρικνώθηκε ώστε να περιλαμβάνει μόνο τρεις χώρες: την Ανδόρα, το Λιχτενστάιν και το Μονακό (OECD, 2004).

Μια μελέτη του ΟΟΣΑ για τον παγκόσμιο φορολογικό συντονισμό υποστηρίζει ότι η μείωση στη λίστα του ΟΟΣΑ δεν οφείλεται τόσο στην πραγματική πρόοδο προς την κατεύθυνση της συνεργασίας αλλά στην άρση της στήριξης των ΗΠΑ το 2001, η οποία είχε ως αποτέλεσμα ο ΟΟΣΑ να επικεντρώνεται στην πληροφόρηση κατόπιν αιτήματος και να μην απαιτεί μεταρρυθμίσεις, μέχρι να υπογράψουν όλα τα ενδιαφερόμενα μέρη. Η ανάλυση αυτή δείχνει ότι οι μεγάλες χώρες δεν είχαν επιτυχία σε αυτήν την πρωτοβουλία περιορισμού των φορολογικών παραδείσων (OECD, 2004).

Το ενδιαφέρον για τις δραστηριότητες των φορολογικών παραδείσων έχει αυξηθεί πρόσφατα. Τα σκάνδαλα γύρω από την ελβετική τράπεζα UBS AG (UBS) και την Global Trust Group (LGT) του Λιχτενστάιν, η οποία οδήγησε στην ανάληψη νομικής δράσης από τις Ηνωμένες Πολιτείες και άλλες χώρες, εστίασαν περισσότερο την προσοχή σε διεθνή φορολογικά ζητήματα, κυρίως σε πληροφορίες και ατομική φοροδιαφυγή. Η πιστωτική κρίση και η παροχή δημοσίων κεφαλαίων προς τις τράπεζες έχει επίσης αυξήσει ενδιαφέρον των πολιτών. Το ζήτημα των φορολογικών παραδείσων συζητήθηκε ξανά σε μια συνάντηση των G20, όπου οι βιομηχανικές και αναπτυσσόμενες χώρες που πρότειναν κυρώσεις, και ορισμένες χώρες άρχισαν να δείχνουν δεσμεύσεις για τις συμφωνίες ανταλλαγής πληροφοριών (OECD, 1998).

Ο ΟΟΣΑ έχει σήμερα τρεις λίστες: μία λευκή λίστα χωρών που εφαρμόζουν ένα κοινά αποδεκτό πρότυπο, μια γκρίζα λίστα με χώρες που έχουν δεσμευθεί να εφαρμόσουν ένα τέτοιο πρότυπο και μια μαύρη λίστα με χώρες που δεν έχουν κάνει καμία δέσμευση. Την 7η Απριλίου 2009, οι τέσσερις τελευταίες χώρες στη μαύρη λίστα ήταν χώρες που δεν συμπεριλήφθηκαν στην αρχική λίστα του ΟΟΣΑ – η Κόστα Ρίκα, η Μαλαισία, οι Φιλιππίνες και η Ουρουγουάη- και μετατέθηκαν στη γκρίζα λίστα. Η γκρίζα λίστα περιλαμβάνει χώρες που δεν αναγνωρίζονται ως φορολογικοί παράδεισοι, αλλά ως οικονομικά κέντρα. Σύμφωνα με δημοσιεύματα, το Χονγκ Κονγκ και το Μακάο είχαν αφαιρεθεί από τη λίστα του ΟΟΣΑ λόγω των αντιρρήσεων της Κίνας, αλλά αναφέρεται σε υποσημείωση ότι έχουν δεσμευτεί να εφαρμόσουν τα πρότυπα. Επεσήμαναν επίσης ότι η πρόσφατη αναταραχή των δεσμεύσεων οδήγησε 11 χώρες, συμπεριλαμβανομένης της Αυστρίας, του Λιχτενστάιν, του Λουξεμβούργου, της Σιγκαπούρης και της Ελβετίας στην κατηγορία των δεσμευμένων χωρών. Από τις 18 του Μαΐου 2012, μόνο μία χώρα (Ναουρού) εμφανίστηκε στην γκρίζα λίστα με τους φορολογικούς παραδείσους και μια (Γουατεμάλα) εμφανίστηκε στη γκρίζα λίστα των οικονομικών κέντρων (Gravelle, 2015).

Πολλές χώρες που έχουν περιληφθεί στην αρχική μαύρη λίστα του ΟΟΣΑ διαμαρτυρήθηκαν λόγω της αρνητικής δημοσιότητας και πολλές υποστηρίζουν πως έχουν υπογράψει συμφωνίες για τη διαπραγμάτευση συμφωνιών ανταλλαγής φορολογικών πληροφοριών και ότι ορισμένες έχουν διαπραγματευθεί συμφωνίες. Ο προσδιορισμός των φορολογικών παραδείσων μπορεί να έχει έννομες συνέπειες εάν

οι νόμοι και οι κυρώσεις εξαρτώνται από αυτή την αναγνώριση, όπως στην περίπτωση ορισμένων προτάσεων των Ηνωμένων Πολιτειών και των πιθανών κυρώσεων από διεθνείς οργανισμούς (OECD, 2004).

Πρόσφατα, ο ΟΟΣΑ έχει εστιάσει την προσοχή του στην πρωτοβουλία Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). Μεταξύ των στοιχείων αυτής της πρωτοβουλίας βρίσκεται το Παγκόσμιο Φόρουμ για τη Διαφάνεια και την Ανταλλαγή των Πληροφοριών για Φορολογικούς Σκοπούς, το οποίο έχει αρχίσει να βαθμολογεί χώρες με διάφορα κριτήρια (Bhatia, 2013).

Από τον Οκτώβριο του 2014 υπήρχαν 105 αξιολογήσεις χωρών που βασίζονται σε διάφορα πρότυπα. Οι χώρες αξιολογούνται ως συμμορφωμένες, αρκετά συμμορφωμένες, μερικώς συμμορφωμένες ή μη συμμορφωμένες. Από το 2014, 71 χώρες είχαν λάβει μια πλήρη αξιολόγηση, με 42 από αυτές να αξιολογούνται ως μη συμμορφωμένες. Από τις 34 χώρες που είχαν υποβληθεί μόνο σε μία φάση αξιολόγησης, η οποία εξετάζει το νομικό και κανονιστικό πλαίσιο, 12 δεν ήταν σε θέση να προχωρήσουν στην τελική αξιολόγηση (φάση 2), η οποία εξετάζει την εφαρμογή του κανονιστικού πλαισίου σε εφαρμογή. Όσον αφορά την εξέλιξη της λίστας του ΟΟΣΑ, οι αξιολογήσεις αυτές επικεντρώνονται σε μια πτυχή των χαρακτηριστικών των φορολογικών παραδείσων (Oregon Department of Revenue, 2015).

Οι άλλες δικαιοδοσίες με αξιολογήσεις για χαρακτηριστικά φορολογικών παραδείσων που έγιναν από μια σειρά σχολιαστών υποστηρίζουν ότι πολλές χώρες είναι φορολογικοί παράδεισοι ή έχουν πτυχές των φορολογικών παραδείσων και έχουν αγνοηθεί. Οι δικαιοδοσίες αυτές περιλαμβάνουν μεγάλες χώρες όπως οι Ηνωμένες Πολιτείες, το Ηνωμένο Βασίλειο, η Ολλανδία, η Δανία, η Ουγγαρία, η Ισλανδία, το Ισραήλ, η Πορτογαλία, και ο Καναδάς. Η προσοχή έχει επίσης κατευθυνθεί σε τρεις πολιτείες των ΗΠΑ: Ντέλαγουερ, Νεβάδα και Γουαϊόμινγκ. Τέλος, υπάρχει μια σειρά από μικρότερες χώρες ή περιοχές σε χώρες, όπως η Campione d'Italia, μια ιταλική πόλη που βρίσκεται εντός της Ελβετίας, που έχουν χαρακτηριστεί ως φορολογικοί παράδεισοι (Oregon Department of Revenue, 2015).

Μια χώρα που δεν περιλαμβάνεται στη λίστα, η οποία όμως συχνά θεωρείται φορολογικός παράδεισος, ειδικά για τις επιχειρήσεις, είναι η Ολλανδία, η οποία επιτρέπει στις επιχειρήσεις να μειώσουν τους φόρους επί των μερισμάτων και των κεφαλαιακών κερδών από θυγατρικές και έχει ένα ευρύ φάσμα συνθηκών που μειώνουν τους φόρους. Το 2006, για παράδειγμα, ο Βοπο και τα άλλα μέλη του συγκροτήματος U2 μετακίνησαν τη μουσική εκδοτική τους εταιρεία από την Ιρλανδία στην Ολλανδία όταν η Ιρλανδία τροποποίησε τη φορολογική μεταχείριση των μουσικών δικαιωμάτων. Μια έκθεση σε εφημερίδα του 2010 εξήγησε το ρόλο της Ολλανδίας στη διευκόλυνση της μετακίνησης σε φορολογικούς παραδείσους μέσω διατάξεων όπως η τεχνική «ολλανδικό σάντουιτς», η οποία επιτρέπει τη μεταφορά χρημάτων από χώρες που χρεώνουν παρακράτηση φόρων προς μη ευρωπαϊκές χώρες, για να περάσουν στη συνέχεια σε φορολογικούς παραδείσους όπως είναι οι Βερμούδες και τα Νησιά Κέιμαν. Πρόσφατα προέκυψαν ζητήματα στο πλαίσιο της ολλανδικής κυβέρνησης σχετικά με τον ρόλο της στη φοροαποφυγή. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή άρχισε να ερευνά επίσης, τον Ιούνιο του 2014 αν ορισμένες ρυθμίσεις στην Ιρλανδία, το Λουξεμβούργο και την Ολλανδία αποτελούν απαγορευμένη κρατική ενίσχυση. Η έρευνα επεκτάθηκε αργότερα σε όλα τα κράτη μέλη της ΕΕ (Oregon Department of Revenue, 2015).

Επιπλέον, η Ευρωπαϊκή Ένωση έχει συμφωνήσει να προσθέσει μια ρήτρα κατά των καταχρήσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας εντός των κρατών μελών, η οποία ενδέχεται να έχει επιπτώσεις για τις ρυθμίσεις αυτές στο μέλλον (Gravelle, 2015).

Κάποιοι έχουν εντοπίσει χαρακτηριστικά φορολογικού παραδείσου στις Ηνωμένες Πολιτείες και το Ηνωμένο Βασίλειο. Ο πρώην πρωθυπουργός του Λουξεμβούργου Ζαν-Κλοντ Γιούνκερ κάλεσε τα άλλα κράτη μέλη της ΕΕ να ελέγξουν τις Ηνωμένες Πολιτείες για τους φορολογικούς παραδείσους στο Ντέλαγουερ, τη Νεβάδα, και το Γουαϊόμινγκ. Μία ιστοσελίδα που προσφέρει υπεράκτιες υπηρεσίες αναφέρει πολλές περιοχές με χαρακτηριστικά φορολογικών παραδείσων σε χώρες όπως οι Ηνωμένες Πολιτείες, το Ηνωμένο Βασίλειο, η Δανία, η Ισλανδία, το Ισραήλ, και η Μαδέρα της Πορτογαλίας. Στην περίπτωση των Ηνωμένων Πολιτειών το άρθρο αναφέρει έλλειψη των απαιτήσεων υποβολής εκθέσεων και έλλειψη φόρων τόκων και άλλα εξαιρούμενα παθητικά εισοδήματα που

καταβάλλονται σε αλλοδαπά νομικά πρόσωπα, και την ευκολία μετακίνησης σε ορισμένες πολιτείες (Ντέλαγουερ, Νεβάδα, και Γουαϊόμινγκ). Έχουν αυξηθεί επίσης τα ζητήματα για το ρόλο της Ολλανδίας στην φοροαποφυγή. Μια άλλη ιστοσελίδα περιλαμβάνει τις εξής πολιτείες και χώρες στον κατάλογο των φορολογικών παραδείσων: Ντέλαγουερ, Γουαϊόμινγκ, και Πουέρτο Ρίκο, μαζί με άλλες χώρες και περιοχές που δεν αναφέρονται στην αρχική λίστα: Ολλανδία, Campione d'Italia, μια ξεχωριστή κατηγοριοποίηση για το Σαρκ (έχει χαρακτηριστεί ως «δημοσιονομικός παράδεισος»), το Ηνωμένο Βασίλειο, και ενδεχομένως και ο Καναδάς. Το Σαρκ είναι μια νησιωτική χώρα που συνδέεται με το Γκέρνσεϊ, μέρος των Νησιών Τσανέλ, και το Campione d'Italia είναι μια ιταλική πόλη που βρίσκεται στην Ελβετία (Gravelle, 2015).

Ο Economist ανέφερε μια μελέτη που πειραματίζεται με τη δημιουργία εικονικών εταιρειών, περιγράφοντας τρεις αμερικανικές πρακτικές που διευκολύνουν τη διεθνή φοροδιαφυγή: αδυναμία συλλογής πληροφοριών σχετικά με αφορολόγητα έσοδα από τόκους που καταβάλλονται σε αλλοδαπά νομικά πρόσωπα, σύστημα αλλοδαπών ιδρυμάτων που ενεργούν ως ειδικοί διαμεσολαβητές, αλλά δεν αποκαλύπτουν τους πελάτες τους, και οι πρακτικές των πολιτειών, όπως το Ντέλαγουερ και το Γουαϊόμινγκ, που επιτρέπουν στους ανθρώπους να κρατήσουν μυστική την ταυτότητά τους ως μέτοχος ή καταθέτης (Oregon Department of Revenue, 2015).

Σε μια συνάντηση στα τέλη Απριλίου του 2009, ο Eduardo Silva του Συνδέσμου Οικονομικών Υπηρεσιών των Νησιών Κέιμαν, ισχυρίστηκε ότι το Ντέλαγουερ, η Νεβάδα, το Γουαϊόμινγκ και το Ηνωμένο Βασίλειο ήταν οι μεγαλύτεροι παραβάτες όσον αφορά, μεταξύ άλλων, τη φορολογική απάτη. Υπέδειξε ότι η Νεβάδα και το Γουαϊόμινγκ ήταν χειρότερα από το Ντέλαγουερ διότι επιτρέπουν στις εταιρείες να έχουν μετοχές «στον κομιστή», οι οποίες επιτρέπουν την ανώνυμη ιδιοκτησία. Σημειώθηκε ότι η νομοθεσία των Ηνωμένων Πολιτειών απαιτεί τη δημοσιοποίηση των δικαιούχων στις Ηνωμένες Πολιτείες (Oregon Department of Revenue, 2015).

Ο Shaxson (2012), στο βιβλίο του *Treasure Islands*, κατηγοριοποιεί τους φορολογικούς παράδεισους σε τέσσερις κατηγορίες: (1) της ηπειρωτικής Ευρώπης,

όπως η Ελβετία και το Λουξεμβούργο, (2) μια βρετανική ζώνη επιρροής (η οποία περιλαμβάνει την πόλη του Λονδίνου καθώς και τις χώρες που επισήμως συνδέονται με το Ηνωμένο Βασίλειο, όπως το Τζέρσεϊ, το Γκέρνσεϊ, το Νησί του Μαν, οι Βερμούδες, και πολλά από τα νησιά στις Δυτικές Ινδίες και στην Καραϊβική, και εκείνα που επηρεάζονται από το Ηνωμένο Βασίλειο), (3) μια ζώνη επιρροής των ΗΠΑ (οι ίδιες οι Ηνωμένες Πολιτείες, ορισμένες πολιτείες της, μαζί με τους Παρθένους Νήσους, τους Νήσους Μάρσαλ, τη Λιβερία και τον Παναμά), και (4) άλλες δικαιοδοσίες. Ο Van Fossen, στη μελέτη του για τους φορολογικούς παραδείσους των νησιών του Ειρηνικού, υποδεικνύει ότι η σύνδεση με το Ηνωμένο Βασίλειο και συγκεκριμένα με την πόλη του Λονδίνου είναι ένας παράγοντας που συμβάλλει στο φορολογικό παράδεισο. Ενώ οι Ηνωμένες Πολιτείες έχουν περιορίσει τις δραστηριότητες ορισμένων νησιών στη σφαίρα επιρροής τους, ένας από τους σημαντικότερους φορολογικούς παραδείσους στον τομέα αυτό είναι οι Νήσοι Μάρσαλ, οι οποίοι ειδικεύονται σε σημαίες ευκολίας (Shaxson, 2012).

Επιπλέον, κάθε χώρα με χαμηλό φορολογικό συντελεστή θα μπορούσε να θεωρηθεί ως μια πιθανή τοποθεσία για την μετατόπιση του εισοδήματος. Εκτός από την Ιρλανδία, τρεις άλλες χώρες του ΟΟΣΑ που δεν περιλαμβάνονται στην αρχική λίστα έχουν φορολογικούς συντελεστές κάτω του 20%: η Ισλανδία, η Πολωνία και η Δημοκρατία της Σλοβακίας. Οι περισσότερες από τις χώρες της Ανατολικής Ευρώπης που δεν περιλαμβάνονται στις χώρες του ΟΟΣΑ έχουν φορολογικούς συντελεστές κάτω του 20% (Shaxson, 2012).

Το Δίκτυο Φορολογικής Δικαιοσύνης έχει ίσως το μεγαλύτερο κατάλογο των φορολογικών παραδείσων, και περιλαμβάνει κάποιες συγκεκριμένες πόλεις και περιοχές. Εκτός από τις χώρες που αναφέρονται στην αρχική λίστα, περιλαμβάνουν την Αμερική και την Καραϊβική, τη Νέα Υόρκη και την Ουρουγουάη, στην Αφρική τη Μελίλια, το Σάο Τομέ και Πρίνσιπε, τη Σομαλία, και τη Νότια Αφρική, στη Μέση Ανατολή και την Ασία το Ντουμπαί, τη Μαλαισία, το Τελ Αβίβ, και το Ταϊπέι, στην Ευρώπη, το Alderney, το Βέλγιο, το Campione d'Italia, το Λονδίνο, το Δουβλίνο, την Ινγκουσετία, τη Μαδέρα, το Σαρκ, την Τεργέστη, την Τουρκική Δημοκρατία της Βόρειας Κύπρου, και τη Φρανκφούρτη, και στον Ινδικό και τον Ειρηνικό Ωκεανό, τα νησιά Μαριάννας. Ο μόνος νομός που παρατίθενται στην αρχική λίστα και δεν περιλαμβάνονται στον κατάλογο τους ήταν η Ιορδανία (Sharman, 20060).

Αν και το Δίκτυο Φορολογικής Δικαιοσύνης είναι η μεγαλύτερη λίστα, λίγες χώρες που δεν βρίσκονται σε αυτή τη λίστα εμφανίζονται σε άλλες. Οκτώ χώρες εμφανίστηκαν σε όλους τους καταλόγους: οι Μπαχάμες, οι Βερμούδες, οι Νήσοι Κεϊμάν, το Γκέρνσεϊ, το Τζέρσεϊ και η Μάλτα. Επίσης, προτείνεται η προσθήκη του Βελγίου, της Ολλανδίας και του Λουξεμβούργου. Επιπλέον, συζητούνται οι πτυχές των κανόνων στις Ηνωμένες Πολιτείες και το Ηνωμένο Βασίλειο, που θα μπορούσαν να δικαιολογήσουν την αναγνώριση στοιχείων φορολογικών παραδείσων (Sharman, 2006).

3 ΚΕΦΑΛΑΙΟ: ΤΡΙΓΩΝΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

3.1 Η έννοια των τριγωνικών συναλλαγών

Η τριγωνική συναλλαγή είναι μια επιχειρηματική συναλλαγή μεταξύ 3 επιχειρηματικών φορέων από 3 διαφορετικά κράτη μέλη όπου κάθε φορέας φέρει ευθύνη για το ΦΠΑ στο αντίστοιχο κράτος μέλος και όπου: ο φορέας Α πωλεί εμπορεύματα στο φορέα Β, ο φορέας Β με τη σειρά του πωλεί αυτά τα εμπορεύματα στο φορέα Γ, τα εμπορεύματα μεταφέρονται απευθείας από το φορέα Α στο φορέα Γ (Verwaal και Cnossen, 2002).

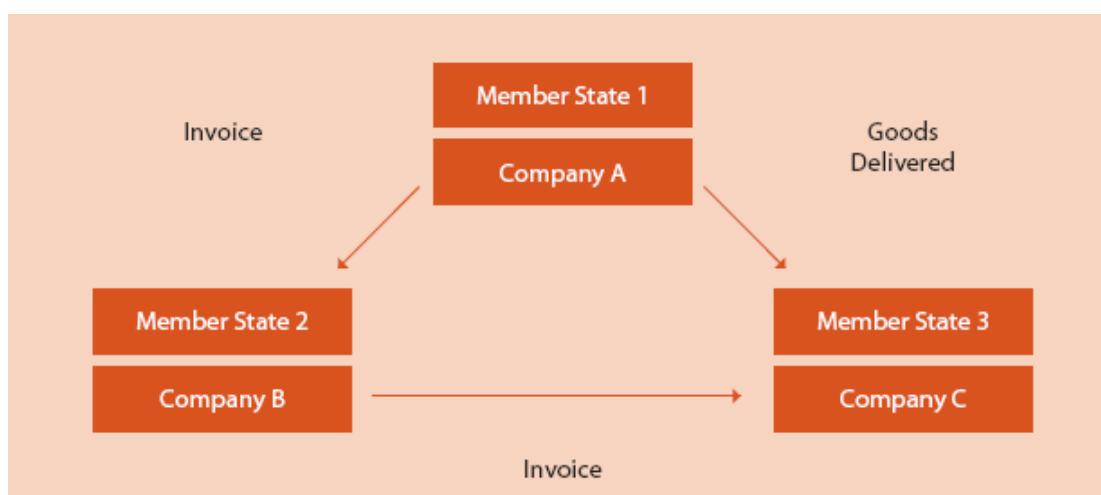
Ο τριγωνισμός στην ενιαία αγορά περιλαμβάνει δύο παραδόσεις αγαθών μεταξύ τριών φορέων με ΦΠΑ με πλήρη έκπτωση σε τρία διαφορετικά κράτη μέλη, όπως π.χ. όταν ένας έμπορος σε ένα κράτος μέλος παραγγέλλει προϊόντα από έναν έμπορο σε ένα δεύτερο κράτος μέλος, για να παραδοθούν σε έναν έμπορο σε ένα τρίτο κράτος μέλος. Για τη μείωση των διοικητικών επιβαρύνσεων και των επιβαρύνσεων συμμόρφωσης τόσο για τους εμπόρους όσο και για τις αρμόδιες φορολογικές αρχές, όσον αφορά την εγγραφή και τη λογιστική, υπάρχει ένα μέτρο απλοποίησης σε τέτοιες περιπτώσεις. Βασικά το μέτρο απλοποίησης περιλαμβάνει: ενδοκοινοτική παράδοση με μηδενικό συντελεστή από την εταιρία Α στην εταιρία Β, η προμήθεια αποστέλλεται (στην επιστροφή φόρου προστιθέμενης αξίας) από την εταιρία Α στην εταιρία Β και αφού η εταιρία Β έχει αναφέρει το ΦΠΑ της, έχει γίνει μια ενδοκοινοτική απόκτηση και συνυπολογίζει την επιστροφή ΦΠΑ, η εταιρία Β προμηθεύει με προϊόντα την εταιρία Γ «χωρίς ΦΠΑ» υπολογίζει τη συγκεκριμένη συναλλαγή στην επιστροφή του ΦΠΑ ως προμήθεια που έχει ληφθεί (Verwaal και Cnossen, 2002).

Με τον τρόπο αυτό η εταιρία Γ θεωρείται ότι πληρώνει την υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ της εταιρείας Β στο κράτος μέλος 3. Είναι προφανές ότι αν η εταιρία Γ έχει πλήρη έκπτωση, λαμβάνει την ταυτόχρονη πίστωση για αυτή τη συναλλαγή (Verwaal και Cnossen, 2002).

Συναλλαγές όπου εμπλέκονται περισσότερες από τρεις εταιρείες

Το μέτρο απλούστευσης μπορεί να λειτουργήσει μόνο σε μια κλασική κατάσταση τριγωνισμού, όπως ορίζεται παραπάνω. Εάν υπάρχουν περισσότερες από τρεις εταιρείες που συμμετέχουν (π.χ. διαδοχικές πωλήσεις μεταξύ εταιριών στο κράτος μέλος 2), η αυστηρή νομική θέση θα πρέπει να γίνει σεβαστή και η εγγραφή μπορεί να απαιτείται σε τουλάχιστον ένα άλλο κράτος μέλος, ανάλογα με τις συγκεκριμένες περιστάσεις (Swinkels, 2005).

Το παρακάτω διάγραμμα δείχνει δύο παραδόσεις αγαθών μεταξύ τριών εταιρειών σε τρία διαφορετικά κράτη μέλη στα οποία τα προϊόντα παραδίδονται απευθείας από την εταιρεία Α προς την εταιρία Γ ως εξής (Swinkels, 2005):



Εικόνα 1: Τριγωνικές συναλλαγές

Πηγή: <http://www.revenue.ie/en/tax/vat/guide/intra-community-supplies.html>

3.2 Τριγωνικές συναλλαγές και φοροδιαφυγή

Η ενδοκοινοτική απάτη αφανούς εμπόρου (Missing trader intra-community - MTIC) έχει λάβει μεγάλη εγχώρια προσοχή επιβολής του νόμου. Όμως, η πραγματική διασυνοριακή επιβολή του νόμου (κοινοί ή συντονισμένοι έλεγχοι σε πολλά κράτη μέλη) ήταν περιορισμένη. Υπάρχουν ενδείξεις ότι αυτό αλλάζει καθώς τα κράτη μέλη πρέπει να γίνουν πιο επιθετικά στην αναζήτηση εσόδων (Van de Leur, 2010).

Οι εγχώριοι κανόνες για την πρόληψη των ζημιών στα γειτονικά κράτη έχουν εγκριθεί και εφαρμόζονται. Μαζί με αυτή την αλλαγή στην εστίαση της εφαρμογής του νόμου, η ανάλυση του τριγωνισμού έχει μετατραπεί από ενδιαφέρουσα πτυχή της δομής των συναλλαγών σε κεντρικό στοιχείο για την ευρύτερη κατανόηση της σκέψης και της δράσης των απατεώνων. Γίνεται κατανοητό ότι οι τριγωνισμοί δεν είναι μόνο ο μηχανισμός για το πώς διεξάγεται η απάτη, αλλά ένα εργαλείο προστασίας που ο απατεώνας χρησιμοποιεί για να αποκρύψει την απάτη από τις αρχές (Van de Leur, 2010).

Αυτό δεν πρέπει να αποτελεί έκπληξη. Το 2007 η Βουλή των Λόρδων στο ΗΒ δέχτηκε μαρτυρία για τους τριγωνικούς χειρισμούς ως εργαλείο που χρησιμοποιούν οι απατεώνες για να αποκρύψουν τη διακίνηση εμπορευμάτων και για την ενίσχυση των απατών τους σε ολόκληρη την ΕΕ. Η ακρίβεια των προβλέψεων του 2007 είναι τώρα περισσότερο από εμφανής (Van de Leur, 2010).

Η Γερμανία, για παράδειγμα, αυτή τη στιγμή συμμετέχει σε μια έρευνα για απάτη πολλών δισεκατομμυρίων ευρώ που αφορούν τον τριγωνισμό των καταναλωτικών αγαθών και των πιστοποιητικών CO₂. Το δικαστήριο του Άουγκσμπουργκ εποπτεύει την έρευνα. Ωστόσο, είναι χρήσιμη η επανεξέταση της προειδοποίησης τη Βουλή των Λόρδων το 2007. Η προειδοποίηση χρησιμοποιεί μια υποθετική συναλλαγή που περιλαμβάνει την πώληση από έναν Γάλλο έμπορο (Α) σε ένα μεσάζοντα στο Ηνωμένο Βασίλειο (Β). Τα προϊόντα παραδίδονται απευθείας στον αγοραστή του μεσάζοντα στη Γερμανία (Γ).

Το σημαντικό στην αντιστροφή της επιβάρυνσης (Reverse Charging - RC) είναι μια ανωμαλία του συστήματος ΦΠΑ που ονομάζεται «τριγωνισμός». Αυτό σημαίνει ότι τα εμπορεύματα μπορούν να περάσουν στην πραγματικότητα από τους αφανείς εμπόρους στη Γαλλία, απευθείας στους εμπόρους στη Γερμανία. Δεν υπάρχει καμία ανάγκη τα προϊόντα να έρθουν στο Ηνωμένο Βασίλειο. Το Ηνωμένο Βασίλειο χειρίζεται απλά τα τιμολόγια και τις πληρωμές. Το Άρθρο 22 (8) είναι ένα απόλυτα σωστό και φυσιολογικό σύστημα συναλλαγών που γίνεται αντικείμενο εκμετάλλευσης από εκείνους που έρχονται στο Ηνωμένο Βασίλειο για να οργανώσουν απάτη σε άλλα κράτη μέλη (Wohlfahrt, 2011).

Η έρευνα του Άουγκσμπουργκ δεν είναι μόνο η αποκάλυψη των τριγωνισμών που κρύβουν τα αγαθά, αλλά είναι επίσης η αποκάλυψη εξελεγκμένων πλατφόρμων πληρωμής που κρύβουν τις μεταφορές χρημάτων. Η πρόθεση αυτών των δομών είναι να καταστεί η απάτη πλήρως αόρατη στις αρχές (αγαθά και κεφάλαια) μέχρι ο έμπορος να εξαφανιστεί. Όλα τα κράτη μέλη συμμετέχουν, αλλά πιο αξιοσημείωτες είναι οι περιπτώσεις τριγωνισμού με συμμετοχή από βελγικές, γερμανικές και αυστριακές εταιρείες (με μερικές γερμανικές εταιρείες να ελέγχονται από το Ηνωμένο Βασίλειο και άλλες από το Βέλγιο). Οι πλατφόρμες πληρωμών (τράπεζες στο διαδίκτυο) ελέγχονται από εταιρείες που εδρεύουν σε σκανδιναβικές χώρες (Wohlfahrt, 2011).

Το εύρος της γερμανικής έρευνας είναι χαρακτηριστικά μεγάλο, αλλά με την οδηγία της αμοιβαίας συνδρομής για την είσπραξη απαιτήσεων (Mutual Assistance for the Recovery of Claims - MARC) σε ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2012, αυτό το είδος της ολοκληρωμένης έρευνας MTIC πολλαπλής δικαιοδοσίας μπορεί να γίνει το νέο πρότυπο. Έτσι, οι τριγωνισμοί σίγουρα θα περιορίζονται στον πυρήνα τους. Σε μια βασική τριγωνική συναλλαγή, ο Α πωλεί στον Β ο οποίος πωλεί στον Γ. Περιλαμβάνονται δύο συμβάσεις (τιμολόγια και πληρωμές): ο Α στον Β, και στη συνέχεια ο Β στον Γ. Τα εμπορεύματα παραδίδονται από τον Α στον Γ. Πρόσθετα ενδιάμεσα μέρη μπορούν να υπάρχουν (B-1, B-2, B-3 κλπ.) αλλά τα κρίσιμα στοιχεία παραμένουν τα ίδια - οι συμβάσεις ακολουθούν την αλυσίδα αγοράς / πώλησης, αλλά τα εμπορεύματα πηγαίνουν απευθείας από το πρώτο μέρος (Α) το τελευταίο μέρος (Γ) (Wolf, 2012).

Ο τριγωνισμός περιπλέκεται όταν ο πελάτης ενός προμηθευτή κατοικεί σε άλλο κράτος μέλος. Το άρθρο 138 της οδηγίας 12 για τον ΦΠΑ απαιτεί από τους προμηθευτές μηδενικό συντελεστή στις παραδόσεις αγαθών (που αποστέλλονται ή μεταφέρονται) προς υποκείμενο σε φόρο πρόσωπο που κατοικεί σε άλλο κράτος μέλος. Ο προορισμός πρέπει να είναι εκτός της περιοχής του προμηθευτή (αλλά εντός της ΕΕ) και η μεταφορά πρέπει να γίνεται προς κράτος μέλος άλλο από το κράτος από όπου πραγματοποιείται η μεταφορά. Ένα κλασικό μοτίβο τριγωνισμού περιλαμβάνει: ο Α στο κράτος μέλος 1 (Ιταλία) πωλεί στον Β στο κράτος μέλος 2 (Γερμανία) με τα αγαθά να παραδίδονται απευθείας από τον Α στον πελάτη του Β, τον Γ στο κράτος μέλος 3 (Αυστρία) (Wolf, 2012).

Επειδή υπάρχουν δύο διαδοχικές συμβάσεις για την πώληση των ίδιων αγαθών, και μόνο μια αποστολή ή μεταφορά, η αποστολή θα πρέπει να συνδέεται μόνο με μία από τις δύο παραδόσεις. Αυτή η παράδοση έχει μηδενικό συντελεστή. Η άλλη παράδοση θεωρείται ότι γίνεται είτε στο κράτος μέλος αναχώρησης ή στο κράτος μέλος άφιξης (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης). Έτσι, αν ο Α μεταφέρει τα εμπορεύματα στον Γ, η συναλλαγή μεταξύ των Α και Β έχει μηδενικό συντελεστή, και η συναλλαγή μεταξύ Β και Γ θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο κράτος μέλος 3 (Αυστρία). Το Άρθρο 40 αναφέρει ότι ο τόπος παράδοσης για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις είναι το κράτος μέλος στο οποίο τελειώνει η αποστολή των αγαθών. Αυτό σημαίνει (σε αυτό το παράδειγμα) ότι ο Β πρέπει να εγγραφεί σε Μητρώο ΦΠΑ και να αποδώσει τον ΦΠΑ στο κράτος μέλος 3. Επίσης, σημαίνει ότι ο Β κάνει εγχώρια παράδοση στον Γ στο κράτος μέλος 3 (Wolf, 2012).

Αλλά, τι γίνεται εάν ο Β δεν εγγράφεται σε Μητρώο ΦΠΑ και δεν καταβάλλει τον ΦΠΑ στο κράτος μέλος 3; Το άρθρο 41 έχει σχεδιαστεί για να παρέχει τη βεβαιότητα ότι ο Β θα το πράξει. Το άρθρο 41 ορίζει ότι η εξαγορά ΦΠΑ ισχύει επίσης στην ίδια συναλλαγή στο κράτος μέλος που εξέδωσε το ΑΦΜ (Β) (ο αριθμός στον οποίο έγινε η ενδοκοινοτική απόκτηση, δηλαδή του Β). Αυτό το δίκτυ ασφαλείας οδηγεί ουσιαστικά σε διπλή φορολόγηση. Ωστόσο, αυτό δεν ισχύει στην περίπτωση που ο Β έχει ήδη καταβάλλει τον ΦΠΑ στο κράτος μέλος 3. Αν ισχύει το δίκτυ ασφαλείας, τότε ο Β θα πρέπει να καταβάλλει τον ΦΠΑ στο κράτος μέλος 2 (Γερμανία). Δεν μπορεί να αφαιρέσει το ποσό αυτό, ακόμη και αν ο Β εγγραφεί σε μητρώο ΦΠΑ τελικά και καταβάλλει το ΦΠΑ στο κράτος μέλος 3 (Αυστρία). Οι

κανόνες δείχνουν ότι αντί να επιτρέπεται να λάβει άμεση έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε κατά την ίδια απόδοση στην οποία αναφέρεται η απόκτηση, ο Β πρέπει να υποβάλει αίτηση για την επιστροφή φόρου στο κράτος μέλος 2. Έτσι, ο Β θα πρέπει να προσκομίζει την απόδειξη ότι έχει καταβάλλει τον ΦΠΑ στο κράτος μέλος 3. Χωρίς την απόδειξη αυτή, η συναλλαγή θα φορολογηθεί διπλά (Wolf, 2012).

Η πρόθεση είναι να καταστούν οι τριγωνικές συναλλαγές ασφαλείς με βάση το ατομικό συμφέρον του φορολογούμενου. Οι φορολογούμενοι θέλουν να αποφύγουν το δίχτυ ασφαλείας με την καταβολή του ΦΠΑ στο κράτος μέλος 3 εκ των προτέρων για τις απαιτήσεις υποβολής στο κράτος μέλος 2 (Wolf, 2012).

Απλοποίηση τριγωνισμού

Η ενιαία αγορά καθιστά την αντιμετώπιση του ΦΠΑ των διασυνοριακών τριγωνισμών περίπλοκη. Αναγνωρίζοντας το γεγονός αυτό, όταν ιδρύθηκε η ενιαία αγορά (1 Ιανουαρίου 1993) περιλήφθηκε ένας μηχανισμός απλούστευσης για το χειρισμό (απλοποίηση της συμμόρφωσης και των απαιτήσεων), των πιο κοινών μοτίβων τριγωνισμού. Η απλοποίηση κρίθηκε αναγκαία λόγω του όγκου των εμπορικών δραστηριοτήτων που αφορούν τους μεσάζοντες. Η εξαιρετικά περίπλοκη αντιμετώπιση του ΦΠΑ για πολύ συχνές συναλλαγές τριγωνισμού βλάπτουν την ενιαία αγορά. Οι κρίσιμες διατάξεις σχετικά με το θέμα αυτό βρίσκονται στα άρθρα 41,18 42,19 και 141. Στο επίκεντρο των διατάξεων αυτών είναι να μειωθούν οι δαπανηρές απαιτήσεις εγγραφής σε μητρώα ΦΠΑ για το μεσάζοντα σε μια τριγωνική συναλλαγή. Χρησιμοποιώντας το προηγούμενο παράδειγμα, αυτό θα σήμαινε ότι-δυνάμει απλουστευμένων κανόνων- ο Β, με έδρα στη Γερμανία, δεν θα χρειάζεται να εγγραφεί στο μητρώο στο κράτος μέλος άφιξης των εμπορευμάτων (Αυστρία), ούτε και θα πρέπει να καταβάλλει τον ΦΠΑ (στην Αυστρία). Επιπλέον, η απλοποίηση θα ανακουφίσει τον Β από τον υπολογισμό του ΦΠΑ στη Γερμανία στο πλαίσιο των διατάξεων για το δίχτυ ασφαλείας (Ainsworth, 2012).

Το πλαίσιο απλοποίησης πραγματοποιεί τους στόχους του με το να εκλάβει την απόκτηση των εμπορευμάτων (που αποστέλλονται από τον Α από την Ιταλία στον Β) ότι έχουν ήδη υποβληθεί σε ΦΠΑ στην Αυστρία. Αλλά επειδή ο Β θα πρέπει να εγγραφεί στο μητρώο ΦΠΑ στην Αυστρία για να αναφέρει την μεταπώληση στον Γ, η απαίτηση αυτή έχει επίσης αφαιρεθεί. Σύμφωνα με την απλοποιημένη διαδικασία, ο

B πρέπει να ορίσει τον Γ ως το μέρος που αναφέρει τον ΦΠΑ βάσει του μηχανισμού αντίστροφης επιβάρυνσης (Ainsworth, 2012).

Υπάρχει ένα μειονέκτημα. Η απλοποίηση δεν αποσβένει την απόκτηση των αγαθών του B, αλλά θεωρεί ότι τα αγαθά που αποκτά ο B έχουν ήδη υποβληθεί σε ΦΠΑ. Η διάκριση αυτή είναι σημαντική. Η δομή θεώρησης αφήνει ανοιχτή την υποχρέωση υποβολής των ανακεφαλαιωτικών πινάκων του B. Στην πραγματικότητα, το άρθρο 42 (β) ρητώς ορίζει την απλοποίηση του B ως εκπλήρωση αυτής της απαίτησης (Ainsworth, 2012).

Απόκρυψη ενοκοινοτικής απάτης αφανούς εμπόρου MTIC μέσω τριγωνισμού

Οι απατεώνες MTIC τριγωνοποιούν την κυκλοφορία των εμπορευμάτων για να αποκρύψουν τις απάτες τους από τις αρχές. Οι διασυνοριακές τριγωνικές δομές μπορεί να είναι δύσκολο να αναλυθούν, όταν υπάρχει ένα μόνο τρίγωνο, αλλά όταν ένας απατεώνας συνδέει μια σειρά από τρίγωνα σε μια σειρά από back-to-back (ή ακόμη και επικαλυπτόμενες) συναλλαγές, τα στοιχεία της πραγματικής συναλλαγής εξαφανίζονται γρήγορα. Η συνολική συναλλαγή γίνεται αφανής, χωρίς κάποια συνεργασία πολλαπλής δικαιοδοσίας που θα αποσαφηνίζουν την περίπτωση (Ainsworth, 2012).

Ωστόσο, ως έχει επικρατήσει μια ευρύτερη προοπτική σχετικά με τις περιπτώσεις MTIC, καθώς έχουν παρατηρηθεί περισσότερα περιστατικά και κινούνται μέσω του δικαστικού συστήματος, η νομοθεσία για τον τριγωνισμό και ο τρόπος αντιμετώπισης των MTIC έχει γίνει σαφέστερος. Οι επόμενες τέσσερις ενότητες εξετάζουν αυτές τις εξελίξεις (Ainsworth, 2012).

(1) Η περίπτωση Teleos plc. Η Teleos είναι μια πρώιμη περίπτωση τριγωνισμού MTIC. Λαμβάνεται υπόψη η απάτη αποκλειστικά από τη σκοπιά του Ηνωμένου Βασιλείου, καθώς η Teleos plc είναι ο A κατά τη συναλλαγή ABC. Τα γεγονότα χρονολογούνται από το 2003, και απόφαση του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της εκδόθηκε το 2007 (ECJ, 2007).

Η Teleos περιλαμβάνει δεκατέσσερις βρετανικές εταιρίες χονδρικής, καθεμία από τις οποίες πωλούσε μεγάλες ποσότητες κινητών τηλεφώνων στο ίδιο ξένο μέρος,

την Total Telecom Espana SA/Ercosys Mobile SA (TT). Η TT είναι εγγεγραμμένη στο μητρώο ΦΠΑ της Μάλαγας στην Ισπανία. Σχεδόν όλα τα συμβόλαια κινητής τηλεφωνίας περιλαμβάνουν εργοστασιακή τιμή. Η απαίτηση ήταν να πωλούνται τα τηλέφωνα μέσω της Euro-Cellers Ltd., μια βρετανική επιχείρηση μεταφοράς εμπορευμάτων που λειτουργεί ασφαλή αποθήκη στο Λονδίνο. Μετά από αυτό, η Teleos και τα συνδεδεμένα μέρη απαλλάσσονται βάσει της σύμβασης από οποιοσδήποτε απαιτήσεις παράδοσης. Η μεταφορά από το Ηνωμένο Βασίλειο είναι αποκλειστική ευθύνη της TT. Η Teleos έλαβε γνωστοποίηση ότι η παράδοση είχε ολοκληρωθεί εντός άλλου κράτους μέλους, όταν το συμπληρωμένο έντυπο φορτωτικών CMR είχε επιστραφεί από το ταχυδρομείο. Τα έντυπα CMR περιγράφουν τα αγαθά, δηλώνουν τη διεύθυνση παράδοσης και το όνομα και αριθμό κυκλοφορίας οχήματος του μεταφορέα. Υπεγράφη από την TT, αυτά τα έντυπα είναι τα μόνα αντικειμενικά στοιχεία που διαθέτει η Teleos ότι τα κινητά τηλέφωνα έφθασαν στον προορισμό τους. Τα CMR υποστήριξαν το αίτημα του φορολογούμενου για μηδενικό συντελεστή και παρουσιάστηκαν στους εκπροσώπους της HMRC το οποίο τα θεώρησε επαρκή (ECJ, 2007).

Ο συνολικός σχεδιασμός της συναλλαγής της Teleos είναι τριγωνικός – η (A) Teleos, στο Ηνωμένο Βασίλειο πωλεί στη (B) TT, στην Ισπανία, η οποία στη συνέχεια πωλεί στη (Γ) μια απροσδιόριστη εταιρία, στη Γαλλία. Η TT αναφέρει τόσο τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από την Teleos (A), και περαιτέρω ενδοκοινοτικές παραδόσεις στους Γάλλους αγοραστές (Γ) για κάθε παράδοση κινητών τηλεφώνων. Με τον αρχικό ΦΠΑ στα ίδια επίπεδα του τελικού ΦΠΑ επί των εκροών, η TT δεν κατέβαλλε ΦΠΑ στην Ισπανία. Τα τρίγωνα της Teleos φαίνεται να κρύβουν μια μεγάλη απάτη ΜΤΙC. Η HMRC προέβη σε λεπτομερή έρευνα και είναι πεπεισμένη ότι τα κινητά τηλέφωνα σε αυτή την περίπτωση δεν έφυγαν ποτέ από το Ηνωμένο Βασίλειο. Αναφέρεται ότι τα έντυπα CMR ήταν ψεύτικα γαι δύο υλικά στοιχεία. Ο προορισμός που απεικονίζεται στη Γαλλία ήταν ψευδείς. Τα οχήματα που εντοπίζονται από τον αριθμό κυκλοφορίας δεν υπήρχαν ή δεν ήταν κατάλληλα για την μεταφορά των κινητών τηλεφώνων. Τέλος, ο μεταφορέας που εντοπίστηκε δεν μετέφερε τα κινητά τηλέφωνα (ECJ, 2007).

Η περαιτέρω διερεύνηση της HMRC (Her Majesty's Revenue and Customs) αποκάλυψε ότι αντί να παραδοθούν στους Γάλλους αγοραστές (σύμφωνα με τα CMR και τις ισπανικές φορολογικές δηλώσεις) τα κινητά τηλέφωνα της Teleos στην

πραγματικότητα μεταπωλήθηκαν σε αγοραστές εντός του Ηνωμένου Βασιλείου. Οι έρευνες αποκάλυψαν ότι η TT είχε αγοράσει την ίδια μέρα τα κινητά από την (Γ) στη Γαλλία, και τα προμήθευε σε μία από τις τρεις εταιρίες που έχουν εγγραφεί στο μητρώο ΦΠΑ στο Ηνωμένο Βασίλειο. Αυτοί οι έμποροι είχαν πωλήσει τα κινητά τηλέφωνα σε πέντε άλλους εγγεγραμμένους στα μητρώα ΦΠΑ του ΗΒ εμπόρους οι οποίοι με τη σειρά τους προμήθευαν σε πέντε άλλους παρόμοιους εμπόρους στο Ηνωμένο Βασίλειο. Αυτοί οι πέντε έμποροι προμήθευσαν, την ίδια ημέρα επιπλέον έξι εγγεγραμμένους σε μητρώα ΦΠΑ στο Ηνωμένο Βασίλειο εμπόρους, οι οποίοι πλήρωσαν την TT για τα τηλέφωνα (ECJ, 2007).

Η Teleos έχει επικεντρωθεί αυστηρά στο δικαίωμα του μηδενικού συντελεστή σε παροχή ενδοκοινοτικών παραδόσεων, όταν η μόνη απόδειξη ότι τα εμπορεύματα έχουν διασχίσει τα σύνορα ήταν το έντυπο CMR. Η περίπτωση της Teleos περιπλέκεται από δύο άλλους παράγοντες (α) το γεγονός ότι οι φορολογικές αρχές δέχτηκαν το έντυπο CMR ως επαρκή απόδειξη των απαιτήσεων του φορολογούμενου για απαλλαγή, έστω και αν τα έντυπα αργότερα αποδείχθηκαν ότι είναι δόλια, και (β) το γεγονός ότι ο φορολογούμενος δεν γνωρίζει ούτε έχει το μέσο για να αντιληφθεί την απάτη (ECJ, 2007).

Αν και δεν είναι στο επίκεντρο της απόφασης, η τριγωνοποίηση παραγοντοποιεί άμεσα στην απόφαση. Η Teleos υποστηρίζει ότι η TT είναι ένας μεσάζων (B) σε μια παραδοσιακή τριγωνική συναλλαγή. Ως εκ τούτου, οι αποδόσεις καταγράφηκαν από την TT στην Ισπανία πρέπει να θεωρηθούν ως αναμφισβήτητη απόδειξη για τους σκοπούς της απαλλαγής από τον ΦΠΑ της ενδοκοινοτικής παράδοσης της Teleos (ECJ, 2007).

Το δικαστήριο επεσήμανε: Η απόφαση περί παραπομπής αναφέρει ότι δεν υπάρχουν αποδείξεις ότι η TT υπέβαλε φορολογικές δηλώσεις προς τις αρμόδιες ισπανικές αρχές σχετικά με την ενδοκοινοτική απόκτηση των κινητών τηλεφώνων. Η TT είχε δηλώσει επίσης τη μετέπειτα παράδοση των αγαθών, ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις που απαλλάσσονται από φόρους και ζήτησε την επιστροφή του ΦΠΑ εισόδου (ECJ, 2007).

Το δικαστήριο αρνείται το επιχείρημα αυτό. Οι επιστροφές είναι αντικειμενικές ενδείξεις, αλλά όχι πειστικά αποδεικτικά στοιχεία. Το δικαστήριο αναφέρει ότι η παρουσίαση από τον αγοραστή της φορολογικής δήλωσης που αφορά

την ενδοκοινοτική απόκτηση μπορεί να αποτελεί ένδειξη της πραγματικής μεταφοράς των αγαθών εκτός του κράτους μέλους παραδόσεως, μια τέτοια επιστροφή εντούτοις δεν αποτελεί αποδεικτικό στοιχείο για το σκοπό της απόδειξης ότι υπήρξε ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών (ECJ, 2007).

Έτσι, εκτός από την κοινή άποψη της Teleos - ότι τα εμπορεύματα πρέπει να εγκαταλείψουν το έδαφος του κράτους μέλους αποστολής για να πληρούν τις προϋποθέσεις για μηδενικό συντελεστή – η Teleos υποστηρίζει επίσης την άποψη ότι η εφαρμογή του μηδενικού συντελεστή του A για ενδοκοινοτική παράδοση δεν μπορεί να αποδειχθεί αδιαμφισβήτητα από τη δήλωση ότι ο μεσάζοντας B έχει γνωστοποιήσει τη σχετική ενδοκοινοτική απόκτηση σχετικά με την επιστροφή του, μαζί με μια παροχή περαιτέρω ενδοκοινοτικής παράδοσης από την (B) στη (Γ) με τα ίδια τα εμπορεύματα (ECJ, 2007).

Όμως, πρέπει να υπήρξαν περισσότερα στοιχεία στην υπόθεση Teleos. Η επιστροφή της TT στην Ισπανία είναι μάλλον λάθος. Η έρευνα της HMRC στο Ηνωμένο Βασίλειο θα έπρεπε να δεχτεί την υποχρέωση καταβολής ισπανικού ΦΠΑ κατά το δίκτυ ασφαλείας των διατάξεων του άρθρου 41. Η TT σαφώς θεωρείται ως μεσάζων B στον τριγωνισμό, όπου η Teleos (A) υποχρεούται να παραδώσει άμεσα τα κινητά τηλέφωνα στον πελάτη του (Γ) στη Γαλλία. Η TT δεν ισχυρίζεται ότι πληροί τις προϋποθέσεις για την απλοποίηση του τριγωνισμού σύμφωνα με το άρθρο 141. Αν συνέβαινε αυτό, τότε δεν θα κατέθετε ισπανικές αποδόσεις που επιβάλλουν και στη συνέχεια αφαιρούν τον ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, το άρθρο 41 ορίζει ότι η TT θα πρέπει να καταβάλλει τον ΦΠΑ για το «δίκτυ ασφαλείας». Ο ΦΠΑ για το δίκτυ ασφαλείας δεν εκπίπτει (και αν αυτό έκανε η TT). Ο ισπανικός ΦΠΑ πρέπει να μειωθεί αναλόγως, καθώς η TT προσκόμισε την απόδειξη ότι ο γαλλικός ΦΠΑ έχει εφαρμοστεί σύμφωνα με την πρώτη παράγραφο (άρθρο 41). Ωστόσο, ο γαλλικός ΦΠΑ ουδέποτε επιβλήθηκε. Τα τηλέφωνα δεν έφυγαν ποτέ από το Ηνωμένο Βασίλειο (σύμφωνα με τον την HMRC) (ECJ, 2007).

Αλλά η περίπτωση Teleos είναι ακόμη πιο περίπλοκη. Εάν πιεστεί, η TT μπορεί να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία ότι ο γαλλικός ΦΠΑ επιβλήθηκε στη συναλλαγή μεταξύ B και Γ, αλλά αφαιρέθηκε αμέσως (αντισταθμίζεται από ένα άλλο σύνολο συναλλαγών), όπου τα τηλέφωνα πωλήθηκαν σε άλλον μεσάζοντα. Ο Γ θα ήταν A στο δεύτερο τριγωνισμό των ίδιων κινητών τηλεφώνων. Η TT θα είναι και

πάλι ο Β, και η ανάγκη θα υπήρχε ο Α να παραδώσει τα τηλέφωνα σε διάφορες εταιρίες Γ στο Ηνωμένο Βασίλειο (ECJ, 2007).

Αυτό δεν είναι δύσκολο για τον Α. Ο Γάλλος αγοραστής Γ από το πρώτο τρίγωνο, ο οποίος είναι και Α στο δεύτερο τρίγωνο, έχει την κυριότητα των τηλεφώνων μέσω της Euro-Cellers Ltd. στο Λονδίνο, από όπου αυτά δεν έχουν αναχωρήσει. Στη συνέχεια, ένα απλό θέμα για το Γάλλο αγοραστή / πωλητή να πραγματοποιήσει την παράδοση στο Ηνωμένο Βασίλειο (ίσως μέσω σύμβασης με τιμές εργοστασίου όπου οι νέοι αγοραστές του Ηνωμένου Βασιλείου εμφανίζονται και αφαιρούν τα τηλέφωνα). Αυτό ακριβώς αποκάλυψε η έρευνα της HMRC. Το ενδιαφέρον στην περίπτωση Teleos είναι ότι ακόμα κι αν η έρευνα του Ηνωμένου Βασιλείου δεν μπορεί να οδηγήσει σε ευθύνη του Ηνωμένου Βασιλείου (επειδή το HMRC είχε εγκρίνει το μηδενικό συντελεστή με βάση τα έντυπα CMR), τα ίδια στοιχεία θα έχουν παράγει μια διπλή εκτίμηση του ΦΠΑ σε άλλη δικαιοδοσία, στην Ισπανία. Ως μεσάζων σε δύο συναλλαγές που ασχολούνται με τα ίδια κινητά τηλέφωνα, οι διατάξεις του άρθρου 41 για το δίκτυ ασφαλείας θα έπρεπε να επιβάλουν τη μη έκπτωση καταβολής ΦΠΑ για την ΤΤ δύο φορές (μέχρι να αποδειχθεί ότι ο γαλλικός ΦΠΑ καταβλήθηκε κατά τον πρώτο τριγωνισμό, και ο ΦΠΑ στο Ηνωμένο Βασίλειο για τον δεύτερο) (ECJ, 2007).

(2) Περίπτωση Mexcom Limited κατά HMRC. Αυτή η περίπτωση τριγωνοποίησης βασίζεται σε πραγματικά περιστατικά που έγιναν μόλις ένα χρόνο μετά τις συναλλαγές της Teleos. Ωστόσο, αντί για κινητά, τα επίμαχα προϊόντα ήταν ρολά χαρτιού υγείας. Στην περίπτωση της Mexcom, μια ιταλική εταιρεία (ORAN Spa) Α προμηθεύει με ρολά χαρτιού υγείας μια βρετανική εταιρεία Β (Mexcom Ltd.). Το χαρτί υγείας μεταπωλείται από τη Β και η παράδοση γίνεται απευθείας από την Α στη Γ στην Ισπανία. Η Γ είναι μια εταιρεία στις Βρετανικές Παρθένες Νήσους (Amerix) με μια υποτιθέμενη ισπανική έδρα (Mar de Luna SL) (TJN, 2005).

Ωστόσο, υπάρχουν ενδείξεις ότι η Amerix είναι εγγεγραμμένη στα μητρώα ΦΠΑ στην Ισπανία (ή οποιαδήποτε άλλη δικαιοδοσία της ΕΕ). Επιπλέον, η Mexcom δεν υποβάλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα στο Ηνωμένο Βασίλειο, και ως εκ τούτου η HMRC δεν είχε γνώση για τη μεταπώληση της Mexcom στην Amerix (TJN, 2005).

Η Mexcom υποστηρίζει ότι η απλοποίηση των τριγώνων (άρθρο 141) ισχύει για τη συναλλαγή της και, ως εκ τούτου, θα πρέπει να απαλλάσσεται από κάθε

υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ στο Ηνωμένο Βασίλειο. Οι διατάξεις του άρθρου 41 για το δίκτυ ασφαλείας δεν πρέπει να εφαρμόζονται. Η HMRC απαντά (και το δικαστήριο συμφωνεί) ότι η Mexcom δεν έχει εκπληρώσει τις προϋποθέσεις για την εφαρμογή της απλοποίησης, κυρίως: δεν έχει δείξει ότι η Amerix (Γ) προσδιορίζεται για τους σκοπούς του ΦΠΑ στην Ισπανία, δεν έχει αποδειχθεί ότι η Amerix (Γ) έχει ορισθεί ως υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ στη χώρα παράδοσης (που λαμβάνει χώρα στην Ισπανία) από τη Mexcom. Η Mexcom δεν έχει συμμορφωθεί με την υποχρέωσή της να καταθέσει ανακεφαλαιωτικό πίνακα όπως ορίζεται από το άρθρο 42 (β) ως προϋπόθεση για την απλοποίηση των τριγώνισμών (ECJ, 2007).

Το αποτέλεσμα είναι αναπόφευκτο. Οι διατάξεις του άρθρου 41 για το δίκτυ ασφαλείας εφαρμόστηκε στη Mexcom. Η Mexcom μπορεί να μειώσει μόνο το ΦΠΑ στο Ηνωμένο Βασίλειο, αποδεικνύοντας ότι ο ΦΠΑ έχει καταβληθεί στην εν λόγω αγορά (από την Amerix), σύμφωνα με το άρθρο 40, πράγμα που δεν έγινε, καθώς η Amerix δεν είναι εγγεγραμμένη σε μητρώο ΦΠΑ (ECJ, 2007).

Ομοίως με την περίπτωση Teleos, όπου μια λεπτομερής έρευνα από την HRMC αποκάλυψε ένα δεύτερο (back-to-back) τρίγωνο αμέσως μετά το βασικό τρίγωνο, έτσι και στη Mexcom υπάρχει ένα δεύτερο. Στην περίπτωση της Mexcom είναι ο φορολογούμενος (όχι η κυβέρνηση), που περιγράφει το δεύτερο τρίγωνο για το δικαστήριο. Η Mexcom χρησιμοποιεί το δεύτερο τρίγωνο ως απόδειξη ότι δεν υπάρχει απώλεια ΦΠΑ στο Ηνωμένο Βασίλειο σε γενικές γραμμές, γιατί ένα άλλο μέρος θα έπρεπε να εισπράξει τον ΦΠΑ στο Ηνωμένο Βασίλειο για τα ίδια ρολά χαρτιού υγείας (ECJ, 2010).

Ο φορολογούμενος εξηγεί ότι το χαρτί υγείας που είχε αποσταλλεί από την Ιταλία προς την Ισπανία κατά το πρώτο τρίγωνο (μέσω της Mexcom ως μεσάζοντα στο Ηνωμένο Βασίλειο) στην πραγματικότητα επέστρεψε στην Ιταλία (μέσω ενός άλλου διαμεσολαβητή του Ηνωμένου Βασιλείου) σε ένα δεύτερο τρίγωνο. Η Amerix, όπως αποδεικνύεται, έχει πουλήσει το χαρτί υγείας στην Comexco, μια άλλη εταιρεία του Ηνωμένου Βασιλείου. Η Comexco με τη σειρά της, έχει μεταπωλήσει το χαρτί υγείας σε μια απροσδιόριστη ιταλική εταιρεία (ECJ, 2010).

Η Comexco είναι ο Β στο δεύτερο τρίγωνο. Η Comexco (Β) ανέθεσε στην Amerix (Α) να παραδώσει το χαρτί υγείας σε Ιταλό αγοραστή (Γ). Έτσι, όπως στα κινητά τηλέφωνα στην Teleos, το χαρτί υγείας της Mexcom επιστρέφει στη

δικαιοδοσία από όπου προήλθε, και θα μπορούσε κανείς να υποπτευτεί ότι (στην πραγματικότητα) δεν έφυγε ποτέ την τοπική αποθήκη όπου φέρεται να ξεκίνησε αρχικά η αποστολή (ECJ, 2010).

Αν αυτό ισχύει, τότε στη Mexcom η δικαιοδοσία με πραγματική απώλεια ΦΠΑ είναι η Ιταλία. Δεν υπάρχει καμία ένδειξη για το θέμα αυτό στην υπόθεση, αλλά μπορεί κανείς να φανταστεί ότι είτε το χαρτί υγείας επρόκειτο να πωλείται στην τοπική (ιταλική) αγορά χωρίς ΦΠΑ, ή ότι επρόκειτο να πωληθεί με τον ΦΠΑ, αλλά χωρίς απόδοση του φόρου. Όπως και στην Teleos, φαίνεται ότι οι απατεώνες που χρησιμοποίησαν back-to-back τριγωνισμό για να μην καταβάλλουν τον ΦΠΑ, και στη συνέχεια να συγκαλύψουν τη ροή των εμπορευμάτων από τις φορολογικές αρχές. Επίσης, όπως και στην Teleos, υπάρχει πιθανότητα διπλής απόκτησης ΦΠΑ που οφείλεται στις δύο πωλήσεις χαρτιού υγείας μέσω του μεσάζοντα του Ηνωμένου Βασιλείου - Mexcom (B) κατά το πρώτο τρίγωνο και της Comexco (B) στο δεύτερο τρίγωνο (ECJ, 2010).

Η περίπτωση Mexcom είναι ένα κλασικό παράδειγμα μιας υπόθεσης (όπως η Teleos) όπου ο συνεργατικός έλεγχος πολλαπλών κρατών μελών θα είχε βοηθήσει αρκετές χώρες στην καταπολέμηση της ΕΑΕΕ εντός των συνόρων τους. Η ιταλική φορολογική αρχή ήταν που δεν έλαβε τα απαραίτητα μέτρα στην περίπτωση της Mexcom (όπως και οι ισπανικές και γαλλικές φορολογικές αρχές στην Teleos) (ECJ, 2010).

(3) Οι κοινές υποθέσεις του Staatssecretaris van Financiën κατά X και Facet BV.

Η X και η Facet είναι ολλανδικές εταιρείες που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα ως μεσάζοντες στην αγορά ηλεκτρονικών υπολογιστών και εξαρτημάτων ηλεκτρονικών υπολογιστών της ΕΕ. Και στις δύο περιπτώσεις ο Inspecteur van de Belastingdienst ορίζει ότι η απόκτηση του ΦΠΑ οφείλεται στο πλαίσιο της διάταξη του άρθρου 41 για το δίκτυ ασφαλείας (ECJ, 2010).

Η X προβαίνει σε αγορά ηλεκτρονικών υπολογιστών και εξαρτημάτων ηλεκτρονικών υπολογιστών από διάφορους προμηθευτές της ΕΕ (εκ των οποίων κανείς δεν βρίσκεται στην Ολλανδία ή την Ισπανία) και τα πωλεί σε πελάτες στην Ισπανία. Τα τιμολόγια προς τη X δεν περιλαμβάνουν ΦΠΑ. Αναφέρεται ο ΑΦΜ της X στην Ολλανδία. Το τιμολόγιο που εκδίδει η X στους πελάτες της αναφέρεται στην απλοποίηση της τριγωνοποίησης του άρθρου 141. Ωστόσο η X δεν είναι σε θέση να

αποδειξεί ότι τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται άμεσα στους πελάτες στην Ισπανία, (Α) προς (Γ). Η Χ παίρνει δύο διαφορετικές θέσεις αρχειοθέτησης κατά τη διάρκεια της περιόδου των δεκαοκτώ μηνών που ελέγχονται. Από την 1η Ιανουαρίου, μέχρι την 30η Σεπτεμβρίου 1998 η Χ δεν περιλαμβάνει τον ΦΠΑ επικαλούμενη τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις ούτε μειώνει τον ΦΠΑ σε σχέση με τις αγορές αυτές. Επιπλέον, η Χ δεν υποβάλλει ανακεφαλαιωτικούς πίνακες σε σχέση με τις συναλλαγές αυτές (άρθρο 262) (ECJ, 2010).

Για την επόμενη περίοδο, από την 1η Οκτωβρίου 1998 έως την 30^η Ιουνίου 1999, η Χ κάνει ακριβώς το αντίθετο. Αυτή τη φορά η Χ περιλαμβάνει τον ΦΠΑ από τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις, και στη συνέχεια αφαιρεί τον ίδιο ΦΠΑ. Επιπλέον, η Χ υποβάλλει ανακεφαλαιωτικούς πίνακες σε σχέση με τις συναλλαγές αυτές (ECJ, 2010).

Τα πραγματικά περιστατικά της Facet BV. Η Facet είναι επίσης εγκατεστημένη στην Ολλανδία. Αγοράζει τα εξαρτήματα υπολογιστών από τη Γερμανία και την Ιταλία και τα πωλεί σε πελάτες στην Κύπρο. Οι περισσότεροι πελάτες έχουν φορολογικό αντιπρόσωπο στην Ελλάδα. Τα εξαρτήματα αυτά μεταφέρονται απευθείας από τη Γερμανία ή την Ιταλία στην Ισπανία (ECJ, 2010).

Μετά την αναφορά του ΑΦΜ της Facet στην Ολλανδία, οι προμηθευτές δεν περιλαμβάνουν τον ΦΠΑ στα τιμολόγια προς την Facet. Επιπλέον, η Facet δεν περιλαμβάνει τον ΦΠΑ στα τιμολόγια προς τους Κύπριους πελάτες. Η Facet αναφέρει το ελληνικό ΑΦΜ του εκπροσώπου. Στην επιστροφή φόρου η Facet περιλαμβάνει τον ΦΠΑ για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αφαιρεί το αντίστοιχο ποσό. Αναφέρει επίσης τις συναλλαγές στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες. Η Facet ισχυρίστηκε απλοποιημένη τριγωνοποίηση (άρθρο 141), αλλά δεν το ανέφερε στα τιμολόγια που εξέδωσε (Hughes, 2012).

Ούτε οι Κύπριοι πελάτες, ούτε οι Έλληνες εκπροσωποί τους αναφέρουν τις ενδοκοινοτικές αγορές. Επιπλέον, δεν παρέχουν κοινοποίηση για περαιτέρω ενδοκοινοτικές παραδόσεις ή ανακεφαλαιωτικούς πίνακες σε σχέση με τις προμήθειες από την Facet. Επιπλέον, οι πελάτες αυτοί δεν είναι εγγεγραμμένοι στα μητρώα ΦΠΑ στην Ισπανία, και δεν καταθέτουν τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις στην Ισπανία (Hughes, 2012).

Παρά το γεγονός ότι η X και η Facet περιλαμβάνουν απλοποίηση τριγωνισμού, η Facet αποκαλύπτει περισσότερα για το πώς οι απατεώνες εκμεταλλεύονται αυτόν τον μηχανισμό. Η X μπορεί να έχει καταθέσει ανακριβείς δηλώσεις διότι δεν κατανόησε τις απαιτήσεις. Η Facet έκανε αρχικά μια προσπάθεια να υποβάλλει σωστά στοιχεία, αλλά οι απαιτήσεις από τους Κύπριους αγοραστές αργότερα επέκτειναν το τρίγωνο το (ABC) με τη συμπερίληψη ενός 4^{ου} κράτους μέλους (ABCD). Αυτό ανάγκασε την κατάρρευση των στοιχείων της Facet (Hughes, 2012).

Τόσο η X όσο και η Facet υποβάλλουν απλοποίηση τριγωνισμών στις ολλανδικές αρχές. Και οι δύο δείχνουν να είναι στη θέση B μιας συναλλαγής ABΓ. Ανεξάρτητα από τη συναλλαγή στην οποία αποδίδεται η μεταφορά, η απλοποίηση θα επέτρεπε στη X ή τη Facet: (α) να έχουν μηδενικό συντελεστή στις προμήθειες (ενδοκοινοτικές παραδόσεις) από τους προμηθευτές τους, (β) να απαλλάσσεται από την καταβολή του ΦΠΑ στην Ολλανδία για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις, (γ) να απαλλάσσεται από την καταβολή του ΦΠΑ στην Ισπανία ή την Κύπρο στις επόμενες ενδοκοινοτικές παραδόσεις, και (δ) να απαλλαγεί από την εγγραφή σε μητρώο ΦΠΑ και την επιβολή του ΦΠΑ στους πελάτες στην Ισπανία ή την Κύπρο (Hughes, 2012).

Η X εμφανίζεται αβέβαιη σχετικά με τους κανόνες για την απλοποίηση του τριγωνισμού. Η X καταθέτει με δύο διαφορετικούς τρόπους, κανέναν από τους οποίους δεν πληροί τις απαιτήσεις του άρθρου 141. Αν αποδοθεί αφελής αθωότητα στην X, τότε η X είναι ένας μεσάζων που θέλει οπωσδήποτε να κάνει πώληση (και να επιτύχει μείωση του κόστους) ώστε να συμφωνεί στη μεταφορά εξαρτημάτων από τη Γ στην Ισπανία και να μην εξασφαλίζει την απόδειξη που χρειάζεται σύμφωνα με το άρθρο 141 (γ) για να αιτηθεί απλοποίηση. Η X ωθείται στο δίχτυ ασφαλείας του άρθρου 41 - θα πρέπει να δηλώσει την απόκτηση του ΦΠΑ, να εγγραφεί σε μητρώο ΦΠΑ στην Ισπανία, να εισπράξει τον ισπανικό ΦΠΑ, και μόνο τότε μπορεί να μειώσει το ολλανδικό ποσό του φόρου καθώς εφαρμόζεται ο ισπανικός ΦΠΑ (European Commission, 2010).

Δεν υπάρχει καμία απόφαση του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ) που να υποδηλώνει ότι οι αγοραστές στην Ισπανία (Γ) ήταν οι «αφανείς έμποροι», ή ότι η X γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι οι πελάτες της ήταν απατεώνες. Ωστόσο, με αυτόν ακριβώς τον τρόπο επωφελούνται οι «αφανείς έμποροι» από έναν

ανήσυχο μεσάζοντα. Αυτός είναι και ο λόγος για το δίχτυ ασφαλείας (άρθρο 41), καθώς και ο λόγος για την απόδειξη από το μεσάζοντα της άμεσης παράδοσης από τον Α στον Γ για τη διαδικασία της απλοποίησης (European Commission, 2010).

Αντιθέτως, εάν η X δεν είναι αφελής και έχει επίγνωση της πιθανής απάτης, τότε η κατάθεση σαν να εφαρμόζεται απλοποιημένη τριγωνοποίηση (χωρίς ανακεφαλαιωτικό πίνακα) λειτουργεί για να κρύψει την απάτη (European Commission, 2010).

Κατάρρευση απλοποίησης της Facet. Η Facet θεωρείται ως ο φορέας Β σε μια απλοποίηση της συναλλαγής ΑΒΓ. Η Facet αγοράζει τακτικά από Γερμανούς και Ιταλούς προμηθευτές Α, και περιστασιακά αναλαμβάνει την παράδοση στην Ολλανδία. Σε αυτή την περίπτωση, ωστόσο, οι αγοραστές από την Κύπρο (μερικοί από τους οποίους έχουν φορολογικούς αντιπροσώπους στην Ελλάδα) έρχονται στο προσκήνιο ως φορέας Γ. Η Facet αναμένει ότι τα εξαρτήματα των υπολογιστών θα σταλούν άμεσα από τον (Α) στη Γερμανία ή η Ιταλία στην Κύπρο (Γ) (European Commission, 2010).

Οι αγοραστές στην Κύπρο, ωστόσο, έχουν επίσης υπόψη την απλοποίηση ΑΒΓ και ζητούν από τη Facet να παραδώσει τα εξαρτήματα στους πελάτες της στην Ισπανία (Δ). Αντί να παραλάβει στην Ολλανδία και στη συνέχεια να στείλει τα εξαρτήματα στην Ισπανία, η Facet αναθέτει στους Γερμανούς και Ιταλούς πωλητές να τα μεταφέρουν απευθείας στην Ισπανία. Η συναλλαγή ΑΒΓ μετατρέπεται σε ΑΒΓΔ. Επιπλέον, ούτε οι κυπριακές επιχειρήσεις, ούτε οι Έλληνες φορολογικοί ελεγκτές έκαναν τις απαραίτητες δηλώσεις ενδοκοινοτικών παραδόσεων και δεν υπέβαλλαν ανακεφαλαιωτικούς πίνακες για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Επιπλέον, οι πελάτες δεν έχουν καταχωρηθεί σε μητρώο ΦΠΑ στην Ισπανία και δεν υπέβαλλαν δηλώσεις των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων σε αυτήν τη χώρα (European Commission, 2010).

Αυτή η περιγραφή διαχωρίζει την Facet από την X. Αυτά τα γεγονότα δείχνουν ότι οι Κύπριοι / Έλληνες έμποροι ενεργούσαν σαν απατεώνες με τη μέθοδο του «αφανούς εμπόρου». Μπορούν ακόμη να έχουν παγιδεύσει και την Facet σε αυτή την απάτη. Στην περίπτωση της Facet συμπίπτουν δύο σύνολα τριγώνων. Η κυπριακή / ελληνική εταιρία είναι ο Γ στο πρώτο τρίγωνο και ο Β στο δεύτερο. Από την άποψη αυτή, η περίπτωση της Facet μοιάζει τόσο με την Teleos και την Mexcom με παρόμοιες επικαλυπτόμενες απάτες. Αυτό το μοτίβο των επικαλυπτόμενων τριγώνων

είναι ενδεικτικά της απάτης του αφανούς εμπόρου. Στην περίπτωση της Facet, οι Κύπριοι / Έλληνες αγοραστές είχαν σκοπό να εξαφανιστούν αφού παραδοθούν τα εξαρτήματα αυτά στον άγνωστο αγοραστή στην Ισπανία χωρίς καταβολή ΦΠΑ (Case C-273/11, 2011).

(4) Mecsek-Gabona Kft κατά Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális ADO Főigazgatósága.

Η Mecsek-Gabona αποτελεί την πιο πρόσφατη περίπτωση απάτης αφανούς εμπόρου / επιβολής απλοποίησης τριγωνισμού. Η Mecsek-Gabona αναπαράγει τα μοτίβα της Teleos, αλλά πολύ πιο αποτελεσματικά. Όπως και η Teleos, η Mecsek-Gabona συναλλάσσεται με τον Α σε μια συναλλαγή ΑΒΓ. Σε αντίθεση με την Teleos ωστόσο, η Mecsek-Gabona επιτρέπει στη φορολογική αρχή να αρνηθεί το μηδενικό συντελεστή για το πρώτο σκέλος της συναλλαγής ΑΒΓ εφόσον διαπιστώνεται ότι: ο Α γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι με την πώληση στον Β συμμετείχε σε απάτη. Παρεμπιπτόντως, η Mecsek-Gabona αιτήθηκε την άρνηση του μηδενικού συντελεστή του Α, εφόσον αποδεικνύεται ότι ο Α, σε περίπτωση που είχε κάνει την παράδοση στον Γ, γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η παράδοση αυτή ήταν μέρος μιας απάτης (Case C-273/11, 2011).

Η Mecsek-Gabona είναι μια συγγρική εταιρεία που ασχολείται με τη χονδρική προμήθεια δημητριακών, καπνού, σπόρων και ζωοτροφών. Τον Αύγουστο του 2009 η Mecsek-Gabona πωλεί 1.000 τόνους ελαιοκράμβης σε Ιταλό έμπορο στον τομέα των γεωργικών προϊόντων (Agro-Trade). Όπως και στην Teleos, η σύμβαση γίνεται με τιμές εργοστασίου. Η Agro-Trade υποχρεούται να συλλέξει την ελαιοκράμβη από τους χώρους της Mecsek –Gabona (Case C-273/11, 2011).

Όπως και η ΤΤ στην περίπτωση Teleos, η Agro-Trade είναι ένας μεσάζων (Β). Η Agro-Trade πωλεί την ελαιοκράμβη σε απροσδιόριστους αγοραστές (Γ) σε άλλα κράτη μέλη. Αυτές οι συναλλαγές δεν εμφανίζονται στο ιταλικό φορολογικό μητρώο. Ο λόγος για την παράλειψη αυτή (η οποία δεν περιγράφεται λεπτομερώς στην περίπτωση) φαίνεται να είναι ότι η Agro-Trade έχει υιοθετήσει την ίδια θέση αναφοράς σε σχέση την απλοποίηση του τριγωνισμού όπως και η Χ (κατά τη διάρκεια των πρώτων εννέα μηνών του ελέγχου της). Η Χ πίστευε ότι σε μια απλοποίηση τριγωνισμού, δεν χρειαζόταν να συμπεριλάβει τον τοπικό ΦΠΑ λόγω ενδοκοινοτικής παράδοσης, ούτε να μειώσει τον ΦΠΑ (Case C-273/11, 2011).

Επιπλέον η X θεώρησε ότι δεν ήταν αναγκαία η υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα σε σχέση με τις συναλλαγές αυτές, βάσει του άρθρου 262, καθώς ολόκληρη η συναλλαγή ήταν απάτη. Αν η Argo-Trade συμφώνησε με τη μέθοδο κατάθεσης της X, δεν θα υπήρχε δήλωση ΦΠΑ στην Ιταλία για την υποστήριξη της απλοποίησης του τριγωνισμού. Όπως και στην Teleos, η Mecsek-Gabona έλαβε υπογεγραμμένα CMR σύντομα μετά μετά την παράδοση, και όπως στην Teleos, τα CMR αμφισβητήθηκαν ως προς την πληρότητα και την ακρίβεια. Επιπλέον, η Mecsek-Gabona εξέδωσε δύο τιμολόγια στην Argo-Trade, ένα για 34.638.175 φιορίνια, και ένα άλλο για 34.555.235,58 φιορίνια. Μόνο το ποσό του πρώτου τιμολογίου πληρώθηκε. Το ποσό του δεύτερου (η πληρωμή του οποίου επρόκειτο να διακανονιστεί εντός οκτώ μηνών) δεν καταβλήθηκε μέχρι τη στιγμή της δίκης τρία χρόνια αργότερα (Case C-273/11, 2011).

Kittel και Mecsek-Gabona

Η Mecsek-Gabona υιοθετεί το ίδιο μοτίβο «γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει» για τον καθορισμό της σύνδεσης με την απάτη όπως στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις Kittel κατά Βελγίου και Βέλγιο κατά Recolta Recycling SPRL (Kittel). Στην περίπτωση της Kittel, η αίτηση για έκπτωση φόρου δεν έγινε δεκτή με βάση την επίγνωση του αγοραστή ότι η συναλλαγή του είναι συμμετοχή σε απάτη. Εάν ένας αγοραστής γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει ότι μια αγορά συνδέεται με απάτη, τότε το δικαίωμα του εν λόγω αγοραστή προς έκπτωση του ΦΠΑ επί αυτών των αγορών δεν μπορεί να γίνει δεκτό (Case C-273/11, 2011).

Η Mecsek-Gabona χρησιμοποιεί την ίδια δικαιολογία με την Kittel για τις πωλήσεις. Υποστηρίζει ότι το δικαίωμα για μηδενικό συντελεστή σε μια ενδοκοινοτική παράδοση μπορεί να αμφισβητηθεί, αν διαπιστωθεί ότι ο πωλητής γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πώληση έγινε στο πλαίσιο απάτης στην αλυσίδα των πελατών. Το Δικαστήριο της ΕΕ παρατήρησε μια σειρά από παράγοντες που μπορεί να υποδεικνύουν ότι Mecsek-Gabona είχε επίγνωση της απάτης (αν και το τελικό συμπέρασμα της επίγνωσης αυτής επαφίεται στα εθνικά δικαστήρια) (Case C-273/11, 2011).

Με τις γραπτές και προφορικές παρατηρήσεις της ενώπιον του Δικαστηρίου, η ουγγρική κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι διάφοροι παράγοντες που δεν αναφέρονται στην απόφαση περί παραπομπής αποδεικνύουν, κατά την άποψή της, ότι η Mecsek-Gabona

ενήργησε με κακή πίστη. Για το σκοπό αυτό, η ουγγρική κυβέρνηση υποστηρίζει ότι, ακόμη και αν η MecsekGabona δεν γνώριζε τον αγοραστή των αγαθών στο πλαίσιο της κύριας διαδικασίας, δεν είχε ζητήσει εγγυήσεις από τον αγοραστή, δεν είχε ελέγξει τον ΑΦΜ του αγοραστή, παρά μόνο μετά τη συναλλαγή, δεν ζήτησε πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με τον αγοραστή, είχε μεταβιβάσει το δικαίωμα να διαθέτει τα αγαθά ως κάτοχος προς αγοραστή, ενώ είχε αποδεχτεί την αναβολή της πληρωμής της αρχικής τιμής πώλησης και είχε παρουσιάσει τα CRM που επιστράφηκαν από τον αγοραστή, παρότι ήταν ελλιπή (Case C-273/11, 2011).

Η ολλανδική κυβέρνηση υποστήριξε μόνο ότι το δίκτυ ασφαλείας του άρθρου 41 απαιτούσε την καταβολή απόκτησης του ΦΠΑ από τις εταιρίες στην Ολλανδία. Αυτή η καταβολή μπορεί να είναι προσωρινή και στις δύο περιπτώσεις (καθώς ο φόρος θα μπορούσε να μειωθεί αναλόγως) αν ο Ισπανός αγοραστής ήταν εγγεγραμμένος σε μητρώο και κατέβαλε τον ΦΠΑ (Case C-273/11, 2011).

Ωστόσο, στην περίπτωση Mecsek-Gabona είναι ο μηδενικός συντελεστής, που τόσο η Facet όσο και η X εφάρμοσαν στις περαιτέρω πωλήσεις τους, που μπορεί να αμφισβητηθεί. Η άρνηση αυτή θα ήταν απόλυτη (χωρίς δυνατότητα ανακούφισης), αν η φορολογική αρχή θα μπορούσε να αποδείξει ότι η Facet ή η X γνώριζαν ή όφειλαν να γνωρίζουν ότι οι αγοραστές τους είχαν συμμετάσχει σε απάτη. Η Facet φαίνεται να είναι πιο ευάλωτη από τη X, λόγω της ασυνήθιστης μεταβολής στις οδηγίες παράδοσης από τον Κύπριο / Έλληνα αγοραστή προς μη εγκεκριμένο αγοραστή σε ένα τέταρτο κράτος μέλος (αν και αυτές οι οδηγίες είχαν στόχο να διατηρήσουν απλώς τα εξαρτήματα σε καθορισμένη αποθήκη) (Case C-273/11, 2011).

Το ίδιο αποτέλεσμα θα μπορούσε να εφαρμοστεί και στη Mexcom. Αντί απλά να επιβάλουν τις διατάξεις για το δίκτυ ασφαλείας (άρθρο 41), η HMRC θα μπορούσε να ισχυριστεί ότι ο μηδενικός συντελεστής για την πώληση της Mexcom στην Amerix δεν θα γινόταν δεκτός. Η HMRC θα έπρεπε μόνο να υποστηρίζει ότι η Mexcom όφειλε να γνωρίζει ότι υπήρξε μια απάτη αφού λειτουργούσε ως μεσάζων (B) μεταξύ μιας ιταλικής εταιρίας (A) και Amerix (Γ), μια εταιρεία στις Βρετανικές Παρθένες Νήσους που φέρεται να έχει έδρα στην Ισπανία, αλλά χωρίς εγγραφή στο ισπανικό μητρώο ΦΠΑ (ή εγγραφή σε οποιαδήποτε άλλη δικαιοδοσία της ΕΕ). Η κατάσταση της Amerix είναι κάτι που θα μπορούσε να έχει προσδιοριστεί με ακόμη

πιο επιμελή έρευνα. Αυτό υποδηλώνει ότι η Mexcom είχε λόγο να πιστεύει ότι οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις της συνδέονταν με απάτη (Case C-273/11, 2011).

Το επιχείρημα της HMRC θα μπορούσε να είναι ισχυρότερο αν αποδείκνυε ότι η Mexcom και η Comexco ήταν συνδεδεμένα μέρη. Από αυτή την ευρύτερη προοπτική, είναι σχετικά εύκολο να καθοριστεί ότι αυτή η απάτη που ελέγχεται από την απλοποίηση του τριγωνισμού της Mexcom και της Comexco περιστρέφεται γύρω από την Amerix (Case C-273/11, 2011).

3.3 Συμπεράσματα

Οι απατεώνες έχουν διαπιστώσει ότι οι απλοποιήσεις των τριγωνισμών σύμφωνα με το άρθρο 141 συγκαλύπτουν τη ροή των αγαθών που περιλαμβάνονται στις απάτες MTIC. Έχουν επίσης ανακαλύψει ότι όταν χρησιμοποιούνται πολλαπλά και επικαλυπτόμενα τρίγωνα, τότε η κυκλοφορία των αγαθών γίνεται ακόμα πιο δύσκολο να ανακαλυφθεί. Ως αποτέλεσμα, η επιβολή έχει καταστεί πιο σημαντικό αντικείμενο συνεργασίας μεταξύ των κρατών μελών και υπάρχει μεγαλύτερη έμφαση στις τριγωνικές δομές (Keen και Smith, 2007).

Η νομολογία αναπτύσσεται και δημιουργούνται νέα εργαλεία για τη διασυνοριακή επιβολή του νόμου σε κάθε συναλλαγή, και τα κράτη μέλη διατίθενται όλο και περισσότερο να χρησιμοποιήσουν αυτά τα εργαλεία, ακόμα και όταν ο άμεσος δικαιούχος είναι ένα δημόσιο ταμείο της γειτονικής δικαιοδοσίας, και όχι της δικής τους. Αυτές οι ενέργειες επιβολής του νόμου δημιουργούν προβλήματα για τις επιχειρήσεις που λαμβάνουν μια περιστασιακή προσέγγιση στο τριγωνικό εμπόριο (Zee, 2005).

Υπάρχει μια σημαντική διαφορά όσον αφορά την αντιμετώπιση της περίπτωσης Teleos, και την ανταλλαγή πληροφοριών στη Mecsek-Gabona. Στη Mecsek-Gabona, η ουγγρική φορολογική αρχή υπέβαλε αίτημα για πληροφόρηση προς την ιταλική φορολογική αρχή σύμφωνα με το άρθρο 5 (1) του κανονισμού του Συμβουλίου (ΕΚ) 1798/2003 της 7ης Οκτωβρίου 2003, για τη διοικητική συνεργασία στον τομέα του ΦΠΑ και την κατάργηση του κανονισμού (ΕΟΚ) αριθμ. 218/92. Από την αίτηση αυτή έγινε γνωστό ότι: η Argo-Trade, δεν θα μπορούσε να βρεθεί, η διεύθυνση που χρησιμοποιούσε ως έδρα ήταν μια ιδιωτική κατοικία, καμία εταιρεία

που ονομάζεται Argo-Trade δεν είχε ποτέ καταγραφεί στη συγκεκριμένη διεύθυνση, η Argo-Trade ποτέ δεν είχε καταβάλει ΦΠΑ και η εταιρία ήταν κατά τα άλλα άγνωστη στην ιταλική φορολογική αρχή (Zee, 2005).

Αυτό το είδος ανταλλαγής πληροφοριών και συνεργατικής επιβολής είναι χαλαρό σε σύγκριση με την οδηγία 2010/24 / ΕΕ της 16ης Μαρτίου 2010 του Συμβουλίου σχετικά περί αμοιβαίας συνδρομής για την είσπραξη απαιτήσεων σχετικών με φόρους, δασμούς και άλλα μέτρα. Η νέα Σύμβαση MARC, ένα κεντρικό στοιχείο του βραχυπρόθεσμου σχεδίου δράσης της Επιτροπής κατατέθηκε στις 12 Ιανουαρίου 2008. Είναι σχεδιασμένο για να συμβαδίσει με τις αυξανόμενες τάσεις απάτης MTIC. Τέθηκε σε ισχύ από την 1^η Ιανουαρίου, 2012. Το 2003 υπήρχαν 3.355 αιτήσεις MARC. Μέχρι το 2007, οι αιτήσεις αυτές είχαν τετραπλασιαστεί σε 11.794. Μέχρι το 2007, αξιώσεις για ΦΠΑ που σχετίζονται με την ΕΑΕΕ αντιπροσώπευαν το 57,5% του συνόλου των αιτήσεων MARC. Η διευκόλυνση της διασυνοριακής επιβολής του νόμου κατά της απάτης MTIC βρίσκεται στο επίκεντρο της νέας Σύμβασης MARC (Zee, 2005).

Η εφαρμογή της νέας Σύμβασης MARC είναι ευρεία και υποχρεωτική. Η φορολογική αρχή πρέπει να παρέχει κάθε πληροφορία που είναι πιθανόν να αφορά την αιτούσα αρχή για την είσπραξη των απαιτήσεών της. Η φορολογική αρχή οφείλει να συμμορφωθεί, και δεν μπορεί να αρνηθεί την παροχή των πληροφοριών αποκλειστικά και μόνο επειδή ο κάτοχος της πληροφορίας είναι μια τράπεζα, άλλο χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, εξουσιοδοτημένος αντιπρόσωπος ή πρόσωπο που ενεργεί υπό την ιδιότητα εκπροσώπου ή διαχειριστή (Fox και Matthew, 2004).

Υπάρχουν τρία κύρια μέρη της MARC: κανόνες για την ανταλλαγή των πληροφοριών, τυποποίηση των εγγράφων κοινοποίησης, μηχανισμοί για τη διευκόλυνση στην ανάκτηση των απαιτήσεων, καθώς και προληπτικά μέτρα. Σημαντική προσπάθεια έχει κατευθυνθεί προς ομοιόμορφες πρακτικές για τους σκοπούς της φορολόγησης (Fox και Matthew, 2004).

Με τη νέα MARC σε ισχύ, και τις σημαντικές αποφάσεις του Δικαστηρίου της ΕΕ που ασχολείται με την απλοποίηση του τριγωνισμού και το δίκτυο ασφαλείας (X και Facet), καθώς και τη δυνατότητα άρνησης αίτησης για μηδενικό συντελεστή σε μια ενδοκοινοτική παράδοση (Mecsek -Gabona) για ελέγχους τύπου Kittel για την επίγνωση της απάτης (γνωρίζει ή όφειλε να γνωρίζει), είναι πολύ πιθανό να

βελτιωθούν οι έρευνες για την επιβολή του νόμου και την καταπολέμηση της απάτης αφανούς εμπόρου. Η έρευνα Άουγκσμπουργκ εκατοντάδων τριγωνικών πωλήσεων αγαθών και υπηρεσιών σε ολόκληρη την ΕΕ, με τη συμμετοχή πλέον των 27 κρατών μελών, σηματοδοτεί μια νέα αρχή στην έρευνα κατά της απάτης του αφανούς εμπόρου (Fox και Matthew, 2004).

4 ΚΕΦΑΛΑΙΟ: ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

4.1 Η έννοια των ενδοομιλικών συναλλαγών

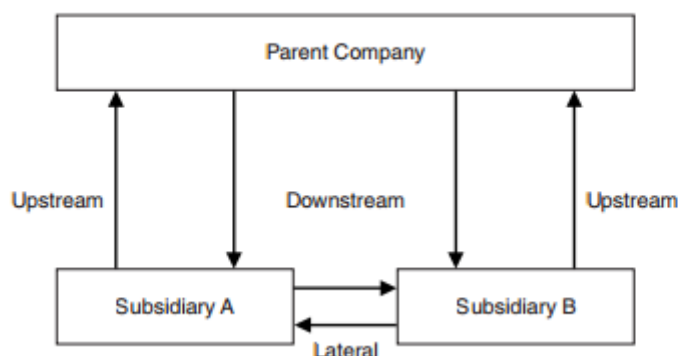
Οι περισσότερες οικονομικές συναλλαγές αφορούν δύο μη συνδεδεμένες οντότητες, αν και μπορεί να εκτελούνται συναλλαγές μεταξύ των μονάδων σε μία επιχείρηση (ενδοομιλικές συναλλαγές). Οι ενδοομιλικές συναλλαγές μπορούν να περιλαμβάνουν στοιχεία όπως η δήλωση και η καταβολή μερισμάτων, η αγορά και η πώληση των περιουσιακών στοιχείων, καθώς και ο δανεισμός. Ανεξάρτητα από το είδος της συναλλαγής, η ύπαρξη μιας ενδοομιλικής συναλλαγής, αν δεν αφαιρεθεί από τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, θα οδηγήσει συχνά σε μια διαστρέβλωση της οικονομικής θέσης της ενοποιημένης οντότητας (Gox, 2000).

Μια ενδοομιλική συναλλαγή αναγνωρίζεται στα οικονομικά αρχεία και των δύο μονάδων της επιχείρησης σαν να ήταν μια συναλλαγή με μη συνδεδεμένο μέρος. Από την πλευρά της ενοποιημένης οντότητας, η συναλλαγή δεν πραγματοποιείται αρχικά διότι δεν συμμετέχουν μη συνδεδεμένα μέρη. Ως εκ τούτου, η ενδοομιλική συναλλαγή, πρέπει να ερμηνεύεται με διαφορετικό τρόπο από ό, τι από τα συμμετέχοντα μέρη ξεχωριστά. Η διαφορά στην ερμηνεία έχει γενικά ως αποτέλεσμα την κατάργηση ορισμένων υπολοίπων λογαριασμών από τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις (Gox, 2000).

Οι συναλλαγές μεταξύ των μονάδων μιας επιχείρησης μπορούν να έχουν διάφορες μορφές και να εκτελούνται με οποιεσδήποτε μονάδες της οντότητας. Οι συναλλαγές που απορρέουν από τη μητρική στη θυγατρική κοινώς ονομάζονται καθοδικές συναλλαγές, ενώ οι συναλλαγές από τη θυγατρική προς τη μητρική ονομάζονται ανοδικές συναλλαγές και οι συναλλαγές μεταξύ των θυγατρικών συνήθως ονομάζονται πλευρικές συναλλαγές (Gox, 2000).

Ο όγκος των ενδοομιλικών συναλλαγών που έχουν απαλειφθεί από τα οικονομικά στοιχεία πολλών μεγάλων οργανισμών ετερογενών δραστηριοτήτων είναι σημαντικός. Για παράδειγμα, η Exxon Mobil Corporation ανέφερε την εξάλειψη των διεταιρικών εσόδων που κυμαίνονται στα 98,1 δισεκατομμύρια δολάρια, 113,4 δις. και 136.6 εκατομμύρια δολάρια για το 2000, το 2001 και το 2002, αντίστοιχα. Τα

ποσά αυτά αντιπροσώπευαν το 29,7 τοις εκατό, 34,8 τοις εκατό, και 40,0 τοις εκατό των συνολικών πωλήσεων της εταιρείας και τα λοιπά έσοδα πριν από την εξάλειψη των ενδοομιλικών συναλλαγών για τα τρία έτη, αντίστοιχα (Bartelsman και Beetsma, 2003).



Εικόνα 2: Ενδοομιλικές συναλλαγές

Πηγή:<http://www.sikich.com/blog/post/IRS-Pronouncements-Tighten-Rules-Surrounding-Foreign-Transactions>

Οι απόψεις που αναπτύσσονται στο ARB (Accounting Research Bulletin) No 51 λειτουργούν ως η βασική φιλοσοφία του λογιστικού επαγγέλματος προς τις ενοποιήσεις και τις ενδοομιλικές συναλλαγές. Δηλώνοντας το σκοπό των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, το ARB No. 51 δικαιολογεί την εξάλειψη των ενδοομιλικών συναλλαγών. Ανεξάρτητα από την κατεύθυνση, η ενδοομιλική συναλλαγή πρέπει να εξαλειφθεί κατά την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων της ενοποιημένης οντότητας, διότι, όπως συζητήθηκε στο ARB No 51, ο σκοπός των ενοποιημένων καταστάσεων είναι να παρουσιάσει, κυρίως προς όφελος των μετόχων και των πιστωτών της μητρικής εταιρείας, τα αποτελέσματα των εργασιών και την οικονομική θέση της μητρικής εταιρείας και των θυγατρικών της, ουσιαστικά, σαν να ήταν μία εταιρεία με ένα ή περισσότερα καταστήματα ή τμήματα (Becker και Fuest, 2009).

Επιπλέον, το ARB No 51 αναφέρει επίσης ότι τα ενδοομιλικά κέρδη ή ζημίες από εναπομείναντα περιουσιακά στοιχεία μέσα στον όμιλο θα πρέπει να εξαλειφθούν και η έννοια που εφαρμόζεται συνήθως για το σκοπό αυτό είναι το μικτό κέρδος ή ζημία (παρ. 6). Η αντιμετώπιση του κέρδους ή της ζημίας στα περιουσιακά στοιχεία που μεταβιβάζονται ως αποτέλεσμα διεταιρικών συναλλαγών είναι σημαντική, διότι

πολλές εταιρείες, όπως η Exxon Mobil, καταγράφουν ενδοομιλικές συναλλαγές (συνήθως το μεγαλύτερο ποσό των διεταιρικών συναλλαγών) με βάση την αξία της αγοράς. Για παράδειγμα, η αποτυχία στην εξάλειψη του αποθέματος των διεταιρικών συναλλαγών που καταγράφονται στην αξία της αγοράς θα οδηγήσει σε υπερεκτίμηση των πωλήσεων, του κόστους πωληθέντων, και του αποθέματος. Ακόμη και αν η ενδοομιλική συναλλαγή καταγράφεται στο κόστος, οι λογαριασμοί πωλήσεων και κόστους πωληθέντων αγαθών θα πρέπει να υπερεκτιμηθούν, αν δεν εξαλειφτούν κατά τη σύνταξη των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων (Becker και Fuest, 2009).

Το ποσοστό του τόκου ιδιοκτησίας από τη μητρική στη θυγατρική εταιρεία δεν μεταβάλλει την απαίτηση για την εξάλειψη των ενδοομιλικών συναλλαγών. Το ARB Νο 51 αναφέρει ότι το ποσό των ενδοομιλικών κερδών ή ζημιών που πρέπει να εξαλειφθεί, σύμφωνα με την παράγραφο 6, δεν επηρεάζεται από την ύπαρξη μιας μειοψηφίας. Η πλήρης εξάλειψη των ενδοομιλικών κερδών ή ζημιών είναι συνεπής με τη βασική παραδοχή ότι οι ενοποιημένες καταστάσεις αντιπροσωπεύουν τη θέση και τα λειτουργικά αποτελέσματα μιας επιχείρησης. Η εξάλειψη των ενδοομιλικών κερδών ή ζημιών μπορεί να κατανέμεται αναλογικά μεταξύ των τόκων πλειοψηφίας και μειοψηφίας (Becker και Fuest, 2009).

Η παράγραφος 14 αναφέρει ότι τα ενδοομιλικά κέρδη ή ζημίες μπορούν να κατανεμηθούν μεταξύ των τόκων πλειοψηφίας και μειοψηφίας. Σε μια καθοδική συναλλαγή, όλα τα κέρδη ή ζημίες περιέρχονται στη μητρική εταιρεία, επειδή η μητρική εταιρεία καταγράφει την πώληση. Κανένα κέρδος ή η ζημία δεν αναγνωρίζεται στα βιβλία της θυγατρικής. Ως αποτέλεσμα, το κέρδος ή η ζημία δεν κατανέμεται μεταξύ των μετόχων μητρικής εταιρείας και του μη ελεγχόμενου τόκου, αλλά περιέρχεται στους μετόχους της μητρικής εταιρείας (Feinschreiber, 2004).

Σε αυτό το κεφάλαιο υποστηρίζεται ότι η κατανομή των κερδών ή ζημιών στους μετόχους μητρικής εταιρείας και τον μη ελεγχόμενο τόκο είναι θεωρητικά προτιμότερη σε ανοδικές και πλευρικές συναλλαγές. Το κέρδος ή η ζημία κατανέμεται μεταξύ των ιδρυτικών μετόχων και του μη ελεγχόμενου τόκου σε ανοδική ή πλευρική συναλλαγή, διότι η θυγατρική καταγράφει την πώληση και, ως εκ τούτου, καταγράφει το κέρδος ή τη ζημία από την πώληση. Επειδή οι μέτοχοι της μητρικής και του μη ελεγχόμενου τόκου μοιράζονται τον τόκο ιδιοκτησίας της

θυγατρικής, το κέρδος ή η ζημία κατανέμεται αναλογικά στις δύο εταιρείες (Feinschreiber, 2004).

4.2 Μεταβιβαστική τιμολόγηση και ενδοομιλικές συναλλαγές

Η μεταβιβαστική τιμολόγηση είναι η ρύθμιση της τιμής των αγαθών και των υπηρεσιών που πωλούνται μεταξύ ελεγχόμενων (ή συνδεδεμένων) νομικών προσώπων σε μια επιχείρηση. Για παράδειγμα, αν μια θυγατρική εταιρεία πωλεί αγαθά στη μητρική της εταιρεία, το κόστος των εν λόγω προϊόντων είναι η τιμή μεταβίβασης. Τα νομικά πρόσωπα που θεωρούνται ότι είναι υπό τον έλεγχο μιας ενιαίας εταιρείας περιλαμβάνουν υποκαταστήματα και εταιρείες που ανήκουν πλήρως ή κατά πλειοψηφία στη μητρική εταιρεία. Ορισμένες χώρες θεωρούν τις οντότητες υπό κοινό έλεγχο, αν υπάρχουν μέλη της οικογένειας σε διοικητικά συμβούλια. Αυτό μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως μέθοδος κατανομής κερδών για να αποδώσει τα καθαρά κέρδη μιας πολυεθνικής εταιρείας (ή τις ζημίες) προ φόρων σε χώρες στις οποίες δραστηριοποιείται. Η μεταβιβαστική τιμολόγηση έχει ως αποτέλεσμα τον καθορισμό των τιμών μεταξύ των τμημάτων μέσα σε μια επιχείρηση (Vidal και Goetschalckx, 2001).

Κατ' αρχήν, μια τιμή μεταβίβασης θα πρέπει να συμφωνεί είτε με την τιμή χρέωσης του πωλητή προς έναν ανεξάρτητο πελάτη, ή με την τιμή που θα κατέβαλλε ο αγοραστής σε έναν ανεξάρτητο προμηθευτή. Ενώ οι μη ρεαλιστικές τιμές μεταβίβασης δεν επηρεάζουν άμεσα τη συνολική επιχείρηση, είναι προβληματικές όταν χρησιμοποιούνται καταχρηστικά για την μείωση των κερδών σε ένα τμήμα μιας επιχείρησης που βρίσκεται σε μια χώρα που επιβάλλει υψηλούς φόρους και για την αύξηση των κερδών σε μια χώρα που είναι φορολογικός παράδεισος και εισπράττει λίγους ή καθόλου φόρους. Η μεταβιβαστική τιμολόγηση είναι το κύριο εργαλείο για την εταιρική φοροαποφυγή και αναφέρεται συχνά ως Διάβρωση Φορολογικής Βάσης και Μετατόπιση Κερδών (base erosion and profit shifting- BEPS) (Vidal και Goetschalckx, 2001).

Ο όρος «μεταβιβαστική τιμολόγηση» καλύπτει τη ρύθμιση, την ανάλυση, την καταγραφή των χρεώσεων μεταξύ συνδεδεμένων μερών για αγαθά, υπηρεσίες ή χρήση περιουσίας (συμπεριλαμβανομένων των άυλων περιουσιακών στοιχείων) μέσω ξεχωριστής λογιστικής για κάθε συνδεδεμένο μέρος. Οι τιμές μεταβίβασης μεταξύ των τμημάτων μιας επιχείρησης θα πρέπει να αντανακλούν την κατανομή των πόρων

μεταξύ των συστατικών αυτών. Οι τιμές μεταβίβασης υποτίθεται ότι ρυθμίζονται σε τιμές πλήρους ανταγωνισμού – παρομοίως με τα έξοδα μεταξύ μη συνδεδεμένων μερών (Kant, 1988).

Ο καθορισμός των τιμών μεταβίβασης επιτρέπει στις πολυεθνικές εταιρείες να κατανέμουν καθαρά κέρδη (ή ζημίες) προ φόρων στις χώρες όπου δραστηριοποιούνται. Μια εναλλακτική προσέγγιση είναι αυτή της φόρμουλας καταμερισμού των κερδών (formulary apportionment), όπου τα εταιρικά κέρδη κατανέμονται σύμφωνα με τις μετρήσεις της δραστηριότητας στις χώρες λειτουργίας. Σύμφωνα με το υπόμνημα *amicus curiae*, που κατατέθηκε από τους Γενικούς Εισαγγελείς της Αλάσκας, της Μοντάνα, του Νιού Χάμσαιρ, και του Όρεγκον για την υποστήριξη της πολιτείας της Καλιφόρνια, στην υπόθεση της Barclays Bank PLC κατά Franchise Tax Board στο Ανώτατο Δικαστήριο των ΗΠΑ, η μέθοδος της φόρμουλας καταμερισμού των κερδών, η οποία είναι επίσης γνωστή ως η ενιαία μέθοδος κατανομής, έχει τουλάχιστον τρία σημαντικά πλεονεκτήματα σε σχέση με το ξεχωριστό λογιστικό σύστημα, όταν εφαρμόζεται σε επιχειρήσεις πολλών δικαιοδοσιών. Πρώτον, η ενιαία μέθοδος αποτυπώνει τον προστιθέμενο πλούτο και την αξία που προκύπτει από την οικονομική αλληλεξάρτηση των πολυεθνικών εταιριών μέσω της λειτουργικής ενσωμάτωσης τους, της αποκέντρωσης της διαχείρισης και τις οικονομίες κλίμακας. Μια ενιαία επιχείρηση επωφελείται επίσης από τις περισσότερο άυλες αξίες που κατανέμονται μεταξύ των συστατικών μερών της, όπως η φήμη, η καλή θέληση, οι πελάτες και άλλες επιχειρηματικές σχέσεις. Η χωριστή λογιστική, με έμφαση μόνο στα εισοδήματα της συνολικής επιχείρησης από πηγές εντός ενός μόνο κράτους, αγνοεί την αξία που αποδίδεται στον ολοκληρωμένο χαρακτήρα της επιχείρησης. Ωστόσο, σε μεγάλο βαθμό, ο πλούτος, η εξουσία και τα κέρδη των μεγαλύτερων πολυεθνικών εταιριών στον κόσμο μπορούν να αποδοθούν στο γεγονός ότι είναι ολοκληρωμένες, ενιαίες επιχειρήσεις (Alles και Srikant, 1998).

Επιπλέον, το να πιστεύει κανείς ότι οι πολυεθνικές επιχειρήσεις δεν διατηρούν ένα πλεονέκτημα σε σχέση με ανεξάρτητες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε ένα παρόμοιο επιχειρηματικό τομέα ισοδυναμεί με άγνοια της οικονομικής και πολιτικής ισχύος των πολυεθνικών κολοσσών. Με την προσπάθεια αντιμετώπισης αυτών των επιχειρήσεων οι οποίες στην πραγματικότητα είναι ενιαίες ως ανεξάρτητες οντότητες, η χωριστή λογιστική λειτουργεί σε ένα σύμπαν προσποίησης και

μετατρέπει την πραγματικότητα σε φαντασία και στη συνέχεια προσποιείται ότι είναι ο πραγματικός κόσμος (Alles και Srikant, 1998).

Επειδή χώρες επιβάλλουν διαφορετικούς συντελεστές φορολογίας των επιχειρήσεων, μια εταιρεία που έχει ως στόχο την ελαχιστοποίηση των συνολικών φόρων που θα καταβληθούν θα ρυθμίσουν τις τιμές μεταβίβασης έτσι ώστε να καταναείμουν περισσότερο από το παγκόσμιο κέρδος σε χώρες με χαμηλότερη φορολογία. Πολλές χώρες προσπαθούν να επιβάλουν κυρώσεις στις εταιρείες όταν θεωρούν ότι στερούνται φόρους από το φορολογητέο κέρδος. Ωστόσο, δεδομένου ότι οι συμμετέχουσες χώρες είναι και ενιαία, μεμονωμένα κράτη, η συλλογή των στοιχείων και η έναρξη ουσιαστικών δράσεων για τον περιορισμό της φοροαποφυγής είναι δύσκολη. Η δημοσίευση του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) αναφέρει ότι οι τιμές μεταβίβασης είναι σημαντικές τόσο για τους φορολογούμενους όσο και για τις φορολογικές αρχές επειδή καθορίζουν σε μεγάλο βαθμό τα έσοδα και τα έξοδα, και ως εκ τούτου τα φορολογητέα κέρδη, των συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε διαφορετικές φορολογικές δικαιοδοσίες (OECD, 2009).

4.2.1 Κανονισμοί

Πάνω από 60 κυβερνήσεις έχουν υιοθετήσει κανόνες μεταβιβαστικής τιμολόγησης. Οι κανόνες μεταβιβαστικής τιμολόγησης στις περισσότερες χώρες βασίζονται στην αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, δηλαδή στη θέσπιση των τιμών μεταβίβασης με βάση την ανάλυση των τιμών σε συγκρίσιμες συναλλαγές μεταξύ δύο ή περισσότερων μη συνδεδεμένων μερών που συναλλάσσονται υπό συνθήκες ανταγωνισμού. Ο ΟΟΣΑ έχει εκδώσει κατευθυντήριες γραμμές που βασίζονται στην αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, οι οποίες τηρούνται, συνολικά ή εν μέρει, από πολλές χώρες μέλη κατά την υιοθέτηση των κανόνων. Οι κανόνες στις Ηνωμένες Πολιτείες και τον Καναδά είναι παρόμοιοι, από πολλές απόψεις, με τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ, με ορισμένες διαφορές σε κάποια σημεία. Μερικές χώρες, όπως η Βραζιλία και το Καζακστάν, τηρούν τους κανόνες που γενικά διαφέρουν ουσιαστικά. Δεδομένου ότι οι φορολογικοί παράδεισοι δεν προσπαθούν να εισπράττουν φόρους, έχουν τη δυνατότητα να αγνοήσουν το ζήτημα αυτό (OECD, 2009).

Οι κανόνες σε όλες σχεδόν τις χώρες επιτρέπουν σε συνδεδεμένα μέρη να καθορίσουν τις τιμές καθ' οιονδήποτε τρόπο, αλλά επιτρέπουν και στις φορολογικές αρχές να προσαρμόσουν τις τιμές αυτές (για τους σκοπούς του υπολογισμού της φορολογικής υποχρέωσης), όπου οι τιμές που χρεώνονται είναι εκτός των συνθηκών πλήρους ανταγωνισμού. Οι κανόνες προβλέπουν γενικά τον προσδιορισμό των τιμών σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού και τον τρόπο με τον οποίο θα πρέπει να διεξάγεται οποιαδήποτε ανάλυση. Οι τιμές που πραγματικά χρεώνονται συγκρίνονται με τιμές ή μέτρα κερδοφορίας για μη συνδεδεμένες συναλλαγές και μέρη. Οι κανόνες ορίζουν γενικά ότι το επίπεδο της αγοράς, οι λειτουργίες, οι κίνδυνοι και οι όροι πώλησης των συναλλαγών με μη συνδεδεμένο μέρος ή οι δραστηριότητες θα πρέπει να είναι συγκρίσιμα μεγέθη σε σχέση με ανάλογες συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη ή την κερδοφορία που ελέγχεται (OECD, 2009).

Τα περισσότερα συστήματα επιτρέπουν τη χρήση πολλαπλών μεθόδων, εφόσον αυτές οι μέθοδοι είναι κατάλληλες και υποστηρίζονται από αξιόπιστα δεδομένα για τον έλεγχο των τιμών μεταξύ των μερών. Πολλά συστήματα διαφοροποιούν τις μεθόδους ελέγχου αγαθών από εκείνες για τον έλεγχο των υπηρεσιών ή τη χρήση ακινήτου, λόγω των εγγενών διαφορών στις επιχειρηματικές πτυχές αυτών των γενικών κατηγοριών συναλλαγών. Κάποια συστήματα παρέχουν μηχανισμούς για την ανταλλαγή ή την κατανομή του κόστους της απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (συμπεριλαμβανομένων των άυλων περιουσιακών στοιχείων) μεταξύ των συνδεδεμένων μερών κατά τρόπο που έχει σχεδιαστεί για τη μείωση της αντίθεσης της φορολογίας (OECD, 2009).

4.2.2 Οικονομική θεωρία

4.2.2.1 Μεταβιβαστική τιμολόγηση χωρίς εξωτερική αγορά

Η συζήτηση στην ενότητα αυτή εξηγεί την οικονομική θεωρία σχετικά με τη βέλτιστη μεταβιβαστική τιμολόγηση, όπου ο όρος «βέλτιστη» ορίζεται ως η μεταβιβαστική τιμολόγηση που μεγιστοποιεί τα συνολικά κέρδη της επιχείρησης σε ένα μη-ρεαλιστικό κόσμο χωρίς φόρους, χωρίς κίνδυνο κεφαλαίου, χωρίς κίνδυνο

ανάπτυξης, χωρίς εξωγενείς ή οποιεσδήποτε άλλες τριβές που υπάρχουν στον πραγματικό κόσμο. Στην πράξη, πάρα πολλοί παράγοντες επηρεάζουν τις τιμές μεταβίβασης που χρησιμοποιούνται από πολυεθνικές εταιρείες, συμπεριλαμβανομένης της μέτρησης των επιδόσεων, των δυνατοτήτων των λογιστικών συστημάτων, των ποσοστώσεων εισαγωγής, των δασμών, του ΦΠΑ, των φόρων επί των κερδών και (σε πολλές περιπτώσεις) της απλής έλλειψης προσοχής στην τιμολόγηση (Swenson, 2001).

Από την άποψη της θεωρίας καθορισμού της οριακής τιμής, το βέλτιστο επίπεδο της παραγωγής επιτυγχάνεται όταν το οριακό κόστος ισούται με τα οριακά έσοδα. Δηλαδή, μια επιχείρηση πρέπει να επεκτείνει την παραγωγή της όσο το οριακό εισόδημα από τις πρόσθετες πωλήσεις είναι μεγαλύτερο από το οριακό τους κόστος (Swenson, 2001).

Όταν μια επιχείρηση πωλεί ορισμένα από τα προϊόντα της στον εαυτό της, και μόνο στον εαυτό της (δηλαδή δεν υπάρχει εξωτερική αγορά για τη συγκεκριμένη μεταφορά αγαθών), τότε η εικόνα γίνεται πιο περίπλοκη, αλλά το αποτέλεσμα παραμένει το ίδιο. Η καμπύλη ζήτησης παραμένει η ίδια. Η βέλτιστη τιμή και η ποσότητα παραμένουν οι ίδιες. Αλλά το οριακό κόστος παραγωγής μπορεί να διαχωριστεί από το συνολικό οριακό κόστος της επιχείρησης. Ομοίως, τα οριακά έσοδα που σχετίζονται με τον κλάδο παραγωγής μπορούν να διαχωριστούν από τα οριακά έσοδα για το σύνολο της επιχείρησης. Αυτό αναφέρεται ως το καθαρό οριακό έσοδο στην παραγωγή (Net Marginal Revenue- NMR) και υπολογίζεται ως το οριακό έσοδο από την επιχείρηση μείον το οριακό κόστος της διανομής (Swenson, 2001).

4.2.2.2 Μεταβιβαστική τιμολόγηση με ανταγωνιστική εξωτερική αγορά

Αν το τμήμα παραγωγής είναι σε θέση να πουλήσει τη μεταβίβαση αγαθών σε μια ανταγωνιστική αγορά (καθώς και στο εσωτερικό), τότε και οι δύο πρέπει να λειτουργούν όταν το οριακό κόστος τους ισούται με το οριακό έσοδο τους, για τη μεγιστοποίηση του κέρδους. Επειδή η εξωτερική αγορά είναι ανταγωνιστική, η επιχείρηση είναι λήπτης τιμών και πρέπει να αποδεχθεί την τιμή μεταβίβασης που καθορίζονται από τις δυνάμεις της αγοράς (το οριακό έσοδό τους από τη μεταφορά και η ζήτηση για τα μεταφορά προϊόντων καθορίζουν την τιμή μεταβίβασης). Εάν η τιμές της αγοράς είναι σχετικά υψηλές, τότε η επιχείρηση θα παρουσιάσει ένα εσωτερικό πλεόνασμα ίσο με την ποσότητα $Qt1$ μείον $Qt2$ (United Nations, 2013).

4.2.2.3 Μεταβιβαστική τιμολόγηση με μια ατελή εξωτερική αγορά

Εάν η επιχείρηση είναι σε θέση να πωλεί τις μεταφορές προϊόντων της σε μια ατελή αγορά, τότε δεν χρειάζεται να είναι λήπτης τιμής. Υπάρχουν δύο αγορές με συγκεκριμένες τιμές. Το σύνολο της αγοράς αποτελείται από τις δυο πρώτες αγορές. Η συνολική βέλτιστη ποσότητα (Q) είναι το άθροισμα των Q_f συν Q_t (United Nations, 2013).

4.2.3 Γενικές αρχές φορολόγησης

Οι κοινώς ελεγχόμενοι φορολογούμενοι συχνά καθορίζουν τις τιμές που χρεώνουν μεταξύ τους και βασίζονται εν μέρει στις φορολογικές επιπτώσεις, επιδιώκοντας να μειώσουν τη συνολική φορολόγηση του ομίλου. Οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ αναφέρουν ότι όταν ανεξάρτητες επιχειρήσεις συναλλάσσονται μεταξύ τους, οι συνθήκες των εμπορικών και οικονομικών τους σχέσεων (π.χ., η τιμή των αγαθών που μεταβιβάζονται ή των υπηρεσιών που παρέχονται και οι συνθήκες της μεταβίβασης ή της παροχής) συνήθως καθορίζονται από τις δυνάμεις της αγοράς. Όταν συνδεδεμένες επιχειρήσεις συναλλάσσονται μεταξύ τους, οι εμπορικές και οικονομικές τους σχέσεις δεν μπορούν να επηρεαστούν άμεσα από τις εξωτερικές δυνάμεις της αγοράς με τον ίδιο τρόπο. Συνεπώς, οι περισσότερες εθνικές και κάποιες υπο-εθνικές φορολογικές αρχές έχουν τη νόμιμη εξουσία να προσαρμόσουν τις τιμές που χρεώνουν μεταξύ τους τα συνδεδεμένα μέρη. Οι φορολογικοί κανόνες επιτρέπουν γενικά σε συνδεδεμένα μέρη να καθορίσουν τις τιμές με οποιονδήποτε τρόπο, αλλά επιτρέπει τη ρύθμιση όταν οι τιμές αυτές ή τα αποτελέσματά τους είναι έξω από το πλαίσιο των κατευθυντήριων γραμμών (OECD, 2009).

Οι κανόνες της μεταβιβαστικής τιμολόγησης διαφέρουν ανάλογα με τη χώρα. Οι περισσότερες χώρες έχουν διενεργήσει διαδικασία προσφυγής σύμφωνα με την οποία ο φορολογούμενος μπορεί να αμφισβητήσει τέτοιες προσαρμογές. Ορισμένες δικαιοδοσίες, όπως ο Καναδάς και οι Ηνωμένες Πολιτείες, απαιτούν εκτεταμένη δήλωση των συναλλαγών και των τιμών, και στην Ινδία απαιτείται πιστοποίηση από τρίτους της συμμόρφωσης με τους κανόνες της μεταβιβαστικής τιμολόγησης (OECD, 2009).

4.2.4 Ιστορική αναδρομή

Οι προσαρμογές στη μεταβιβαστική τιμολόγηση αποτελούν χαρακτηριστικό πολλών φορολογικών συστημάτων από το 1930. Τόσο οι ΗΠΑ όσο και ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ, του οποίου οι ΗΠΑ και οι περισσότερες μεγάλες βιομηχανικές χώρες είναι μέλη) είχαν κάποιες κατευθυντήριες γραμμές από το 1979. Οι Ηνωμένες Πολιτείες πρωτοστάτησαν στην ανάπτυξη λεπτομερών, περιεκτικών κατευθυντήριων γραμμών για τη μεταβιβαστική τιμολόγηση με τη Λευκή Βίβλο το 1988 και τις προτάσεις κατά την περίοδο 1990-1992, οι οποίες μετατράπηκαν τελικά σε κανονισμούς το 1994. Το 1995, ο ΟΟΣΑ εξέδωσε το πρώτο σχέδιο κατευθυντήριων γραμμών μεταβιβαστικής τιμολόγησης (εφεξής «οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ», αλλά διακρίνεται από τις πιο γνωστές γενικές κατευθυντήριες γραμμές για τις πολυεθνικές εταιρείες), το οποίο επεκτάθηκε το 1996 και το 2010. Οι δύο αυτές κατευθυντήριες γραμμές είναι σε γενικές γραμμές παρόμοιες και περιέχουν ορισμένες αρχές που ακολουθούνται από πολλές χώρες. Οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ έχουν εγκριθεί τυπικά από πολλές χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, με ελάχιστη ή καμία τροποποίηση (OECD, 2009).

Τα συστήματα του ΟΟΣΑ και των ΗΠΑ προβλέπουν ότι οι τιμές μπορεί να καθοριστούν από τα συστατικά μέλη μιας επιχείρησης με οποιοδήποτε τρόπο, αλλά μπορεί να προσαρμοστούν ώστε να συμμορφώνονται με το πρότυπο του πλήρους ανταγωνισμού. Κάθε σύστημα προβλέπει διάφορες εγκεκριμένες μεθόδους για τον έλεγχο των τιμών και επιτρέπει στην κυβέρνηση να προσαρμόσει τις τιμές στο μέσο του εύρους του πλήρους ανταγωνισμού. Και τα δύο συστήματα προβλέπουν πρότυπα για τη σύγκριση συναλλαγών τρίτων ή άλλα μέτρα για τον έλεγχο των τιμών, με βάση τα κριτήρια συγκρισιμότητας και αξιοπιστίας (OECD, 2009).

4.2.5 Κυβερνητική εξουσία στην προσαρμογή των τιμών

Οι περισσότερες κυβερνήσεις έχουν χορηγήσει στις φορολογικές αρχές τους εξουσιοδότηση προσαρμογής των τιμών χρέωσης μεταξύ συνδεδεμένων μερών. Πολλές από αυτές τις εξουσιοδοτήσεις, συμπεριλαμβανομένων και εκείνων των Ηνωμένων Πολιτειών, του Ηνωμένου Βασιλείου, του Καναδά και της Γερμανίας,

επιτρέπουν εγχώριες όσο και διεθνείς προσαρμογές. Μερικές εξουσιοδοτήσεις ισχύουν μόνο σε διεθνές επίπεδο. Οι περισσότερες, αν όχι όλες, οι κυβερνήσεις επιτρέπουν προσαρμογές από τη φορολογική αρχή, ακόμη και όταν δεν υπάρχει πρόθεση φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής (OECD, 2010).

Η προσαρμογή των τιμών γίνεται γενικά με τη ρύθμιση του φορολογητέου εισοδήματος όλων των συνδεδεμένων μερών στο πλαίσιο της δικαιοδοσίας, καθώς και της προσαρμογής κάθε παρακράτησης ή άλλων φόρων που επιβάλλονται στα μέρη εκτός της δικαιοδοσίας. Τέτοιες ρυθμίσεις γενικά πραγματοποιούνται μετά την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων. Για παράδειγμα, εάν η BigCo στις ΗΠΑ χρεώνει την BigCo στη Γερμανία για μια μηχανή, οι φορολογικές αρχές είτε των ΗΠΑ ή της Γερμανίας μπορούν να προσαρμόζουν την τιμή με την εξέταση της αντίστοιχης φορολογικής δήλωσης. Μετά την προσαρμογή, ο φορολογούμενος γενικά έχει τη δυνατότητα (τουλάχιστον στην κυβέρνηση όπου γίνεται η προσαρμογή) να εκτελεί πληρωμές ώστε να αντικατοπτρίζει τις προσαρμοσμένες τιμές (OECD, 2010).

Οι περισσότεροι κανόνες προβλέπουν ότι οι φορολογικές αρχές θα πρέπει να εξετάσουν τις πραγματικές συναλλαγές μεταξύ των μερών και να επιτρέπουν την προσαρμογή μόνο σε πραγματικές συναλλαγές. Πολλές συναλλαγές μπορούν να συγκεντρώνονται ή να ελέγχονται ξεχωριστά, και οι έλεγχοι μπορούν να χρησιμοποιούν δεδομένα πολλών ετών. Επιπλέον, οι συναλλαγές των οποίων η οικονομική φύση διαφέρει ουσιωδώς από τη μορφή τους μπορούν να αναθεωρηθούν σύμφωνα με τους νόμους των πολλών συστημάτων για την παρακολούθηση της οικονομικής φύσης της συναλλαγής (OECD, 2010).

4.2.6 Πρότυπα του πλήρους ανταγωνισμού

Σχεδόν όλα τα συστήματα απαιτούν τον έλεγχο των τιμών χρησιμοποιώντας ένα πρότυπο του πλήρους ανταγωνισμού. Σύμφωνα με την προσέγγιση αυτή, η τιμή θεωρείται κατάλληλη εάν είναι εντός του εύρους τιμών που χρεώνονται από ανεξάρτητα μέρη που συναλλάσσονται υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού. Αυτό ορίζεται γενικά ως μια τιμή που θα καταβάλλει ένας ανεξάρτητος αγοραστής σε έναν ανεξάρτητο πωλητή για τον ίδιο αντικείμενο υπό τους ίδιους όρους και προϋποθέσεις (Jacob, 1996).

Υπάρχουν σαφείς πρακτικές δυσκολίες στην εφαρμογή του προτύπου του πλήρους ανταγωνισμού. Για αντικείμενα διαφορετικά από προϊόντα, σπάνια υπάρχουν πανομοιότυπα πρότυπα. Οι όροι της πώλησης μπορεί να ποικίλλουν από συναλλαγή σε συναλλαγή. Οι συνθήκες αγοράς και άλλες συνθήκες ποικίλλουν γεωγραφικά ή με την πάροδο του χρόνου. Μερικά συστήματα δίνουν προτεραιότητα σε ορισμένες συναλλακτικές μεθόδους σε σχέση με άλλες μεθόδους για τον έλεγχο των τιμών (Jacob, 1996).

Επιπλέον, τα περισσότερα συστήματα αναγνωρίζουν ότι η τιμή υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού δεν μπορεί να είναι ένα συγκεκριμένο σημείο τιμών, αλλά μάλλον ένα εύρος τιμών. Ορισμένα συστήματα προβλέπουν μέτρα για την αξιολόγηση κατά πόσον μια τιμή σε αυτό το εύρος θεωρείται πλήρως ανταγωνιστική, όπως το ενδοτεταρτημοριακό εύρος που χρησιμοποιείται στους κανονισμούς των ΗΠΑ. Μια σημαντική απόκλιση μεταξύ των σημείων στην κλίμακα μπορεί να υποδεικνύει την έλλειψη αξιοπιστίας των δεδομένων. Η αξιοπιστία θεωρείται γενικά βελτιωμένη με την χρήση δεδομένων πολλών ετών (Jacob, 1996).

4.2.7 Συγκρισιμότητα

Οι περισσότεροι κανόνες προβλέπουν πρότυπα για το πότε οι τιμές μη συνδεδεμένων μερών, οι συναλλαγές, η κερδοφορία ή άλλα στοιχεία θεωρούνται επαρκώς συγκρίσιμα, χρησιμοποιώντας ελέγχους των τιμών των συνδεδεμένων μερών. Τα πρότυπα αυτά απαιτούν συνήθως την αξιοπιστία των δεδομένων που χρησιμοποιούνται στις συγκρίσεις και την παραγωγή αξιόπιστων αποτελεσμάτων των μέσων που χρησιμοποιούνται για τη σύγκριση. Οι κανόνες των ΗΠΑ και του ΟΟΣΑ ορίζουν ότι πρέπει να γίνουν αξιόπιστες προσαρμογές για όλες τις διαφορές (αν υπάρχουν) μεταξύ των αντικειμένων των μη συνδεδεμένων μερών και των υποτιθέμενων συγκριτικών στοιχείων που θα μπορούσαν να επηρεάσουν ουσιωδώς την κατάσταση που εξετάζεται. Σε περίπτωση που δεν μπορεί να γίνει τέτοια αξιόπιστη προσαρμογή, η αξιοπιστία της σύγκρισης αμφισβητείται. Η συγκρισιμότητα των ελεγμένων τιμών με τις μη ελεγμένες τιμές θεωρείται γενικά ενισχυμένη με τη χρήση πολλαπλών δεδομένων. Οι συναλλαγές που δεν πραγματοποιούνται κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών γενικά δεν θεωρούνται συγκρίσιμες με εκείνες που λαμβάνονται κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών.

Μεταξύ των παραγόντων που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό της συγκρισιμότητας είναι (OECD, 2010):

- ❖ η φύση των περιουσιακών στοιχείων ή των υπηρεσιών που παρέχονται μεταξύ των μερών,
- ❖ η λειτουργική ανάλυση των συναλλαγών και των μερών,
- ❖ η σύγκριση των όρων των συμβάσεων (είτε γραπτοί είτε προφορικοί ή εκείνοι που συμπεραίνονται από την συμπεριφορά των μερών), και
- ❖ η σύγκριση των σημαντικών οικονομικών συνθηκών που θα μπορούσαν να επηρεάσουν τις τιμές, συμπεριλαμβανομένων των επιπτώσεων των διαφορετικών επιπέδων της αγοράς και των γεωγραφικών αγορών.

Η συγκρισιμότητα επιτυγχάνεται αποτελεσματικότερα, όταν συγκρίνονται πανομοιότυπα αντικείμενα. Ωστόσο, σε ορισμένες περιπτώσεις είναι δυνατόν να γίνουν αξιόπιστες προσαρμογές για διαφορές στα συγκεκριμένα στοιχεία, όπως οι διαφορές στα χαρακτηριστικά ή την ποιότητα. Για παράδειγμα, οι τιμές του χρυσού μπορεί να προσαρμοστούν με βάση το βάρος του χρυσού (μία ουγγιά χρυσού 10 καρατίων θα έχει τη μισή τιμή μιας ουγγιάς χρυσού 20 καρατίων) (OECD, 2010).

4.2.8 Λειτουργίες και κίνδυνοι

Οι αγοραστές και οι πωλητές μπορούν να εκτελούν διάφορες λειτουργίες που σχετίζονται με την ανταλλαγή και την ανάληψη διαφόρων κινδύνων. Για παράδειγμα, ένας πωλητής ενός μηχανήματος μπορεί είτε να παράσχει εγγύηση ή να μην την παράσχει. Η τιμή που ένας αγοραστής θα πληρώσει θα επηρεαστεί από αυτή τη διαφορά. Ανάμεσα στις λειτουργίες και τους κινδύνους που μπορεί να επηρεάσουν τις τιμές είναι οι εξής (OECD, 2010):

- ❖ Ανάπτυξη προϊόντων
- ❖ Κατασκευή και συναρμολόγηση
- ❖ Μάρκετινγκ και διαφήμιση
- ❖ Μεταφορά και αποθήκευση
- ❖ Πιστωτικός κίνδυνος

- ❖ Κίνδυνος απαρχαίωσης του προϊόντος
- ❖ Επιχειρηματικοί κίνδυνοι και κίνδυνοι της αγοράς
- ❖ Κίνδυνος μη αποπληρωμής υποχρεώσεων
- ❖ Οικονομικοί και συναλλαγματικοί κίνδυνοι
- ❖ Στοιχεία σχετικά με την εταιρεία ή τη βιομηχανία
- ❖ Όροι πώλησης

Οι τρόποι και οι όροι της πώλησης ενδέχεται να έχουν σημαντική επίπτωση στην τιμή. Για παράδειγμα, οι αγοραστές θα πληρώσουν περισσότερο, εάν μπορούν να αναβάλλουν την πληρωμή και να αγοράσουν μικρότερες ποσότητες. Οι όροι που μπορεί να επηρεάσουν την τιμή να περιλαμβάνουν χρονοδιάγραμμα πληρωμών, εγγύηση, έκπτωση ανά όγκο, διάρκεια δικαιώματος χρήσης του προϊόντος, κ.λπ. (OECD, 2010)

4.2.9 Επίπεδο αγοράς, οικονομικές συνθήκες και γεωγραφία

Τα αγαθά, οι υπηρεσίες ή η περιουσία μπορούν να παρέχονται σε διαφορετικά επίπεδα αγοραστών ή χρηστών: από τον παραγωγό στο χονδρέμπορο, από χονδρέμπορο σε χονδρέμπορο, από χονδρέμπορο σε λιανοπωλητή ή για τελική κατανάλωση. Οι συνθήκες της αγοράς, και κατά συνέπεια, οι τιμές ποικίλλουν σε μεγάλο βαθμό σε αυτά τα επίπεδα. Επιπλέον, οι τιμές μπορεί να διαφέρουν σημαντικά μεταξύ των διαφόρων οικονομιών ή γεωγραφικών περιοχών. Για παράδειγμα, ένα κουνουπίδι στη λιανική αγορά θα έχει πολύ διαφορετική τιμή στη μη ηλεκτροδοτούμενη αγροτική Ινδία από ό, τι στο Τόκιο. Οι αγοραστές ή οι πωλητές μπορεί να έχουν διαφορετικά μερίδια αγοράς που θα τους επιτρέψουν να επιτύχουν εκπτώσεις ανά όγκο ή να ασκήσουν επαρκή πίεση στο άλλο μέρος για χαμηλότερες τιμές. Όταν οι τιμές πρόκειται να συγκριθούν, τα υποθετικά συγκριτικά στοιχεία θα πρέπει να είναι στο ίδιο επίπεδο αγοράς, μέσα σε ίδια ή παρόμοια οικονομικά και γεωγραφικά περιβάλλοντα και υπό τις ίδιες ή παρόμοιες συνθήκες (International Tax Review, 2014).

4.2.10 Έλεγχος τιμών

Οι φορολογικές αρχές εξετάζουν γενικά τις τιμές που πράγματι χρεώνονται μεταξύ των συνδεδεμένων μερών για να προσδιοριστεί αν οι προσαρμογές είναι κατάλληλες. Η εξέταση γίνεται με σύγκριση (έλεγχο) των εν λόγω τιμών με συγκρίσιμες τιμές που χρεώνονται μεταξύ συνδεδεμένων μερών. Οι έλεγχοι αυτοί μπορεί να προκύψουν μόνο στην εξέταση των φορολογικών δηλώσεων από την φορολογική αρχή, ή να απαιτείται από τους ίδιους τους φορολογούμενους η διενέργεια αυτών των ελέγχων εκ των προτέρων ή η υποβολή φορολογικών δηλώσεων. Τέτοιοι έλεγχοι απαιτούν τον προσδιορισμό του τρόπου διεξαγωγής του ελέγχου που αναφέρεται ως μέθοδος μεταβιβαστικής τιμολόγησης (International Tax Review, 2014).

4.2.11 Κανόνας της καλύτερης μεθόδου

Μερικά συστήματα ευνοούν μια συγκεκριμένη μέθοδο ελέγχου τιμών. Τα συστήματα του ΟΟΣΑ και των ΗΠΑ, ωστόσο, προβλέπουν ότι η μέθοδος που χρησιμοποιείται για τον έλεγχο της καταλληλότητας των τιμών μεταξύ συνδεδεμένων μερών θα πρέπει να είναι η μέθοδος που παράγει το πιο αξιόπιστο μέτρο των αποτελεσμάτων πλήρους ανταγωνισμού. Αυτό είναι γνωστό ως «κανόνας της καλύτερης μεθόδου» (Best method rule). Το σύστημα μπορεί να απαιτήσει περισσότερες από μία μέθοδο ελέγχων. Οι παράγοντες που πρέπει να ληφθούν υπόψη περιλαμβάνουν τη συγκρισιμότητα των ελεγμένων και ανεξάρτητων στοιχείων, την αξιοπιστία των διαθέσιμων στοιχείων και υποθέσεις με τη μέθοδο αυτή, και την επικύρωση των αποτελεσμάτων της μεθόδου από άλλες μεθόδους (OECD, 2009).

4.2.11.1 Συγκρίσιμη μη ελεγχόμενη τιμή (Comparable uncontrolled price- CUP)

Τα περισσότερα συστήματα εξετάζουν την τιμή μεταξύ συνδεδεμένων μερών για τα ίδια προϊόντα, υπηρεσίες ή και περιουσία κάτω από τις ίδιες συνθήκες, που ονομάζεται συγκρίσιμη μη ελεγχόμενη τιμή (CUP), ως τον πιο αξιόπιστο δείκτη τιμών σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού. Όλα τα συστήματα επιτρέπουν τη διενέργεια ελέγχων με τη χρήση αυτής της μεθόδου, αλλά αυτό δεν είναι πάντα εφικτό. Επιπλέον, μπορεί να είναι δυνατή η αξιόπιστη προσαρμογή των τιμών CUP

όπου τα αγαθά, οι υπηρεσίες ή η περιουσία είναι πανομοιότυπα, αλλά οι όροι πώλησης ή άλλα περιορισμένα στοιχεία είναι διαφορετικά. Για παράδειγμα, μια προσαρμογή των επιτοκίων θα μπορούσε να εφαρμοστεί όταν η μόνη διαφορά στις συναλλαγές των πωλήσεων είναι ο χρόνος πληρωμής (π.χ., 30 ημέρες έναντι 60 ημερών). Για τα εμπορεύματα, οι πραγματικές συναλλαγές των μερών μπορούν να δηλωθούν με αξιόπιστο τρόπο. Για άλλα στοιχεία, τα in-house συγκρίσιμα στοιχεία, δηλαδή, οι συναλλαγές ενός εκ των ελεγχόμενων μερών με τρίτους, οι τιμές CUP είναι τα μόνα διαθέσιμα αξιόπιστα στοιχεία (OECD, 2009).

4.2.11.2 Άλλες μέθοδοι συναλλαγής

Μεταξύ των άλλων μεθόδων που βασίζονται σε πραγματικές συναλλαγές (κατά κανόνα μεταξύ ενός ελεγχόμενου μέρους και τρίτων μερών) και όχι σε δείκτες, αδρανή υλικά, ή έρευνες αγοράς είναι οι εξής (OECD, 2009):

Μέθοδος Cost-plus (C +): τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που παρέχονται σε μη συνδεδεμένα μέρη τιμολογούνται σταθερά σε πραγματικό κόστος συν ένα σταθερό περιθώριο κέρδους. Ο έλεγχος γίνεται με σύγκριση των ποσοστών περιθωρίου κέρδους.

Η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης (Resale price method- RPM): τα προϊόντα προσφέρονται τακτικά από τον πωλητή ή αγοράζονται από ένα λιανοπωλητή από μη συνδεδεμένα μέρη σε μια τυπική τιμή «καταλόγου» με λιγότερο σταθερή έκπτωση. Ο έλεγχος γίνεται με σύγκριση των ποσοστών έκπτωσης.

Μέθοδος μικτού περιθωρίου: παρόμοια με τη μέθοδο τιμής μεταπώλησης και αναγνωρίζεται σε μερικά συστήματα.

4.2.11.3 Μέθοδοι κερδοφορίας

Μερικές μέθοδοι ελέγχου τιμών δεν βασίζονται σε πραγματικές συναλλαγές. Η χρήση αυτών των μεθόδων μπορεί να είναι απαραίτητη λόγω της έλλειψης αξιόπιστων στοιχείων για τις συναλλακτικές μεθόδους. Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι μη-συναλλακτικές μέθοδοι μπορεί να είναι πιο αξιόπιστες από τις συναλλακτικές μεθόδους επειδή η αγορά και οι οικονομικές προσαρμογές στις συναλλαγές ενδεχομένως να μην είναι αξιόπιστες. Αυτές οι μέθοδοι μπορεί να περιλαμβάνουν (OECD, 2009):

Μέθοδος συγκρίσιμων κερδών (Comparable profits method- CPM): τα επίπεδα κέρδους των εταιρειών που βρίσκονται σε παρόμοια κατάσταση σε παρόμοιες βιομηχανίες μπορούν να συγκριθούν με το κατάλληλο ελεγχόμενο μέρος.

Συναλλακτική μέθοδος καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (Transactional Net Margin Method- TNMM): αν και αποκαλείται συναλλακτική μέθοδος, ο έλεγχος βασίζεται στην αποδοτικότητα των ομοειδών επιχειρήσεων.

Μέθοδος επιμερισμού των κερδών (Profit split method): Τα συνολικά κέρδη της επιχείρησης χωρίζονται με τρόπο βασισμένο σε οικονομετρικές αναλύσεις.

Οι μέθοδοι CPM και TNMM διαθέτουν ένα πρακτικό πλεονέκτημα στην ευκολία εφαρμογής. Και οι δύο μέθοδοι βασίζονται στην μικροοικονομική ανάλυση των δεδομένων και όχι σε συγκεκριμένες συναλλαγές.

Οι δύο μέθοδοι που προβλέπονται για το διαχωρισμό των κερδών είναι: ο επιμερισμός συγκρίσιμων κερδών και ο επιμερισμός υπολειμματικών κερδών. Η πρώτη μέθοδος προβλέπει ότι ο μερισμός των κερδών προέρχεται από τα συνδυασμένα λειτουργικά κέρδη των μη ελεγχόμενων φορολογουμένων, των οποίων οι συναλλαγές και οι δραστηριότητες είναι συγκρίσιμες με τις συναλλαγές και τις δραστηριότητες που ελέγχονται. Η μέθοδος επιμερισμού υπολειμματικών κερδών απαιτεί μια διαδικασία δύο σταδίων: τα πρώτα κέρδη κατανέμονται με τις συνήθεις εργασίες και, στη συνέχεια, το υπόλοιπο κέρδος κατανέμεται με βάση τις μη συνηθισμένες συνεισφορές των μερών. Η υπολειμματική κατανομή μπορεί να βασίζεται σε εξωτερικούς δείκτες της αγοράς ή σε εκτίμηση με βάση τον κεφαλαιοποιημένο κόστος (OECD, 2009).

4.2.12 Ελεγχόμενα μέρη και δείκτης επιπέδου κέρδους

Όταν οι έλεγχοι των τιμών διεξάγονται σε βάση διαφορετική από καθαρά συναλλακτική, όπως το CPM ή το TNMM, μπορεί να είναι αναγκαίο να προσδιοριστεί ποιο από τα δύο συνδεδεμένα μέρη πρέπει να ελεγχθεί. Ο έλεγχος πρέπει να γίνεται στο μέρος το οποίο θα παράγει τα πιο αξιόπιστα αποτελέσματα. Σε γενικές γραμμές, αυτό σημαίνει ότι το μέρος που ελέγχεται είναι εκείνο με τις πιο εύκολα συγκρίσιμες λειτουργίες και κινδύνους. Η σύγκριση των αποτελεσμάτων του ελεγχόμενου μέρους με εκείνα των συγκρίσιμων μερών ενδεχομένως να απαιτούν προσαρμογές στα αποτελέσματα του ελεγχόμενου μέρους ή τα συγκριτικά στοιχεία,

όπως τα επίπεδα των αποθεμάτων ή των βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων και προκαταβολών (Deloitte, 2015).

Οι έλεγχοι απαιτούν καθορισμό της ένδειξης κερδοφορίας που θα πρέπει να χρησιμοποιηθεί. Αυτό μπορεί να είναι το καθαρό κέρδος από την συναλλαγή, η απόδοση του ενεργητικού που χρησιμοποιείται, ή κάποιο άλλο μέτρο. Η αξιοπιστία βελτιώνεται γενικά στις μεθόδους TNMM και CPM, χρησιμοποιώντας μια σειρά από αποτελέσματα και δεδομένα πολλών ετών. Αυτό βασίζεται στις περιστάσεις των εν λόγω χωρών (Deloitte, 2015).

4.2.13 Άυλα περιουσιακά στοιχεία

Τα πολύτιμα άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι συνήθως μοναδικά. Συχνά δεν υπάρχουν συγκρίσιμα στοιχεία. Η αξία που προστίθεται με τη χρήση των άυλων περιουσιακών στοιχείων μπορεί να εκπροσωπείται στις τιμές των αγαθών ή των υπηρεσιών, ή την καταβολή των τελών (royalties) για τη χρήση των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Η αδειοδότηση των άυλων στοιχείων κατά συνέπεια παρουσιάζει δυσκολίες στον εντοπισμό συγκρίσιμων στοιχείων για έλεγχο. Ωστόσο, όταν τα ίδια περιουσιακά στοιχεία έχουν δοθεί για χρήση σε ανεξάρτητα μέρη, η αδειοδότηση μπορεί να παρέχει συγκρίσιμες συναλλακτικές τιμές. Η μέθοδος επιμερισμού των κερδών επιχειρεί να λάβει υπόψη την αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων (Deloitte, 2015).

4.2.14 Υπηρεσίες

Οι επιχειρήσεις μπορούν να συνεργάζονται με συνδεδεμένα ή μη συνδεδεμένα μέρη για την παροχή των υπηρεσιών που χρειάζονται. Σε περίπτωση που οι απαιτούμενες υπηρεσίες είναι διαθέσιμες στο πλαίσιο ενός πολυεθνικού ομίλου, μπορεί να υπάρχουν σημαντικά πλεονεκτήματα για την επιχείρηση στο σύνολό της για τα συστατικά του ομίλου που παρέχουν αυτές τις υπηρεσίες. Υπάρχουν δύο ζητήματα σε σχέση με τις χρεώσεις ανάμεσα στα συνδεδεμένα μέρη για την παροχή υπηρεσιών: εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται στην πραγματικότητα και δικαιολογούν την πληρωμή, και η τιμή που χρεώνεται για τις υπηρεσίες αυτές. Οι φορολογικές αρχές στις περισσότερες μεγάλες χώρες έχουν ενσωματώσει, είτε τυπικά

είτε στην πράξη, αυτά τα ερωτήματα στην εξέταση των συναλλαγών των συνδεδεμένων μερών (Deloitte, 2015).

Μπορεί να υπάρχουν φορολογικά πλεονεκτήματα για τον όμιλο όταν ένα μέλος χρεώνει άλλο μέλος για τις υπηρεσίες, ακόμη και αν δεν υπάρχει όφελος για το μέλος που χρεώνεται. Για να καταπολεμηθεί αυτό, οι κανόνες των περισσότερων συστημάτων επιτρέπουν στις φορολογικές αρχές να αμφισβητούν το βαθμό στον οποίο οφελείται το χρεωμένο μέλος από τις υπηρεσίες που φαίνεται να έλαβε. Η έρευνα μπορεί να επικεντρωθεί στο κατά πόσον οι υπηρεσίες πραγματοποιήθηκαν πράγματι, καθώς και ποιού επωφελήθηκαν από τις υπηρεσίες. Για το σκοπό αυτό, ορισμένοι κανόνες διαφοροποιούν τις υπηρεσίες διαχείρισης από άλλες υπηρεσίες. Οι υπηρεσίες διαχείρισης είναι γενικά εκείνες που χρειάζεται ένας επενδυτής προς όφελός του στη διαχείριση των επενδύσεών του. Οι χρεώσεις στην εταιρεία στην οποία γίνονται επενδύσεις για τέτοιου είδους υπηρεσίες είναι γενικά ακατάλληλες. Σε περίπτωση που οι υπηρεσίες δεν πραγματοποιήθηκαν ή όταν το συνδεδεμένο μέρος που χρεώνεται δεν έχει κανένα άμεσο όφελος, οι φορολογικές αρχές ενδέχεται να απορρίψουν την επιβάρυνση συνολικά (OECD, 2010).

Σε περίπτωση που οι υπηρεσίες πραγματοποιήθηκαν και παρείχαν όφελος στο συνδεδεμένο μέρος που χρεώνεται για τις εν λόγω υπηρεσίες, οι φορολογικές ρυθμίσεις επιτρέπουν επίσης την προσαρμογή στην τιμή που χρεώνεται. Οι κανόνες για τον έλεγχο των τιμών των υπηρεσιών μπορεί να διαφέρουν κάπως από τους κανόνες για τον έλεγχο τιμών που χρεώνονται για αγαθά λόγω εγγενών διαφορών μεταξύ παροχής υπηρεσιών και πώλησης αγαθών. Οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ προβλέπουν ότι οι διατάξεις που αφορούν τα αγαθά θα πρέπει να εφαρμοστούν με ελάχιστες τροποποιήσεις και πρόσθετες παρατηρήσεις. Στις ΗΠΑ, προβλέπεται ένα διαφορετικό πακέτο μεθόδων ελέγχου των τιμών για τις υπηρεσίες. Και στις δύο περιπτώσεις, τα πρότυπα συγκρισιμότητας και άλλα θέματα ισχύουν τόσο για τα αγαθά όσο και για τις υπηρεσίες (OECD, 2010).

Είναι σύνηθες για τις επιχειρήσεις να παρέχουν υπηρεσίες που υποστηρίζουν την κύρια δραστηριότητα τους για τις ίδιες (ή για τα τμήματά τους). Τα παραδείγματα περιλαμβάνουν λογιστικές, νομικές, και υπηρεσίες πληροφορικής για τις επιχειρήσεις που δεν ασχολούνται με την παροχή αυτών των υπηρεσιών. Οι κανόνες μεταβιβαστικής τιμολόγησης αναγνωρίζουν ότι μπορεί να είναι αθέμιτο για ένα

τμήμα μιας επιχείρησης που παρέχει τέτοιες υπηρεσίες σε ένα άλλο τμήμα να αποκομίζει κάποιο κέρδος για τις υπηρεσίες αυτές. Ο έλεγχος των τιμών που χρεώνονται σε μια τέτοια περίπτωση μπορεί να αναφέρεται ως κόστος υπηρεσιών ή μέθοδος του κόστους των υπηρεσιών. Η εφαρμογή αυτής της μεθόδου μπορεί να περιορίζεται σύμφωνα με τους κανόνες ορισμένων χωρών, και είναι απαραίτητη σε ορισμένες χώρες, όπως ο Καναδάς (OECD, 2010).

Σε περίπτωση που οι υπηρεσίες που εκτελούνται αποτελούν το αντικείμενο ή τη βασική δραστηριότητα της επιχείρησης (ή του τμήματος που παρέχει ή λαμβάνει τέτοιες υπηρεσίες), οι κανόνες του ΟΟΣΑ και των ΗΠΑ προβλέπουν ότι κάποιο επίπεδο του κέρδους είναι θεμιτό για την παροχή τέτοιων υπηρεσιών. Οι κανόνες στον Καναδά δεν επιτρέπουν τέτοια κέρδη. Ο έλεγχος των τιμών σε τέτοιες περιπτώσεις ακολουθεί γενικά μία από τις μεθόδους που περιγράφονται παραπάνω για τα αγαθά. Η μέθοδος του κόστους πλέον του περιθωρίου κέρδους (cost-plus method), ειδικότερα, μπορεί να ευνοηθεί από τις φορολογικές αρχές και τους φορολογούμενους λόγω της ευκολίας της διοίκησης (OECD, 2010).

4.2.15 Επιμερισμός του κόστους

Οι επιχειρήσεις με πολλαπλά τμήματα μπορεί να διατηρούν σημαντικά επιχειρηματικά πλεονέκτηματα όταν μοιράζονται το κόστος της ανάπτυξης ή της απόκτησης ορισμένων περιουσιακών στοιχείων, ιδιαίτερα των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Οι λεπτομερείς κανόνες των ΗΠΑ προβλέπουν ότι τα μέλη ενός ομίλου μπορούν να συνάπτουν συμφωνία για την κατανομή του κόστους (cost sharing agreement- CSA) σε σχέση με το κόστος και τα οφέλη από την ανάπτυξη των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ παρέχουν πιο γενικευμένες προτάσεις στις φορολογικές αρχές για την επιβολή που σχετίζεται με τις συμφωνίες συνεισφοράς στο κόστος (cost contribution agreements- CCAs) σε σχέση με την εξαγορά των διαφόρων τύπων των περιουσιακών στοιχείων. Και οι δύο δέσμες κανόνων προβλέπουν γενικά ότι τα έξοδα θα πρέπει να κατανέμονται μεταξύ των μελών με βάση τα αντίστοιχα αναμενόμενα οφέλη. Θα πρέπει στη συνέχεια να γίνουν οι ενδοομιλικές χρεώσεις, έτσι ώστε κάθε μέλος να φέρει μόνο το μερίδιο του αντίστοιχου κόστους που του έχει κατανεμηθεί. Δεδομένου ότι οι κατανομές πρέπει να γίνονται με βάση τις προσδοκίες για μελλοντικά γεγονότα, ο μηχανισμός για την κατανομή πρέπει να προβλέπει ενδεχόμενες προσαρμογές, όπου οι προηγούμενες

προβλέψεις αποδείχθηκαν εσφαλμένες. Ωστόσο, οι δύο δέσμες κανόνων σε γενικές γραμμές απαγορεύουν την εφαρμογή εκ των υστέρων στη λήψη πιστώσεων (Deloitte, 2015).

Μια βασική προϋπόθεση για τον περιορισμό των προσαρμογών που σχετίζονται με το κόστος της ανάπτυξης άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι η ύπαρξη ισχύουσας έγγραφης συμφωνίας μεταξύ των μελών. Οι φορολογικοί κανόνες μπορούν να επιβάλλουν πρόσθετες απαιτήσεις σχετικά στα συμβαλλόμενα μέρη των συμφωνιών CSA ή CCA, οι οποίες διαφέρουν ανάλογα με τη χώρα (Deloitte, 2015).

Σε γενικές γραμμές, σύμφωνα με μια συμφωνία CSA ή CCA, κάθε συμβαλλόμενο μέρος πρέπει να έχει το δικαίωμα να χρησιμοποιεί ορισμένα δικαιώματα που αναπτύχθηκαν σύμφωνα με την συμφωνία χωρίς περαιτέρω πληρωμές. Έτσι, ένα συμβαλλόμενο μέρος μιας CCA πρέπει να έχει το δικαίωμα να χρησιμοποιεί μια διαδικασία που αναπτύχθηκε στο πλαίσιο της συμφωνίας CCA, χωρίς καταβολή δικαιωμάτων. Η κυριότητα των δικαιωμάτων δεν χρειάζεται να μεταβιβαστεί στα συμβαλλόμενα μέρη. Η κατανομή των δικαιωμάτων γενικά πρέπει να βασίζεται σε κάποιο παρατηρήσιμο μέτρο, όπως η γεωγραφία (Deloitte, 2015).

Οι συμμετέχοντες στις συμφωνίες CSA και CCA μπορούν να παρέχουν προϋπάρχοντα περιουσιακά στοιχεία ή δικαιώματα χρήσης στην ανάπτυξη των στοιχείων του ενεργητικού. Η συνεισφορά αυτή μπορεί να αναφέρεται ως συνεισφορά πλατφόρμας. Η εν λόγω συνεισφορά γενικά θεωρείται πληρωμή από το συμβαλλόμενο μέρος και υπόκειται σε κανόνες μεταβιβαστικής τιμολόγησης ή ειδικούς κανόνες της CSA (Deloitte, 2015).

Ένας καθοριστικός παράγοντας σε μια συμφωνία CSA ή CCA είναι το που πρέπει να υπόκειται το κόστος ανάπτυξης ή εξαγοράς στη συμφωνία. Αυτό μπορεί να καθορίζεται βάσει της συμφωνίας, αλλά είναι επίσης υπόκειται σε προσαρμογή από τις φορολογικές αρχές (Deloitte, 2015).

Κατά τον καθορισμό ευλόγως αναμενόμενων οφελών, τα συμβαλλόμενα μέρη αναγκάζονται να κάνουν προβλέψεις για μελλοντικά γεγονότα. Αυτές οι προβλέψεις είναι αβέβαιες. Επιπλέον, μπορεί να υπάρχει αβεβαιότητα ως προς το πώς πρέπει να μετρώνται τέτοιες παροχές. Ένας τρόπος υπολογισμού για τα προσδοκώμενα οφέλη είναι η προβολή των αντίστοιχων πωλήσεων ή των μικτών περιθωρίων κέρδους των

συμβαλλομένων μερών, τα οποία μετρώνται σε κοινό νόμισμα, ή σε πωλήσεις ανά μονάδα (Deloitte, 2015).

Και οι δύο δέσμες κανόνων αναγνωρίζουν ότι τα συμβαλλόμενα μέρη μπορούν να εισέλθουν ή να εξέλθουν από μια συμφωνία CSA ή CCA. Σε αυτήν την περίπτωση, οι κανόνες προβλέπουν τα μέλη της να κάνουν τις πληρωμές buy-in ή buy-out. Οι πληρωμές αυτές μπορεί να αντιπροσωπεύουν την αγοραία αξία της υπάρχουσας κατάστασης της ανάπτυξης, ή μπορεί να υπολογίζεται βάσει μοντέλων ανάκτησης κόστους ή κεφαλαιοποίησης της αγοράς (Deloitte, 2015).

4.2.16 Ποινές και τεκμηρίωση

Ορισμένες δικαιοδοσίες επιβάλλουν σημαντικές ποινές που σχετίζονται με προσαρμογές των τιμών μεταβίβασης από τις φορολογικές αρχές. Οι κυρώσεις αυτές μπορούν να έχουν όρια για τη βασική επιβολή της ποινής, και η ποινή μπορεί να αυξηθεί σε άλλα όρια. Για παράδειγμα, οι κανόνες των ΗΠΑ επιβάλλουν ποινή 20% εφόσον η προσαρμογή υπερβαίνει τα 5.000.000 δολάρια, και αυξάνεται στο 40% του επιπλέον φόρου όταν η προσαρμογή υπερβαίνει τα 20.000.000 δολάρια ΗΠΑ (OECD, 2010).

Οι κανόνες σε πολλές χώρες απαιτούν από τους φορολογούμενους την τεκμηρίωση ότι οι τιμές που χρεώνονται είναι εντός των τιμών που επιτρέπονται βάσει των κανόνων μεταβιβαστικής τιμολόγησης. Σε περίπτωση που η απόδειξη αυτή δεν είναι έγκαιρη, μπορεί να επιβληθούν κυρώσεις, όπως αναφέρεται παραπάνω. Η τεκμηρίωση μπορεί να απαιτείται πριν από την υποβολή φορολογικής δήλωσης, ώστε να αποφευχθούν αυτές οι κυρώσεις. Για την τεκμηρίωση από τον φορολογούμενο, δεν χρειάζεται να γίνει επίκληση από τη φορολογική αρχή σε οποιαδήποτε δικαιοδοσία που επιτρέπει την προσαρμογή των τιμών. Μερικά συστήματα επιτρέπουν στη φορολογική αρχή να αγνοήσει τις πληροφορίες που δεν παρείχαν έγκαιρα οι φορολογούμενοι. Στην Ινδία απαιτεί τεκμηρίωση όχι μόνο πριν από την υποβολή της δήλωσης, αλλά και ότι η τεκμηρίωση πρέπει να πιστοποιείται από τον ορκωτό λογιστή (OECD, 2010).

4.2.17 Ειδικοί φορολογικοί κανόνες στις ΗΠΑ

Οι κανόνες μεταβιβαστικής τιμολόγησης στις ΗΠΑ είναι μακροσκελείς. Μπορούν να ενσωματώνουν όλες τις παραπάνω αρχές, χρησιμοποιώντας τη μέθοδο

CPM αντί της TNMM. Οι κανονισμοί στις ΗΠΑ προβλέπουν ρητά ότι η πρόθεση του φορολογουμένου για φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή δεν αποτελεί προϋπόθεση για την προσαρμογή από την Υπηρεσία Εσωτερικών Εσόδων, ούτε οι διατάξεις μη αναγνώρισης. Οι κανονισμοί των ΗΠΑ δεν δίνουν προτεραιότητα σε κάποια συγκεκριμένη μέθοδο ελέγχου τιμών και απαιτούν σαφή ανάλυση για να προσδιοριστεί η καλύτερη μέθοδος. Τα πρότυπα συγκρισιμότητας των ΗΠΑ περιορίζουν τη χρήση των επιχειρηματικών στρατηγικών στον έλεγχο των τιμών για τις στρατηγικές καθορισμένου μεριδίου αγοράς, αλλά επιτρέπουν περιορισμένη εξέταση των location savings (Grant Thornton, 2013).

4.2.17.1 Μέθοδος συγκρίσιμων κερδών

Η μέθοδος συγκρίσιμων κερδών (CPM) εισήχθη στους προτεινόμενους κανονισμούς του 1992 και αποτελεί ένα ιδιαίτερο χαρακτηριστικό της πρακτικής της μεταβιβαστικής τιμολόγησης του IRS. Σύμφωνα με τη CPM, συγκρίνονται τα συνολικά αποτελέσματα του συνδεδεμένου μέρους, παρά οι συναλλαγές του, με τα συνολικά αποτελέσματα των επιχειρήσεων που βρίσκονται σε παρόμοια κατάσταση, για τις οποίες υπάρχουν αξιόπιστα στοιχεία. Οι συγκρίσεις γίνονται με το δείκτη επιπέδου των κερδών που αντιπροσωπεύει την κερδοφορία πιο αξιόπιστα για το είδος της επιχείρησης. Για παράδειγμα, η κερδοφορία μιας εταιρείας πωλήσεων μπορεί να μετρηθεί πιο αξιόπιστα ως απόδοση επί των πωλήσεων (κέρδη προ-φόρων ως ποσοστό επί των πωλήσεων) (Grant Thornton, 2013).

Η CPM απαιτεί εγγενώς χαμηλότερα επίπεδα συγκρισιμότητας ως προς τη φύση των προϊόντων ή των υπηρεσιών. Επιπλέον, τα δεδομένα που χρησιμοποιούνται για τη CPM γενικά μπορούν να λαμβάνονται εύκολα στις ΗΠΑ και σε πολλές χώρες, με δημόσιες δηλώσεις των συγκρίσιμων επιχειρήσεων (Grant Thornton, 2013).

Τα αποτελέσματα του ελεγχόμενου μέρους ή των συγκρίσιμων επιχειρήσεων μπορεί να απαιτούν προσαρμογή για να επιτευχθεί η συγκρισιμότητα. Οι προσαρμογές αυτές μπορούν να περιλαμβάνουν την αποτελεσματική προσαρμογή των τόκων για τη χρηματοδότηση του χρέους ή των πελατών, προσαρμογή των αποθεμάτων, κ.λπ. (Grant Thornton, 2013).

Οι κανόνες των ΗΠΑ εφαρμόζουν τη μέθοδο των τιμών μεταπώλησης και τη μέθοδο cost-plus σε σχέση με τα αγαθά σε αυστηρά συναλλακτική βάση. Έτσι, θα πρέπει να βρεθούν συγκρίσιμες συναλλαγές για όλες τις ελεγχόμενες συναλλαγές,

προκειμένου να εφαρμοστούν αυτές οι μέθοδοι. Οι μέσοι όροι της βιομηχανίας ή τα στατιστικά μέτρα δεν επιτρέπονται. Όταν μια εταιρεία κατασκευής προβλέπει την κατασκευή με σύμβαση τόσο για συνδεδεμένα όσο και μη συνδεδεμένα μέρη, μπορεί εύκολα να έχει αξιόπιστα στοιχεία για συγκρίσιμες συναλλαγές. Ωστόσο, ελλείψει τέτοιων συγκριτικών στοιχείων, είναι συχνά δύσκολο να αποκτηθούν αξιόπιστα στοιχεία για την εφαρμογή της μεθόδου cost-plus (OECD, 2010).

Οι κανόνες σχετικά με τις υπηρεσίες επεκτείνουν τη μέθοδο cost-plus, που παρέχει μια πρόσθετη επιλογή για την αντιμετώπιση των προβλημάτων σχετικά με αυτά τα δεδομένα. Οι χρεώσεις προς συνδεδεμένα μέρη για υπηρεσίες που δεν είναι μέρος της βασικής δραστηριότητας είτε του ελεγχόμενου μέρους ή του συνδεδεμένου μέρους θεωρούνται ότι είναι υπο πλήρη ανταγωνισμό εάν τιμολογούνται στην τιμή κόστους συν μηδέν (μέθοδος κόστους υπηρεσίας). Οι εν λόγω υπηρεσίες μπορεί να περιλαμβάνουν εργασίες back-room (π.χ., λογιστική και επεξεργασία δεδομένων για τα μέρη που δεν ασχολούνται με την παροχή τέτοιων υπηρεσιών σε πελάτες), έλεγχο προϊόντος, ή μια ποικιλία τέτοιων μη-ολοκληρωμένων υπηρεσιών. Αυτή η μέθοδος δεν προβλέπεται για την κατασκευή, τη μεταπώληση, καθώς και ορισμένες άλλες υπηρεσίες που συνήθως αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα μιας επιχείρησης (OECD, 2010).

Οι κανόνες των ΗΠΑ, επίσης, επιτρέπουν ρητά συμφωνίες κοινών υπηρεσιών. Σύμφωνα με αυτές τις συμφωνίες, διάφορα μέλη του ομίλου μπορούν να παρέχουν υπηρεσίες που ωφελούν περισσότερο από ένα μέλος. Οι τιμές που χρεώνονται θεωρούνται πλήρως ανταγωνιστικές, όταν οι δαπάνες κατανέμονται με τρόπο συνεπή μεταξύ των μελών με βάση λογικά αναμενόμενα οφέλη. Για παράδειγμα, το κόστος για τις κοινές υπηρεσίες μπορεί να κατανέμεται μεταξύ των μελών με βάση έναν τύπο που αφορά αναμενόμενες ή πραγματικές πωλήσεις ή έναν συνδυασμό παραγόντων (OECD, 2010).

4.2.17.2 Όροι μεταξύ των μερών

Σύμφωνα με τους κανόνες των ΗΠΑ, η πραγματική συμπεριφορά των μερών είναι πιο σημαντική από ό, τι οι όροι της σύμβασης. Σε περίπτωση που η συμπεριφορά των μερών διαφέρει από τους όρους της σύμβασης, το IRS έχει την εξουσία να ορίσει τους πραγματικούς όρους ως εκείνους που απαιτούνται για να καταστεί δυνατή η πραγματική συμπεριφορά (OECD, 2010).

4.2.17.3 Προσαρμογές

Οι κανόνες των ΗΠΑ προβλέπουν ότι το IRS δεν μπορεί να προσαρμόσει τις τιμές που κρίνονται ότι είναι εντός της εμβέλειας του πλήρους ανταγωνισμού. Όταν οι τιμές που χρεώνονται είναι εκτός αυτής της εμβέλειας, οι τιμές μπορούν να προσαρμοστούν από το IRS μονομερώς στο μέσο του εύρους των τιμών. Η υποχρέωση της τεκμηρίωσης σε περίπτωση που η προσαρμογή των τιμών μεταβίβασης από το IRS είναι εσφαλμένη εναπόκειται στο φορολογούμενο, εκτός αν η προσαρμογή του IRS φαίνεται να είναι αυθαίρετη και ευμετάβλητη. Ωστόσο, τα δικαστήρια γενικά απαιτούν από τους φορολογούμενους και το IRS για να αποδείξουν τα στοιχεία τους, εφόσον δεν έχει επιτευχθεί συμφωνία (OECD, 2010).

4.2.17.4 Τεκμηρίωση και κυρώσεις

Εάν το IRS προσαρμόζει τις τιμές κατά περισσότερο από \$ 5.000.000 ή ένα ποσοστιαίο όριο, εφαρμόζονται κυρώσεις. Η ποινή είναι το 20% του ποσού του φόρου προσαρμογής και αυξημένο στο 40% για υψηλότερο όριο (OECD, 2010).

Η ποινή αυτή μπορεί να αποφευχθεί μόνο αν ο φορολογούμενος διατηρεί την ταυτόχρονη ικανοποίηση των απαιτήσεων τεκμηρίωσης των κανονισμών, και παρέχει τα τεκμήρια αυτά στην εφορία εντός 30 ημερών από την αίτηση του IRS. Αν η τεκμηρίωση δεν παρέχεται καθόλου, το IRS μπορεί να κάνει προσαρμογές με βάση τις πληροφορίες που έχει στη διάθεσή του. Ο όρος «ταυτόχρονη» σημαίνει ότι η τεκμηρίωση υπήρχε 30 ημέρες από την υποβολή φορολογικής δήλωσης του φορολογουμένου. Οι απαιτήσεις τεκμηρίωσης είναι πολύ συγκεκριμένες, και γενικά απαιτούν ανάλυση της καλύτερης μεθόδου και των τρόπων στήριξης για την τιμολόγηση και τη μεθοδολογία που χρησιμοποιείται για τον έλεγχο αυτών των τιμών. Για να είναι έγκυρη, η τεκμηρίωση πρέπει να στηρίζει λογικά τις τιμές που χρησιμοποιούνται στον υπολογισμό του φόρου (OECD, 2010).

4.2.17.5 Πρότυπο φορολόγησης ανάλογα με το εισόδημα (*commensurate with income standard*)

Η αμερικανική φορολογική νομοθεσία προβλέπει ότι ο αλλοδαπός χρήστης των άυλων περιουσιακών στοιχείων (πατέντες, διαδικασίες, εμπορικά σήματα, τεχνογνωσία, κ.λπ.) θα πρέπει να καταβάλλει στον εκχωρητή δικαιώματα ανάλογα με το εισόδημα που προέρχεται από τη χρήση του άυλου αγαθού. Αυτό ισχύει αν τα δικαιώματα πληρώνονται πραγματικά ή όχι. Η απαίτηση αυτή μπορεί να οδηγήσει σε

παρακράτηση φόρου επί των πληρωμών για τη χρήση των άυλων περιουσιακών στοιχείων στις ΗΠΑ (OECD, 2010).

4.2.18 Ειδικοί φορολογικοί κανονισμοί του ΟΟΣΑ

Οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ είναι προαιρετικές για τα κράτη-μέλη. Ορισμένα κράτη έχουν υιοθετήσει τις κατευθυντήριες γραμμές σχεδόν χωρίς μεταβολές. Η ορολογία μπορεί να ποικίλει ανάμεσα στα έθνη που υιοθέτησαν τις κατευθυντήριες γραμμές, και μπορεί να διαφέρει από αυτήν που χρησιμοποιήθηκε παραπάνω (OECD, 2010).

Οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ δίνουν προτεραιότητα στις συναλλακτικές μεθόδους, που περιγράφονται ως ο πιο άμεσος τρόπος για την εδραίωση της συγκρισιμότητας. Η μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής, καθώς και η μέθοδος επιμερισμού των κερδών χρησιμοποιούνται είτε ως μέθοδοι έκτακτης ανάγκης ή όταν οι παραδοσιακές συναλλακτικές μέθοδοι δεν μπορούν να εφαρμοστούν. Στη μέθοδο της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP) δεν δίνεται προτεραιότητα στις συναλλακτικές μεθόδους στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ. Οι κατευθυντήριες γραμμές δηλώνουν ότι μπορεί να είναι δύσκολο να βρεθεί μια συναλλαγή μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων που να είναι αρκετά παρόμοια με μια ελεγχόμενη συναλλαγή έτσι ώστε να υπάρχουν διαφορές που να μην έχουν σημαντική επίπτωση στην τιμή. Έτσι, οι προσαρμογές είναι συχνά απαραίτητες είτε για τον έλεγχο των τιμών ή την ανεξέλεγκτη διαδικασία (OECD, 2010).

4.2.18.1 Πρότυπα συγκρισιμότητας

Οι κανόνες του ΟΟΣΑ επιτρέπουν την εξέταση των επιχειρηματικών στρατηγικών για τον προσδιορισμό της συγκρισιμότητας των αποτελεσμάτων ή των συναλλαγών. Οι στρατηγικές αυτές περιλαμβάνουν τη διείσδυση στην αγορά, την αύξηση του μεριδίου αγοράς, το κόστος των αποταμιεύσεων, κ.λπ. (OECD, 2010).

Συναλλακτική μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής

Η συναλλακτική μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (Transactional net margin method- TNMM) συγκρίνει την καθαρή κερδοφορία της συναλλαγής, ή του ομίλου ή της συγκέντρωσης συναλλαγών, με εκείνη μιας άλλης συναλλαγής, ομίλου ή συγκέντρωσης. Σύμφωνα με την TNMM, δίνεται ισχυρή

προτίμηση στη χρήση των πραγματικών, επαληθεύσιμων συναλλαγών. Ωστόσο, στην πράξη, η TNMM επιτρέπει την πραγματοποίηση υπολογισμών για συγκενρώσεις συναλλαγών εταιρικού επιπέδου. Έτσι, η TNMM μπορεί σε ορισμένες περιπτώσεις να λειτουργήσει όπως η μέθοδος CPM των ΗΠΑ (OECD, 2010).

Όροι

Οι όροι της σύμβασης και οι συναλλαγές μεταξύ των μερών πρέπει να τηρούνται σύμφωνα με τους κανόνες του ΟΟΣΑ, εκτός εάν η φύση των συναλλαγών διαφέρει ουσιωδώς από αυτούς τους όρους και η τήρηση τέτοιων όρων θα εμπόδιζαν τη φορολογική διοίκηση (OECD, 2010).

Προσαρμογές

Οι κανόνες του ΟΟΣΑ γενικά δεν επιτρέπουν στις φορολογικές αρχές να κάνουν προσαρμογές, αν οι τιμές που χρεώνονται μεταξύ των συνδεδεμένων μερών είναι εντός της εμβέλειας του πλήρους ανταγωνισμού. Όταν οι τιμές είναι έξω από αυτό το εύρος, οι τιμές μπορούν να προσαρμοστούν στο πλέον κατάλληλο σημείο. Η υποχρέωση της τεκμηρίωσης σχετικά με την καταλληλότητα της προσαρμογής εναπόκειται γενικά στη φορολογική αρχή (OECD, 2010).

Τεκμηρίωση

Οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ δεν προβλέπουν ειδικούς κανόνες σχετικά με τη φύση της τεκμηρίωσης των φορολογουμένων. Τέτοια θέματα αναλαμβάνονται από τα επιμέρους κράτη-μέλη (OECD, 2010).

4.2.19 ΕΕ

Το 2002, η Ευρωπαϊκή Ένωση δημιούργησε το Κοινό Φόρουμ της ΕΕ για τον Καθορισμό των Τιμών Μεταβίβασης. Η ανακοίνωση με τίτλο «Φορολογία και ανάπτυξη - Συνεργασία με τις αναπτυσσόμενες χώρες για την προώθηση της χρηστής διακυβέρνησης στο φορολογικό τομέα», COM (2010) 163, υπογράμμισε την ανάγκη να στηριχθεί η ικανότητα των αναπτυσσόμενων χωρών στην κινητοποίηση των εγχώριων πόρων για την ανάπτυξη σύμφωνα με τις αρχές της χρηστής διακυβέρνησης στον τομέα της φορολογίας (OECD, 2010).

4.2.20 Ειδικοί φορολογικοί κανόνες στην Κίνα

Πριν από το 2009, η Κίνα γενικά ακολούθησε τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ. Οι νέες κατευθυντήριες γραμμές ανακοινώθηκαν από την State Administration of Taxation (SAT) τον Μάρτιο του 2008 και εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2009. Οι νέοι κανόνες εξακολουθούν να ισχύουν για τις εγχώριες και τις διεθνείς συναλλαγές. Αυτές οι κατευθυντήριες γραμμές διαφέρουν σημαντικά ως προς την προσέγγιση από εκείνες άλλων χωρών με δύο κύριους τρόπους: 1) είναι κατευθυντήριες γραμμές που εκδόθηκαν για την καθοδήγηση των υπηρεσιών στη διεξαγωγή ελέγχων στη μεταβιβαστική τιμολόγηση και τις προσαρμογές, και 2) οι παράγοντες που πρόκειται να εξεταστούν διαφέρουν ανάλογα με τη μέθοδο καθορισμού των τιμών μεταβίβασης. Οι κατευθυντήριες γραμμές καλύπτουν (Li, 2013):

- ❖ Διοικητικά θέματα
- ❖ Φορολογικές δηλώσεις και τεκμηρίωση των φορολογούμενων
- ❖ Γενικές αρχές καθορισμού των τιμών μεταβίβασης, συμπεριλαμβανομένης της συγκρισιμότητας
- ❖ Κατευθυντήριες γραμμές για τον τρόπο διεξαγωγής των ελέγχων
- ❖ Διοίκηση συμφωνιών τιμολόγησης ενδοομιλικών συναλλαγών και επιμερισμού κόστους
- ❖ Ελεγχόμενες εξετάσεις ξένων εταιριών
- ❖ Υποκεφαλαιοποίηση
- ❖ Γενικές διατάξεις κατά της φοροαποφυγής

Τεκμηρίωση

Σύμφωνα με την εγκύκλιο, οι φορολογούμενοι πρέπει να γνωστοποιούν τις συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη κατά την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων. Επιπλέον, η εγκύκλιος προβλέπει μια σειρά τριών βαθμίδων τεκμηρίωσης και προτύπων αναφοράς, με βάση το συνολικό ποσό των διεταιρικών συναλλαγών. Οι

φορολογούμενοι που επηρεάζονται από τους κανόνες οι οποίοι εκτέλεσαν διεταιρικές συναλλαγές 20 εκατομμυρίων γουάν, για το έτος γενικά εξαιρούνται από την υποβολή εκθέσεων, την τεκμηρίωση και από τις κυρώσεις. Εκείνοι με συναλλαγές άνω των 200 εκατομμυρίων γουάν γενικά ήταν υποχρεωμένοι να διεξάγουν ελέγχους μεταβιβαστικής τιμολόγησης εκ των προτέρων για την υποβολή φορολογικών δηλώσεων. Για τους φορολογούμενους στην κορυφαία βαθμίδα, η τεκμηρίωση πρέπει να περιλαμβάνει συγκριτική ανάλυση και αιτιολόγηση της επιλογής της μεθόδου καθορισμού των τιμών μεταβίβασης (Li, 2013).

Γενικές αρχές

Οι κινεζικοί κανόνες μεταβιβαστικής τιμολόγησης εφαρμόζονται στις συναλλαγές μεταξύ μιας κινεζικής επιχείρησης και των εγχώριων και ξένων συνδεδεμένων μερών. Ένα συνδεδεμένο μέρος περιλαμβάνει επιχειρήσεις που πληρούν έναν από τους οκτώ διαφορετικούς ελέγχους, συμπεριλαμβανομένης της ιδιοκτησίας του 25% των ιδίων κεφαλαίων από κοινού, επικαλυπτόμενα διοικητικά συμβούλια ή διοίκηση, σημαντικές συμμετοχές χρέους, και άλλους ελέγχους. Οι συναλλαγές που καλύπτονται από τις κατευθυντήριες γραμμές περιλαμβάνουν τα περισσότερα είδη των συναλλαγών μεταξύ των επιχειρήσεων (Li, 2013).

Η εγκύκλιος καθοδηγεί τους εξεταστές πεδίου να επανεξετάσουν τη συγκρισιμότητα των φορολογουμένων και την ανάλυση των μεθόδων. Η μέθοδος ανάλυσης της συγκρισιμότητας και η θεώρηση παραγόντων διαφέρει ελαφρώς από το είδος της μεθόδου ανάλυσης της μεταβιβαστικής τιμολόγησης. Οι κατευθυντήριες γραμμές για την CUP περιλαμβάνουν συγκεκριμένες λειτουργίες και κινδύνους που πρέπει να αναλύονται για κάθε είδος συναλλαγής (αγαθά, ενοικιάσεις, αδειοδότηση, χρηματοδότηση, καθώς και υπηρεσίες). Οι κατευθυντήριες γραμμές για την τιμή μεταπώλησης, τη μέθοδο cost-plus, τη συναλλακτική μέθοδο του καθαρού περιθωρίου, και ο επιμερισμός των κερδών είναι σύντομες και πολύ γενικές (Li, 2013).

Επιμερισμός κόστους

Οι κανόνες της Κίνας παρέχουν ένα γενικό πλαίσιο για τις συμφωνίες επιμερισμού του κόστους. Αυτό περιλαμβάνει μια βασική δομή για τις συμφωνίες, πρόβλεψη για buy-in και πληρωμές που βασίζονται σε λογικές ποσότητες, ελάχιστη

περίοδο λειτουργίας 20 χρόνων, και υποχρεωτική κοινοποίηση της συμφωνίας SAT εντός 30 ημερών από τη σύναψη της συμφωνίας. (Li, 2013)

Συμφωνίες μεταξύ των φορολογουμένων και των κυβερνήσεων και επίλυση διαφορών

Οι φορολογικές αρχές στις μεγαλύτερες χώρες έχουν συνάψει μονομερείς ή πολυμερείς συμφωνίες μεταξύ των φορολογουμένων και των κυβερνήσεων όσον αφορά τον καθορισμό ή τον έλεγχο των τιμών των συνδεδεμένων μερών. Οι συμφωνίες αυτές αναφέρονται ως συμφωνίες τιμολόγησης εκ των προτέρων (advance pricing arrangements- APA). Σύμφωνα με την APA, ο φορολογούμενος και μία ή περισσότερες κυβερνήσεις συμφωνούν σχετικά με τη μεθοδολογία που θα χρησιμοποιηθεί για τον έλεγχο των τιμών. Οι APA γενικά βασίζονται στην τεκμηρίωση των τιμών μεταβίβασης από τον φορολογούμενο και παρουσιάζεται στην κυβέρνηση. Οι πολυμερείς συμφωνίες απαιτούν διαπραγματεύσεις μεταξύ των κυβερνήσεων, οι οποίες πραγματοποιούνται μέσω των ομάδων που έχουν οριστεί ως αρμόδια αρχή. Οι συμφωνίες είναι γενικά για κάποια χρονική περίοδο, και μπορεί να έχουν αναδρομική ισχύ. Οι περισσότερες τέτοιες συμφωνίες δεν υπόκεινται στους κανόνες δημοσιοποίησης. Οι κανόνες που ελέγχουν πώς και πότε μια φορολογούμενη εταιρεία ή φορολογική αρχή μπορεί να κινεί τη διαδικασία APA διαφέρουν ανάλογα με τη δικαιοδοσία (Li, 2013).

4.3 Ενδοομιλικές συναλλαγές και φοροδιαφυγή

Η δόλια μεταβιβαστική τιμολόγηση που αναφέρθηκε στην προηγούμενη ενότητα, είναι επίσης γνωστή ως χειραγώγηση των τιμών μεταβίβασης, και αναφέρεται στις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών σε τιμές που έχουν σκοπό να χειραγωγούν τις αγορές ή να εξαπατήσουν τις φορολογικές αρχές (Bujra et al., 2014). Κατά συνέπεια, έχει άμεση σχέση με τη φορολογική απάτη και κατ' επέκταση με τη φοροδιαφυγή.

Για παράδειγμα, εάν η εταιρεία A, ένας παραγωγός τροφίμων στην Αφρική, επεξεργάζεται την παραγωγή της μέσω τριών θυγατρικών: X (στην Αφρική), Ψ (σε

φορολογικό παράδεισο, συνήθως σε υπεράκτια χρηματοπιστωτικά κέντρα) και Ω (στις Ηνωμένες Πολιτείες). Τώρα, η εταιρεία X πωλεί το προϊόν της σε μια εταιρία Ψ σε τεχνητά χαμηλή τιμή, με αποτέλεσμα την χαμηλή κερδοφορία και το χαμηλό φόρο για την Εταιρεία X που βρίσκεται στην Αφρική. Η εταιρεία Ψ πωλεί στη συνέχεια το προϊόν στην εταιρεία Ω σε τεχνητά υψηλή τιμή, σχεδόν τόσο υψηλή όπως η λιανική τιμή στην οποία η εταιρεία Ω θα πωλούσε το τελικό προϊόν στις ΗΠΑ. Η εταιρεία Ω, ως εκ τούτου, θα καταγράψει χαμηλό κέρδος και, ως εκ τούτου, χαμηλό φόρο. Περίπου το 60% της φυγής κεφαλαίων από την Αφρική είναι από ακατάλληλη μεταβιβαστική τιμολόγηση. Αυτή η φυγή κεφαλαίων από τις αναπτυσσόμενες χώρες εκτιμάται σε δέκα φορές το μέγεθος της βοήθειας που λαμβάνει και δύο φορές την εξυπηρέτηση του χρέους που καταβάλλει (Bujra et al., 2014).

Η Αφρικανική Ένωση εκτιμά ότι περίπου το 30% του ΑΕΠ της Υποσαχάριας Αφρικής έχει μετακινηθεί σε φορολογικούς παραδείσους. Οι λύσεις περιλαμβάνουν την εταιρική δήλωση από χώρα σε χώρα, όπου εταιρείες αποκαλύπτουν τις δραστηριότητες σε κάθε χώρα και ως εκ τούτου απαγορεύουν τη χρήση των φορολογικών παραδείσων όπου λαμβάνει χώρα η πραγματική οικονομική δραστηριότητα (Bujra et al., 2014).

Το 2014, το Leverhulme Center for the Study of Value, με έδρα το Πανεπιστήμιο του Μάντσεστερ, δημοσίευσε μια έκθεση που συντάχθηκε από τους Sarah Bracking και Khadija Sharife, προσδιορίζοντας πάνω από 3 δισεκατομμύρια δολάρια λόγω μεταβιβαστικής τιμολόγησης στο εμπόριο ακατέργαστων διαμαντιών της Νοτίου Αφρικής, μέσω της χειραγώγησης των τιμών μεταβίβασης για την περίοδο 2005 -2012. Η έκθεση διαπίστωσε σημαντικές ενδείξεις μετατόπισης κέρδους χειραγώγησης μέσω όγκου και αξίας (Bujra et al., 2014).

Ενώ η κατάλληλη μεταβιβαστική τιμολόγηση των υλικών αγαθών μπορεί να καθοριστεί σε σχέση με τις τιμές που χρεώνονται για παρόμοια αγαθά προς μη συνδεδεμένα μέρη, οι τιμές μεταβίβασης των άυλων αγαθών, τα προϊόντα της πνευματικής εργασίας, σπάνια έχουν συγκρίσιμα ισοδύναμα. Οι τιμές μεταβίβασης πρέπει εν συνεχεία να καθοριστούν με βάση τις προσδοκίες των μελλοντικών εσόδων. Οι Khadija Sharife και John Grobler σε μελέτη για το World Policy Journal, ανέφεραν 3.500.000.000 δολάρια από κακή μεταβιβαστική τιμολόγηση σε αφρικανικά διαμάντια από την Ανγκόλα και Λαϊκή Δημοκρατία του Κονγκό, με τη

χρήση της ενδοεταιρικής αποτίμησης, τις εικονικές εταιρείες και τους φορολογικούς παραδείσους, και ιδίως το Ντουμπάι και η Ελβετία (Bujra et al., 2014).

Στη Σουηδία (χώρα με υψηλή φορολογία) τα interest loops ήταν δημοφιλή το 2005-2010, όπου είχαν τοποθετηθεί απλά δάνεια ή επενδύσεις μεταξύ μιας σουηδικής εταιρείας και μιας εταιρείας σε φορολογικό παράδεισο και στις δύο κατευθύνσεις, και όπου το επιτόκιο δεν είχε τιμολογηθεί σωστά με σκοπό να δημιουργήσει φορολογική έκπτωση στη Σουηδία (Bujra et al., 2014).

5 ΚΕΦΑΛΑΙΟ: Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΗ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ

5.1 Η έννοια του φορολογικού ελέγχου

Στον τομέα της φορολογίας, υπάρχει η διαδικασία κατά την οποία η υπηρεσία εισπραξης φόρων εξετάζει τις δηλώσεις του ατόμου ή της εταιρείας για να διασταυρώσει ότι όλα τα εισοδήματα, εκπτώσεις, και / ή οι πιστώσεις που δηλώθηκαν αντικατοπτρίζουν με ακρίβεια την πραγματικότητα. Αυτό γίνεται για να εξασφαλιστεί ότι κάθε άτομο ή εταιρεία καταβάλλει πλήρως την φορολογική υποχρέωση. Οι λογιστικοί έλεγχοι διενεργούνται σε τυχαία βάση, ή όταν εμφανίζονται ασυνέπειες σε μια φορολογική δήλωση (McGee, 2012).

Κατά τη διάρκεια των τελευταίων δεκαετιών, η εμπειρική βιβλιογραφία έχει μελετήσει τη σχέση μεταξύ της φοροδιαφυγής, των φορολογικών συντελεστών, των κυρώσεων, τις πιθανότητες ελέγχου, τις εμπειρίες από προηγούμενο έλεγχο και τα κοινωνικοοικονομικά χαρακτηριστικά. Το μεγαλύτερο μέρος αυτής της βιβλιογραφίας στηρίζεται στην παρατήρηση και σε μη πειραματικά δεδομένα, τα οποία δημιουργούν έναν αριθμό προβλημάτων σε σχέση με τη μέτρηση και την ταυτοποίηση. Το πρώτο πρόβλημα είναι ότι η εξαρτημένη μεταβλητή της φοροδιαφυγής δεν παρατηρείται με ακρίβεια επειδή οι φορολογούμενοι αποκρύβουν τη φοροδιαφυγή τους και επειδή οι φορολογικές αρχές δεν διατηρούν αρχείο ελέγχου για το κοινό, παρά μόνο σε συγκεντρωτική μορφή. Το δεύτερο πρόβλημα είναι ότι οι ανεξάρτητες μεταβλητές-έλεγχοι, η απειλή των ελέγχων και των κυρώσεων είναι δύσκολο να διεξαχθεί σε ατομικό επίπεδο, επειδή οι στρατηγικές επιβολής αποτελούν εμπιστευτικές πληροφορίες και είναι απρόσιτες για τους ερευνητές στις περισσότερες περιπτώσεις. Το τρίτο πρόβλημα είναι ότι, ακόμη και όταν τα εύλογα μέτρα κατά της φοροδιαφυγής και οι διάφοροι καθοριστικοί παράγοντες είναι διαθέσιμα (κυρίως μελέτες μακροδεδομένων σε περιφερειακό ή κρατικό επίπεδο), η μεταβολή των φορολογικών συντελεστών και των προσπαθειών επιβολής δεν είναι εξωγενείς, αλλά μάλλον μια ενδογενή απάντηση συμμόρφωσης. Αυτό αποτελεί μια σημαντική απειλή για την ταυτοποίηση και απαιτεί τη χρήση εργαλειακών μεταβλητών. Οι Andreoni et al. (1998) και Slemrod και Yitzhaki (2002) παρέχουν κρίσιμες προσεγγίσεις αυτής

της βιβλιογραφίας και υποστηρίζουν ότι κανένα από τα διαθέσιμα μέσα δεν μπορεί να πληροί τις προϋποθέσεις για τις εκτιμήσεις των βοηθητικών μεταβλητών, προκειμένου να είναι συνεπής. Αυτά τα γενικά προβλήματα παρακινούν τη χρήση μιας πειραματικής προσέγγισης για την εκτίμηση της φοροδιαφυγής. Υπάρχουν τρεις πηγές πειραματικών δεδομένων που έχουν διερευνηθεί στην βιβλιογραφία. Η πρώτη πηγή είναι το Πρόγραμμα Μέτρησης Συμμόρφωσης Φορολογουμένων (Taxpayer Compliance Measurement Program- TCMP) της Υπηρεσίας Εσωτερικού Εισοδήματος (IRS) στις Ηνωμένες Πολιτείες. Το TCMP είναι ένα πρόγραμμα εκτενών φορολογικών ελέγχων που πραγματοποιούνται σε ένα στρωματοποιημένο τυχαίο δείγμα για το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων περίπου κάθε τρία χρόνια από το 1965 έως το 1988. Το πρόγραμμα TCMP παρείχε πολύ χρήσιμες πληροφορίες σχετικά με την έκταση της φοροδιαφυγής και του μεγέθους του φορολογικού χάσματος, τη διαφορά μεταξύ των φόρων που οφείλονται και των φόρων που καταβάλλονται εγκαίρως. Οι περισσότερες από τις μη πειραματικές μελέτες που παρατέθηκαν έχουν βάση τα (συγκεντρωτικά) αρχεία του TCMP. Όπως επισημαίνεται από τους Andreoni, Erard και Feinstein (1998) και Bloomquist (2003), διάφορες μελέτες που βασίζονται σε δεδομένα του TCMP έχουν δείξει ότι η δήλωση μικρότερου εισοδήματος από το πραγματικό είναι πολύ συχνότερη στις κατηγορίες εισοδημάτων, όπως είναι τα έσοδα των επιχειρήσεων από τις κατηγορίες εισοδήματος όπως οι μισθοί και τα ημερομίσθια, τα οποία δηλώνονται σε γενικές γραμμές διπλά από τρίτους (Klepper και Nagin, 1989; Long και Swingden, 1990; Christian 1994, Internal Revenue Service, 1996). Προς το παρόν, καμία μελέτη βασισμένη σε TCMP δεν έχει συγκρίνει με ακρίβεια και συστηματικά τα ποσοστά συμμόρφωσης στα στοιχεία εισοδήματος που δηλώνουν τρίτοι με τα στοιχεία που δηλώνουν οι ίδιοι οι φορολογούμενοι. Επιπλέον, το TCMP δεν παρέχει χρήσιμη εξωγενή διακύμανση στις μεταβλητές επιβολής. Επειδή έλεγχοι δεν έχουν προανακοινωθεί, δεν υπάρχει καμία μεταβολή στην πιθανότητα ελέγχου. Επιπλέον, επειδή οι ελεγμένοι φορολογούμενοι πληροφορούνται ότι αυτό είναι μέρος μιας ειδικής μελέτης και ότι η επιλογή ελέγχου είναι τυχαία, το TCMP δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τη μελέτη των επιπτώσεων σχετικά με την υποβολή δηλώσεων πριν από τον έλεγχο.

Μία δεύτερη πηγή πειραματικών δεδομένων έχει δημιουργηθεί από εργαστηριακά πειράματα. Αυτά είναι σχετικά με δηλώσεις πολλών περιόδων από τους συμμετέχοντες (κυρίως φοιτητές) που λαμβάνουν και δηλώνουν εισόδημα,

πληρώνουν φόρους, και αντιμετωπίζουν κινδύνους να υποβληθούν σε έλεγχο και κυρώσεις. Εργαστηριακά πειράματα έχουν δείξει επανειλημμένα ότι οι κυρώσεις, οι πιθανότητες ελέγχου, καθώς και οι προηγούμενοι έλεγχοι αυξάνουν τα επίπεδα συμμόρφωσης (Friedland et al, 1978; Becker et al, 1987; Alm et al, 1992). Όμως οι Alm et al. (1992) δείχνουν ότι, όταν οι ποινές και οι πιθανότητες ελέγχου ορίζονται σε ρεαλιστικά επίπεδα, το αποτρεπτικό τους αποτέλεσμα είναι πολύ μικρό και ως εκ τούτου, το εργαστήριο έχει την τάση να προβλέπει μεγαλύτερη φοροδιαφυγή από ό,τι παρατηρείται στην πράξη. Το βασικό πρόβλημα είναι ότι το εργαστηριακό περιβάλλον είναι από τη φύση του τεχνητό και, ως εκ τούτου είναι πιθανό να παραβλέψει σημαντικές πτυχές στο περιβάλλον αναφοράς του πραγματικού κόσμου.

Η τρίτη πηγή των δεδομένων αφορά ένα μικρό αλλά μοναδικό, τυχαιοποιημένο πείραμα πεδίου στο οποίο συμμετείχαν περίπου 1.700 φορολογούμενοι στη Μινεσότα. Το πείραμα στη Μινεσότα έστειλε προειδοποιητικές επιστολές ελέγχου προς τους φορολογούμενους, παρέχοντας έτσι εξωγενή μεταβολή στην πιθανότητα ελέγχου. Αυτό το πείραμα μελετήθηκε από τους Slemrod et al. (2001), οι οποίοι εξέτασαν την επίδραση της απειλής ελέγχου στα δηλωθέντα εισοδήματα. Ανακάλυψαν ότι τα αποτελέσματα είναι ετερογενή σε σχέση με το επίπεδο του εισοδήματος και τις ευκαιρίες φοροαποφυγής, και παραδόξως ότι μια μεγαλύτερη πιθανότητα ελέγχου οδηγεί σε μείωση του δηλωμένου εισοδήματος στην κορυφή της κατανομής (αν και το αποτέλεσμα αυτό δεν ήταν στατιστικά σημαντικό).

5.2 Εφαρμογή του φορολογικού ελέγχου στην Ελλάδα

Η Ελλάδα εφαρμόζει σήμερα μια σχετικά φιλόδοξη προσπάθεια δημοσιονομικής εξυγίανσης με στόχο την τακτοποίηση των δημοσιονομικών της. Εκτός από τα μέτρα που τέθηκαν σε ισχύ, οι ελληνικές αρχές πρέπει να λάβουν μέτρα για τη βελτίωση της φορολογικής διοίκησης και την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής. Οι πρωτοβουλίες αυτές αναμένεται να αποφέρουν επιπλέον έσοδα που υποστηρίζουν την προσπάθεια δημοσιονομικής εξυγίανσης για την περίοδο 2013-2014 (IMF, 2013).

Ο κυβερνητικός συνασπισμός των τριών κομμάτων, που τέθηκε σε ισχύ μετά τις εκλογές της 17^{ης} Ιουνίου του 2012, αποφάσισε να καταβάλλει επιπλέον προσπάθεια για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής. Μια από τις άμεσες ενέργειες ήταν η εντατικοποίηση των φορολογικών ελέγχων κατά τη διάρκεια του καλοκαιριού του 2012, ιδίως σε περιοχές με αυξημένη οικονομική δραστηριότητα και σε βασικούς τουριστικούς προορισμούς (τόσο στη νησιωτική όσο και στην ηπειρωτική χώρα), όπου υπάρχουν ανεπίσημα στοιχεία της υψηλής φοροδιαφυγής (Ministry of Finance, 2013).

Αυτοί οι εντατικοποιημένοι φορολογικοί έλεγχοι στοχεύουν στην καταπολέμηση της απάτης ΦΠΑ που διεξήγαγε το Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (ΣΔΟΕ) του Υπουργείου Οικονομικών και καλύπτει την περίοδο από 6 Ιουλίου- 3 Σεπτεμβρίου 2012. Κατά την υπό εξέταση περίοδο πραγματοποιήθηκαν 5.167 φορολογικοί έλεγχοι, το ΣΔΟΕ προχώρησε σε μηνύσεις σε 2.852 περιπτώσεις για 34.836 φορολογικές παραβάσεις. Το συνολικό ποσοστό παραβάσεων- ελέγχων ήταν 55,2% (Ministry of Finance, 2013).

Η Ελλάδα υλοποίησε ένα φιλόδοξο πρόγραμμα δημοσιονομικής προσαρμογής, με συγχρηματοδότηση των ΕΕ-ΔΝΤ, το λεγόμενο Πρόγραμμα Οικονομικής Προσαρμογής (Economic Adjustment Programme- EAP). Ένας από τους στόχους του EAP ήταν η ενίσχυση της απόδοσης των εσόδων με την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής μέσω της βελτίωσης της φορολογικής διοίκησης. Αυτά περιλαμβάνουν μεγαλύτερη αυτονομία της φορολογικής αρχής, εντατικοποίηση των φορολογικών ελέγχων και μεγαλύτερη έμφαση στις τεχνικές λογιστικού ελέγχου με βάση τον κίνδυνο με στόχο τα άτομα και τις επιχειρήσεις πιο είναι πιθανότερο να φοροδιαφεύγουν. Για την παρακολούθηση της προόδου όσον αφορά τη μεταρρύθμιση της φορολογικής διοίκησης, έχουν συσταθεί εξαμηνιαία διαρθρωτικά σημεία αναφοράς (ή ποσοτικοποιημένοι στόχοι) και πρέπει να πληρούνται από τις ελληνικές αρχές (European Commission, 2013; IMF, 2013).

Αυτά τα διαρθρωτικά σημεία αναφοράς περιλαμβάνουν την επίτευξη ειδικών στόχων όσον αφορά τον αριθμό των φορολογικών ελέγχων που πρέπει να διεξάγονται στις μεγάλες επιχειρήσεις (πλήρους έκτασης ή τακτικοί και έκτακτοι έλεγχοι), στα άτομα υψηλού πλούτου / αυτοαπασχολούμενους, και εκείνους που δεν καταβάλλουν τον ΦΠΑ. Επιπλέον, αυτά τα διαρθρωτικά σημεία αναφοράς περιλαμβάνουν την

επίτευξη των συγκεκριμένων στόχων ως προς την είσπραξη των φόρων και προστίμων. Τέλος, τα διαρθρωτικά σημεία αναφοράς έχουν προσαρμοστεί στην αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου και στην ακεραιότητα των ανθρώπινων πόρων (έλεγχοι σχετικά στα περιουσιακά στοιχεία των διευθυντών των τοπικών φορολογικών υπηρεσιών και των περιουσιακών στοιχείων των ίδιων των ελεγκτών). Έμφαση δόθηκε επίσης στην περαιτέρω εκπαίδευση του προσωπικού και τον εκσυγχρονισμό των δομών της φορολογικής διοίκησης εσόδων (European Commission, 2013).

Η εντατικοποίηση των ελέγχων από το καλοκαίρι του 2012 συνέβαλε στη μείωση του αριθμού των φορολογικών παραβάσεων. Χρησιμοποιώντας ένα νέο σύνολο δεδομένων για το καλοκαίρι του 2012 όσον αφορά τους φορολογικούς ελέγχους για τον ΦΠΑ σε τουριστικές περιοχές και περιοχές με μεγάλη οικονομική δραστηριότητα σε 13 ελληνικές περιφέρειες, θεωρούνται σημαντικές στατιστικές ενδείξεις ότι η εντατικοποίηση των φορολογικών ελέγχων μπορεί να ενισχύσει τη φορολογική συμμόρφωση (Tagkalakis 2013). Οι υψηλότερες αναλογίες φορολογικών παραβάσεων εντοπίστηκαν στην Κρήτη (74,8%), την Κεντρική Ελλάδα (66,3%), το Νότιο Αιγαίο (65,8%), και τα νησιά του Ιονίου (66,3%).

Γενικά θεωρείται ότι με αύξηση κατά 1% του αριθμού των φορολογικών ελέγχων ανά ημέρα μειώνεται ο αριθμός των φορολογικών παραβατών ανά ημέρα ελέγχων κατά περίπου 0,3-0,4% (Tagkalakis 2013).

Επιπλέον, η ευαισθησία του δείκτη των φορολογικών παραβατών στην αύξηση των φορολογικών ελέγχων είναι μεγαλύτερη σε περιοχές με υψηλή ανεργία και χαμηλό μορφωτικό επίπεδο και σε περιοχές τουριστικών προορισμών, όπως τα νησιά. Ως εκ τούτου, μια καλύτερη στόχευση των φορολογικών ελέγχων στους προαναφερθέντες τομείς θα συμβάλουν στη μείωση της φοροδιαφυγής (Galbiati και Zanella 2012). Επιπλέον, η αύξηση του μορφωτικού επιπέδου, θα βελτιώσει το σεβασμό προς το κράτος δικαίου και θα μπορούσε να αυξήσει τη φορολογική συμμόρφωση (McGee 2012). Τέλος, μια καλύτερη οικονομική προοπτική, όπως αντανακλάται στους αυξημένους δείκτες οικονομικού κλίματος ενθαρρύνει τη φορολογική συμμόρφωση.

Τα ευρήματα αυτά είναι ιδιαίτερα σημαντικά στην παρούσα συγκυρία για την Ελλάδα, καθώς δείχνουν ότι η εντατικοποίηση των ελέγχων μπορεί να είναι μια χρήσιμη στρατηγική επιβολής για την φορολογική νομοθεσία. Μπορούν να συμβάλουν στην αποτροπή της φοροδιαφυγής, την αύξηση της αποτελεσματικότητας της εισπραξης φόρων και την αύξηση των φορολογικών εσόδων (McGee 2012).

5.3 Αποτελέσματα εφαρμογής φορολογικού ελέγχου στην πάταξη της φοροδιαφυγής

Επιπλέον, ερευνάται η επίπτωση των εσόδων των φορολογικών ελέγχων (Tagkalakis, 2014). Για το σκοπό αυτό, τα πρόσφατα μηνιαία στοιχεία από το Υπουργείο Οικονομικών χρησιμοποιήθηκαν για την κάλυψη των ολοκληρωμένων ελέγχων βάσει κινδύνων και απόδοση των εσόδων τους από την άποψη των φόρων και των προστίμων που εισπράχθηκαν την περίοδο του Ιανουαρίου του 2012 έως τον Δεκέμβριο του 2013. Οι φορολογικοί έλεγχοι στόχευαν και διεξάχθηκαν στις εξής τρεις κατηγορίες / ομάδες: μεγάλες επιχειρήσεις, άτομα υψηλού πλούτου / αυτοαπασχολούμενοι, και και εκείνους που δεν καταβάλλουν τον ΦΠΑ.

Σύμφωνα με στοιχεία του Υπουργείου Οικονομικών κατά την περίοδο Ιανουάριος 2012-Δεκέμβριος 2013, διεξήχθησαν 33.404 φορολογικοί έλεγχοι με συνολικό αποτέλεσμα € 533.700.000, ή 0,30% του ΑΕΠ το 2013, ενώ κατά την ίδια φορολογική περίοδο τα έσοδα (εταιρικοί φόροι και φόροι εισοδήματος φυσικών προσώπων και του ΦΠΑ) ανήλθαν σε € 50,1 δισεκατομμύρια (Tagkalakis, 2014).

Η οικονομετρική ανάλυση δείχνει ότι σε ετήσια βάση, μια αύξηση κατά 10% στους φορολογικούς ελέγχους (περίπου 1.670 περισσότερους ελέγχους) θα μπορούσε είχε αυξήσει τα φορολογικά έσοδα κατά περίπου € 251 εκατομμύρια, ή 0,13% του ΑΕΠ το 2013. Αυτή είναι η λεγόμενη έμμεση επίδραση των φορολογικών ελέγχων και λειτουργεί μέσω της αύξησης της φορολογικής συμμόρφωσης (Tagkalakis, 2014).

Ως εκ τούτου, σε συμφωνία με τα προηγούμενα ευρήματα (Galbiati και Zanella, 2012; Ratto et al., 2013), μια σημαντική αύξηση του αριθμού των φορολογικών ελέγχων (με την κινητοποίηση περισσότερων πόρων και την καλύτερη στόχευση των ομάδων που είναι πιθανότερο να φοροδιαφεύγουν) θα μπορούσε να οδηγήσει *ceteris paribus* σε επιπλέον φορολογικά έσοδα τόσο από την άμεση και έμμεση επίπτωση των φορολογικών ελέγχων. Αυτές οι εισπράξεις των εσόδων θα μπορούσαν να ισοβαθμίζουν ή ακόμα και να υπερκαλύπτουν την εξοικονόμηση από διάφορα επώδυνα μέτρα δημοσιονομικής εξυγίανσης που ξεκίνησε τα τελευταία χρόνια, όπως η αύξηση της νόμιμης ηλικίας συνταξιοδότησης από τα 65 στα 67 (με την αναμενόμενη απόδοση των € 264.000.000 το 2014), οι περικοπές στις επικουρικές συντάξεις (με την αναμενόμενη απόδοση των € 114.000.000 το 2014), καθώς και η κατάργηση εκπτώσεων του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (με την αναμενόμενη απόδοση των € 237.000.000 το 2014) (Ministry of Finance, 2013).

Παρά τις πρόσφατες βελτιώσεις, οι φορολογικές οφειλές συνεχίζουν να αποτελούν πρόβλημα. Πρόσφατα στοιχεία που παρουσίασε το Υπουργείο Οικονομικών αποκάλυψε ότι καθυστερούμενες φορολογικές οφειλές αυξήθηκαν από € 44.9 δισεκατομμύρια στο τέλος του 2011 σε € 55.1 δισεκατομμύρια στο τέλος του 2012, και έχουν αυξηθεί περαιτέρω σε περίπου € 62.100 δισεκατομμύρια, ή 34,0% του ΑΕΠ στο τέλος του 2013 και πλέον ανέρχονται σε πάνω από 70,0 δις € (ή περίπου 38,9% του ΑΕΠ το 2013) στο τέλος Οκτωβρίου 2014 (Tagkalakis, 2014).

Η ανοδική τάση στις φορολογικές οφειλές συνεχίστηκε παρά τα σημαντικά βήματα που ξεκίνησαν το 2013 για τη βελτίωση της είσπραξης των φόρων και των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης (European Commission, 2013). Οι δράσεις αυτές αφορούσαν την έναρξη ενός βασικού σχήματος με διάρκεια 12 μήνες, σχεδιασμένο για να καταστεί ο συνήθης τρόπος αποπληρωμής του φόρου ή της εισφοράς κοινωνικής ασφάλισης καθώς και ένα ειδικό καθεστώς τελευταίας ευκαιρίας («νέα αρχή»), το οποίο επέτρεψε στους οφειλέτες (που επηρεάζονται από το δύσκολες οικονομικές συνθήκες, τις πιέσεις ρευστότητας, και την αύξηση των φορολογικών υποχρεώσεων) για να εξοφλήσουν τα προηγούμενα χρέη (2012 και πριν) σε δόσεις μέχρι το 2017. Η ελληνική κυβέρνηση έχει ανανεώσει πρόσφατα αυτό το σύστημα προκειμένου να βελτιωθεί η είσπραξη των φόρων και των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης. Επιπλέον, τέθηκε σε ισχύ η νέα νομοθεσία που θα επιτρέπει την

απλοποίηση της διαδικασίας για τον χαρακτηρισμό του χρέους ως μη εισπράξιμου, και θα αναστείλει τις δραστηριότητες συλλογής των μη εισπράξιμων οφειλών.

Η ρύθμιση των φορολογικών οφειλών είχε αρνητικές άμεσες και έμμεσες επιπτώσεις στα φορολογικά έσοδα. Η έμμεση επίπτωση λειτουργεί μέσω χαμηλής φορολογικής συμμόρφωσης. Σχετίζεται με το γεγονός ότι (κατά το παρελθόν), οι ελληνικές αρχές έχουν κατ'επανάληψη καταφύγει σε φορολογικές αμνηστίες για την είσπραξη ληξιπρόθεσμων χρεών - δημιουργώντας προβλήματα ηθικού κινδύνου για τους νομοταγείς φορολογούμενους (Tagkalakis, 2014).

Με βάση τα παραπάνω στοιχεία, διερευνάται η επίδραση των διαφόρων δεικτών απόδοσης της φορολογικής διοίκησης (που συνδέονται με ληξιπρόθεσμες οφειλές φόρων και ανείσπρακτα πρόστιμα και ποινές) στην είσπραξη του ΦΠΑ (Tagkalakis 2014). Χρησιμοποιούνται πληροφορίες που αποκαλύφθηκαν από τις ελληνικές αρχές σχετικά με την είσπραξη των εσόδων από ΦΠΑ, τις οφειλές του ΦΠΑ (λόγω της φορολογικής αμνηστίας) και μη εισπραχθέντα (όσον αφορά τον ΦΠΑ) πρόστιμα κατά την περίοδο 2006-2011 σε περιφερειακό επίπεδο.

Τα ευρήματα δείχνουν ότι μια αύξηση του αποθέματος των ανείσπρακτων (όσον αφορά τον ΦΠΑ) φορολογικών προστίμων και του (όσον αφορά τον ΦΠΑ) ληξιπρόθεσμων φορολογικών οφειλών λόγω φορολογικής αμνηστίας έχει αρνητικές επιδράσεις στη φορολογική συμμόρφωση και μειώνει τα έσοδα από τον ΦΠΑ (Tagkalakis, 2014).

Επιπλέον, όπως και στην προηγούμενη μελέτη, υπάρχουν αποδείξεις ότι μια βελτίωση στο μηχανισμό επιβολής του φόρου και, ειδικότερα, στο ποσοστό συλλογής των φόρων και προστίμων που σχετίζονται με τη δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να βελτιώσει τη φορολογική συμμόρφωση (Tagkalakis, 2014).

Πιο αναλυτικά, θεωρείται ότι μια αύξηση κατά 1% των καθυστερούμενων φορολογικών οφειλών του ΦΠΑ μειώνει τα έσοδα του ΦΠΑ κατά περίπου 0,02-0,03%, ενώ μια αύξηση 1% στο απόθεμα του ανείσπρακτων (όσον αφορά τον ΦΠΑ) προστίμων μειώνει τα έσοδα του ΦΠΑ κατά περίπου 0,01-0,02%. Παρά το γεγονός ότι οι επιπτώσεις στα έσοδα του ΦΠΑ είναι μικρές σε ποσοτικούς όρους (π.χ. σε σχέση με τις επιπτώσεις της ύφεσης στην οικονομική δραστηριότητα), παραμένει ένα πολύ σημαντικό εύρημα, καθώς δείχνει ότι η συσσώρευση ληξιπρόθεσμων

φορολογικών οφειλών μπορεί να λειτουργήσει ως αντικίνητρο για τη φορολογική συμμόρφωση, διαβρώνοντας τη φορολογική ηθική (Tagkalakis, 2014).

Συνολικά, τα ευρήματα αυτά δείχνουν ότι οι βελτιώσεις στη φορολογική διοίκηση που αφορούν την αποτελεσματική συλλογή των παρελθόντων χρεών, η αυστηρή εφαρμογή των κυρώσεων και των προστίμων, καθώς και η εντατικοποίηση των ελέγχων μπορεί να ενισχύσει τη φορολογική συμμόρφωση, να καταπολεμήσει τη φοροδιαφυγή και να αυξήσει την είσπραξη των εσόδων. Αυτό θα βελτιώσει τις πιθανότητες για την επιτυχή ολοκλήρωση της προσπάθειας για δημοσιονομική εξυγίανση. Ταυτόχρονα, συμβάλλει σε μια δίκαιη κατανομή των βαρών της προσπάθειας προσαρμογής, αυξάνοντας της υποστήριξη του κοινού προς τη δημοσιονομική εξυγίανση (Tagkalakis, 2014).

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ-ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ-ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Ο σκοπός της παρούσας μελέτης ήταν να επικεντρωθεί στο ζήτημα της φοροδιαφυγής στις επιχειρήσεις, κυρίως μέσω ενδοομικών και τριγωνικών συναλλαγών. Αρχικά, παρουσιάστηκε τόσο η έννοια της φοροδιαφυγής, όσο και της φοροαποφυγής, ώστε να γίνει αντιληπτός ο διαχωρισμός τους.

Όπως φάνηκε, η φοροδιαφυγή είναι η παράνομη απόκρυψη του εισοδήματος των επιχειρήσεων, με απώτερο σκοπό την αποφυγή πληρωμής φόρων. Αντίθετα, η φοροαποφυγή διαφοροποιείται καθώς χρησιμοποιώντας τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές, η επιχείρηση προσπαθεί να μειώσει το φορολογητέο της εισόδημα. Κατά συνέπεια, είναι σαφές το γιατί ιδιαίτερα η φοροδιαφυγή στις επιχειρήσεις είναι ένα ζήτημα το οποίο χρήζει άμεσης αντιμετώπισης, καθώς δημιουργεί διαφυγόν εισόδημα για την οικονομία.

Οι ενδοομικές και τριγωνικές συναλλαγές, όπως φάνηκε τόσο μέσω της συζήτησης του θεωρητικού πλαισίου όσο και με βάση την παροχή σχετικών παραδειγμάτων, μπορούν να αποτελέσουν τρόπο για τις επιχειρήσεις ώστε να αποκρύψουν το εισόδημά τους. Αυτό μπορεί να γίνει είτε μέσω της σύστασης υπεράκτιων-θυγατρικών επιχειρήσεων με απώτερο σκοπό την αποφυγή φορολόγησης, είτε μέσω τριγωνικών συναλλαγών που εμπλέκουν μεταβιβαστική τιμολόγηση.

Παρά το ότι ο ΟΟΣΑ έχει προσπαθήσει να καταπολεμήσει τη φοροδιαφυγή, οι χώρες που είναι γνωστές ως «φορολογικοί παράδεισοι» δεν είναι πρόθυμες στην παροχή στοιχείων ώστε αυτή να γίνει αποτελεσματικά. Έτσι, ενώ υπάρχει η σχετική εργαλειοθήκη, εντούτοις δε φαίνεται το ζήτημα της φοροδιαφυγής στις επιχειρήσεις να έχει αντιμετωπιστεί επαρκώς.

Η Ελλάδα, αποτελεί μία από τις χώρες με την υψηλότερη φοροδιαφυγή από την πλευρά των επιχειρήσεων. Παρόλα αυτά, μόνο πρόσφατα έχει τεθεί συγκεκριμένο πλαίσιο, μέσω φορολογικού ελέγχου των επιχειρήσεων για την πάταξη της φοροδιαφυγής. Το πλαίσιο αυτό για τον φορολογικό έλεγχο έχει εντοπίσει αρκετά

περιστατικά επιχειρήσεων που φοροδιαφεύγουν, κάνοντας ολοένα και πιο σημαντική την εισπραξιμότητα των φόρων, τόσο στην Ελλάδα, αλλά και σε διεθνές επίπεδο.

Στην Ελλάδα, όπου πρόσφατα έχει βιώσει τις συνέπειες της οικονομικής κρίσης και δεν έχει εξέλθει ακόμη από αυτή, καθώς χρειάζεται σειρά δανειοδοτήσεων ώστε να μπορεί να ανταπεξέλθει στις ανάγκες της, η πάταξη της φοροδιαφυγής είναι και θα πρέπει να είναι στο επίκεντρο κάθε οικονομικής πολιτικής. Προς αυτή την κατεύθυνση μπορεί να βοηθήσει η εργαλειοθήκη του ΟΟΣΑ. Ιδιαίτερα στην Ελλάδα εισόδημα της τάξεως των 50 δις ευρώ αν είχε εισπραχθεί από τις φορολογικές αρχές θα μπορούσε να επιλύσει ζητήματα των άμεσων αναγκών της, ακόμη και σε βάθος τριετίας. Έτσι, είναι σαφές ότι χρειάζεται οργάνωση κι επισταμένος έλεγχος για την πάταξη της φοροδιαφυγής.

Παρά το ότι η συγκεκριμένη μελέτη παρέχει σημαντικά συμπεράσματα, καθώς εντόπισε αρκετές περιπτώσεις στις οποίες παρουσιάστηκε φοροδιαφυγή στις επιχειρήσεις και ειδικότερα μέσω ενδοομιλικών συναλλαγών, εντούτοις υπάρχουν και περιορισμοί οι οποίοι και θα πρέπει να αναφερθούν. Αρχικά, για πολλούς «φορολογικούς παράδεισους» δεν υπάρχουν δεδομένα τα οποία να μπορούν να παρουσιαστούν, καθώς οι χώρες αυτές είναι απρόθυμες στο να δώσουν περαιτέρω στοιχεία. Επιπλέον, παρά το ότι και το ζήτημα της φοροαποφυγής είναι σημαντικό, εντούτοις δεν μπορεί να μετρηθεί εύκολα και αξιόπιστα, γεγονός το οποίο και οδηγεί στον μην μπορεί να αποτυπωθεί επακριβώς το διαφυγόν εισόδημα για μια οικονομία, ιδιαίτερα αν προέρχεται από τη φοροαποφυγή. Κατά συνέπεια, η μελέτησε εντόπισε όσες περιπτώσεις ήταν δυνατό, εξαιτίας της απουσίας στοιχείων για λοιπές επιχειρήσεις παγκοσμίως.

Μελλοντικά, θα ήταν ενδιαφέρον να εξεταστεί το κατά πόσο επιβαρύνει σε όρους ευημερίας η φοροδιαφυγή και η φοροαποφυγή την οικονομία της Ελλάδας, μέσω της εξέτασης συγκεκριμένων γνωστών περιπτώσεων φοροδιαφυγής από την πλευρά των επιχειρήσεων. Επιπλέον, θα ήταν ενδιαφέρον να μελετηθεί ο βαθμός στον οποίο οι επιχειρήσεις τείνουν να αποφεύγουν τη φορολόγηση μέσω τεχνικών χειραγώγησης των κερδών τους προς τα κάτω, ακολουθώντας είτε συγκεκριμένες λογιστικές πρακτικές, ή πραγματικές λειτουργίες της επιχείρησης (π.χ εκπτώσεις πωλήσεων) έτσι ώστε να μειώσουν το φορολογητέο εισόδημά τους.

Συνολικά, στη μελέτη αυτή παρουσιάστηκαν περιπτώσεις φοροδιαφυγής μέσω τριγωνικών κι ενδοομιλικών συναλλαγών σε παγκόσμιο επίπεδο. Οι συναλλαγές αυτές θα πρέπει να ελέγχονται προσεκτικά, καθώς η μη εισπραξιμότητα των φόρων αποτελεί ένα πλήγμα για τις οικονομίες, οι οποίες δεν μπορούν να ανταπεξέλθουν στις ανάγκες τους, προσφέροντας την απαραίτητη κοινωνική στήριξη σε πολίτες οι οποίοι αντιμετωπίζουν συνθήκες φτώχειας και χρήζουν άμεσης βοήθειας. Για να ενισχυθεί ο κοινωνικός ρόλος του κράτους, ιδιαίτερα σε μια παγκόσμια οικονομία η οποία πρόσφατα έχει βιώσει μια οικονομική κρίση, θα πρέπει να επιλυθεί με όσο το δυνατό αποτελεσματικότερο τρόπο το πρόβλημα της εκτεταμένης φοροδιαφυγής. Για το σκοπό αυτό, χρειάζεται συνεργασία μεταξύ όλων των κρατών, ώστε να ενισχύσουν αυτή την προσπάθεια.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Ainsworth, R. T. (2012). VAT Fraud & Triangulation. Boston Univ. School of Law, Law and Economics Research Paper No. 12-52.
- Alles, M. and Srikant, D. (1998). Strategic Transfer Pricing. *Management Science*, 44(4): 451-461.
- Allingham, M. G. and Sandmo, A. (1972), Income tax evasion: A theoretical analysis, *Journal of Public Economics* 1, pp. 323-338.
- Alm, J. (1988). *Compliance costs and the tax avoidance-tax evasion decision*, Public Finance Quarterly 16(1):31-66.
- Alm, J., Jackson, B. R. and McKee, M. (1992). "Estimating the Determinants of Taxpayer Compliance with Experimental Data." *National Tax Journal* 45, 107-114.
- Andreoni, J., B. Erard, and J. Feinstein (1998). "Tax Compliance." *Journal of Economic Literature* 36, 818-860.
- Baker, R. (2005). *Capitalism's Achilles Heel: Dirty Money and How to Renew the Free-Market System*, John Wiley & Sons Inc. Hoboken, United States.
- Baldry, J.C. (1984). *The enforcement of income tax laws: efficiency implications*, Economic Record 60(169):156-159.
- Baldry, J.C. (1987). *Income tax evasion and the tax schedule: some experimental results*, Public Finance 42(3):357-383.
- Bartelsman, E. and Beetsma, R. (2003). Why pay more? Corporate tax avoidance through transfer pricing in OECD countries. *Journal of Public Economics*, 87: 2225–2252.
- Becker, G. (1968). "Crime and Punishment: An Economic Approach". *The Journal of Political Economy* 76: 169–217.

- Becker, J. and Fuest, C. (2009). Transfer Pricing Policy and the Intensity of Tax Rate Competition. *Oxford University Centre for Business Taxation*, Working Paper 09/30.
- Becker, W., Buchner, H. J. and Sleeking, S. (1987). “The Impact of Public Transfer Expenditures on Tax Evasion; an Experimental Approach.” *Journal of Public Economics* 34, 243-252.
- Bhagwati, J. and Hansen, B. (1973). ‘A Theoretical Analysis of Smuggling’, *Quarterly Journal of Economics*, p.172.
- Bhatia, M. (2013). *The Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*. Ανάκτηση 11/6/2015 από: http://www.oecd.org/tax/transparency/global_forum_background%20brief.pdf
- Bloomquist, K. M. (2003). “Tax Evasion, Income Inequality and Opportunity Costs of Compliance”, 96th National Tax Association Conference.
- Buettner, T., and Wamser, G. (2007). Intercompany Loans and Profit Shifting – Evidence from Company Level Data, *CES ifo Working Paper* No. 1959, 2007.
- Bujra, J., Stoneman, C. and Littlejohn, G. (2014). *Review of African Political Economy* Volume 41, Issue 140.
- Butcher, J. and Dick, H. (1993). *The Rise and Fall of Revenue Farming: Business Elites and the Emergence of the Modern State*. St. Martin's Press.
- Case C-273/11. (2011). Mecsek-Gabona Kft. Reference for a preliminary ruling from Baranya Megyei Bíróság (Hungary) lodged on 3 June 2011.
- Christian, C. W. (1994). “Voluntary Compliance With The Individual Income Tax: Results From the 1988 TCMP Study,” *The IRS Research Bulletin*, IRS Publication 1500 (Rev.9-94): 35-42.
- Clausing, K. (2003). Tax-Motivated Transfer Pricing and U.S. Intrafirm Trade Prices, *Journal of Public Economics* 87, 2207-2223.
- Cobham, A. (2005). *Tax evasion, tax avoidance and development finance*, QEH Working Paper Series, No. 129.

Cohn, E. (2012). "TaxKilla: Tax Strategy For The 99 Percent, Taken From The 1 Percent". Huffington Post.

Cremer, H. and Gahvari, E. (1996). "Tax evasion and the optimum general income tax", *Journal of Public Economics* 60(2):235-249.

Deloitte. (2015). *2015 Global Transfer Pricing Country Guide*. Ανάκτηση από: <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-transfer-pricing-country-guide-2015.pdf>

Diamond, P.A. (1987), "Optimal tax theory and development policy: directions for future research", in: David Newbery and Nicholas H. Stern, eds., *The Theory of Taxation for Developing Countries* (Oxford University Press, New York) pp. 638-647.

ECJ 22 April 2010, joined cases C-536/08 and C-539/08, X and fiscal unity Facet-Facet Trading [2010] ECR I-0000.

ECJ 27 September 2007, Case C-146/05, Albert Collée, [2007] ECR I-7861.

ECJ 27 September 2007, case C-409/04, Teleos and others [2007] ECR I-5655, paragraph 42.

European Commission (2013), "The 2nd Economic Adjustment Programme for Greece, Third Review –July", Occasional Paper, No. 159.

European Commission. (2010). Green Paper On the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system, ανάκτηση 30/6/2015 από [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/com\(2010\)695_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/com(2010)695_en.pdf)

European Commission. (2012). *An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion*. Ανάκτηση Ιούνιος 1, 2015, από http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_en.pdf

European Commission. (2013). *Combating tax fraud and evasion*. Ανάκτηση Ιούνιος 2, 2015, από http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax_en.pdf

European Commission. (2015). *On tax transparency to fight tax evasion and avoidance*. Ανάκτηση Ιούnius 3, 2015, από http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transparency/com_2015_136_en.pdf

Everest-Phillips, M. (2008). Linking Business Tax Reform with Governance, *Business Taxation in Practice*, No 1, 1-4.

Feinschreiber, R. (2004). *Transfer pricing methods: an applications guide*. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.

Fox, W., Matthew N.M. (2004). "Sales Taxation in a Global Economy," In *Taxing the Hard-to-Tax*, ed. by James Alm, Jorge Martinez-Vasquez, and Sally Wallace (Amsterdam: Elsevier), pp. 221–44.

Friedland, N., Maital, S. and Rutenberg, A. (1978). "A Simulation Study of Income Tax Evasion." *Journal of Public Economics* 10, 107-116.

Fuest, C. and Riedel, N. (2009). *Tax evasion, tax avoidance and tax expenditures in developing countries: A review of the literature*, Report prepared for the UK Department for International Development (DFID), Oxford.

Galbiati, R and Zanella, G. (2012), "The tax evasion social multiplier: Evidence from Italy", *Journal of Public Economics*, 96, 485-494.

Global Financial Integrity (2010). *The Implied Tax Revenue Loss from Trade Mispricing*.

Goodman, G.R. (1996) 'Teasing the Limits of Interest Stripping', *Tax Notes*, 27: 677-687.

Gordon, J. (1989). "Individual morality and reputation costs as deterrents to tax evasion", *European Economic Review* 33(4):797-805.

Gordon, R.H., and Slemrod, J. (2000). "Are 'real' responses to taxation simply shifting between corporate and personal tax bases?" in: Joel Slemrod, ed., *Does Atlas Shrug? The Economic Consequences of Taxing the Rich* (Harvard University Press, Cambridge; the Russell Sage Foundation, New York) pp. 240-280.

Gox, R. (2000). Strategic transfer pricing, absorption costing, and observability. *Management Accounting Research*, 11: 327-348.

Grant Thornton. (2013). *Global transfer pricing guide*. Ανάκτηση 14/1/2015 από: http://www.grant-thornton.co.uk/Global/Publication_pdf/Global-transfer-pricing-guide.pdf

Gravelle, J. G. (2015). *Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion*. Congressional Research Service. Ανάκτηση 11/6/2015 από: <http://www.fas.org/sgp/crs/misc/R40623.pdf>

Hebous, S. (2011). "Money at the Docks of Tax Havens: A Guide". *CESifo Working Paper Series* No. 3587, p. 9.

Herber, M. D. (1997). *Ancestral Trails: The complete guide to British genealogy and family history*. Sutton Publishing Ltd.

Hines, J. R., Jr., and Rice, E.M. (1994). "Fiscal Paradise: Foreign Tax Havens and American Business." *Quarterly Journal of Economics* 109(1):149-182.

Hong, Q. and Smart. M. (2006), *In praise of tax havens. International tax planning and foreign direct investment*, Working Paper, University of Toronto.

Hood, C. (1986) Privatizing UK tax Law Enforcement?, *Public Administration*, Vol. 64, p. 319-33.

Hood, C. and Peters, G. (2004). "The Middle Aging of New Public Management: Into the Age of Paradox?". *Journal of Public Administration Research and Theory* 14 (3): 267–282.

Houlder, V. (2010). "Tax claims hit reputation as well as coffers". *The Financial Times*.

Hughes, P. (2012). EU VAT Aspects of Longer Chains of Triangular Transactions, *International VAT Monitor*.

IMF (2013), "Greece: First and second reviews under the extended arrangement under the extended fund facility", IMF Country report, No 20.

Internal Revenue Service. (1996). *Federal Tax Compliance Research: Individual Income Tax Gap Estimates for 1985, 1988, and 1992*, IRS Publication 1415 (Rev. 4-96), Washington, D.C.

International Tax Review. (2014). *World Transfer Pricing 2014 The comprehensive guide to the world's leading transfer pricing firms*. Ανάκτηση 14/7/2015 από: <http://www.internationaltaxreview.com/pdfs/wtp/World-Transfer-Pricing-2014.pdf>

Jacob, J. (1996). Taxes and Transfer Pricing: Income Shifting and the Volume of Intrafirm Transfers. *Journal of Accounting Research*, 34(2): 301-312.

Kant, C. (1988). Endogenous Transfer Pricing and the Effect of Uncertain Regulation. *Journal of International Economics*, 4: 147-157.

Keen, M. (2001), Preferential regimes can make tax competition less harmful, *National Tax Journal* 54, 757-762.

Keen, M., Smith, S. (2007). VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done?. IMF Working Paper.

Klepper, S. and Nagin, D. (1989). "The Anatomy of Tax Evasion," *Journal of Law, Economics, and Organization* 5(1), 1-24.

Langley, A. (2003). *Pakistan: Bhutto Sentenced In Switzerland*. New York Times.

Li, W. (2013). *Transfer Pricing in China: State Administration of Taxation Addresses Challenges with OECD Guidelines*. Ανάκτηση 14/7/2015 από: https://tax.thomsonreuters.com/wp-content/pdf/transfer-pricing/Transfer_Pricing_China_State_Administration.pdf

Long, S., Swingen, J. (1990). "Third Party Information Reporting and Compliance." In Research Conference Report, How Do We Affect Taxpayer Behavior?, Internal Revenue Service Document 7302 (3-91), Washington, D.C.

Maki, D.M. (1996). "Portfolio shuffling and tax reform", *National Tax Journal* 49(3):317-329.

McGee, R W (2012), "Age and ethics of tax evasion", *Business and Economics*, 6, 441-449.

Ministry of Finance (MoF) (2013), "Update of the Medium Terms Fiscal Strategy 2013-2016"

Mo, P. L. L. (2003). *Tax avoidance and anti-avoidance measures in major developing economies*, Westport.

OECD (1998). *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. Paris: OECD.

OECD (2004). *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report*. Paris: OECD.

OECD (2009), *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, Ανάκτηση 14/7/2015 από: <http://www.oecdbookshop.org/oecd/display.asp?sf1=identifiers&st1=9789264075276>.

OECD. (2010). *Transfer Pricing Guidelines for Multinationals and Tax Administrations*, OECD Publishing, Paris.

Oregon Department of Revenue, (2015). *Recommendations on Tax Haven Jurisdictions*. Ανάκτηση 11/6/2015 από: http://www.oregon.gov/dor/docs/HB2460_01-01-15.pdf

Randolph, W. (1995), "Dynamic income, progressive taxes, and the timing of charitable contributions", *Journal of Political Economy* 103(4):70-138.

Ratto, M, Thomas, R., and Ulph, D. (2013), "The indirect effects of auditing taxpayers", *Public Finance Review*, 41(3), pp.317-333.

Russell, J. (2011). "HMRC opens 16 criminal cases over tax evasion". *The Telegraph* (London: telegraph.co.uk).

Schadewald, M.S. & Missey, Jr., R.J. (2005) *Practical Guide to U.S. Taxation of International Transactions*, Fifth Edition, CCH: Chicago.

- Sharman, J. (2006). *Havens in a Storm. The Struggle for Global Tax Regulation*. Ithaca, Cornell U.P.
- Shaxson, N. (2012). *Treasure Islands: Uncovering the Damage of Offshore Banking and Tax Havens*. Palgrave Macmillan Trade.
- Slemrod, J. (1998), "Methodological issues in measuring and interpreting taxable income elasticities", *National Tax Journal* 51(4):773-788.
- Slemrod, J. and S. Yitzhaki (2002). "Tax avoidance, evasion and administration," in A.J. Auerbach and M. Feldstein (eds.), *Handbook of Public Economics*, Vol. 3, Elsevier: Amsterdam.
- Slemrod, J., Blumenthal, M. and Christian, C. (2001). "Taxpayer response to an increased probability of audit: evidence from a controlled experiment in Minnesota." *Journal of Public Economics* 79, 455-483.
- Spiro, P. S. (2005). "Tax Policy and the Underground Economy," in Christopher Bajada and Friedrich Schneider, eds., *Size, Causes and Consequences of the Underground Economy* (Ashgate Publishing).
- Stiglitz, J. (1986). *Economics of the Public Sector*, Second Edition, WW Norton and Company, New York and London.
- Stiglitz, J.E. (1985), "The general theory of tax avoidance", *National Tax Journal* 38(3):325-337.
- Swenson, D. (2001). Tax Reforms and Evidence of Transfer Pricing. *National Tax Journal*, 54(1): 7-25.
- Swinkels, J. (2005). "Zero Rating Intra-Community Transactions", *International VAT Monitor*.
- Tagkalakis Athanasios. (2014). "The direct and indirect effects of audits on the tax revenue in Greece", *Economics Bulletin*, Vol. 34, no. 2, pp. 984-1001.
- Tagkalakis Athanasios (2013), "Audits and tax offenders: recent evidence from Greece", *Economics Letters*, 118(3), 519-522.
- TJN (2005). *The Price of Offshore*, Tax Justice Network Briefing Paper.

U.S. Department of the Treasury (2007), ‘Report to the Congress on Earnings Stripping, Transfer Pricing and U.S. Income Tax Treaties’.

United Nations. (2011). *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*. United Nations, New York. Ανάκτηση 11/6/2015 από: http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf

United Nations. (2013). *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries*. Ανάκτηση 14/7/2015 από: http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Manual_TransferPricing.pdf

Van de Leur, M. (2010). “Triangulation or Strangulation?”, *International VAT Monitor*.

Verwaal, E. and Cnossen, S. (2002). “Europe’s New Border Taxes”, *Journal of Common Market Studies* Vol. 40, 2002 p. 310.

Vidal, C. and Goetschalckx, M. (2001). A global supply chain model with transfer pricing and transportation cost allocation. *European Journal of Operational Research*, 129: 134-158.

Wohlfahrt, B. (2011). “The future of the European VAT system”, *International VAT Monitor*.

Wolf, R. (2012). “VAT pitfalls in Intra-EU Commodity trade”, *EC Tax Review* 2012-1 Kluwer Law International BV, The Netherlands.

Zee, H. (2005). “Simple Analytics of Setting the Optimal VAT Threshold,” *De Economist*, 153, pp. 461–71.