

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΠΟΛΥΕΘΝΙΚΩΝ ΣΤΗΝ
ΕΥΡΩΠΗ**

ΤΟΚΟΥ ΔΗΜΗΤΡΑ

ΣΤΑΥΡΟΥ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ

ΛΙΟΥΡΗΣ ΑΛΕΞΙΟΣ

ΕΠΟΠΤΕΥΩΝ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟΣ

ΠΑΠΙΑΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

ΑΚΑΔΗΜΑΪΚΟΣ ΥΠΟΤΡΟΦΟΣ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2018

Για τη διεκπεραίωση της παρούσας Πτυχιακής Εργασίας, θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε τον επιβλέποντα, κ. Γεώργιο Παππά, για τη συνεργασία και την πολύτιμη συμβολή του στην ολοκλήρωση της, καθώς και για τις απαραίτητες συμβουλές και υποδείξεις καθ' όλη τη διάρκεια εκπόνησής της.

Οι διαπιστώσεις, τα αποτελέσματα, τα συμπεράσματα και οι πιθανές προτάσεις της παρούσας Πτυχιακής Εργασίας, αποτελούν προσωπικές θεωρητικές και εμπειρικές διαπιστώσεις της ομάδας των φοιτητών που την επιμελήθηκαν και δεν απηχούν κατ' ανάγκη τη γνώμη του εισηγητή εκπαιδευτικού του Τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής του ΑΤΕΙ Δυτικής Ελλάδος.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Εισαγωγή	6
1	Πολυεθνικές επιχειρήσεις	7
1.1	Εισαγωγή	7
1.2	Ορισμός πολυεθνικής επιχείρησης-Έννοιες, χαρακτηριστικά	7
1.3	Ορισμός Άμεσης Ξένης Επένδυσης	9
1.4	Βασικοί τύποι και μορφές Άμεσων Ξένων Επενδύσεων	11
1.5	Συνθήκες που ωθούν μια επιχείρηση να επενδύσει σε ξένη χώρα	15
1.6	Παραγωγική δομή πολυεθνικών επιχειρήσεων	19
1.7	Σχέση Πολυεθνικής Επιχείρησης με τις Θυγατρικές της	21
2	Η Φορολογία στην Ευρωπαϊκή Ένωση	23
2.1	Γενικά	23
2.2	Η Φορολογία στην Ενιαία Αγορά	24
2.3	Δίκαιη Φορολογία πέραν των συνόρων	25
2.4	Η φορολογική πολιτική της ΕΕ	27
2.5	Η ανάγκη μιας κοινής φορολογικής πολιτικής	28
2.5.1	Η φορολογική ουδετερότητα στην κοινή αγορά της ΕΕ	29
2.5.2	Φορολογία και όροι του ανταγωνισμού στην ΕΕ	32
2.6	Ο φόρος προστιθέμενης αξίας στην ΕΕ	34
2.6.1	Συντελεστές ΦΠΑ και κατάργηση των φορολογικών συνόρων στην ΕΕ	37
2.7	Ειδικοί φόροι κατανάλωσης στην ΕΕ	41
2.8	Άλλοι έμμεσοι φόροι στην ΕΕ	44
2.9	Συντονισμός της άμεσης φορολογίας στην ΕΕ	46
2.10	Η φορολόγηση των επιχειρήσεων στην ΕΕ	46
2.11	Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής στην ΕΕ	49
3	Η ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΠΟΛΥΕΘΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ	52
3.1	Γενικά	52

3.2	Ελλείψεις της τρέχοντος φορολογικού καθεστώτος για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις στην Ευρωπαϊκή Ένωση	54
3.3	Παραδείγματα φοροαποφυγής πολυεθνικών στην Ευρώπη	56
3.4	Παράδειγμα Apple	57
3.5	Παράδειγμα McDonald's	63
3.6	Παράδειγμα Starbucks	64
3.7	Παράδειγμα Fiat	65
3.8	Παράδειγμα Amazon	66
3.9	Παράδειγμα Google	67
3.10	Παράδειγμα IKEA	68
3.11	Μέτρα που λαμβάνει η Ευρωπαϊκή Ένωση	69
	Συμπεράσματα	74
	Βιβλιογραφία	83

Εισαγωγή

Εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, υπάρχει μια θεμελιώδης ένταση μεταξύ της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών μελών της, ιδίως στον τομέα της άμεσης φορολογίας, και των απαιτήσεων της Εσωτερικής αγοράς, οι οποίες αποσκοπούν στην κατάργηση οποιωνδήποτε ρυθμιστικών ή φορολογικών εμποδίων για τη διασυνοριακή μετακίνηση αγαθών, προσώπων, υπηρεσιών και κεφαλαίων. Ενώ οι επιπτώσεις της ευρωπαϊκής νομοθεσίας και ο έλεγχος των κρατικών ενισχύσεων παραμένουν μάλλον περιορισμένοι, το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο σχετικά με τις θεμελιώδεις ελευθερίες, έχει δημιουργήσει σημαντικούς περιορισμούς για τις κατά χώρα νομοθεσίες που υποχρεώνουν τα κράτη μέλη να παρέχουν ίση μεταχείριση για εγχώριες και διασυνοριακές καταστάσεις. Αυτό έχει σημαντικό αντίκτυπο όσον αφορά τη φορολογία των εταιρειών, καθώς ο νομοθέτης υποχρεούται να επεκτείνει τα οφέλη για τις εγχώριες επιχειρήσεις προς τις πολυεθνικές επιχειρήσεις.

Στη συγκεκριμένη εργασία θα αναλύσουμε τις ελλείψεις που επισημαίνονται στις διαδικασίες φορολόγησης των πολυεθνικών επιχειρήσεων στην Ευρώπη και θα αναφερθούμε στα προβλήματα που προέκυψαν σχετικά με την φορολόγηση μεγάλων πολυεθνικών ομίλων προερχόμενων από τις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής, οι οποίοι εγκαταστάθηκαν στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

1. ΠΟΛΥΕΘΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

1.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Οι πολυεθνικές επιχειρήσεις (ΠΕ), είναι ένα σύνθετο φαινόμενο επιχειρήσεων για την περιγραφή του οποίου, έχουν διατυπωθεί κατά καιρούς αρκετοί ορισμοί. Στο πρώτο κεφάλαιο της παρούσας εργασίας σκοπός είναι η διερεύνηση της φύσης μιας ΠΕ, γι' αυτό πέρα από την απλή διατύπωση ορισμών, αναλύονται σχετικές έννοιες, τα χαρακτηριστικά της και οι επιπτώσεις που επιφέρει η λειτουργία της.

1.2. ΟΡΙΣΜΟΣ ΠΟΛΥΕΘΝΙΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ, ΕΝΝΟΙΕΣ-ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ

Εισαγωγικά θεωρείται σκόπιμο να γίνει σύντομη αναφορά στον όρο της επιχείρησης, της παραγωγικής δομής και δικτύωσης. Ως **επιχείρηση** νοείται ο οικονομικός, θεσμικός και φυσικός χώρος, στον οποίο με τη χρήση υλικών, ενέργειας, τεχνικού εξοπλισμού και εργατικού δυναμικού παράγονται υλικά αγαθά ή υπηρεσίες, τα οποία πωλούνται έναντι αντίστοιχου αντιτίμου (ο καθορισμός του εξαρτάται από διάφορους παράγοντες) και επιθυμείται από αυτές η μέγιστη δυνατή αποκόμιση κέρδους. Μία επιχείρηση αποτελεί σύστημα ροών και αποφάσεων, που συχνά έχουν χωρικό υπόβαθρο, όπως αυτό, που προκύπτει από τους τόπους εγκατάστασης των προμηθευτών πρώτων υλών, την απόσταση με άλλες συνεργαζόμενες επιχειρήσεις κ.ά. Επίσης, μία επιχείρηση μπορεί να διαθέτει μία ή περισσότερες παραγωγικές μονάδες, εγκατεστημένες στην ίδια περιφέρεια, ή και σε διαφορετικές περιφέρειες, χώρες.

Ο γεωγραφικός χώρος γενικότερα είναι σημαντικός και καθοριστικός για την επιχειρηματική δραστηριότητα. Λέγοντας παραγωγική δομή εννοούμε τις φάσεις της παραγωγικής διαδικασίας του προϊόντος και πως αυτές πραγματοποιούνται ενώ όσον αφορά την παραγωγική δικτύωση των επιχειρήσεων εννοούμε τα δίκτυα αλληλεξάρτησης και συναλλαγών των επιχειρήσεων και δεν αφορούν οι δικτυώσεις αυτές αποκλειστικά το γεωγραφικό χώρο.

Ως **πολυεθνική ή διεθνική επιχείρηση (ΠΕ)** ορίζεται μία επιχείρηση που συμμετέχει σε μία άμεση ξένη επένδυση (Foreign Direct Investment) και κατέχει ή ελέγχει παραγωγικές

μονάδες σε περισσότερες από μια χώρες. Αυτές είναι οι βασικές προϋποθέσεις, που πρέπει να πληροί μια επιχείρηση για να θεωρείται πολυεθνική και αυτός ο ορισμός είναι ευρέως αποδεκτός στους ακαδημαϊκούς και επιχειρησιακούς κύκλους, από διεθνείς και ευρωπαϊκούς οργανισμούς, όπως ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ), το κέντρο Ηνωμένων Εθνών για τις διεθνείς εταιρίες (UNCTC), από τις περισσότερες εθνικές κυβερνήσεις, καθώς και από οργανισμούς συλλογής στατιστικών δεδομένων.

Έτσι, όταν μία πολυεθνική επιχείρηση κάνει μία επένδυση στο εξωτερικό, κτίζοντας ένα νέο εργοστάσιο ή δημιουργώντας μία νέα επιχείρηση εκεί ή ιδιοποιώντας μία επιχείρηση στο εξωτερικό έχουμε μία άμεση ξένη επένδυση. Το επιτόκιο, τα κέρδη και τα μερίσματα που προκύπτουν από τις ξένες αυτές επενδύσεις μπορούν να επανεπενδυθούν στο εξωτερικό.

Στη διεθνή βιβλιογραφία έχουν προσδιοριστεί διάφορα κριτήρια για το βαθμό διεθνοποίησης και πολυεθνικότητας μιας επιχείρησης τα οποία μπορούν να κατηγοριοποιηθούν σε τρεις ομάδες : **οικονομικά, οργάνωσης και «management»**. Με βάση τα κριτήρια αυτά προκύπτουν διάφοροι ορισμοί. Τα **οικονομικά** κριτήρια εξετάζουν το μέγεθος, τη γεωγραφική διασπορά και την έκταση των δραστηριοτήτων των πολυεθνικών επιχειρήσεων σε χώρες του εξωτερικού. Με βάση τα κριτήρια αυτά ο βαθμός της πολυεθνικότητας μιας επιχείρησης προσδιορίζεται σε σχέση με το ποσοστό των συνολικών πωλήσεων, του ενεργητικού, της παραγωγής και των κερδών που προέρχονται από δραστηριότητες της ΠΕ σε άλλες χώρες. Σύμφωνα με τα κριτήρια αυτά προκύπτει ο ακόλουθος ορισμός: κάθε επιχείρηση με μία ή περισσότερες θυγατρικές μονάδες στο εξωτερικό μπορούν να χαρακτηριστούν πολυεθνικές επιχειρήσεις. Συνήθως όμως στη βιβλιογραφία παρατηρούμε ότι για να χαρακτηριστεί μια επιχείρηση πολυεθνική πρέπει να έχει πραγματοποιηθεί ένα ποσοστό της συνολικής δραστηριότητας σε ξένες χώρες. Το ποσοστό αυτό κυμαίνεται μεταξύ 20-25% των συνολικών πωλήσεων , στο σύνολο του ενεργητικού, στα συνολικά κέρδη , ή στη συνολική παραγωγή της επιχείρησης.

Τα **οργανωτικά** κριτήρια λαμβάνουν σαν δεδομένο το μέγεθος και τη γεωγραφική διασπορά των μονάδων, ενώ προσμετρώνται η δομή της οργάνωσης τους, η

συγκεντροποίηση των κέντρων αποφάσεων , η συνολική στρατηγική και η ικανότητα της επιχείρησης να λειτουργεί σαν ένα ενιαίο σύνολο σε παγκόσμιο ή περιφερειακό επίπεδο υπό μεταβαλλόμενες συνθήκες. Έτσι μία επιχείρηση χαρακτηρίζεται πολυεθνική ανάλογα με το βαθμό ενσωμάτωσης των θυγατρικών της μονάδων στο σύστημα οργάνωσης , παραγωγής διοίκησης και στρατηγικής του πολυεθνικού συγκροτήματος στο σύνολο του με τέτοιο τρόπο ώστε να προωθείται η επιδίωξη των στόχων του.

Τα κριτήρια «**management**» αναπτύχθηκαν και χρησιμοποιούνται κυρίως από αυτούς που ασχολούνται με τη διοίκηση επιχειρήσεων και αφορούν τη στρατηγική των θυγατρικών του πολυεθνικού συγκροτήματος στις ξένες χώρες που πρέπει να έχει έναν γεωκεντρικό (geocentric) ή παγκόσμιο προσανατολισμό. Συνεπώς με βάση το κριτήριο αυτό ως πολυεθνική επιχείρηση ορίζεται η επιχείρηση, που οι θυγατρικές της σε άλλες χώρες υπόκεινται σε παγκόσμια προσανατολισμένη στρατηγική και έχουν ως στόχο την οικοδόμηση διεθνών ή περιφερειακά ολοκληρωμένων δραστηριοτήτων .

Οι πολυεθνικές επιχειρήσεις είναι υπεύθυνες για την πλειοψηφία των άμεσων ξένων επενδύσεων για αυτό τα περισσότερα στατιστικά δεδομένα που χρησιμοποιούνται στην παρούσα εργασία, αφορούν τις ΑΞΕ συνεπώς κρίνεται σκόπιμη εκτενέστερη αναφορά στον ορισμό και στις διάφορες μορφές τους.

1.3. ΟΡΙΣΜΟΣ ΑΜΕΣΗΣ ΞΕΝΗΣ ΕΠΕΝΔΥΣΗΣ (ΑΞΕ)

Ακολούθως παραθέτονται οι ορισμοί, που δίνουν στην Άμεση Ξένη Επένδυση η Ευρωπαϊκή Στατιστική υπηρεσία (EUROSTAT), ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ), η UNCTAD (United Nations Corporation for Trade and Development) και αναφέρονται τυχόν προβλήματα, που ανακύπτουν από την υιοθέτηση διαφορετικού ορισμού κατά τη συλλογή και επεξεργασία σχετικών δεδομένων από οργανισμούς.

Σύμφωνα με τον ορισμό, που χρησιμοποιεί η UNCTAD στην τελευταία ετήσια έκδοση της για την εξέλιξη των ΑΞΕ διεθνώς το 2004, ως Άμεση Ξένη Επένδυση ορίζεται μια επένδυση που περιλαμβάνει μια μακροπρόθεσμη σχέση, απεικονίζει ένα μόνιμο ενδιαφέρον και έλεγχο μιας εδρεύουσας οντότητας σε μια οικονομία (ξένος άμεσος επενδυτής ή μητρική επιχείρηση). Η οικονομία αυτή πρέπει να είναι διαφορετική από

αυτή του ξένου άμεσου επενδυτή (ξένη επιχείρηση άμεσης επένδυσης ή επιχείρηση θυγατρικών της ξένης θυγατρικής). Η ΑΞΕ υπονοεί ότι ο επενδυτής ασκεί έναν σημαντικό βαθμό επιρροής στη διαχείριση της επιχείρησης που εδρεύει στην άλλη οικονομία. Τέτοια επένδυση περιλαμβάνει και την αρχική συναλλαγή μεταξύ των δύο οντοτήτων και όλων των επόμενων συναλλαγών μεταξύ τους και μεταξύ των ξένων θυγατρικών, συγχωνευμένων και μη. Μία ΑΞΕ μπορεί να αναληφθεί από άτομα καθώς επίσης και από επιχειρησιακές οντότητες.

Σύμφωνα με τον ορισμό του ΟΟΣΑ: « Ένας ξένος επενδυτής είναι ένα άτομο, μία συγχωνευμένη ή ατομική κοινή ή ιδιωτική επιχείρηση, μία κυβέρνηση, μία ομάδα από συγγενικά άτομα, ή μία ομάδα από συγγενικές συγχωνευμένες ή /και ατομικές επιχειρήσεις που έχει μία άμεση επιχειρηματική επένδυση και αυτή είναι μία θυγατρική, σχετική επιχείρηση, ή ένας κλάδος δημιουργίας επιχειρήσεων σε μια χώρα άλλη από τη χώρα(ες) της κατοικίας των επενδυτών». Επίσης η άμεση επιχειρηματική επένδυση καθορίζεται σαν ατομικές ή συγχωνευμένες επιχειρήσεις στις οποίες ένας ξένος επενδυτής είτε ελέγχει το 10% ή /και παραπάνω των κοινών μετοχών ή έχει τη δύναμη ψήφου σε μια συγχωνευμένη επιχείρηση (είτε την ισοδυναμία μιας ατομικής επιχείρησης) είτε έχει μια αποτελεσματική φωνή στη διαχείριση της επιχείρησης.

Ωστόσο από τη EUROSTAT για στατιστικούς λόγους, ως ΑΞΕ ορίζεται η απόκτηση από ένα άτομο ή μια επιχείρηση εγκατεστημένων σε μία χώρα πάγιων στοιχείων μιας επιχείρησης, που βρίσκεται σε μια άλλη χώρα.

Η κύρια πηγή προβλημάτων και δυσκολιών αφορά όχι μόνο στον προσδιορισμό τέτοιων ροών και τη συγκέντρωση αξιόπιστων πληροφοριών γι' αυτές, ειδικότερα καθώς πολλές από τις συναλλαγές γίνονται στο εσωτερικό των πολυεθνικών επιχειρήσεων αλλά επίσης και στον ορισμό των συνθηκών όταν ένα πάγια στοιχείο μιας επιχείρησης αποκτάται με χρηματοδοτικές συναλλαγές, ειδικότερα, όταν αυτές αφορούν μετοχικό κεφάλαιο εταιρείας. Σε αυτή την περίπτωση, οι συναλλαγές περιλαμβάνονται ως μέρος των ΑΞΕ μόνο όταν αποκτάται ένα σημαντικό τμήμα μιας ξένης επιχείρησης (συνήθως ορίζεται ως ένα ποσοστό μετοχών, τουλάχιστον 10% χωρίς δυστυχώς να ισχύει αυτό για όλες τις χώρες). Εφόσον αυτή η συνθήκη ικανοποιείται περαιτέρω συναλλαγές κεφαλαίων ανάμεσα στις δύο πλευρές θεωρούνται επίσης ως ΑΞΕ. Συνεπώς, οι συναλλαγές ΑΞΕ,

περιλαμβάνουν την απόκτηση μετοχικού κεφαλαίου καθώς και τα αποθεματοποιημένα κέρδη και τα «λοιπά άμεσα επενδυτικά κεφάλαια», αποτελούμενα από ενδο-επιχειρησιακές συναλλαγές ρύθμισης χρεών.

Αν και ο ορισμός είναι σχετικά ξεκάθαρος, προκύπτουν προβλήματα μέτρησης εξαιτίας της χρήσης διαφορετικών εθνικών πηγών και μεθόδων συλλογής και διαφορετικών τρόπων ταξινόμησης των συναλλαγών. Αν και η EUROSTAT προσπαθεί να εναρμονίσει τα δεδομένα, που συγκεντρώνονται από τα κράτη μέλη, η προσπάθεια αυτή είναι δεινή, κυρίως γιατί πολλά από τα δεδομένα λείπουν ή δεν είναι διαθέσιμα και πρέπει να εκτιμούνται από δευτερεύουσες πηγές ή ακόμα και από σχέσεις, που χρησιμοποιούνται και εμφανίζονται κάπου αλλού (δηλαδή, ένα μοντέλο). Έτσι ενώ οι επενδυτικές εκροές προς την χώρα Β όπως έχουν καταγραφεί από τη χώρα Α θα πρέπει να είναι ίσες με τις επενδυτικές εισροές από τη χώρα Α, όπως αντίστοιχα καταγράφονται στη χώρα Β, αυτό στην πράξη είναι σπάνιο και σε πολλές περιπτώσεις η διαφορά είναι σημαντική.

Η αιτία αυτής της ασυμμετρίας, βρίσκεται εν μέρει στην ανακριβή γεωγραφική κατανομή των ροών ΑΞΕ αναφορικά με τα κράτη μέλη και, εν μέρει στις διαφορές ανάμεσα στον τρόπο, που τα δεδομένα συλλέγονται και ορίζονται στα διαφορετικά εθνικά συστήματα.

1.4. ΒΑΣΙΚΟΙ ΤΥΠΟΙ ΚΑΙ ΜΟΡΦΕΣ ΑΜΕΣΩΝ ΞΕΝΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ

Οι ΑΞΕ, διακρίνονται σε διάφορες μορφές σε σχέση με το είδος της επένδυσης, οι οποίες είναι: η **οριζόντια επένδυση**, η **κάθετη επένδυση**, η **επένδυση για δημιουργία και παραγωγή από τη θυγατρική νέων δραστηριοτήτων και προϊόντων**.

Κατά την οριζόντια (Horizontal) ΑΞΕ γίνεται εξαγορά ενός αλλοδαπού ανταγωνιστή, ενώ κατά την κάθετη (Vertical) γίνεται εξαγορά ενός αλλοδαπού προμηθευτή ή πελάτη. Κατά την οριζόντια εξαγορά πραγματοποιείται συγχώνευση εταιριών, που παρασκευάζουν το ίδιο προϊόν. Από τη σκοπιά της εταιρίας, η επέκταση μέσω οριζόντιες ενσωμάτωσης μπορεί να κριθεί συμφέρουσα επειδή δίνει τη δυνατότητα στην εταιρεία να μειώσει το κόστος παραγωγής και διανομής εξασφαλίζοντας οικονομίας μεγέθους / κλίμακας η επειδή απομακρύνει η μειώνει τις ανταγωνιστικές πιέσεις και αυξάνει τον έλεγχο της εταιρίας στην αγορά. Όσον αφορά την ευρύτερη επίδραση της

οριζόντιας ενσωμάτωσης στη διαδικασία λειτουργίας της αγοράς , από τη μια πλευρά μπορεί να προωθήσει μια μεγαλύτερη αποδοτικότητα στη χρήση πόρων και να μειώσει τα έξοδα προμήθειας της αγοράς και τις τιμές η , από την άλλη πλευρά , μειώνοντας στον ανταγωνισμό και αυξάνοντας το επίπεδο συγκέντρωσης πωλητών στην αγορά , μπορεί να οδηγήσει σε λιγότερο αποτελεσματική κατανομή των πόρων και να διατρέξει κινδύνους μονοπωλιακής εκμετάλλευσης. Έτσι, οριζόντια ενσωμάτωση μπορεί ταυτόχρονα να προξενήσει ευεργετικά και καταστροφικά αποτελέσματα.

Από τη σκοπιά της εταιρίας, η καθετοποίηση μπορεί να μειώσει το κόστος παραγωγής και διάθεσής της συνδέοντας τις διαδοχικές δραστηριότητες . όσον αφορά την ευρύτερη επίδραση που ασκεί στη λειτουργία της διαδικασίας της αγοράς, η καθετοποίηση , μπορεί από τη μια μεριά να προωθήσει μια υψηλότερη αποδοτικότητα, όσον αφορά τη χρήση πόρων ή από την άλλη με το να περιορίζει τον ανταγωνισμό , να οδηγήσει σε μια λιγότερο αποτελεσματική κατανομή των πόρων. κάνοντας χρήση της κάθετης ενσωμάτωσης μπορούν να προκύψουν πολλά οφέλη αποτελεσματικότητας. στα οφέλη αυτά συμπεριλαμβάνονται : η τεχνική εξοικονόμηση που προέρχεται από το συνδυασμό των διαδοχικών σταδίων παραγωγής , εξοικονόμηση μετοχών από τη μείωση των μεσολαβούντων χρηματομεσιτών και τη μείωση των αποθεμάτων. η εξοικονόμηση μπορεί επίσης να επέλθει στο διαχειριστικό τομέα διατηρώντας ένα ενιαίο διοικητικό σύστημα που διαχειρίζεται τις διάφορες παραγωγικές δραστηριότητες, ενώ εξοικονόμηση κεφαλαίου μπορεί να προκύψει κάνοντας αγορές πιο χοντρικές που έχουν και μεγαλύτερες εκπτώσεις καθώς και με το να μειώνεται το κόστος συγκέντρωσης κεφαλαίου. Όταν οι εταιρείες πετύχουν τέτοιου είδους οφέλη αποδοτικότητας , τότε το μέσο κόστος τους τείνει να πέφτει, κάνοντας δυνατή έτσι τη μείωση των τιμών της αγοράς και την αύξηση παραγωγικότητας .

Όταν μια εταιρεία ήδη διαθέτει κάθετα στάδια λειτουργίας , η καθετοποίηση μπορεί να οδηγήσει σε διάφορα ανταγωνιστικά αποτελέσματα. Η προς τα εμπρός ενσωμάτωση μπορεί να εξασφαλίσει την ύπαρξη μιας σταθερής αγοράς, αλλά μπορεί επίσης και να τη κάνει απρόσιτη στους ανταγωνιστές. παρόμοια η προς τα πίσω ενσωμάτωση μπορεί να εξασφαλίσει προμηθευτικούς πόρους, αλλά μπορεί επίσης και να χρησιμοποιηθεί και για να εμποδίσει τυχόν αντιπάλους από το να αποκτήσουν πρόσβαση στους πόρους

αυτούς . Επιπλέον, αν μια εταιρεία ενσωματώσει τον προμηθευτή μιας σπάνιας πρώτης ύλης που χρησιμοποιείται τόσο από την ίδια, όσο και από τους ανταγωνιστές της , τότε μπορεί να είναι σε θέση να προκαλέσει μια συμπίεση τιμής , αυξάνοντας το κόστος τους , αφού τους χρεώνει μια υψηλότερη τιμή για την πρώτη ύλη από ότι είναι η τιμή που χρεώνεται, όταν πρόκειται για τη δική της χρήση , ενώ ορίζει σχετικά μια χαμηλή τελική τιμή για το προϊόν. Τέτοιου είδους μέθοδοι συμβάλλουν όχι μόνο στη «συμμόρφωση» των ήδη υπάρχοντων ανταγωνιστών , αλλά ενεργούν και ως φραγμός εισόδου στους πιθανούς νέους ανταγωνιστές .

Αν συνδυάσουμε τις έννοιες της κάθετης και οριζόντιας ολοκλήρωσης καθώς και της διαφοροποίησης στην παραγωγή, που χαρακτηρίζει πολλές μεγάλες πολυεθνικές επιχειρήσεις (κυρίως στην δεκαετία του 1990), τότε μπορούμε να προσδιορίσουμε 4 βασικούς τύπους ΠΕ. Η ταξινόμηση αυτή έχει ως εξής:

i. Άμεσες ξένες επενδύσεις προς αναζήτηση πλουτοπαραγωγικών πόρων (resource seeking)

Υπάρχουν επιχειρήσεις που προβαίνουν σε ΑΞΕ προκειμένου να αποκτήσουν συγκεκριμένους πλουτοπαραγωγικούς πόρους σε χαμηλότερο κόστος από ότι στην χώρα προέλευσης.

Οι 3 κύριοι τύποι πλουτοπαραγωγικών πόρων είναι :

α) φυσικοί πόροι, σε αυτούς περιλαμβάνονται μεταλλεύματα, όπως πετρέλαιο, χαλκός, βωξίτης και αγροτικά προϊόντα όπως ζάχαρη, μπανάνες, καφές, τσάι. Αυτού του τύπου οι ΑΞΕ συνδέονται αποκλειστικά με τη χώρα υποδοχής και απαιτούν υψηλές επενδύσεις σε υποδομή. Οι πετρελαϊκές πολυεθνικές επιχειρήσεις ανήκουν σε αυτήν την κατηγορία των ΑΞΕ, όπως η Shell, η Mobil ή μεταλλευτικές όπως η Ιαπωνική Nippon Steel Corporation και η Γαλλική Pechiney SA.

β) φθηνό ανειδίκευτο ή μερικά ειδικευμένο εργατικό δυναμικό

Πολυεθνικές επιχειρήσεις που προέρχονται από ανεπτυγμένες χώρες, όπου το εργατικό κόστος (μισθοί) είναι υψηλό αναζητούν φθηνό εργατικό δυναμικό στις αναπτυσσόμενες χώρες. Το Μεξικό και η Κίνα αποτελούν χώρες υποδοχής που προσφέρουν φθηνό εργατικό δυναμικό.

γ) τεχνολογικές και διαχειριστικές ικανότητες

Στην κατηγορία αυτή των ΑΞΕ συμπεριλαμβάνονται και επιχειρήσεις που ανήκουν στο τομέα των υπηρεσιών, όπως τουρισμός, ενοικιάσεις αυτοκινήτων, ιατρικές και εκπαιδευτικές υπηρεσίες γιατί έχουν χαρακτήρα που συνδέεται σχεδόν αποκλειστικά με τη χώρα υποδοχής. Άρα η έννοια του πλουτοπαραγωγικού πόρου είναι ευρεία!

ii. Άμεσες ξένες επενδύσεις προς αναζήτηση αγορών (market seeking)

Ο στόχος αυτών των ΑΞΕ είναι η παραγωγή προϊόντων και υπηρεσιών για την αγορά της χώρας υποδοχής ή/ και γειτονικών αγορών. 4 κίνητρα που ωθούν τις επιχειρήσεις για ΑΞΕ τέτοιου είδους αποτελούν τα εξής:

α) Γιατί έχουν εγκατασταθεί στην αγορά στόχο πελάτες ή προμηθευτές της επιχείρησης. Για παράδειγμα, μια τράπεζα θα εγκατασταθεί στις αγορές που βρίσκονται οι πελάτες της. Επίσης, πολλές Ιαπωνικές επιχειρήσεις ανταλλακτικών ακολούθησαν τις Ιαπωνικές αυτοκινητοβιομηχανίες στην επέκτασή τους στην Ευρώπη και ΗΠΑ.

β) Πολλά προϊόντα χρειάζονται προσαρμογή στα εγχώρια καταναλωτικά πρότυπα ή συνθήκες παραγωγής. Τέτοια προϊόντα περιλαμβάνουν τα τρόφιμα και ποτά ή υπηρεσίες όπως η διαφήμιση.

γ) Η εξυπηρέτηση μιας αγοράς με ΑΞΕ μπορεί να είναι πιο συμφέρουσα από άποψη κόστους. Αγορές που οι επιχειρήσεις θεωρούν σημαντικές και βρίσκονται σε απόσταση από τη χώρα προέλευσης θα προτιμήσουν να τις εξυπηρετήσουν μέσω ΑΞΕ παρά με κάποιον άλλο τρόπο, όπως το εμπόριο.

δ) Η δύναμη του ανταγωνισμού θα οδηγήσει σε ΑΞΕ προκειμένου οι επιχειρήσεις να βρίσκονται σε αγορές που βρίσκονται και οι ανταγωνιστές τους.

iii. Άμεσες ξένες επενδύσεις προς αναζήτηση αποδοτικότητας (efficiency seeking)

Οι πολυεθνικές επιχειρήσεις αφού έχουν κατοχυρώσει τους πλουτοπαραγωγικούς πόρους και τις αγορές που αναζητούν, επιδιώκουν να οργανώσουν όλες αυτές τις δραστηριότητες προκειμένου ο πολυεθνικός όμιλος να κάνει την καλύτερη δυνατή χρήση των πλουτοπαραγωγικών πηγών του.

iv. Άμεσες ξένες επενδύσεις προς αναζήτηση στρατηγικών πόρων ή ικανοτήτων (strategic asset or capability seeking)

Αυτός ο τύπος ΑΞΕ περιλαμβάνει πολυεθνικές επιχειρήσεις, που στοχεύουν στη διατήρηση και βελτίωση της διεθνούς ανταγωνιστικότητας τους με την εξαγορά των πλουτοπαραγωγικών πόρων άλλων επιχειρήσεων. Τέτοιου είδους ΑΞΕ συναντούμε κυρίως σε κλάδους υψηλής τεχνολογίας.

Πρέπει να σημειωθεί ότι στις αρχές του 1990 πολλές από τις μεγαλύτερες ΠΕ ακολουθούν πλουραλιστικούς στόχους και οι περισσότερες πραγματοποιούν ΑΞΕ που συνδυάζουν χαρακτηριστικά και των 4 παραπάνω κατηγοριών.

1.5. ΣΥΝΘΗΚΕΣ, ΠΟΥ ΩΘΟΥΝ ΜΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΝΑ ΕΠΕΝΔΥΣΕΙ ΣΕ ΜΙΑ ΞΕΝΗ ΧΩΡΑ

Πλέον , είναι σύνηθες φαινόμενο οι επιχειρήσεις αναπτυγμένων οικονομιών να επιδιώκουν την επέκτασή τους και σε άλλες χώρες. Οι στρατηγικές που συνήθως υιοθετούνται και εφαρμόζονται από μεγάλες επιχειρηματικές μονάδες για την επέκτασή τους σε άλλες χώρες είναι οι ακόλουθες : Οι εξαγωγές (άμεσες και έμμεσες), συμφωνίες παραγωγής (Contract Manufacturing), συμφωνίες παραχώρησης δικαιωμάτων εκμετάλλευσης (Licensing), συμφωνίες δικαιόχρησης (Franchising), συμβόλαια διοίκησης (Management Contracts), συμφωνίες κατασκευής έργων « με το κλειδί στο χέρι » (Turn-Key Projects) – Built Operator Transfer (BOT) - Built Own Operator Transfer (BOOT), άμεσες ξένες επενδύσεις , παγκόσμιες στρατηγικές συμμαχίες (Global Strategic Alliances).

Η επιλογή των παραπάνω στρατηγικών διεθνοποίησης των επιχειρηματικών μονάδων προσδιορίζεται, εκτός από τα προσδοκώμενα οφέλη , επιμέρους πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα, και από την ανάγκη αυξημένης παρακολούθησης της επένδυσης και την απαιτούμενη εμπειρία. Καθεμία από τις παραπάνω στρατηγικές απαιτεί διαφορετικό βαθμό εμπειρίας και ελέγχου. Οι συμφωνίες παραχώρησης δικαιωμάτων εκμετάλλευσης (Licensing) απαιτούν τη μικρότερη εμπειρία ενώ ακολουθούν με αύξουσα γραμμική σχέση, οι εξαγωγές, οι στρατηγικές συμμαχίες ενώ στην κορυφή βρίσκονται οι ΑΞΕ που λόγω του βαθμού δέσμευσης κεφαλαίων και της ανάγκης σημαντικής

πληροφόρησης πριν την ενεργοποίησή τους, προαπαιτούν σημαντική επιχειρηματική εμπειρία.

Σπάνια μία επιχείρηση αναλαμβάνει ξένη επένδυση πριν καθιερωθεί σαν σημαντικός πωλητής στην εγχώρια αγορά της, ωστόσο πλήθος επιπλέον παραγόντων την ωθούν στο να εγκατασταθεί και σε άλλη χώρα, οι οποίοι συνοπτικά είναι οι ακόλουθοι. Όταν η επιχείρηση:

- Διαθέτει διευθυντικές γνώσεις, τεχνογνωσία, δικαιώματα ευρεσιτεχνίας, εμπορικά σήματα και άλλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία της επιτρέπουν να αποκομίζει υπερκανονικά κέρδη επί του επενδεδυμένου κεφαλαίου της.
- Διαμορφώσει τη θέση της στην εσωτερική αγορά τότε μπορεί να χρησιμοποιήσει αυτά τα στοιχεία και αλλού αν βρεθεί η κατάλληλη επενδυτική ευκαιρία.
- Διαθέτει τεράστια εμπειρία, άρτια οργάνωση, σύγχρονες μεθόδους παραγωγής, διοικητικές δεξιότητες, τεχνικές δεξιότητες, νέα ανώτερη τεχνολογία σε σχέση με τη χώρα υποδοχής, ευρεσιτεχνίες κ.α.(μεγάλες διεθνείς, πολυεθνικές ή υπερεθνικές επιχειρήσεις).

Παράγοντες, που επιδρούν στις αποφάσεις των Ξένων Επενδυτών

Οι άμεσες ξένες επενδύσεις (ΑΞΕ) έχουν προσελκύσει μεγάλο ερευνητικό ενδιαφέρον σε ολόκληρο τον κόσμο, εξαιτίας των πιθανών θετικών οικονομικών τους επιπτώσεων στις οικονομίες των χωρών υποδοχής τους.

Παρόλο που δεν υπάρχει συμφωνία μεταξύ των ερευνητών αναφορικά με τα αναπτυξιακά τους οφέλη, η πλειοψηφία των μελετών υποστηρίζει τις **θετικές άμεσες και έμμεσες επιδράσεις** των άμεσων ξένων επενδύσεων στην οικονομική ανάπτυξη μέσω της απασχόλησης, της αποκτώμενης γνώσης και των δεξιοτήτων διαχείρισης, καθώς επίσης και της διάχυσης της τεχνολογίας.

Ιδιαίτερα μετά την παγκόσμια χρηματοπιστωτική κρίση του 2007, η προσέλκυση άμεσων ξένων επενδύσεων για την προώθηση της οικονομικής δραστηριότητας έχει καταστεί **προτεραιότητα** για πολλές χώρες που αντιμετωπίζουν προβλήματα χρηματοδότησης και ρευστότητας στην αγορά. Είναι γεγονός ότι τα τελευταία χρόνια οι αναπτυσσόμενες

οικονομίες όπως η Κίνα, η Ινδία, η Βραζιλία, η Νιγηρία κ.ά. προσελκύουν αυξανόμενο μερίδιο των παγκόσμιων εισροών άμεσων ξένων επενδύσεων, οι οποίες έχουν σημειώσει εκρηκτική αύξηση, ιδίως μετά το 2003. Ένα διαρκώς αυξανόμενο τμήμα της σύγχρονης βιβλιογραφίας προσπαθεί να προσδιορίσει παράγοντες ελκυστικότητας των ΑΞΕ, μελετώντας διαφορετικές ομάδες χωρών.

Οι χώρες του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) προσελκύουν συνήθως ερευνητικό ενδιαφέρον, καθώς παραδοσιακά αντιπροσωπεύουν ένα σημαντικό μερίδιο των παγκόσμιων εισροών ΑΞΕ, φθάνοντας κατά μέσο όρο **το 76% περίπου των συνολικών εισροών ΑΞΕ** για την περίοδο 1990-1999 και 70% για την περίοδο 2000-2009. Επιπλέον, το αυξανόμενο επενδυτικό ενδιαφέρον για τις αναπτυσσόμενες χώρες είναι επίσης ιδιαίτερα εμφανές, με μέσο μερίδιο παγκόσμιων εισροών ΑΞΕ στο 31% για την περίοδο 1990-1999 και 32% για την περίοδο 2000-2009, φθάνοντας και στο 55% περίπου το 2012.

Σε ένα πρόσφατο άρθρο των Philippos et al. στο «Review of Development Economics» το 2017, με τίτλο «**Foreign Investment Determinants in OECD and Developing Countries**», οι συγγραφείς εξέτασαν τους προσδιοριστικούς παράγοντες που επηρεάζουν την εισροή άμεσων ξένων επενδύσεων (ΑΞΕ) σε 24 κράτη-μέλη του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) και σε 22 αναπτυσσόμενα κράτη (μη μέλη του ΟΟΣΑ) για τα έτη 1980-2012.

Οι συγγραφείς εξέτασαν μια σειρά πιθανών προσδιοριστικών παραγόντων που έχουν εντοπιστεί από προηγούμενες έρευνες, όπως **το μέγεθος της αγοράς, η απελευθέρωση του εμπορίου, το κόστος εργασίας, οι εγγραφές στα σχολεία, η φορολογία των επιχειρήσεων** και διάφορες θεσμικές μεταβλητές. Χρησιμοποιώντας προηγμένες οικονομετρικές τεχνικές σε panel data για το δείγμα των χωρών του ΟΟΣΑ, βρέθηκε ότι παράγοντες που επηρεάζουν στατιστικά σημαντικά τις ΑΞΕ είναι οι άμεσες ξένες επενδύσεις την προηγούμενη χρονική περίοδο, το μέγεθος της αγοράς (size), ο σχηματισμός ακαθάριστου κεφαλαίου και η φορολογία των επιχειρήσεων.

Ενδιαφέρον παρουσιάζουν τα αποτελέσματα για μία μεγάλη ομάδα αναπτυσσόμενων χωρών οι οποίες έχουν προσελκύσει αυξημένο μερίδιο των παγκόσμιων εισροών ΑΞΕ. Με βάση τα εμπειρικά αποτελέσματα, οι παράγοντες που επηρεάζουν το ύψος των ΑΞΕ για την ομάδα αυτή είναι οι άμεσες ξένες επενδύσεις την προηγούμενη χρονική περίοδο, το μέγεθος της αγοράς, το κόστος εργασίας και οι θεσμικές μεταβλητές.

Οι θεσμικές μεταβλητές περιλαμβάνουν την **πολιτική σταθερότητα**, **πιθανές τρομοκρατικές ενέργειες**, την αποτελεσματικότητα των κυβερνήσεων, την ποιότητα του θεσμικού πλαισίου, την αποτελεσματική λειτουργία της δικαιοσύνης και τον έλεγχο της διαφθοράς.

Τα αποτελέσματά μας δείχνουν επίσης ότι η απελευθέρωση του εμπορίου, η σχολική εκπαίδευση και ο πληθωρισμός **δεν προκαλούν ισχυρή επίδραση** για καμία ομάδα χωρών ή περίοδο υπό εξέταση και, ως εκ τούτου, θεωρούνται αμφισβητήσιμες.

Τα εμπειρικά αποτελέσματα παρουσιάζουν εξαιρετικό ενδιαφέρον για **τις στρατηγικές των κυβερνήσεων** για τη χάραξη πολιτικής, σε ένα ιδιαίτερα ανταγωνιστικό παγκόσμιο περιβάλλον, όπου η ανάπτυξη και η δημιουργία θέσεων απασχόλησης αποτελεί τον πρωταρχικό τους στόχο.

Τα αποτελέσματα αυτά καταδεικνύουν με σαφή τρόπο ότι οι γενικεύσεις είναι επικίνδυνες και συχνά λανθασμένες, καθώς κάθε χώρα ή ομάδα χωρών φαίνεται ότι επηρεάζεται από διαφορετικούς θεσμικούς ή οικονομικούς παράγοντες και κατά συνέπεια απαιτείται ενδελεχής μελέτη των κοινωνικών, θεσμικών, αλλά και δημογραφικών παραγόντων στην υπό εξέταση χώρα.

Γενικότερα οι παράγοντες που αφορούν την υποψήφια για επένδυση χώρα, και επιδρούν στην επιλογή των ξένων επενδυτών πριν επενδύσουν σ' αυτήν σχετίζονται με:

- Φορολογικά κίνητρα
- Νομοθεσία για ΑΞΕ
- Ικανοποιητική συνεργασία με τις αρχές
- Διαθεσιμότητα, ποιότητα και κόστος πρώτων υλών

- Κόστος εξειδικευμένης εργασίας
- Κόστος ανειδίκευτης εργασίας
- Διαθεσιμότητα εξειδικευμένων εργατών
- Διαθεσιμότητα ανειδίκευτων εργατών
- Διαθεσιμότητα επιστημονικού προσωπικού
- Καλές εργασιακές σχέσεις
- Κόστος εργασίας
- Δυνατότητες εξειδικευμένων υπεργολάβων, προμηθευτών
- Κόστος τοπικών διαθέσιμων κεφαλαίων
- Πολιτιστικό περιβάλλον
- Ύπαρξη Ευνοϊκών όρων προσφοράς κτιρίων
- Προσέγγιση με τοπικούς πελάτες
- Προοπτικές ανάπτυξης τοπικής αγοράς
- Προσέγγιση σε άλλες αγορές (π.χ. Μ.Ανατολή, χώρες Ε.Ε., Βαλκάνια)
- Υποδομή (μεταφορές, τηλεπικοινωνίες, ενέργεια)
- Πολιτική σταθερότητα
- «Ασφάλεια Συναλλαγών»
- Ποιότητα ζωής

1.6. ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΗ ΔΟΜΗ ΠΟΛΥΕΘΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Μια πολυεθνική επιχείρηση δραστηριοποιείται σε διάφορες χώρες συνεπώς κάθε φορά πρέπει να προσαρμόζεται στις ισχύουσες συνθήκες και ταυτόχρονα να ακολουθεί μια στρατηγική για την επίτευξη των στόχων του ομίλου. Οι στόχοι αυτοί δεν έχουν να κάνουν αποκλειστικά με τη μεγιστοποίηση του κέρδους του αλλά και με μια πιο μακροπρόθεσμη πολιτική, η οποία π.χ. μπορεί να αφορά τον επηρεασμό των μελλοντικών συνθηκών, την απόκτηση εμπειρίας και οργάνωσης ενός λειτουργικού οργανισμού σε παγκόσμιο περιβάλλον.

Η πολυεθνική επιχείρηση αποτελείται από τη μητρική εταιρεία, που εδρεύει σε μία χώρα (μητρική) και από τις θυγατρικές της, που εδρεύουν σε διαφορετικές από τη μητρική χώρα. Μια σύγχρονη ΠΕ δεν παράγει προϊόντα που ανήκουν σε ένα μόνο κλάδο. Συχνά

αναθέτει σε ορισμένες θυγατρικές της την παραγωγή προϊόντων που χρησιμεύουν ως εισροές στην παραγωγική διαδικασία κάποιων άλλων επιχειρήσεων του ομίλου. Επίσης συχνό φαινόμενο αποτελεί και η παραγωγή προϊόντων εντελώς διαφορετικών μεταξύ τους ή διαφορετικού κλάδου με στόχο την εξυπηρέτηση και την κατάκτηση διαφορετικών αγορών. Αυτή η πολυμορφία της παραγωγής αποτελεί πηγή άντλησης επιπλέον δύναμης για τον όμιλο, ο οποίος δραστηριοποιούμενος σε διαφορετικούς κλάδους μπορεί να αντεπεξέλθει καλύτερα στις κρίσεις της αγοράς ή όταν ένα προϊόν της αντιμετωπίζει έντονο ανταγωνισμό.

Η ΠΕ αποτελείται από ένα δίκτυο πολυεπίπεδων σχέσεων μεταξύ των οικονομικών οντοτήτων που τη συγκροτούν. Οι σχέσεις αυτές δεν είναι στατικές ενώ η ένταση και η έκτασή τους μεταβάλλεται δυναμικά, ενώ μπορούν να δημιουργούνται νέες ή/ και να διακόπτονται παλαιές. Οι σχέσεις αυτές μπορεί να είναι οικονομικής, τεχνικής, πληροφοριακής ή νομικής φύσεως κ.άλ. Ωστόσο η θέση της κάθε θυγατρικής σ' αυτό το δίκτυο δεν είναι δεδομένη αλλά μπορεί να μεταβάλλεται ποιοτικά (είδος παρεχόμενων υπηρεσιών / προϊόντων) και ποσοτικά (ένταση εμπλοκής στη δράση του δικτύου)

Οι δραστηριότητες των θυγατρικών εταιριών διαμορφώνονται και αλλάζουν προκειμένου να μεγιστοποιηθεί το όφελος του ομίλου αλλά και της θυγατρικής. Οι διαφορετικοί ρόλοι που αναλαμβάνουν οι θυγατρικές μιας ΠΕ προσδιορίζουν την ποικιλία των παραγωγικών δυνατοτήτων των ΠΕ. Η ΠΕ πρέπει να σχεδιάσει μια στρατηγική παραγωγής, όπου να προσδιορίζεται η παραγωγή των ενδιάμεσων και τελικών αγαθών και το μέρος στο οποίο θα πραγματοποιούνται διακινώντας διεθνώς το μεγαλύτερο ποσοστό κεφαλαίων, πρώτων υλών, αγαθών (τελικών και ενδιάμεσων), παραγωγικών εισροών και υπηρεσιών σε ενδοεπιχειρησιακό ή μη επίπεδο. Το ενδοεπιχειρησιακό (intra-firm) εμπόριο, που δημιουργείται στα πλαίσια της ΠΕ δημιουργεί μία εσωτερική αγορά τόσο για τα προϊόντα της όσο και για τους παραγωγικούς συντελεστές που χρησιμοποιεί. Η τιμή που αντιστοιχεί σε αυτό το ενδοεπιχειρησιακό εμπόριο είναι μια εσωτερική τιμή και μπορούν να αποτελέσουν μέσο ελαχιστοποίησης των πληρωτέων από την επιχείρηση φόρων. Αυτό μπορεί να πραγματοποιηθεί λόγω του ρόλου, που διαδραματίζουν τέτοιου είδους τιμές στην ΠΕ, ο οποίος μπορεί να είναι διπλός από τη μία μπορούν να είναι σκιώδεις τιμές (shadows

prices) ή να χρησιμοποιηθούν με τρόπο τέτοιο, που να καθορίζει το ύψος των κερδών της κάθε μονάδας παραγωγής που θα έχει χαμηλότερη φορολογία.

Ως «shadow price» ορίζεται η αποδιδόμενη τιμή ή αξία ενός αγαθού ή υπηρεσίας εκεί που μια τιμή ή αξία δεν μπορεί να καθοριστεί ακριβώς εξαιτίας της απουσίας μιας «κοινής» αγοράς, βασισμένης στον καθορισμό τιμής ή εξαιτίας χονδροειδών « αλλοιώσεων » στις τυχόν οι ήδη υπάρχουσες αγορές. Σε μια ενδοεταιρική συναλλαγή οι εισροές ενός τομέα Β μιας επιχείρησης μπορεί να αποτελούν τις εκροές ενός τομέα Α συνεπώς η τιμή των προϊόντων της ενδοεταιρικής αυτής συναλλαγής μπορούν να διαμορφωθούν «πειραχτούν» ανάλογα με το όφελος της εταιρείας.

Έτσι η παραγωγή και το εμπόριο των προϊόντων της παίρνουν μορφή πολύπλοκων διεθνών οικονομικών σχέσεων. Ακολούθως αρχικά αναλύεται η σχέση της πολυεθνικής επιχείρησης με τις θυγατρικές της και έπειτα οι μορφές στρατηγικών παραγωγικής δομής, που μπορούν να υπάρξουν μεταξύ τους.

1.7. Σχέση Πολυεθνικής Επιχείρησης με τις Θυγατρικές της

Η σχέση της πολυεθνικής επιχείρησης με τις θυγατρικές της μπορεί να λάβει διάφορες μορφές. Η κάθε θυγατρική όταν έχουμε κάθετη ολοκλήρωση αναλαμβάνει ένα συγκεκριμένο στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας του ίδιου προϊόντος ενώ σε οριζόντια ολοκλήρωση παράγει μια συγκεκριμένη ποικιλία του προϊόντος. τη συνέχεια το προϊόν μπορεί να μεταφέρεται σε κάποια άλλη θυγατρική , η οποία καταλαμβάνει την επόμενη θέση στην αλυσίδα παραγωγής ή διανομής. Έτσι το τελικό προϊόν δεν πωλείται αποκλειστικά, στην αγορά που εδρεύει η θυγατρική αλλά μπορεί να διανέμεται μέσω του παγκόσμιου δικτύου πωλήσεων της πολυεθνικής σε διάφορες χώρες. Το ίδιο ισχύει και για τους παραγωγικούς πόρους, υλικούς και άυλους , που εισρέουν στην αλυσίδα παραγωγής του τελικού προϊόντος, οι οποίοι μπορούν να δημιουργούνται και να διακινούνται σε οποιοδήποτε γεωγραφικό σημείο του παγκόσμιου δικτύου της ΠΕ. Ωστόσο η μεταφορά των αγαθών και των πόρων αυτών στα πλαίσια αυτού του δικτύου δεν καθορίζονται από το μηχανισμό της αγοράς αλλά με βάση τους στρατηγικούς της στόχους. Έχοντας ως στόχο τη μεγιστοποίηση των κερδών της ΠΕ στο σύνολο της και όχι αποκλειστικά της θυγατρικής εφαρμόζει υπερκοστολογήσεις των προϊόντων, των

υπηρεσιών και της τεχνογνωσίας των θυγατρικών της ή/ και υπερκοστολογήσεις των πωλήσεων των θυγατρικών της επηρεάζοντας την κατανομή των κερδών στο εσωτερικό της ΠΕ και μεταφέροντας τους χρηματικούς πόρους στο σημείο του συστήματος που επιθυμεί.

Επομένως συμπεραίνουμε ότι η ΠΕ αποτελεί ένα οργανωμένο δίκτυο οικονομικών οντοτήτων εγκατεστημένων σε διαφορετικές χώρες, που δρα ως ένα συντονισμένο, αλληλεξαρτώμενο και ενιαίο παραγωγικό σύνολο, μέσα από μια συνεχή διασυνοριακή ροή προϊόντων κεφαλαιουχικών αγαθών, πληροφοριών, γνώσεων, τεχνολογίας, ανθρώπινου δυναμικού, κεφαλαίων, μεθόδων διοίκησης και πρακτικών οργάνωσης.

Η δομή της πολυεθνικής επιχείρησης στον παγκόσμιο χάρτη έχει τη μορφή ενός δικτύου, που μπορεί να παρομοιαστεί με ιστό αράχνης. Η μητρική εταιρεία μέσω του «ιστού» αυτού επικοινωνεί με τις οντότητες στις οποίες ασκεί έλεγχο ή συνεργάζεται με αυτές ενώ ανάλογα με τις εξελίξεις, που καθορίζουν τα συμφέροντα της μπορεί να δραστηριοποιηθεί και σε νέα σημεία πάνω στον παγκόσμιο χάρτη ή να διακόψει υπάρχουσες συνεργασίες της.

2. Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ

2.1. ΓΕΝΙΚΑ

Η ΕΕ **δεν έχει άμεσο ρόλο** στην επιβολή των φόρων ή στον καθορισμό των φορολογικών συντελεστών. Το ύψος των φόρων που καταβάλλεται αποφασίζεται από την κυβέρνηση της κάθε χώρας και όχι από την ΕΕ.

Ο ρόλος της ΕΕ συνίσταται στην **εποπτεία** των εθνικών φορολογικών κανόνων, ώστε αυτοί να συνάδουν με ορισμένες πολιτικές της ΕΕ, όπως:

- προώθηση της οικονομικής ανάπτυξης και της απασχόλησης
- διασφάλιση της ελεύθερης ροής αγαθών, υπηρεσιών και κεφαλαίου σε όλη την Ένωση (εντός της ενιαίας αγοράς)
- εγγύηση ότι οι επιχειρήσεις σε μια χώρα δεν έχουν αθέμιτο πλεονέκτημα έναντι των ανταγωνιστών τους σε άλλη χώρα και ότι
- οι φόροι δεν εισάγουν διακρίσεις σε βάρος καταναλωτών, εργαζομένων ή επιχειρήσεων άλλων χωρών της ΕΕ.

Επιπλέον, οι αποφάσεις της ΕΕ για φορολογικά θέματα απαιτούν **ομοφωνία** όλων των κρατών μελών. Με τον τρόπο αυτό, διασφαλίζεται ότι λαμβάνονται υπόψη τα συμφέροντα κάθε χώρας της ΕΕ.

ΦΠΑ και ειδικοί φόροι κατανάλωσης

Για ορισμένους φόρους, όπως ο ΦΠΑ και οι φόροι για τη βενζίνη, τα προϊόντα καπνού και τα αλκοολούχα ποτά (ειδικοί φόροι κατανάλωσης), και τα 28 κράτη μέλη έχουν συμφωνήσει στη **γενικότερη εναρμόνιση των κανόνων τους και των ελάχιστων**

συντελεστών, ώστε να αποτρέπεται η στρέβλωση του ανταγωνισμού σε διασυνοριακό επίπεδο εντός της ΕΕ.

Φορολογία εταιρειών και εισοδήματος

Όσον αφορά άλλους φόρους, όπως ο φόρος εταιρειών και ο φόρος εισοδήματος, βασικός ρόλος της ΕΕ είναι να διασφαλίζει ότι τηρούνται ορισμένες αρχές, όπως η απαγόρευση των διακρίσεων και η ελεύθερη κυκλοφορία στην ενιαία αγορά. Για τον σκοπό αυτό, αλλά και για την αντιμετώπιση κοινών προκλήσεων, όπως η φοροδιαφυγή, απαιτείται όλο και περισσότερο όλα τα κράτη μέλη να ακολουθούν **συντονισμένη προσέγγιση σε επίπεδο ΕΕ**.

Φορολογικά έσοδα

Η ΕΕ δεν έχει επίσης λόγο στον τρόπο με τον οποίο οι χώρες **δαπανούν** τα φορολογικά τους έσοδα. Ωστόσο, λόγω της αυξανόμενης αλληλεξάρτησης των οικονομιών της ΕΕ, οι χώρες που κάνουν υπερβολικές δαπάνες και δημιουργούν υπερβολικό χρέος μπορούν να θέσουν σε κίνδυνο την οικονομική ανάπτυξη γειτονικών χωρών, καθώς και τη σταθερότητα της Ευρωζώνης.

Για να ελαχιστοποιηθεί αυτός ο κίνδυνος, οι χώρες της ΕΕ προσπαθούν να συντονίζουν στενά τις οικονομικές πολιτικές τους με βάση, μεταξύ άλλων, τις συστάσεις της Ευρωπαϊκής Επιτροπής. Μερικές από αυτές τις συστάσεις αφορούν τις εθνικές φορολογικές πολιτικές και επιδιώκουν να τις καταστήσουν δικαιότερες, αποτελεσματικότερες και ευνοϊκότερες για την ανάπτυξη.

2.2. Η φορολογία στην ενιαία αγορά

Εξάλειψη φορολογικών φραγμών

Οι φόροι φυσικών προσώπων και εταιρειών εμπίπτουν κυρίως στην αρμοδιότητα των μεμονωμένων κρατών μελών της ΕΕ. Ωστόσο, βάσει των κανόνων της ΕΕ, οι φόροι αυτοί δεν πρέπει να θέτουν εμπόδια στην κινητικότητα σε ευρωπαϊκό επίπεδο. Τα άτομα

που μετακινούνται σε άλλη χώρα της ΕΕ ή οι εταιρείες που πραγματοποιούν διασυνοριακές επενδύσεις ενδεχομένως να πρέπει να καταβάλλουν φόρους σε δύο ή περισσότερες χώρες ή να βρίσκονται αντιμέτωποι με πολύπλοκες διοικητικές διαδικασίες.

Παρόλο που έχουν συναφθεί συμφωνίες μεταξύ των περισσότερων χωρών της ΕΕ για την εξάλειψη της διπλής φορολόγησης, οι συμφωνίες αυτές μπορεί να μην καλύπτουν όλους τους φόρους ή όλες τις διασυνοριακές καταστάσεις ή να μην εφαρμόζονται αποτελεσματικά στην πράξη. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή λαμβάνει διάφορα μέτρα για την επίλυση αυτών των προβλημάτων, από την πρόταση συντονισμένων λύσεων σε κυβερνήσεις έως τη λήψη νομικών μέτρων, εφόσον χρειάζεται, σε περίπτωση διακρίσεων ή παραβίασης της ενωσιακής νομοθεσίας.

Τυποποιημένη φορολόγηση αγαθών και υπηρεσιών

Η ενιαία αγορά καθιστά δυνατή την ελεύθερη διασυνοριακή εμπορία αγαθών και υπηρεσιών εντός της ΕΕ. Για τη διευκόλυνση των επιχειρήσεων και για την αποτροπή τυχόν στρεβλώσεων του ανταγωνισμού μεταξύ τους, οι χώρες της ΕΕ συμφώνησαν να εναρμονίσουν τους κανόνες που εφαρμόζουν στα αγαθά και τις υπηρεσίες.

Έχουν καθοριστεί ελάχιστοι φορολογικοί συντελεστές για τον ΦΠΑ και τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης, καθώς και κανόνες για τον τρόπο εφαρμογής αυτών των φόρων. Οι κυβερνήσεις είναι ελεύθερες, αν το επιθυμούν, να εφαρμόζουν τους δικούς τους εθνικούς συντελεστές που μπορεί να είναι μεγαλύτεροι από τους ελάχιστους συντελεστές της ΕΕ.

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή επεξεργάζεται επί του παρόντος τη μεταρρύθμιση του ενωσιακού συστήματος ΦΠΑ με στόχο την απλούστευσή του, τη θωράκισή του έναντι της απάτης και την ενίσχυση της αποτελεσματικότητάς του από την άποψη των εσόδων που παρέχει στις εθνικές κυβερνήσεις.

2.3. Δίκαιη φορολογία πέραν των συνόρων

Φοροδιαφυγή και φοροαποφυγή

Η φορολογική νομοθεσία μιας χώρας δεν πρέπει να επιτρέπει στους πολίτες αυτής της χώρας να διαφεύγουν τη φορολόγηση σε άλλη χώρα. Δεδομένου του διασυνοριακού χαρακτήρα της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, είναι απαραίτητο να αναληφθεί δράση σε επίπεδο ΕΕ.

Τα τελευταία χρόνια έχει σημειωθεί ουσιαστική πρόοδος σε αυτόν τον τομέα. Η ΕΕ διαθέτει πλέον συγκεκριμένο σχέδιο δράσης και έχουν αναληφθεί ή βρίσκονται στο στάδιο κατάρτισης διάφορες πρωτοβουλίες, όπως κανόνες για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των χωρών της ΕΕ και ένας μηχανισμός ταχείας αντίδρασης για την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ.

Η ΕΕ δίνει επίσης ιδιαίτερη προσοχή στη δίκαιη **φορολογία των εταιρειών**. Τα κενά μεταξύ των φορολογικών συστημάτων των διαφόρων χωρών επιτρέπουν σε ορισμένες εταιρείες να επιδίδονται σε «επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό» για να μειώσουν τις φορολογικές τους οφειλές. Ο στενός συντονισμός και η ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων στοχεύει στην πρόληψη τέτοιου είδους πρακτικών.

Τα κράτη μέλη της ΕΕ πρέπει να διασφαλίζουν ότι τα καθεστάτα φορολογίας εταιρειών είναι ανοικτά και δίκαια και ότι δεν έχουν σχεδιαστεί με τέτοιο τρόπο ώστε να **προσελκύουν με αθέμιτο τρόπο εταιρείες** άλλων χωρών της ΕΕ ή να διαβρώνουν τη φορολογική βάση άλλων χωρών. Για τον σκοπό αυτό, τα κράτη μέλη έχουν συμφωνήσει σε έναν κώδικα δεοντολογίας που τους δεσμεύει να μην προβαίνουν σε τέτοιου είδους πρακτικές.

Φόρος επί των χρηματοπιστωτικών συναλλαγών

Έντεκα χώρες της ΕΕ έχουν ξεκινήσει την κατάρτιση ενός κοινού συστήματος φορολόγησης των χρηματοπιστωτικών συναλλαγών, έτσι ώστε να διασφαλίζεται ότι ο χρηματοπιστωτικός τομέας θα συμβάλλει με δίκαιο τρόπο στην αντιμετώπιση του

κόστους της ύφεσης της οποίας αποτέλεσε βασική αιτία (και δεδομένου ότι έχει λάβει σημαντική κρατική στήριξη). Τα σχετικά σχέδια στοχεύουν στη δημιουργία σημαντικών εσόδων, παρά τη μεγάλη διεθνή κινητικότητα των χρηματοπιστωτικών συναλλαγών.

2.4. Η φορολογική πολιτική της ΕΕ

Η Συνθήκη ΕΟΚ ήταν πολύ επιφυλακτική στο πεδίο της φορολογικής εναρμόνισης. Αυτό που επιζητούσε πρωταρχικά ήταν η εγκαθίδρυση και ο σεβασμός του **κανόνα της φορολογικής ουδετερότητας** στις ενδοκοινοτικές σχέσεις, δηλαδή η ίση φορολογική μεταχείριση της εσωτερικής παραγωγής και των εισαγωγών των προερχομένων από εταιρικές χώρες. Κατά τα άλλα, η Συνθήκη αρκείτο στο να καλέσει την Επιτροπή να εξετάσει κατά ποιο τρόπο θα μπορούσαν να εναρμονιστούν οι φόροι επί του κύκλου εργασιών. Ως προς τους άμεσους φόρους η Συνθήκη δεν ζητούσε καμία εναρμόνιση ή άλλη κοινοτική ενέργεια.

Οι φορολογικοί στόχοι της Συνθήκης επιτεύχθηκαν σύντομα. Οι σωρευτικοί φόροι επί του κύκλου εργασιών, οι οποίοι δεν εξασφάλιζαν τη φορολογική ουδετερότητα, αντικαταστάθηκαν από ένα **σύγχρονο φόρο επί του κύκλου εργασιών, τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)**, και οι δομές αυτού του φόρου εναρμονίστηκαν σε όλα τα κράτη μέλη, παλαιά και νέα. Η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας εξασφαλίστηκε έτσι, αλλά με τίμημα τη διατήρηση των φορολογικών συνόρων, τα οποία χρειάζονταν για την είσπραξη του ΦΠΑ και των ειδικών φόρων κατανάλωσης στις χώρες προορισμού των εμπορευμάτων.

Μέσα στην εσωτερική αγορά, πρέπει τα εμπορεύματα να κυκλοφορούν τελείως ελεύθερα και γι' αυτό πρέπει να φορολογούνται στη χώρα καταγωγής ή προορισμού. Αυτό οδήγησε, στο τέλος της δεκαετίας του '80, στην **προσέγγιση των συντελεστών του ΦΠΑ και των ειδικών φόρων κατανάλωσης**. Συγχρόνως έπρεπε να αρχίσει η εναρμόνιση των άμεσων φόρων ιδίως αυτών επί των εταιρειών και της αποταμίευσης, έτσι ώστε η ανάπτυξη των εταιρειών και οι κινήσεις των κεφαλαίων να μην

επηρεάζονται από τις φορολογικές συνθήκες. Μέσα στην οικονομική και νομισματική ένωση η φορολογική εναρμόνιση πρέπει να προοδεύει με τον ρυθμό της οικονομικής ολοκλήρωσης.

Οι δραστηριότητες του **προγράμματος Fiscalis 2020**, δηλαδή τα ευρωπαϊκά συστήματα πληροφοριών, οι κοινές δράσεις για υπαλλήλους φορολογικών αρχών και οι κοινές πρωτοβουλίες επιμόρφωσης, αναμένεται να συμβάλουν στην υλοποίηση της στρατηγικής «Ευρώπη 2020» για έξυπνη, βιώσιμη και χωρίς αποκλεισμούς ανάπτυξη ενισχύοντας τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, παρέχοντας ένα πλαίσιο για τη στήριξη δραστηριοτήτων ενίσχυσης των διοικητικών ικανοτήτων των φορολογικών αρχών και προωθώντας την τεχνική πρόοδο και την καινοτομία [Κανονισμός 1286/2013]. Ειδικότερα, το πρόγραμμα Fiscalis 2020 αναμένεται να ενισχύσει τη λειτουργία των φορολογικών συστημάτων στην εσωτερική αγορά και να συμβάλλει στη σταδιακή εξάλειψη των υφιστάμενων εμποδίων και στρεβλώσεων εντός της εσωτερικής αγοράς.

Η φορολογική πολιτική της Ευρωπαϊκής Ένωσης περιστρέφεται γύρω από δύο άξονες: την **έμμεση φορολογία**, που πρέπει να ρυθμίζεται σε ευρωπαϊκό επίπεδο, για να εγγυάται τη φορολογική ουδετερότητα μεταξύ των εσωτερικά παραγομένων και των εισαγόμενων αγαθών και υπηρεσιών και να εξασφαλίζει έτσι την ελευθερία κίνησης των αγαθών και την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών, δύο ελευθερίες απαραίτητες για τη λειτουργία της κοινής αγοράς· και την **άμεση φορολογία**, που δεν έχει επιπτώσεις στο εμπόριο μεταξύ των κρατών μελών και χρειάζεται μόνο συντονισμό ως προς τη φορολόγηση των επιχειρήσεων και την πάλη κατά της φοροδιαφυγής, προκειμένου να αποφεύγονται οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού στην εσωτερική αγορά και στις κινήσεις κεφαλαίων.

2.5. Η ανάγκη μιας κοινής φορολογικής πολιτικής

Έχοντας οικονομικές και κοινωνικές δομές πολύ διάφορες, τα κράτη τα οποία ίδρυσαν την Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα είχαν επίσης και **φορολογικά συστήματα πολύ διαφορετικά**, τόσο ως προς τη φορολογική πολιτική, δηλαδή την κατανομή του φορολογικού βάρους μεταξύ άμεσων και έμμεσων φόρων, όσο και ως προς την τεχνική

οργάνωση της φορολογίας. Βραχυπρόθεσμα δεν ήταν δυνατόν να γίνει η Ευρωπαϊκή Κοινότητα ένα ενιαίο φορολογικό έδαφος. Έως ότου, όμως, γίνει εφικτή η φορολογική εναρμόνιση, ορισμένα επείγοντα μέτρα έπρεπε να ληφθούν στο φορολογικό επίπεδο για να λειτουργεί ικανοποιητικά η κοινή αγορά. Αυτά τα μέτρα απέβλεπαν ιδίως στην επίτευξη ενός διπλού στόχου: τη φορολογική ουδετερότητα και την ισότητα των όρων του ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών μελών.

2.5.1. Η φορολογική ουδετερότητα στην κοινή αγορά της ΕΕ

Εάν τα κράτη μέλη μιας κοινής αγοράς είχαν απόλυτη ελευθερία στο φορολογικό πεδίο, θα μπορούσαν σύντομα να **αντικαταστήσουν τα τελωνειακά εμπόδια των συναλλαγών με φορολογικά εμπόδια**. Θα μπορούσαν, πράγματι, ενώ θα μείωναν τους τελωνειακούς δασμούς σύμφωνα με τις διατάξεις της Συνθήκης, να αυξάνουν, συγχρόνως τους εσωτερικούς φόρους έτσι ώστε το συνολικό φορολογικό βάρος επί των εισαγωγών να παραμένει αναλλοίωτο. Για να μη γίνει αυτό, έπρεπε οι έμμεσοι φόροι, ιδίως οι φόροι επί του κύκλου εργασιών, να μην μπορούν να επιδράσουν επί των ενδοκοινοτικών συναλλαγών. Δηλαδή χρειαζόταν **φορολογική ουδετερότητα** μεταξύ της εθνικής παραγωγής και των εισαγωγών των προερχομένων από τους εταίρους. Για να υπάρχει φορολογική ουδετερότητα μέσα στην κοινή αγορά έπρεπε να επιβαρύνονται όλα τα εμπορεύματα με τους φόρους επί του κύκλου εργασιών της χώρας καταγωγής ή της χώρας κατανάλωσης.

Για να εγγυηθεί τη **φορολογική ουδετερότητα στην εσωτερική αγορά**, η Συνθήκη για τη λειτουργία της ΕΕ ορίζει ότι κανένα κράτος μέλος δεν επιβάλλει άμεσα ή έμμεσα στα προϊόντα άλλων κρατών μελών εσωτερικούς φόρους οποιασδήποτε φύσεως, ανωτέρους από εκείνους που επιβαρύνουν άμεσα ή έμμεσα τα ομοειδή εθνικά προϊόντα. Κανένα κράτος μέλος δεν επιβάλλει στα προϊόντα των άλλων κρατών μελών εσωτερικούς φόρους, η φύση των οποίων οδηγεί έμμεσα στην προστασία άλλων προϊόντων. Για τα προϊόντα που εξάγονται προς την επικράτεια ενός των κρατών μελών, η επιστροφή εσωτερικών φόρων δεν δύναται να είναι ανώτερη των εσωτερικών φόρων που τους έχουν επιβληθεί άμεσα ή έμμεσα. Το Συμβούλιο, αποφασίζοντας ομόφωνα σύμφωνα με

τη συνήθη νομοθετική διαδικασία και μετά από διαβούλευση με το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και την Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή, εκδίδει διατάξεις για την εναρμόνιση των νομοθεσιών περί των φόρων κύκλου εργασιών, των ειδικών φόρων καταναλώσεως και των λοιπών εμμέσων φόρων, στο βαθμό που η εναρμόνιση αυτή είναι αναγκαία για να εξασφαλισθεί η εγκαθίδρυση και η λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και να αποφευχθούν οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού.

Όμως, η φορολογική ουδετερότητα είναι ένας στόχος που δεν επιτυγχάνεται εύκολα. Για να υπάρχει φορολογική ουδετερότητα μέσα στην κοινή αγορά έπρεπε να επιβαρύνονται όλα τα εμπορεύματα με τους φόρους επί του κύκλου εργασιών της χώρας καταγωγής ή της χώρας κατανάλωσης. Εάν επικρατούσε ο **κανόνας της φορολογίας της χώρας καταγωγής**, θα υπήρχε κίνδυνος να δημιουργηθούν ρεύματα συναλλαγών βασισμένα τεχνητά πάνω στη διαφορά των φόρων και όχι πάνω σ' εκείνη του συγκριτικού κόστους παραγωγής, αλλά θα υπήρχε πίεση πάνω στα κράτη μέλη για να πλησιάσουν τους συντελεστές των φόρων τους και θα εξέλειπαν τα φορολογικά σύνορα, εφόσον τα εισαγόμενα εμπορεύματα θα είχαν ήδη φορολογηθεί στη χώρα καταγωγής. Εάν, αντίθετα, εφαρμοζόταν ο **κανόνας της φορολογίας της χώρας προορισμού**, η παραγωγή θα μπορούσε να συγκεντρωθεί εκεί όπου τα συγκριτικά οικονομικά πλεονεκτήματα θα ήταν τα μεγαλύτερα και όχι εκεί όπου η φορολογία θα ήταν χαμηλότερη, γιατί όλα τα προϊόντα που θα ανταγωνίζονταν μεταξύ τους μέσα σε μια αγορά, είτε αυτά ήταν εγχώριας παραγωγής είτε εισαγόμενα από τα άλλα κράτη μέλη, θα επιβαρύνονταν ομοιόμορφα με τον φόρο κατανάλωσης που θα επικρατούσε σε αυτή την αγορά. Με αυτό το σύστημα όμως, αφενός θα έπρεπε να διατηρηθούν τα φορολογικά σύνορα για να καταβάλλουν τα εισαγόμενα είδη τους φόρους της χώρας κατανάλωσης, αφετέρου τα κράτη μέλη δεν θα παρακινούνταν να προσεγγίσουν τους συντελεστές των φόρων τους. Παρά τα προβλήματα αυτά, όμως, τα αρχικά κράτη μέλη, δεδομένης της ανεπαρκούς ολοκλήρωσης της οικονομίας τους, έδωσαν την προτίμησή τους στο σύστημα της χώρας προορισμού, δηλαδή της χώρας κατανάλωσης.

Ακόμη και αν εφαρμοζόταν αμέσως ο κανόνας της φορολογίας της χώρας καταγωγής, η φορολογική ουδετερότητα δεν θα εξασφαλιζόταν εάν ορισμένα κράτη της κοινής αγοράς

εφάρμοζαν **ένα σύστημα σωρευτικών και επαναληπτικών φόρων** επί του κύκλου εργασιών, και αυτό το σύστημα εφάρμοζαν πράγματι πέντε από τα έξι αρχικά κράτη μέλη της ΕΟΚ. Με αυτό το σύστημα, ο φόρος επιβάρυνε το προϊόν σε κάθε συναλλαγή και επομένως η συνολική επιβάρυνσή του εξαρτιόταν όχι μόνον από το φορολογικό συντελεστή, αλλά επίσης και από τον αριθμό των συναλλαγών που είχαν πραγματοποιηθεί μέχρι το στάδιο της τελικής κατανάλωσης. Ένα προϊόν φορολογείτο έτσι ελαφρότερα εάν είχε παραχθεί από μια κάθετα ολοκληρωμένη επιχείρηση παρά εάν είχε παραχθεί και διανεμηθεί από διάφορες μικρές επιχειρήσεις. Φαίνεται έτσι αμέσως ότι ένα τέτοιο σύστημα θα νόθευε τον ανταγωνισμό μέσα στην κοινή αγορά, ευνοώντας τις μεγάλες ολοκληρωμένες επιχειρήσεις, προερχόμενες από ορισμένα κράτη μέλη ή τρίτα κράτη. Επιπλέον, αυτό το σύστημα δεν επέτρεπε μια πραγματική φορολογική ουδετερότητα στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, γιατί θα ήταν πολύ δύσκολο να παρακολουθείται ένα εμπόρευμα σε όλα τα στάδια της παραγωγής και της διανομής του για να εξακριβωθεί η συνολική επιβάρυνση την οποία έφερε.

Αναγνωρίζοντας αυτή τη δυσκολία, η Συνθήκη της ΕΟΚ, στο άρθρο 97 (το οποίο έχει καταργηθεί), επέτρεπε στα κράτη μέλη που εισέπρατταν τον φόρο επί του κύκλου εργασιών με **σωρευτικό και επαναληπτικό σύστημα** να ορίσουν μέσους συντελεστές κατά προϊόν ή ομάδα προϊόντων για τη φορολόγηση που θα επιβάρυνε τα εισαγόμενα προϊόντα ή για τις επιστροφές που θα χορηγούνταν στα εξαγόμενα προϊόντα. Αλλά η Συνθήκη δεν προέβλεπε κανένα κανόνα για τον καθορισμό αυτών των μέσων συντελεστών. Περιοριζόταν να απαγορεύσει στα κράτη μέλη: α) να επιβάλλουν στα προϊόντα άλλων κρατών μελών εσωτερικούς φόρους οποιασδήποτε φύσης, ανώτερους από εκείνους που επιβάρυναν άμεσα ή έμμεσα τα ομοειδή εθνικά προϊόντα και (β) να επιστρέφουν για προϊόντα που εξάγονταν σε άλλα κράτη μέλη εσωτερικούς φόρους μεγαλύτερης αξίας από εκείνη που τους είχε επιβληθεί άμεσα ή έμμεσα. Επρόκειτο για ανώτατα όρια, τα οποία δεν έπρεπε να ξεπεραστούν, αλλά εντός των οποίων τα κράτη μέλη μπορούσαν να καθορίσουν ελεύθερα τους μέσους συντελεστές των σωρευτικών τους φόρων. Σύντομα, όμως, κατάλαβαν ότι αυτό δεν αρκούσε για την επίτευξη φορολογικής ουδετερότητας, αλλά ότι έπρεπε να αντικαταστήσουν τους σωρευτικούς φόρους με ένα φόρο επί της προστιθέμενης αξίας.

Επιπλέον, υπήρχαν και άλλοι έμμεσοι φόροι, οι **ειδικοί φόροι κατανάλωσης**, των οποίων οι δομές και οι συντελεστές ήταν πολύ διάφοροι στα κράτη μέλη. Αυτές οι διαφορές εξηγούνταν από λόγους όχι μόνον ιστορικούς αλλά και οικονομικούς και κοινωνικούς. Δεδομένου ότι ο κύριος λόγος ύπαρξης αυτών των φόρων ήταν η απόδοσή τους, τα κράτη έτειναν να επιβαρύνουν περισσότερο ορισμένα ήδη ευρείας κατανάλωσης και αυτά τα είδη δεν ήταν αναγκαστικά τα ίδια σε όλα τα κράτη μέλη. Ορισμένα προϊόντα θεωρούνταν ως είδη πολυτελείας σε μερικά κράτη μέλη και επιβαρύνονταν με υψηλούς φόρους, αλλά όχι σε άλλα. Εξάλλου, εάν ένα κράτος μέλος μιας ενιαίας αγοράς ήθελε να επιβαρύνει περισσότερο ορισμένα προϊόντα επικίνδυνα για την υγεία, όπως τα αλκοολούχα ποτά, για να περιορίσει την κατανάλωσή τους, ενώ ένα άλλο κράτος μέλος προτιμούσε να φορολογεί περισσότερο άλλα προϊόντα, όπως τα καπνά, παράνομο εμπόριο θα αναπτυσσόταν και στα δύο κράτη, που θα καταστρατηγούσε τους στόχους των. Αυτές οι διαφορές των δομών των ειδικών φόρων κατανάλωσης μεταξύ των κρατών μελών μπορούσαν να επιφέρουν σημαντικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού, ιδίως όταν τα προϊόντα που φορολογούνταν ιδιαίτερα σ' ένα κράτος προέρχονταν κυρίως από τα άλλα κράτη μέλη. Σε αυτήν την περίπτωση η κατανάλωση στρεφόταν φυσικά στα υποκατάστατα προϊόντα, όπως συνέβαινε με το κρασί και τη μπίρα. Προς το συμφέρον της καλής λειτουργίας της κοινής αγοράς και της επίτευξης των αγροτικών, ενεργειακών και μεταφορικών στόχων της Κοινότητας, έπρεπε να εναρμονιστούν οι διαρθρώσεις αυτών των φόρων.

2.5.2. Φορολογία και όροι του ανταγωνισμού στην ΕΕ

Αμέσως πίσω από την εναρμόνιση των διαρθρώσεων όλων των έμμεσων φόρων έρχεται η προσέγγιση των συντελεστών τους. Είναι προφανές ότι για να δημιουργηθούν συνθήκες ανταγωνισμού τελείως ουδέτερες μέσα στην κοινή αγορά χρειάζεται ένα **κοινό σύστημα φόρων επί της κατανάλωσης**, το οποίο να έχει όχι μόνον τις ίδιες διαρθρώσεις, αλλά και σχεδόν ίδιους ή καλύτερα τους ίδιους συντελεστές παντού. Οι διάφοροι συντελεστές των φόρων μπορούσαν να επηρεάσουν διαφορετικά την κατανάλωση των διάφορων προϊόντων μέσα στην κοινή αγορά και να στρεβλώσουν τις συνθήκες του ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων των κρατών μελών. Πράγματι εάν

το φορολογικό βάρος το οποίο επιβαρύνει ένα προϊόν είναι μικρότερο σε ένα κράτος σχετικά μ' ένα άλλο, εάν οι άλλοι όροι του ανταγωνισμού είναι οι ίδιοι στα δύο κράτη, οι επιχειρήσεις που παράγουν αυτό το προϊόν στο πρώτο κράτος βρίσκονται σε **ευνοϊκότερη ανταγωνιστική θέση** σχετικά με τις ομόλογες επιχειρήσεις του δεύτερου κράτους, γιατί μπορεί να έχουν μεγαλύτερη ζήτηση και υψηλότερα κέρδη στην κύρια αγορά τους.

Μπορεί να διερωτηθεί κανείς εάν, παρά την εναρμόνιση των διαρθρώσεων και την προσέγγιση των συντελεστών των εμμέσων φόρων, υπάρχει πλήρης φορολογική ουδετερότητα όταν ορισμένα κράτη μέλη προστρέχουν πολύ περισσότερο από άλλα στους **άμεσους φόρους**. Βέβαια τα πρώτα κράτη φορολογούν λιγότερο τα προϊόντα των εταίρων τους απ' ό,τι τα κράτη που χρησιμοποιούν περισσότερο την έμμεση φορολογία, αλλά οι όροι των συναλλαγών και η παραγωγικότητα συμψηφίζουν συνήθως τις φορολογικές ανισότητες των επιχειρήσεων των κρατών μελών. Είναι προφανές ότι τα κράτη προστρέχουν λιγότερο ή περισσότερο σε ορισμένες κατηγορίες φόρων επηρεαζόμενα από τις ιστορικές συνήθειές των, τις κοινωνικές διαρθρώσεις τους και τις οικονομικές συνθήκες. Γι' αυτούς τους λόγους, άλλα κράτη προσφεύγουν στους έμμεσους φόρους, οι οποίοι εισπράττονται ευκολότερα, ενώ άλλα προτιμούν την άμεση φορολογία, η οποία είναι κοινωνικά δικαιότερη. Τα κράτη μέλη μιας κοινής αγοράς πρέπει να έχουν **αρκετή φορολογική αυτονομία**, για να έχουν ένα περιθώριο δημοσιονομικών ελιγμών αρκετό για τις αναγκαίες παρεμβάσεις στην οικονομία τους.

Πράγματι, οι απαιτήσεις φορολογικής εναρμόνισης αυξάνουν συγχρόνως με την πρόοδο της οικονομικής ολοκλήρωσης. Ενώ η φορολογική ουδετερότητα μέσα σε μια τελωνειακή ένωση επιτυγχάνεται με την εναρμόνιση των διαρθρώσεων των φόρων επί του κύκλου εργασιών και επί της κατανάλωσης, μέσα σε μιαν ενιαία αγορά και ακόμα περισσότερο σε μιαν **οικονομική και νομισματική ένωση** πρέπει επιπλέον να υπάρξει εναρμόνιση των συντελεστών αυτών των φόρων για να υπάρχει ισότητα των όρων του ανταγωνισμού. Μακρινότερος στόχος είναι η εναρμόνιση της άμεσης φορολογίας για να αναπτυχθεί μέσα στην Ένωση ένα περιβάλλον ευνοϊκό για την επιχειρηματικότητα, την απασχόληση και την προστασία του περιβάλλοντος. Η στενότερη φορολογική

εναρμόνιση μπορεί να έχει αποτελέσματα διάχυσης επί των κοινών πολιτικών στα πεδία των επιχειρήσεων, της απασχόλησης και του περιβάλλοντος.

Οι διαφορές των άμεσων φόρων ευνοούν τις πολυεθνικές επιχειρήσεις , γιατί αυτές έχουν τη δυνατότητα να συγκεντρώνουν τα κέρδη τους στο κράτος που τις φορολογεί λιγότερο. Προς τον σκοπό αυτό χρησιμοποιούν τις εταιρείες βάσης, τις τιμές μεταβίβασης στο εσωτερικό της ομάδας και τα διεθνή ομολογιακά δάνεια. Οι εταιρείες βάσης εγκαθίστανται στις χώρες με χαμηλή φορολογία, που ονομάζονται «φορολογικοί παράδεισοι». Αυτές οι εταιρείες συγκεντρώνουν κατά διάφορους τρόπους τα κέρδη των θυγατρικών επιχειρήσεων της ομάδας που είναι εγκαταστημένες σε χώρες με κανονική φορολογία και τα επανεπενδύουν στις ίδιες ή άλλες εταιρείες. Ένας τρόπος συγκέντρωσης των κερδών σε χώρες με χαμηλή φορολογία είναι οι τιμές μεταβίβασης μεταξύ μονάδων της ίδιας εταιρείας, τιμές που μπορεί να διαφέρουν πολύ από τις πραγματικές τιμές της αγοράς.

Όμως, σε μια ενιαία αγορά, πρέπει το κόστος παραγωγής και η αποδοτικότητα των επενδυμένων κεφαλαίων να μην επηρεάζονται κατά πολύ διάφορο τρόπο από τη διαφορετική φορολογία των κρατών μελών. Πράγματι, μια ελαφρότερη φορολογία των εταιρειών σε ένα κράτος μέλος ισοδυναμεί με επιχορήγηση ασυμβίβαστη με την κοινή αγορά. Επιπλέον, τα κράτη που έχουν υψηλούς φόρους επί των κερδών των επιχειρήσεων ή που δεν μεταχειρίζονται ευνοϊκά τα επανεπενδυόμενα κέρδη μπορεί, όταν έχουν εκλείψει οι νομισματικές ανισότητες, να έχουν απώλεια κεφαλαίων προς όφελος χωρών όπου η φορολογία των επιχειρήσεων είναι ευνοϊκότερη. Τέτοιες κινήσεις κεφαλαίων, οι οποίες εξαρτώνται περισσότερο από τις φορολογικές παρά από τις οικονομικές συνθήκες, είναι ανεπιθύμητες, γιατί δεν άγουν στη βέλτιστη χρήση των χρηματοοικονομικών πόρων και των άλλων συντελεστών της παραγωγής μέσα στην ΟΝΕ. Επομένως, μια **σταδιακή εναρμόνιση των άμεσων φόρων** είναι αναγκαία για να εξασφαλίσει την ανόθευτη λειτουργία του ανταγωνισμού μέσα στην ΟΝΕ.

2.6. Ο φόρος προστιθέμενης αξίας στην ΕΕ

Όταν υιοθετήθηκε για πρώτη φορά στη Γαλλία, το 1954, ο **φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)** θεωρήθηκε ως ένας ακόμη φόρος επί του κύκλου εργασιών ή επί της κατανάλωσης και δεν προκάλεσε το ενδιαφέρον άλλων χωρών. Μόνον μετά το 1962, χρόνο δημοσίευσης των δύο εκθέσεων, τις οποίες είχε ζητήσει η Επιτροπή και οι οποίες συνιστούσαν την υιοθέτησή του απ' όλα τα κράτη μέλη της ΕΟΚ, έγινε φανερό το ενδιαφέρον του ΦΠΑ για την Κοινότητα. Μετά από πρόταση της Επιτροπής, το Συμβούλιο θέσπισε, στις 11 Απριλίου 1967, τις αρχικές οδηγίες για την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών.

Οι αρχικές οδηγίες καταργήθηκαν, το 2006, και αντικαταστάθηκαν από μια ενιαία οδηγία σχετικά με το **κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας**. Σύμφωνα με αυτήν την οδηγία, η βασική αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου κατανάλωσης, ακριβώς ανάλογου με την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όποιος και αν είναι ο αριθμός των πράξεων, που παρεμβάλλονται στη διαδικασία παραγωγής και διανομής πριν από το στάδιο επιβολής του φόρου. Το κοινό σύστημα ΦΠΑ εφαρμόζεται μέχρι και το στάδιο του λιανικού εμπορίου. Ο φόρος επιβάλλεται σε όλα τα στάδια μιας οικονομικής δραστηριότητας επί της προστιθέμενης αξίας σε κάθε στάδιο. Καταβάλλεται από όλους εκείνους οι οποίοι παρενέβησαν στην παραγωγή ή τη διανομή ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας αλλά δεν είναι στοιχείο του κόστους όλων αυτών των ενδιαμέσων και δεν εμφανίζεται στις δηλώσεις τους ως δαπάνη, γιατί τελικά το βάρος του φόρου το φέρουν οι καταναλωτές.

Ο φόρος είναι ανάλογος προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών και δεν σχετίζεται με τον αριθμό των συναλλαγών οι οποίες έγιναν στα προηγούμενα στάδια εκείνου επί του οποίου επιβάλλεται. Σε κάθε συναλλαγή, το ποσό του ΦΠΑ, υπολογιζόμενο επί της τιμής του αγαθού ή της υπηρεσίας, μειώνεται κατά το ποσό των φόρων οι οποίοι έχουν ήδη επιβαρύνει το κόστος των διαφόρων στοιχείων του κόστους παραγωγής. Το συνολικό ποσό που περνάει από χέρι σε χέρι σε κάθε στάδιο της

παραγωγής ή της διανομής περιλαμβάνει τον ΦΠΑ που έχει καταβληθεί μέχρι αυτό το σημείο, αλλά το ποσό του φόρου ανακτάται σε κάθε πώληση εκτός της τελευταίας, προς **τον τελικό καταναλωτή**, ο οποίος αγοράζει το προϊόν ή την υπηρεσία για προσωπική του χρήση. Ο φόρος καταβάλλεται στο κράτος από τον πωλητή κάθε συναλλαγής. Αυτός όμως δεν φέρει το βάρος του ΦΠΑ, γιατί ο αγοραστής του έχει ήδη προκαταβάλλει το ποσό του φόρου. Ο φόρος ο οποίος καταβλήθηκε σε προηγούμενα στάδια επί των παραδόσεων ειδών ή των προσφορών υπηρεσιών προς την επιχείρηση την υποκείμενη στον ΦΠΑ, καθώς και ο φόρος επί των εισαγωγών εκπίπτονται από τον φόρο επί του κύκλου εργασιών αυτής της επιχείρησης. Δεδομένης της **έκπτωσης των ήδη καταβληθέντων φόρων**, ο ΦΠΑ είναι ουδέτερος ως προς τον εσωτερικό ανταγωνισμό, δηλαδή δεν ευνοεί τις κάθετα ολοκληρωμένες επιχειρήσεις όπως έκαναν οι σωρευτικοί φόροι επί του κύκλου εργασιών. Αλλά ο ΦΠΑ είναι επίσης ουδέτερος ως προς τον διεθνή ανταγωνισμό, γιατί δεν ευνοεί τα εγχώρια προϊόντα. Ο υπολογισμός του ήδη καταβληθέντος φόρου είναι εύκολος, γιατί φαίνεται σε όλες τις αποδείξεις και τα έγγραφα που συνοδεύουν το προϊόν.

Η οδηγία για το κοινό σύστημα ΦΠΑ θέσπισε ένα πακέτο κοινών κανόνων ως προς το πεδίο επιβολής του φόρου, ιδίως ως προς τους υποκείμενους σε αυτόν, τις φορολογούμενες ή απαλλασσόμενες δραστηριότητες, τη γενεσιουργό αιτία του φόρου, τη φορολογική βάση, τους τρόπους επιβολής των διάφορων φορολογικών συντελεστών, τις απαλλαγές και τα ειδικά καθεστώτα. Όλα αυτά τα θέματα, αποκαλούμενα στην ορολογία της Ευρωπαϊκής Κοινότητας/Ένωσης **«ενιαία φορολογική βάση»**, είναι πολύ σημαντικά για την Κοινότητα γιατί ένα μέρος του ΦΠΑ που εισπράττουν τα κράτη μέλη αποτελεί πηγή του προϋπολογισμού της Ένωσης. Επιπλέον, η οδηγία για το κοινό σύστημα ΦΠΑ εναρμόνισε τους κανονισμούς και τις φορολογικές διαρθρώσεις στα θέματα των **παροχών υπηρεσιών**, της αγροτικής παραγωγής, των μικρών επιχειρήσεων και των απαλλασσομένων δραστηριοτήτων που σχετίζονται με τις εισαγωγές και τις εξαγωγές. Μετά σύμφωνη απόφαση του Συμβουλίου, ένα κράτος μέλος μπορεί να θεσπίζει ειδικά μέτρα παρέκκλισης από το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, είτε για την απλούστευση της είσπραξης του φόρου ή για την αποφυγή ορισμένων τύπων

φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, είτε στο πλαίσιο συμφωνίας με τρίτη χώρα ή με διεθνή οργανισμό.

Ο **προσδιορισμός του τόπου των φορολογητέων πράξεων** μπορεί να προκαλέσει συγκρούσεις αρμοδιότητας μεταξύ των κρατών μελών, ιδίως όσον αφορά την παράδοση αγαθών για συναρμολόγηση και την παροχή υπηρεσιών. Αν και ως τόπος παροχής υπηρεσιών πρέπει κατ' αρχή να ορίζεται ο τόπος όπου ο παρέχων τις υπηρεσίες έχει εγκαταστήσει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ο τόπος αυτός πρέπει, εν τούτοις, να θεωρείται ότι βρίσκεται στο κράτος μέλος του λήπτη, ιδίως για ορισμένες παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται μεταξύ των υποκείμενων στον φόρο και των οποίων το κόστος υπεισέρχεται στην τιμή των αγαθών. Οι διαφημιστικές, τηλεπικοινωνιακές, ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές υπηρεσίες, καθώς και οι υπηρεσίες, οι οποίες παρέχονται ηλεκτρονικά από τρίτα εδάφη ή τρίτες χώρες σε πρόσωπα εγκατεστημένα στην ΕΕ ή από την ΕΕ σε λήπτες εγκατεστημένους σε τρίτα εδάφη ή τρίτες χώρες, φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη των υπηρεσιών. **Η ηλεκτρική ενέργεια και το αέριο** εξομοιώνονται με αγαθά για τους σκοπούς του ΦΠΑ. Οι παραδόσεις των στους εμπόρους φορολογούνται στην έδρα της οικονομικής δραστηριότητας ή στον τόπο της μόνιμης εγκατάστασής τους, ενώ οι παραδόσεις στους τελικούς καταναλωτές φορολογούνται στον τόπο κατανάλωσης του αερίου και της ηλεκτρικής ενέργειας, όπου βρίσκεται ο μετρητής του πελάτη.

Στοχεύοντας στην **ομοιόμορφη εφαρμογή** του ισχύοντος συστήματος του ΦΠΑ και την καλύτερη λειτουργία των οδηγιών για την εσωτερική αγορά, ένας εκτελεστικός κανονισμός προσδιορίζει βασικά στοιχεία της βασικής οδηγίας για τον ΦΠΑ, όπως ιδίως τους υποκειμένους στο φόρο, τον τόπο παράδοσης των αγαθών και της παροχής υπηρεσιών καθώς και τα ειδικά μέτρα σχετικά με την ηλεκτρονική παροχή υπηρεσιών.

Προβλέπεται **τρόπος επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας** στους υποκείμενους στο φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι σε έδαφος της ΕΕ [Οδηγία [86/560](#)]. Έχει δημιουργηθεί ένα ηλεκτρονικό σύστημα για την επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας σε υποκείμενους στο φόρο μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής

αλλά εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος. Μια οδηγία καθορίζει κανόνες για την απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας και τον ειδικό φόρο κατανάλωσης των εμπορευμάτων που εισάγονται στις προσωπικές αποσκευές **προσώπων που ταξιδεύουν από τρίτη χώρα.**

2.6.1. Συντελεστές ΦΠΑ και κατάργηση των φορολογικών συνόρων στην ΕΕ

Μια από τις μεγάλες προκλήσεις της **ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς** ήταν η κατάργηση των φορολογικών συνόρων μεταξύ των κρατών μελών. Μέχρι τότε, τα αγαθά και οι υπηρεσίες που προορίζονταν για το εσωτερικό ενός κράτους φορολογούνταν διαφορετικά από εκείνα που προορίζονταν για εξαγωγή. Κατά την εξαγωγή το προϊόν **απαλασσόταν** κάθε φορολογίας, αλλά, στο πέρασμα των συνόρων, υποβαλλόταν στον **ΦΠΑ** και σε τυχόν άλλους έμμεσους φόρους του κράτους κατανάλωσης. Οι φόροι επί των εισαγομένων ειδών, ίσοι με τους φόρους επί των ομοειδών εγχώριων προϊόντων, αποτελούσαν έσοδο του κράτους κατανάλωσης. Η προστασία την οποία πρόσφερε αυτό το σύστημα κατά της λαθρεμπορίας και της φοροδιαφυγής εξαρτιόταν από τους **ελέγχους στα σύνορα**. Χωρίς εξακρίβωση στα σύνορά του ότι είχαν εξαχθεί πράγματι τα αγαθά για τα οποία ζητιόταν επιστροφή των φόρων, θα ήταν πολύ εύκολο για ανέντιμους επιχειρηματίες να ζητούν απαλλαγή των φόρων για εξαγωγή και να διαθέτουν τα εμπορεύματα στην εσωτερική αγορά του κράτους των, είτε σε τιμές κατώτερες των φορολογούμενων ομοειδών προϊόντων, πράγμα που θα διαστρέβλωνε τον εσωτερικό ανταγωνισμό, είτε στις κανονικές τιμές των φορολογηθέντων αντίστοιχων ειδών, πράγμα που θα τους απέφερε υψηλά παράνομα κέρδη.

Για να αποφεύγονται οι απώλειες φορολογικών εσόδων και οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού, γίνονταν έλεγχοι στα σύνορα των **απαλλαγών των εξαγωγών και των φορολογήσεων των εισαγωγών**. Αυτοί οι έλεγχοι όμως συνιστούσαν τα λεγόμενα **φορολογικά σύνορα**. Για να καταργηθούν αυτά τα σύνορα θα έπρεπε οι ενδοκοινοτικές συναλλαγές να έχουν την ίδια μεταχείριση όπως οι αγορές και οι πωλήσεις σε μια εσωτερική αγορά. Η **Επιτροπή** πρότεινε, πράγματι, να φορολογούνται, ήδη από την 1η Ιανουαρίου 1993, όλες οι πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών με τους εσωτερικούς φόρους

της χώρας καταγωγής. Αλλά το Συμβούλιο δεν ακολούθησε την Επιτροπή. Στα πορίσματα που εξέδωσε στις 9 Οκτωβρίου 1989, κατ' ομοφωνία (όρος απαραίτητος για να αντιπαρέλθει την πρόταση της Επιτροπής), υπογράμμισε ότι οι όροι δεν μπορούσαν ακόμη να πληρωθούν για τη φορολόγηση στη χώρα καταγωγής και ότι, επομένως, ήταν αναγκαίο να συνεχιστεί, για μια περιορισμένη περίοδο, η είσπραξη του ΦΠΑ και των ειδικών φόρων στο κράτος κατανάλωσης.

Η οδηγία σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας προβλέπει ότι, κατά την περίοδο εφαρμογής του μεταβατικού συστήματος ΦΠΑ (όπου ο συντελεστής του ΦΠΑ είναι εκείνος του κράτους προορισμού και όχι εκείνος του κράτους καταγωγής), τα κράτη μέλη θα εφαρμόζουν έναν **κανονικό συντελεστή ΦΠΑ που δεν θα είναι κατώτερος του 15%**. Στην πραγματικότητα, ο κανονικός συντελεστής ΦΠΑ ποικίλλει μεταξύ 15 και 27% στα εικοσιοκτώ κράτη μέλη. Έτσι, στα μέσα του 2013 ο **κανονικός συντελεστής ΦΠΑ** ήταν:

- **15%**, στο Λουξεμβούργο·
- **18%**, στη Μάλτα·
- **19%**, στη Γερμανία και στην Κύπρο·
- **20%**, στη Γαλλία, στο Ηνωμένο Βασίλειο, στη Βουλγαρία, στην Αυστρία, στην Εσθονία και στη Σλοβακία·
- **21%**, στην Ιταλία, στην Ισπανία, στο Βέλγιο, στην Ολλανδία., στην Τσεχική Δημοκρατία, στη Λετονία και στη Λιθουανία ·
- **22%**, στη Σλοβενία·
- **23%**, στην Πολωνία, στην Ελλάδα, στην Ιρλανδία και στη Πορτογαλία·
- **24%**, στη Ρουμανία και στη Φιλανδία·
- **25%**, στη Δανία και στη Σουηδία και στην Κροατία· και

- **27%**, στην Ουγγαρία.

Όλοι οι προσαυξημένοι συντελεστές καταργήθηκαν, πράγμα που οδήγησε σε σημαντική μείωση των τιμών κατανάλωσης σε ορισμένους τομείς, όπως του αυτοκινήτου. Τα κράτη μέλη έχουν, όμως, την ευχέρεια να εφαρμόζουν έναν ή δύο **μειωμένους συντελεστές**, ύψους τουλάχιστον 5%, οι οποίοι αφορούν αποκλειστικά και μόνον ορισμένα είδη και υπηρεσίες κοινωνικού και πολιτιστικού χαρακτήρα, όπως π.χ.: τα τρόφιμα, τα φαρμακευτικά προϊόντα, οι μεταφορές προσώπων, τα βιβλία, οι εφημερίδες και τα περιοδικά, η είσοδος σε θεάματα, μουσεία κλπ., τα καλλιτεχνικά έργα και τα συγγραφικά δικαιώματα, οι κοινωνικές κατοικίες, η κατάλυση σε ξενοδοχεία, οι κοινωνικές εκδηλώσεις και η νοσοκομειακή περίθαλψη. Επιτρέπεται, για μια μεταβατική περίοδο, η διατήρηση των υφισταμένων μηδενικών και «εξαιρετικά μειωμένων» (κάτω του 5%) συντελεστών, καθώς και των μειωμένων συντελεστών που ισχύουν για τη στέγαση - εκτός από τις εργατικές κατοικίες τις υπηρεσίες εστιατορίου και τα παιδικά ενδύματα και υποδήματα.

Το κοινό σύστημα του ΦΠΑ επέτρεψε την **κατάργηση των τελωνειακών διαδικασιών**. Οι ενδο-ευρωπαϊκές συναλλαγές μεταξύ υποκειμένων στο φόρο επί των εμπορευμάτων φορολογούνται στη χώρα προορισμού. Στις πωλήσεις μεταξύ επιχειρήσεων υποκειμένων στον ΦΠΑ, δηλαδή στη μεγάλη πλειοψηφία των περιπτώσεων, ο πωλητής απαλλάσσει του φόρου τις αποστολές που κάνει σε πελάτες σε άλλα κράτη μέλη. Στην περιοδική δήλωση του ΦΠΑ, δηλώνει σε ξεχωριστό πλαίσιο το σύνολο των απαλλαγμένων ενδο-ευρωπαϊκών πωλήσεών του. Σε μια άλλη (συνήθως τριμηνιαία) δήλωση αναφέρει τον αριθμό ΦΠΑ των πελατών του σε άλλα κράτη μέλη καθώς και το σύνολο των πωλήσεών του σε καθέναν από αυτούς. Ο αγοραστής εφαρμόζει τον ΦΠΑ επί της αγοράς του σε άλλο κράτος μέλος. Οφείλει να δηλώσει το σύνολο αυτών των αγορών σε ξεχωριστό πλαίσιο της κανονικής δήλωσης του ΦΠΑ και να ζητήσει την απαλλαγή αυτού του ΦΠΑ.

Οι **ιδιώτες που ταξιδεύουν από κράτος σε κράτος** της Ένωσης καταβάλλουν τον ΦΠΑ στη χώρα όπου αγοράζουν αγαθά και δεν υπόκεινται πλέον σε καμιά άλλη φορολογία και σε καμιά διαδικασία όταν περνούν από το ένα κράτος στο άλλο. Κατά συνέπεια

καταργήθηκαν οι απαλλαγές των αγορών από καταστήματα αφορολογήτων ειδών (στα λιμάνια, αεροδρόμια, κλπ.) για τα ενδο-ευρωπαϊκά ταξίδια.

Στα πλαίσια του μεταβατικού καθεστώτος, η έβδομη οδηγία ΦΠΑ εισήγαγε ορισμένα ειδικά καθεστώτα. Για τις **πωλήσεις από απόσταση** (δι' αλληλογραφίας) σε ιδιώτες ή άλλους μη υποκείμενους στον ΦΠΑ, ο φορολογικός συντελεστής είναι εκείνος που ισχύει στη χώρα προορισμού όταν το ύψος των πωλήσεων που γίνονται από έναν προμηθευτή προς αυτή τη χώρα ξεπερνάει τα 100.000 ευρώ το χρόνο. **Τα νέα οχήματα** (αυτοκίνητα, πλοία, αεροπλάνα), που αποτελούν μέρος των διαχειριστικών αποθεμάτων του πωλητή και που δεν έχουν διανύσει πάνω από 3.000 χιλιόμετρα, φορολογούνται στη χώρα στα μητρώα της οποίας εγγράφονται, δηλαδή, κατά κανόνα στη χώρα καταγωγής του αγοραστή, ενώ τα μεταχειρισμένα οχήματα φέρουν το συντελεστή του ΦΠΑ που ισχύει στη χώρα του πωλητή. **Οι θεσμικοί μη υποκείμενοι στον ΦΠΑ** (οι δημόσιες διοικήσεις) και **οι απαλλασσόμενοι υποκείμενοι** (τράπεζες, ασφάλειες...) μπορούν να αγοράζουν αγαθά σε άλλα κράτη καταβάλλοντας τον ΦΠΑ που ισχύει στη χώρα προέλευσης, εφόσον οι αγορές τους δεν ξεπερνούν ένα όριο οριζόμενο από κάθε κράτος μέλος. Για **τα μεταχειρισμένα αντικείμενα και τα αντικείμενα καλλιτεχνικής, αρχαιολογικής και συλλεκτικής αξίας** οι πωλήσεις μεταξύ ιδιωτών δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ και εκείνες που γίνονται από μεταπωλητές ή εμπόρους φορολογούνται στο κράτος παράδοσης επί του περιθωρίου κέρδους και όχι επί της συνολικής τιμής του αγαθού. Τα εμπορεύματα υπό μορφή μικροδεμάτων μη εμπορικού χαρακτήρα, προελεύσεως τρίτης χώρας, που αποστέλλονται από ιδιώτη με προορισμό άλλον ιδιώτη ευρισκόμενο σε κράτος μέλος, τυγχάνουν, κατά την εισαγωγή, ατελείας των φόρων κύκλου εργασιών και των ειδικών φόρων κατανάλωσης.

Η κατάργηση των ελέγχων στα σύνορα και ο **κίνδυνος απατών** που προκύπτει καθιστούν απαραίτητη μια διοικητική συνεργασία στο πεδίο της άμεσης φορολογίας. Το σύστημα καταπολέμησης της φοροδιαφυγής βασίζεται ουσιαστικά σε τακτικές ανταλλαγές πληροφοριών μεταξύ των αρμοδίων διοικήσεων των κρατών μελών σχετικά με το ενδο-ευρωπαϊκό εμπόριο. Το σύστημα λειτουργεί επί τη βάση ενός τηλεματικού δικτύου ("SCENT- taxation") που συνδέει τις **αρμόδιες αρχές** των κρατών μελών και

επιτρέπει την ταχεία και αποτελεσματική ανταλλαγή πληροφοριών. Μια οδηγία ορίζει τους κανόνες για την αμοιβαία συνδρομή για την είσπραξη απαιτήσεων σχετικών με φόρους, δασμούς και άλλα μέτρα έμμεσης φορολογίας.

2.7. Ειδικοί φόροι κατανάλωσης στην ΕΕ

Μέσα σε μια φορολογικά ολοκληρωμένη Ευρωπαϊκή Κοινότητα/Ενωση θα πρέπει να διατηρηθούν, δίπλα στον ΦΠΑ, μερικοί μεγάλοι **ειδικοί φόροι κατανάλωσης**, δηλαδή φόροι οι οποίοι επιβαρύνουν την κατανάλωση ορισμένων προϊόντων και αποφέρουν σημαντικά έσοδα στα κράτη μέλη. Πράγματι, οι ειδικοί φόροι μπορούν να πλήξουν έναν περιορισμένο αριθμό ειδών με ένα φορολογικό βάρος πολύ μεγαλύτερο από αυτό που φέρει το μεγάλο πλήθος των προϊόντων, τα οποία επιβαρύνονται μόνον με τον ΦΠΑ, του οποίου οι συντελεστές είναι λίγοι και χαμηλοί. Εάν καταργούνταν οι διάφοροι ειδικοί φόροι που υπάρχουν στα κράτη μέλη της ΕΕ, θα έπρεπε αυτά να αντισταθμίσουν τις απώλειες εσόδων τους με μια σημαντική αύξηση των συντελεστών του ΦΠΑ, πράγμα που θα είχε πληθωριστικές επιπτώσεις στις οικονομίες τους. Έτσι, π.χ., τα επεξεργασμένα καπνά και τα ορυκτέλαια φέρουν χωρίς δυσκολία πολύ σημαντικούς φόρους, οι οποίοι αποφέρουν κατά μέσον όρο περισσότερα από 10% των φορολογικών εσόδων των κρατών μελών της ΕΕ. Εξάλλου, οι ειδικοί φόροι αντιπροσωπεύουν μέσα στο σύνολο του φορολογικού συστήματος ενός κράτους ένα **εύκαμπτο στοιχείο**, που μπορεί να χρησιμοποιηθεί εύκολα σε περίπτωση ανάγκης νέων φορολογικών εσόδων. Λόγω του γεγονότος ότι είναι μεμονωμένοι, οι ειδικοί φόροι μπορούν να προσαρμόζονται πολύ εύκολα στις διάφορες οικονομικές, κοινωνικές και διαρθρωτικές ανάγκες ενός κράτους. Μπορούν, επιπλέον, να πλήττουν ιδιαίτερα ορισμένα προϊόντα, την κατανάλωση των οποίων θέλει να περιορίσει το κράτος: τα τσιγάρα και τα αλκοολούχα ποτά για λόγους δημόσιας υγείας και τα προϊόντα πετρελαίου για λόγους οικονομίας και μείωσης της ενεργειακής εξάρτησης.

Αλλά ενώ έπρεπε να διατηρηθούν μερικοί ειδικοί φόροι κατανάλωσης μέσα στην ΕΚ/ΕΕ, έπρεπε να εξασφαλιστούν **δύο όροι για την καλή λειτουργία της κοινής αγοράς** : πρώτ' απ' όλα να εναρμονιστούν οι διαρθρώσεις τους ώστε να καταργηθούν οι φορολογήσεις

που έπλητταν άμεσα ή έμμεσα περισσότερο τα εισαγόμενα σχετικά με τα ομοειδή εγχώρια προϊόντα· και, έπειτα, να εναρμονιστούν και οι συντελεστές τους έτσι ώστε να εκλείψουν στις συναλλαγές μεταξύ των κρατών μελών οι φορολογήσεις των εισαγόμενων και οι απαλλαγές των εξαγόμενων προϊόντων, οι οποίες διατάρασσαν την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων μέσα στην εσωτερική αγορά.

Για την επίτευξη αυτών των όρων, μια οδηγία ορίζει το **γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων**. Αντίθετα από το εναρμονισμένο σύστημα ΦΠΑ, το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης έχει οριστικό χαρακτήρα. Η φορολογική απαίτηση, τόσο για τα παραγόμενα στην ΕΕ όσο και για τα εισαγόμενα προϊόντα, δημιουργείται με τη διάθεση των προϊόντων στην κατανάλωση και ο φόρος πρέπει να καταβάλλεται στη χώρα της πραγματικής κατανάλωσης. Τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να εισάγουν ή να διατηρούν ειδικούς φόρους επί άλλων προϊόντων (π.χ. αυτοκινήτων) ή υπηρεσιών, υπό τον όρο ότι αυτοί οι φόροι δεν απαιτούν διαδικασίες ελέγχου στα ενδο-ευρωπαϊκά σύνορα.

Οι ειδικοί φόροι καταβάλλονται από τον παραλήπτη στη χώρα προορισμού. Ως προς τις εμπορικές συναλλαγές το καθεστώς είναι παρόμοιο με εκείνο που ισχύει σ' ένα κράτος. Η κυκλοφορία των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους υπό αναστολή γίνεται μέσω συνδεδεμένων φορολογικών αποθηκών και υπό την κάλυψη ενός συνοδευτικού εγγράφου εναρμονισμένου σε ευρωπαϊκό επίπεδο. Η καταβολή του οφειλομένου φόρου στη χώρα προορισμού μπορεί να γίνεται από φορολογικό εκπρόσωπο εγκαταστημένο σε αυτή τη χώρα και οριζόμενο από τον αποστολέα. Έχουν ληφθεί τα κατάλληλα μέτρα που επιτρέπουν την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των ενδιαφερομένων κρατών μελών για να προλαμβάνονται οι φορολογικές απάτες. Οι ιδιώτες έχουν τη δυνατότητα να αγοράζουν τα προϊόντα της αρεσκείας τους για προσωπική τους χρήση σε άλλο κράτος μέλος καταβάλλοντας την τιμή που ισχύει σε αυτό το κράτος, συμπεριλαμβανομένων όλων των φόρων. Ακολουθώντας αυτές τις γενικές οδηγίες, επτά συγκεκριμένες οδηγίες εναρμονίζουν τις δομές και τούς ελάχιστους συντελεστές φόρου κατανάλωσης στα μεταποιημένα καπνά, τα ορυκτέλαια, τα οινοπνεύματα και τα αλκοολούχα ποτά.

Η οδηγία για τη διάρθρωση και τους συντελεστές του ειδικού φόρου κατανάλωσης που εφαρμόζονται στα **βιομηχανοποιημένα καπνά** κωδικοποιήθηκε το 2011. Αυτή η οδηγία καθορίζει τις γενικές αρχές της εναρμόνισης της διάρθρωσης και των συντελεστών του ειδικού φόρου κατανάλωσης, επί των επεξεργασμένων καπνών στα κράτη μέλη. Επιδιώκει να εξασφαλίσει την ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και, ταυτόχρονα, ένα υψηλό επίπεδο προστασίας της υγείας όπως προβλέπεται από το άρθρο 168 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η οδηγία θεσπίζει ότι η εφαρμογή στα κράτη μέλη φόρων που επιβαρύνουν την κατανάλωση των βιομηχανοποιημένων καπνών δεν νοθεύει τους όρους ανταγωνισμού και δεν εμποδίζει την ελεύθερη κυκλοφορία τους εντός της Ένωσης. Όσον αφορά τα τσιγάρα, που είναι σαφώς η σημαντικότερη κατηγορία προϊόντων καπνού, η οδηγία προβλέπει ότι ο συνολικός ειδικός φόρος κατανάλωσης (πάγιος ειδικός φόρος συν αναλογικός ειδικός φόρος υπολογιζόμενος επί της ανώτατης τιμής λιανικής πώλησης, εκτός ΦΠΑ) πρέπει να ανέρχεται τουλάχιστον στο 57% της τιμής λιανικής πώλησης (συμπεριλαμβανομένων όλων των φόρων) και να ανέρχεται σε τουλάχιστον 64 ευρώ ανά 1000 τσιγάρα για τα τσιγάρα της πλέον ζητούμενης κατηγορίας τιμών. Όσον αφορά προϊόντα εκτός των τσιγάρων (πούρα, πουράκια, λεπτοκομμένα καπνά για την κατασκευή στριφτών τσιγάρων και άλλα καπνά για κάπνισμα), η οδηγία θεσπίζει εναρμονισμένη φορολογική επιβάρυνση για όλα τα προϊόντα που εμπίπτουν στην ίδια ομάδα βιομηχανοποιημένων καπνών εκφρασμένη σε ποσοστό ή σε ποσό ανά χιλιόγραμμα ή ανά αριθμό τεμαχίων.

Η οδηγία 2003/96 αναδιάρθρωσε το ευρωπαϊκό πλαίσιο **φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας**, καθορίζοντας τα ελάχιστα επίπεδα φορολόγησης για το πετρέλαιο, τον άνθρακα, το φυσικό αέριο και την ηλεκτρική ενέργεια, όταν χρησιμοποιούνται ως καύσιμα κινητήρων ή θέρμανσης.

Η οδηγία 92/83 αφορά την εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στην **αλκοόλη και τα αλκοολούχα ποτά**. Η οδηγία 92/84 καθορίζει τους ελάχιστους συντελεστές των ειδικών φόρων κατανάλωσης για την αλκοόλη και τα αλκοολούχα ποτά στα εξής επίπεδα: 550 ευρώ ανά εκατόλιτρο καθαρής αλκοόλης· 45 ευρώ ανά εκατόλιτρο για τα ενδιάμεσα προϊόντα· 0 ευρώ για το κρασί και

1,87 ευρώ ανά εκατόλιτρο ανά βαθμό αλκοόλης για τη μπίρα. Όμως, η Επιτροπή ορθά πιστεύει ότι απαιτείται μεγαλύτερη σύγκλιση μεταξύ των συντελεστών των ειδικών φόρων κατανάλωσης που εφαρμόζονται στα διάφορα κράτη μέλη, ώστε να περιοριστούν οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού και η απάτη, που προκαλούνται από τις διαφορές του επιπέδου ειδικών φόρων κατανάλωσης μεταξύ των διαφόρων ειδών αλκοολούχων ποτών.

2.8. Άλλοι έμμεσοι φόροι στην ΕΕ

Εκτός από τον ΦΠΑ και τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης υπάρχουν διάφοροι άλλοι έμμεσοι φόροι των οποίων η εναρμόνιση είναι αναγκαία για την ευρωπαϊκή οικοδόμηση. Τέτοιοι φόροι είναι εκείνοι επί των ασφαλιστηρίων και εκείνοι επί των επιβατικών αυτοκινήτων, οι οποίοι διαφέρουν πολύ μεταξύ των κρατών μελών. Η Επιτροπή προτείνει προς εξέταση ορισμένα μέτρα και δράσεις πολιτικής στον τομέα της **φορολογίας των επιβατικών αυτοκινήτων**, ούτως ώστε να δοθούν λύσεις στα προβλήματα που αντιμετωπίζουν οι πολίτες και η αυτοκινητοβιομηχανία και με αυτόν τον τρόπο να βελτιωθεί η λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Εξετάζει τις δυνατότητες εκσυγχρονισμού και απλοποίησης των υφιστάμενων συστημάτων φορολογίας των αυτοκινήτων και, ιδιαίτερα, την εισαγωγή νέων παραμέτρων ως προς τις φορολογικές βάσεις των επιβατικών οχημάτων, προκειμένου να υπολογίζονται αυτοί οι φόροι εξ ολοκλήρου ή εν μέρει με βάση τις εκπομπές CO_2 . Δεδομένου ότι ο φόρος νέας εγγραφής είναι η βασική αιτία των προβλημάτων σε αυτό το πεδίο, η Επιτροπή προτείνει τη σταδιακή μείωση του φόρου αυτού και, κατά προτίμηση, την πλήρη κατάργησή του και τη σταδιακή μεταφορά των εσόδων από αυτόν τον φόρο στα ετήσια τέλη κυκλοφορίας και τους φόρους επί των καυσίμων.

Οι έμμεσοι φόροι που επιβάλλονται επί των **συγκεντρώσεων κεφαλαίων**, όπως ιδίως ο φόρος εισφοράς (ο φόρος που επιβάλλεται επί των εισφορών κεφαλαίου σε εταιρείες και επιχειρήσεις), ο φόρος χαρτοσήμου επί των τίτλων, και ο φόρος επί των πράξεων αναδιάρθρωσης, ανεξαρτήτως του εάν οι εν λόγω πράξεις συνεπάγονται ή όχι αύξηση κεφαλαίου, δημιουργούν διακρίσεις, διπλή φορολόγηση και ανισότητες, οι οποίες παρακωλύουν την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων. Γι' αυτό, μια οδηγία

εναρμονίζει τη νομοθεσία περί των έμμεσων φόρων των επιβαλλόμενων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, έτσι ώστε να εξαλειφθούν, στο μέτρο του δυνατού, οι παράγοντες οι οποίοι ενδέχεται να στρεβλώνουν τους όρους του ανταγωνισμού ή να παρακωλύουν την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων.

Έντεκα κράτη μέλη, και συγκεκριμένα το Βέλγιο, η Γερμανία, η Εσθονία, η Ελλάδα, η Ισπανία, η Γαλλία, η Ιταλία, η Αυστρία, η Πορτογαλία, η Σλοβενία και η Σλοβακία, εξουσιοδοτούνται να καθιερώσουν ενισχυμένη συνεργασία μεταξύ τους στον τομέα της θέσπισης κοινού συστήματος **φορολόγησης των χρηματοπιστωτικών συναλλαγών**, εφαρμόζοντας τις σχετικές διατάξεις των Συνθηκών.

2.9. Συντονισμός της άμεσης φορολογίας στην ΕΕ

Άμεσοι φόροι είναι εκείνοι οι οποίοι επιβάλλονται στα έσοδα των επιχειρήσεων και των ιδιωτών, οι οποίοι δεν ενσωματώνονται στο κόστος παραγωγής ή την τιμή πώλησης των αγαθών και υπηρεσιών και ο συντελεστής των οποίων είναι συχνά προοδευτικός. Η Συνθήκη της Λισαβόνας, ακολουθώντας τις προηγούμενες ευρωπαϊκές Συνθήκες, δεν ασχολείται με τους άμεσους φόρους και δεν ζητάει την εναρμόνιση, ούτε καν το συντονισμό τους. Οι δυο πιο σημαντικές κατηγορίες άμεσων φόρων είναι οι **φόροι επί του εισοδήματος** και οι **φόροι επί της περιουσίας**.

Ενώ η εναρμόνιση των έμμεσων φόρων χρειαζόταν, ήδη από την αρχή, για να αποφεύγονται τα εμπόδια στις συναλλαγές και στον ελεύθερο ανταγωνισμό, και αργότερα, για να μπορέσουν να καταργηθούν τα φορολογικά σύνορα, η εναρμόνιση των άμεσων φόρων δεν φαινόταν απαραίτητη στο στάδιο της κοινής αγοράς. Με τον χρόνο όμως φάνηκε ότι η ελευθερία κίνησης των κεφαλαίων και ο ορθολογικός καταμερισμός των συντελεστών της παραγωγής μέσα στην Κοινότητα απαιτούσαν μια **ελάχιστη εναρμόνιση των άμεσων φόρων**. Πράγματι, η σύγκλιση των οικονομικών πολιτικών των κρατών μελών προϋποθέτει έναν συντονισμό των φορολογικών μηχανισμών που χρησιμοποιούν. Επίσης, η διευκόλυνση της δημιουργίας βιομηχανικών επιχειρήσεων ανταγωνιστικών σε διεθνές επίπεδο απαιτεί την μη υπερφορολόγηση των επιχειρήσεων που δρουν σε περισσότερα του ενός κράτη μέλη σχετικά μ' εκείνες που έχουν μόνον

εθνικές δραστηριότητες. Η Επιτροπή είχε κάνει προτάσεις με αυτό το σκοπό ήδη από το 1969. Χρειάστηκαν 21 χρόνια διαβουλεύσεων πριν το Συμβούλιο εγκρίνει τρεις προτάσεις βασικές για την πέραν από τα σύνορα συνεργασία και συγχώνευση των επιχειρήσεων.

2.10. Η φορολόγηση των επιχειρήσεων στην ΕΕ

Ένα κοινό σύστημα φορολογίας για τις **διασυνοριακές αναδιοργανώσεις των επιχειρήσεων** στην ΕΕ τέθηκε σε ισχύ το 1992 και βελτιώθηκε το 2006. Μια οδηγία για το κοινό φορολογικό καθεστώς στοχεύει στην αφαίρεση των φορολογικών εμποδίων στις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, μερικές διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών καθώς και στη μεταφορά της καταστατικής έδρας μιας ευρωπαϊκής εταιρείας (SE) ή μιας ευρωπαϊκής συνεταιριστικής εταιρείας (SCE) από ένα κράτος μέλος σε άλλο [Οδηγία 2009/133]. Σε όλες αυτές τις συναλλαγές, η οδηγία για τις συγχωνεύσεις προβλέπει την **αναβολή των φόρων** που θα μπορούσαν να χρεωθούν στο εισόδημα ή τα κέρδη κεφαλαίου που παρήχθη από τους μετόχους της εισφέρουσας ή της λήπτριας εταιρείας από την ανταλλαγή μετοχών αυτών των εταιρειών. Η αναβολή χορηγείται υπό τον όρο ότι η λήπτρια εταιρεία συνεχίζει με τις φορολογικές αξίες των μετοχών και τις συνδέει αποτελεσματικά με τη μόνιμη εγκατάστασή της στο κράτος μέλος της εισφέρουσας εταιρείας. Επομένως, η λήπτρια εταιρεία υποκαθίσταται στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της εισφέρουσας εταιρείας. Αυτή η λύση ενθαρρύνει τη σύσταση «ευρωπαϊκών εταιρειών», εφόσον αυτές προέρχονται κατά κανόνα από τη συγχώνευση εταιρειών προερχομένων από διάφορα κράτη μέλη.

Μια άλλη οδηγία αφορά το φορολογικό καθεστώς που ισχύει για τις **μητρικές και θυγατρικές επιχειρήσεις διαφόρων κρατών μελών** [Οδηγία 2011/96, τροπ.τελευταία από οδηγία 2015/121]. Είναι προφανές ότι η απόφαση μιας εταιρείας να συστήσει μια θυγατρική επιχείρηση σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης εξαρτάται πολύ από το κατά πόσο τα μερίσματα, τα οποία ενδέχεται να καταβάλλει η δεύτερη στην πρώτη, θα φορολογούνται τόσο στη χώρα που είναι η φορολογική κατοικία της

εταιρείας, όσο και στη χώρα όπου είναι εγκαταστημένη η θυγατρική επιχείρηση. Η οδηγία καταργεί την παρακράτηση στην πηγή επί των μερισμάτων που διανέμει η θυγατρική στη μητρική εταιρεία, η οποία είναι εγκαταστημένη σε άλλο κράτος μέλος.

Ένας κώδικας δεοντολογίας ως προς τη φορολόγηση των επιχειρήσεων περιλαμβάνει μια πολιτική δέσμευση για τη μη θέσπιση στο μέλλον και την προοδευτική κατάργηση των φορολογικών συστημάτων που συνιστούν επιζήμιο φορολογικό ανταγωνισμό, περιλαμβανομένων των παρακρατήσεων στις πληρωμές τόκων και δικαιωμάτων μεταξύ επιχειρήσεων που ανήκουν στον ίδιο όμιλο [Ψήφισμα του Συμβουλίου]. Μια ομάδα εργασίας στα πλαίσια του Συμβουλίου αξιολογεί τα φορολογικά μέτρα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του κώδικα και επιβλέπει την παροχή πληροφοριών από τα κράτη μέλη για τα μέτρα αυτά [Συμπεράσματα του Συμβουλίου]. Μια ανακοίνωση της Επιτροπής διευκρινίζει την εφαρμογή των κανόνων ως προς τις κρατικές ενισχύσεις επί των μέτρων που αφορούν την άμεση φορολογία των επιχειρήσεων.

Ένα κοινό σύστημα φορολόγησης έχει θεσπιστεί για τα τέλη και τα δικαιώματα που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών διαφορετικών κρατών μελών [Οδηγία 2003/49]. Το κοινό σύστημα προβλέπει την κατάργηση κάθε φορολόγησης των πληρωμών τόκων και των δικαιωμάτων, με παρακράτηση στην πηγή ή με είσπραξη ύστερα από βεβαίωση, στο κράτος μέλος όπου προκύπτουν. Για δημοσιονομικούς λόγους, η Ισπανία, η Ελλάδα και η Πορτογαλία επωφελούνται από ορισμένα μεταβατικά μέτρα όσον αφορά την εφαρμογή του νέου συστήματος.

Σύμφωνα με το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο, τα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ εμποδίζουν τον συνυπολογισμό, στη βάση επιβολής του φόρου ημεδαπής εταιρίας εγκατεστημένης εντός κράτους μέλους, των κερδών που πραγματοποιεί μια ΕΑΕ σε άλλο κράτος μέλος, όταν τα κέρδη αυτά πλήττονται με χαμηλότερη φορολογία έναντι αυτής που ισχύει στο πρώτο κράτος, εκτός αν ο ως άνω συνυπολογισμός των κερδών αφορά μόνον τις αμιγώς επίπλαστες καταστάσεις που αποσκοπούν στην αποφυγή του εθνικού φόρου ο οποίος θα καθίστατο απαιτητός υπό κανονικές συνθήκες [υπόθεση C-196/04]. Η Επιτροπή έχει προτείνει μια στρατηγική για την πρόβλεψη ενοποιημένης φορολογικής βάσης για τις

δραστηριότητες των εταιρειών στο επίπεδο της ΕΕ [COM/2001/582], σαν βασικό στοιχείο της στρατηγικής της Λισαβόνας, αλλά αναγνωρίζει ότι υπάρχουν πολλά προβλήματα για την εφαρμογή της [COM/2006/157].

Τον Ιούλιο του 1990, οι εκπρόσωποι των κρατών μελών υπέγραψαν επίσης μια συμφωνία που προβλέπει την εγκαθίδρυση μιας διαιτητικής διαδικασίας σε περίπτωση διαφωνίας μεταξύ φορολογικών αρχών των κρατών μελών επί μιας διασυνοριακής ενέργειας [Σύμβαση 90/436]. Έτσι αποφεύγονται οι διπλές φορολογήσεις που θα μπορούσαν να προκύψουν όταν η διόρθωση των φορολογητέων κερδών μιας επιχείρησης από τη φορολογική αρχή ενός κράτους μέλους δεν συμβαδίζει με μια αντίστοιχη διόρθωση στο κράτος μέλος όπου είναι εγκαταστημένη η συνεταιρική επιχείρηση και παρεμποδίζει τη διασυνοριακή συνεργασία. Η διάρκεια της διαδικασίας είναι χρονικά περιορισμένη για να μη δημιουργούνται καταστάσεις αναμονής που επιβαρύνουν τις επιχειρήσεις. Γι' αυτό εξάλλου η ενδιαφερόμενη επιχείρηση συμμετέχει εγκαίρως στη διαδικασία και μπορεί να εκθέσει τις απόψεις της.

Στην απόφαση «Schumacker», το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο διαπίστωσε ότι τα θέματα των άμεσων φόρων δεν εμπίπτουν καθαυτά στο πεδίο αρμοδιότητας της Κοινότητας, αλλά ότι τα κράτη μέλη πρέπει, κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων τους, **να τηρούν το ευρωπαϊκό δίκαιο** και, κυρίως, τις σχετικές με την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων διατάξεις με τη βασική τους αρχή που είναι η κατάργηση κάθε διάκρισης βασιζόμενης στην ιθαγένεια [υπόθεση C-279/93]. Έτσι, τα φορολογικά πλεονεκτήματα που παρέχονται μόνο στους «κατοίκους» μπορούν να συνιστούν έμμεση δυσμενή διάκριση λόγω ιθαγενείας, εάν το κράτος της κατοικίας εφαρμόζει διαφορετικούς κανόνες σε παρεμφερείς καταστάσεις ή εφαρμόζει τον ίδιο κανόνα σε διαφορετικές καταστάσεις. Όμως, κατά το Δικαστήριο, στην περίπτωση των άμεσων φόρων, η κατάσταση των «κατοίκων» και των «μη κατοίκων» δεν είναι, κατά γενικό κανόνα, συγκρίσιμη και, κατά συνέπεια, ένα κράτος μέλος μπορεί να επιβάλλει σε μη κάτοικο βαρύτερη φορολογία επί των εισοδημάτων του, από τη φορολογία που επιβάλλει σε κάτοικο που ασκεί την ίδια δραστηριότητα.

2.11. Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής στην ΕΕ

Η απελευθέρωση των διακινήσεων των κεφαλαίων σύμφωνα με την οδηγία της 24ης Ιουνίου 1988, ενέχει έναν **αυξημένο κίνδυνο φοροδιαφυγής**. Οι κάτοικοι της Ένωσης μπορούν πλέον να μεταφέρουν ελεύθερα τις αποταμιεύσεις τους σε τραπεζικούς λογαριασμούς σε οποιοδήποτε κράτος μέλος, χωρίς τα εξ αυτών έσοδα να δηλώνονται αναγκαστικά στις φορολογικές αρχές του κράτους της κατοικίας τους. Καθώς σε πολλά κράτη μέλη δεν υπάρχει παρακράτηση στην πηγή επί των τόκων που καταβάλλουν οι τράπεζες σε αλλοδαπούς, οι καταθέσεις θα κινδύνευαν να κατευθύνονται κατά προτεραιότητα προς αυτά τα κράτη, διαφεύγοντας κάθε φορολογία. Τέτοιες κινήσεις κεφαλαίων ορμώμενες μόνον από φορολογικά κίνητρα, θα ήταν αντίθετες προς την έννοια της ορθολογικής κατανομής των πόρων, που είναι ο στόχος της εγκαθίδρυσης ενός ευρωπαϊκού χρηματοοικονομικού χώρου.

Τα πιο σημαντικά και επείγοντα προβλήματα για την Ευρωπαϊκή Κοινότητα/Ένωση στο πεδίο των άμεσων φόρων ήταν εκείνα τα οποία έθετε η **διεθνής φοροδιαφυγή**. Πράγματι, εκτός από τις σημαντικές δημοσιονομικές απώλειες για τα κράτη και τη φορολογική αδικία, η διεθνής φοροδιαφυγή γεννά ανώμαλες κινήσεις κεφαλαίων και στρεβλώσεις του ανταγωνισμού. Γι' αυτό, μια οδηγία του 2011 θέσπισε την **αμοιβαία συνδρομή των αρμόδιων αρχών των κρατών μελών** στον τομέα των άμεσων φόρων (φόρο εισοδήματος, φόρο εταιρειών και φόρο επί των εσόδων από κινητές αξίες) ορισμένων **ειδικών φόρων κατανάλωσης** και των φόρων επί των ασφαλιστρών. Όπως τροποποιήθηκε το 2014, αυτή η οδηγία_επεκτείνει την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών σε περισσότερες πηγές εισοδήματος σύμφωνα με το παγκόσμιο πρότυπο που δημοσιεύτηκε από το Συμβούλιο του ΟΟΣΑ τον Ιούλιο 2014 για να διασφαλίσει μια συνεκτική, συνεπή και ολοκληρωμένη προσέγγιση ανά την Ένωση όσον αφορά την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών σχετικά με τους χρηματοοικονομικούς λογαριασμούς στην εσωτερική αγορά. Η οδηγία 2011/16 τροποποιήθηκε εκ νέου το 2015 με την πρόβλεψη κατάλληλου ορισμού της εκ των προτέρων διασυνοριακής απόφασης και της εκ των προτέρων συμφωνίας ενδοομιλικής τιμολόγησης. Η αρμόδια αρχή κράτους μέλους στο οποίο εκδόθηκε, τροποποιήθηκε ή ανανεώθηκε μια εκ των προτέρων

διασυνοριακή απόφαση ή εκ των προτέρων συμφωνία ενδοομιλικής τιμολόγησης μετά τις 31 Δεκεμβρίου 2016 κοινοποιεί, με αυτόματη ανταλλαγή, συναφείς πληροφορίες στις αρμόδιες αρχές όλων των άλλων κρατών μελών καθώς και στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή [Οδηγία 2011/16, τροπ.τελευταία από οδηγία 2016/2258].

Ένας κανονισμός του Συμβουλίου καθορίζει τους κανόνες και τις διαδικασίες που επιτρέπουν στις αρμόδιες αρχές των κρατών μελών να συνεργάζονται και να ανταλλάσσουν, ηλεκτρονικά ή με άλλον τρόπο, τις πληροφορίες που απαιτούνται για την ορθή εφαρμογή της νομοθεσίας για τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης [Κανονισμός 389/2012, τροπ. τελευταία από κανονισμό 2015/272]. Ένας εκτελεστικός κανονισμός της Επιτροπής θεσπίζει λεπτομερείς κανόνες εφαρμογής ορισμένων διατάξεων της οδηγίας 2011/16, σχετικά με τον ηλεκτρονικό μορφότυπο που πρέπει να χρησιμοποιείται για την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας [Κανονισμός 2015/2378].

Για να διαφυλαχθεί η ανταγωνιστικότητα των ευρωπαϊκών χρηματαγορών, τα ευρωπαϊκά όργανα διαπραγματεύτηκαν με βασικές τρίτες χώρες, όπως οι ΗΠΑ, η Ελβετία, το Λιχτενστάιν, το Μονακό, η Ανδόρα και ο Άγιος Μαρίνος, με σκοπό να προωθήσουν τη θέσπιση ισοδύναμων μέτρων στις χώρες αυτές, ιδίως αποτελεσματική ανταλλαγή πληροφοριών. Συμφωνίες έχουν επιτευχθεί με τις Ευρωπαϊκές χώρες, όπως η Ελβετία [Αποφάσεις 2004/911 και 2004/912], το Λιχτενστάιν [Απόφαση 2004/897 και τροποποιητικό πρωτόκολλο], η Ανδόρα [Απόφαση 2005/356] και ο Άγιος Μαρίνος [Απόφαση 2005/357 και τροποποιητικό πρωτόκολλο]. Μια σύσταση της Επιτροπής επιδιώκει βελτιώσεις στις διαδικασίες των κρατών μελών για τη χορήγηση ελάφρυνσης στην **παρακράτηση φόρου στην πηγή** για τα διασυνοριακά έσοδα από τίτλους που αποκομίζουν οι επενδυτές που κατοικούν στην Κοινότητα, σύμφωνα με τις συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης ή τις διατάξεις του εσωτερικού δικαίου.

Καθώς με την **παγκοσμιοποίηση της οικονομίας** τα κεφάλαια δείχνουν όλο και μεγαλύτερη κινητικότητα, τα κράτη έχουν την τάση να μεταθέτουν το φορολογικό βάρος προς λιγότερο ευκίνητες βάσεις, όπως η εργασία, κινδυνεύοντας να ωθήσουν την

οικονομική δραστηριότητα προς την μαύρη αγορά εργασίας ή και να επιδεινώσουν τις αρνητικές επιπτώσεις επί της απασχόλησης. Τα πιο σημαντικά θέματα στο διεθνές πεδίο είναι: η απόκρυψη από ορισμένους φορολογούμενους των δραστηριοτήτων τους έξω από τα σύνορα του κράτους των σε χώρες όπου το επίπεδο φορολόγησης είναι χαμηλό ή όπου ο κίνδυνος ανακάλυψης είναι μικρός· οι δυνατότητες φοροδιαφυγής οι οποίες προσφέρονται σε πολυεθνικές επιχειρήσεις, ιδίως χάρη στους χειρισμούς των τιμών μεταβίβασης μεταξύ εταιρειών της ίδιας ομάδας· και το φορολογικό καθεστώς των εταιρειών «χόλντιγκ», το οποίο είναι ένα πρόβλημα που ξεπερνάει την Ευρωπαϊκή Ένωση, γιατί οι περισσότερες από αυτές τις εταιρείες είναι εγκαταστημένες έξω από την επικράτειά της.

3. Η ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΠΟΛΥΕΘΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ

3.1. Γενικά

Η φορολόγηση δεν αποτελεί αρμοδιότητα της ΕΕ. Εναπόκειται στις επιμέρους χώρες να αποφασίσουν πόσο και πώς θα φορολογήσουν τα άτομα και τις εταιρείες και να καταπολεμήσουν τη φορολογική απάτη, τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό και τη φοροαποφυγή.

Ωστόσο, οι προσπάθειες αυτές μπορεί να μην έχουν αποτέλεσμα αν δεν κινούνται όλες οι χώρες της ΕΕ προς την ίδια κατεύθυνση. Γι' αυτό, η ΕΕ θέσπισε μια σειρά μέτρων για να αποθαρρύνει τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό και να ενισχύσει τη διαφάνεια των συναλλαγών μεταξύ μεγάλων εταιρειών και εθνικών φορολογικών αρχών.

Ανταποκρινόμενη στην αντίληψη πολλών φορολογούμενων και μικρών επιχειρήσεων ότι ορισμένες πολυεθνικές εταιρείες δεν καταβάλλουν δίκαιο μερίδιο φόρου, η ΕΕ έπειτα από υποδείξεις του ΟΟΣΑ, θέσπισε κανόνες για να συμβάλει στην αντιμετώπιση ορισμένων ευρέως διαδεδομένων πρακτικών που χρησιμοποιούν οι πολυεθνικές εταιρείες, οι οποίες επιδιώκουν να μεταφέρουν τα κέρδη τους σε χώρες με χαμηλότερη φορολογική επιβάρυνση.

ΟΡΙΣΜΟΙ

Φοροαποφυγή (tax avoidance), χαρακτηρίζεται η συμπεριφορά εκείνη που εκμεταλλεύεται κενά ή ατέλειες της φορολογικής νομοθεσίας, χωρίς ωστόσο να παραβιάζει άμεσα τις σχετικές διατάξεις και αποσκοπεί στην ολική ή μερική αποφυγή της φορολογικής υποχρέωσης

Η Φοροαποφυγή (tax avoidance) ,λαμβάνει χώρα μέσω του φορολογικού σχεδιασμού (taxplanning). Η έννοια του φορολογικού σχεδιασμού (taxplanning), η οποία όπως συμβαίνει και με την έννοια της φοροδιαφυγής, συχνά παρουσιάζει δυσχέρειες ως προς την διάκρισή της από την φοροαποφυγή.

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

Ο φορολογικός σχεδιασμός (taxplanning), σε πολλές περιπτώσεις είναι επιθετικός. Ως επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός ορίζεται από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και συγκεκριμένα από την αρμόδια Επιτροπή για τις φορολογικές αποφάσεις (TAXE 2) ,ως η εκμετάλλευση τεχνικών πτυχών ενός φορολογικού συστήματος ή αναντιστοιχιών μεταξύ δύο ή περισσότερων φορολογικών συστημάτων με σκοπό τη μείωση της φορολογικής υποχρέωσης. Λαμβάνοντας υπόψη ότι η Επιτροπή αναγνωρίζει πως ο επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός μπορεί να λάβει διάφορες μορφές, με συνέπεια η εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας να μην είναι εκείνη που είχαν προβλέψει οι νομοθέτες.

Οι κύριες μορφές επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού περιλαμβάνουν τη μετατόπιση χρεών, τη γεωγραφική θέση ασώματων ακινητοποιήσεων και διανοητικής ιδιοκτησίας, τη στρατηγική μεταβιβαστική τιμολόγηση, υβριδικές αναντιστοιχίες και υπεράκτιες δανειακές δομές.

Με την ψήφιση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος Ν.[4172/2013](#), εντάσσονται σημαντικές διατάξεις για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής που είχαν εισαχθεί τα τελευταία τρία έτη, όπως οι διατάξεις για την προσαύξηση της περιουσίας, καθώς και οι διατάξεις για τη μη αναγνώριση ως εκπιπτόμενων των δαπανών που κατευθύνονται σε μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη που έχουν προνομιακό φορολογικό καθεστώς. Επίσης, λαμβάνονται υπόψη οι διατάξεις του δευτερογενούς Ενωσιακού δικαίου για τις συγχωνεύσεις και διασπάσεις των εταιρειών, εισάγονται ειδικές διατάξεις για την καταπολέμηση της διεθνούς φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής στα επί μέρους εισοδήματα (π.χ. διατάξεις για την υποκεφαλαιοδότηση, απαλλαγές ενδοομικών μερισμάτων με προϋποθέσεις, διατάξεις για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες).

3.2.Ελλείψεις της τρέχοντος φορολογικού καθεστώτος για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις στην Ευρωπαϊκή Ένωση

Κατά κανόνα, οι πολυεθνικές επιχειρήσεις (Multinational Enterprises, MNE) φορολογούνται χωριστά από τις χώρες στις οποίες λειτουργούν, στη βάση του εισοδήματος που παράγεται σε κάθε κράτος με βάση τη δικαιοδοσία του («Φορολογία προέλευσης»). Συχνά, η αρχή της προέλευσης - πηγής συνδυάζεται αρχικά με μια κατοικία για τουλάχιστον μερική φορολόγηση των εισοδημάτων που εισπράττονται από τις ξένες θυγατρικές και τα υποκαταστήματα εταιρειών εγκατεστημένων στο εξωτερικό).

Για το σκοπό αυτό, πρέπει να τηρούν χωριστούς λογαριασμούς για επιχειρηματικές μονάδες σε κάθε χώρα ("Separate Accounting", SA) που αποδίδει κάθε στοιχείο των δαπανών και των εσόδων κάθε επιχειρηματικής μονάδας με βάση - με μια καθολικά αποδεκτή παραδεκτή αρχή - της αρχής των Ίσων Αποστάσεων ('arm's length' principle - ALP), δηλαδή, συγκρίσιμων ή εκτιμώμενων τιμών για παρόμοιες συναλλαγές στην αγορά μεταξύ μη συνδεδεμένων εταιρειών.

Ενώ η εφαρμογή της ανωτέρω αρχής είναι σε λειτουργία για αρκετές δεκαετίες, το σύστημα δεν έχει λειτουργήσει ικανοποιητικά. Η ενσωμάτωση αυτή της αρχής εξυπηρετεί μόνο για να εξηγήσει και να ερμηνεύσει αυτές τις δυσκολίες, δεδομένου ότι

οι συναλλαγές εντός της επιχείρησης (ενδοεταιρικές ή ενδοομιλικές συναλλαγές) αποκτούν ολοένα και μεγαλύτερη σημασία στις δραστηριότητες των ΜΝΕ και η ολοκλήρωση της χρηματοπιστωτικής αγοράς επεκτείνει τις δυνατότητες φορολογικού σχεδιασμού στην κατανομή των κερδών και τη χρηματοδότηση του δανεισμού με το κόστος κεφαλαίου.

Όσον αφορά την αρχή ALP που εφαρμόζεται από τις φορολογικές αρχές για την αποφυγή χειραγώγησης της αλλαγής του τύπου φορολόγησης του κέρδους, οι Devereux και Keuschnigg (2009) έχουν επινοήσει ένα μοντέλο που δείχνει ότι οι τιμές του μήκους του βραχίονα της αρχής των ίσων αποστάσεων διαφέρουν συστηματικά από την τιμολόγηση των ανεξάρτητων μερών-επιχειρήσεων. Καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι η εφαρμογή της ALP προκαλεί στρεβλώσεις στην πολυεθνική δραστηριότητα μειώνοντας την ικανότητα δανεισμού και την επένδυση αλλοδαπών θυγατρικών, και με στρέβλωση

στην οργανωτική επιλογή μεταξύ άμεσης επένδυσης και εξωτερικής ανάθεσης. Κάθε συναλλαγή πρέπει να αποτιμάται και να ελέγχεται από τις φορολογικές αρχές (McLure, 2002). Φυσικά, επειδή συμβαίνει αυτό ακριβώς, μπορεί να προκύψει μετατόπιση κέρδους. Όταν οι απόψεις των φορολογικών αρχών διαφέρουν ως προς το τι μπορεί να είναι αποδεκτό ως προς τη μεταχείριση μιας συγκεκριμένης συναλλαγής, διπλή φορολογία ή φορολογικά κενά μπορεί να δημιουργηθούν.

Μπορεί επίσης να προκύψει διπλή φορολογία και φορολογικά κενά από τον διαφορετικό συνδυασμό προέλευσης και διανομής των διασυνοριακών μερισμάτων και τόκων- πληρωμές που καταβάλλονται στη μητρική εταιρεία.

Ο συμψηφισμός των ζημιών δεν επιτρέπεται γενικά για τις θυγατρικές και επιτρέπεται μόνο εντός (διαφορετικών) ορίων για υποκαταστήματα. Αναβολή της φορολογίας των κερδών των υποκαταστημάτων δεν επιτρέπονται κανονικά, ενώ επιτρέπεται για τις θυγατρικές. Ενδέχεται να προκύπτουν αντικρουόμενες φορολογικές απαιτήσεις της νομοθεσίας για τον έλεγχο των ξένων εταιρειών (Control Foreign Companies- CFC) από πολλές χώρες για να αντισταθμίσουν την παραμονή των κερδών σε «φορολογικούς παραδείσους». Εν ολίγοις, οι πολυεθνικές επιχειρήσεις στην ΕΕ

αντιμετωπίζουν τεράστια κόστη συμμόρφωσης προσπαθώντας να είναι συνεπείς στην ικανοποίηση των απαιτήσεων των είκοσι επτά διαφορετικών φορολογικών συστημάτων και σημαντική αβεβαιότητα ως προς την ορθή εφαρμογή των κανόνων. Οι φορολογικές αρχές αντιμετωπίζουν παρόμοια προβλήματα στην επαλήθευση της ορθής εφαρμογής της ALP: αντικρουόμενες απαιτήσεις των φορολογικών βάσεων, διπλή φορολογία και φορολογικά κενά είναι ευρέως διαδεδομένα.

Ως εκ τούτου, υπάρχουν αυξανόμενες ανάγκες για μια γενική αναθεώρηση των ισχύοντων κανόνων για τη φορολογία εταιρειών από τις ευρωπαϊκές εταιρείες και τις εθνικές φορολογικές αρχές, και κυρίως στο πλαίσιο του κοινού στόχου της ενίσχυσης της διεθνούς ανταγωνιστικότητας των ευρωπαϊκών εταιρειών και την καθιέρωση της Ένωσης ως ένα ελκυστικό χώρο για τις επιχειρήσεις. Η αναμόρφωση του συστήματος εταιρικής φορολογίας θα πρέπει να αποτελέσει ευκαιρία για τη μείωση των στρεβλώσεων και τις προκύπτουσες ανεπάρκειές τους. Ένα πρόσφατο άρθρο (Nicodème, 2009) εξετάζει διεξοδικά αυτό το θέμα, από εσωτερική και διεθνή άποψη, και αναφέρει πρόσφατες εκτιμήσεις των στρεβλώσεων στην διεθνή βιβλιογραφία. Το άρθρο αξιολογεί τη σχέση μεταξύ του εισοδήματος του κεφαλαίου και του εισοδήματος της εργασίας στην κορυφή των βασικών αιτιών των στρεβλώσεων. Η μετατόπιση κέρδους μεταξύ των θυγατρικών είναι η δεύτερη πιο σημαντική πηγή στρεβλώσεων.

Τελικά, οι επιπτώσεις της φορολογίας στην επιλογή τοποθεσίας των επιχειρήσεων και των ξένων άμεσων επενδύσεων αποτελούν μια τρίτη πηγή στρεβλώσεων. Ο ακαδημαϊκός και οι ειδικοί σε φορολογικά θέματα έχουν ήδη εντοπίσει μια σειρά από προσεγγίσεις που μπορούν να διερευνηθούν για τη μεταρρύθμιση των ισχύοντων κανόνων.

Σημαντική άποψη που επικρατεί σε επίπεδο ΕΕ είναι αυτή που μιλά για κάποιο είδος κοινής βάσης, ενοποιημένης φορολόγησης του εταιρικού εισοδήματος. Γίνεται προσπάθεια για τον καθορισμό τύπων που θα χρησιμοποιηθούν στη συνέχεια για την κατανομή του εισοδήματος και τη φορολόγησή του μεταξύ των διαφόρων κρατών.

3.3. Παραδείγματα φοροαποφυγής πολυεθνικών στην Ευρώπη

Τα τελευταία 10 χρόνια, πολλές πολυεθνικές εταιρείες των ΗΠΑ μετέφεραν τη φορολογική κατοικία τους στην Ευρώπη. Ο σκοπός ήταν να επωφεληθούν φορολογικά

από τις διαφορές στις φορολογικές νομοθεσίες μεταξύ των Ηνωμένων Πολιτειών (Η.Π.Α.)

και των ευρωπαϊκών χωρών. Πολλές από αυτές τις εταιρείες βρέθηκαν σε σύγκρουση με την Ευρωπαϊκή Επιτροπή (η Επιτροπή), η οποία επέβαλε αυστηρές κυρώσεις σε αυτές. Ποιες μεθόδους χρησιμοποίησαν οι εταιρείες αυτές; Σχετικά με την Apple, Inc. Πραγματοποιήθηκε μεταφορά εισοδήματος από τις ΗΠΑ στην Ιρλανδία. Η McDonald's ασχολήθηκε με τον έλεγχο και τη χειραγώγηση ελεγχόμενων ξένων εταιρειών (CFC). Η Starbucks χρησιμοποιώντας ενδοομιλική τιμολόγηση μεταξύ μητρικής και θυγατρικών εταιρειών. Η Fiat χρησιμοποίησε ενδοεταιρικά δάνεια προς και από τις θυγατρικές της. Η Amazon μεταβίβαζε κέρδη μεταξύ των θυγατρικών. Η Google ισχυρίζεται ότι η πηγή εισοδήματος των ΗΠΑ προέρχεται από προϊόντα υψηλής τεχνολογίας και η Ikea χρεώνει υψηλά δικαιώματα στις θυγατρικές της. Από αυτές τις πραγματικές περιπτώσεις, προκύπτει ότι οι φορολογικές στρατηγικές των πολυεθνικών εταιρειών έχουν σχεδιαστεί για φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή.

Τα τελευταία χρόνια, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή διέταξε την αποπληρωμή ενός μεγάλου ποσού επιστροφής φόρων εννέα πολυεθνικών εταιρειών σε πολλές ευρωπαϊκές κυβερνήσεις για τη λήψη παράνομων φορολογικών επιδοτήσεων. Αυτές οι εταιρείες είναι οι εξής:

- Apple, 13 δισ. ευρώ στην Ιρλανδία το 2016 (Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή 2016).
- McDonald's, ένα δισεκατομμύριο στο Λουξεμβούργο το 2015.
- Amazon, 400 εκατομμύρια στο Λουξεμβούργο το 2016.
- Starbucks, 30 εκατ. Ευρώ προς τις Κάτω Χώρες το 2015
- Google, £ 130 εκατομμύρια στο Ηνωμένο Βασίλειο το 2016
- Gap, 130 εκατομμύρια λίρες Αγγλίας προς το Ηνωμένο Βασίλειο το 2016,
- Microsoft, 497 εκατομμύρια σε διάφορες ευρωπαϊκές κυβερνήσεις το 2004,
- Ikea, 1 δισεκατομμύριο στην Ολλανδία το 2015 και
- Fiat, 30 εκατομμύρια στο Λουξεμβούργο το 2015.

Οι κυρώσεις είναι εξαιρετικά βαριές. Οι βιομηχανίες περιλαμβάνουν, ενδεικτικά αλλά όχι περιοριστικά, την τεχνολογία, τις διαδικτυακές πωλήσεις, τις αλυσίδες γρήγορου φαγητού, τους εμπόρους λιανικής πώλησης και την αυτοκινητοβιομηχανία. Το γεγονός

αυτό δείχνει ότι οι φορολογικές διαφορές πρέπει να είναι αρκετά σοβαρές. Στην πραγματικότητα, οι πιο θορυβώδεις διαφωνίες είναι με την Apple και την Google, επειδή και οι δύο ανήκουν σε ένα νέο όριο βιομηχανικής ανάπτυξης: της τεχνολογίας των υπολογιστών. Μια νέα αρχή της φορολογίας μπορεί ίσως να χρειαστεί να δημιουργηθεί για να αντιμετωπίσει αυτό το φαινόμενο. Οι διαφορές μεταξύ αυτών των πολυεθνικών εταιρειών και της Επιτροπής αφορούν πολλές πτυχές, όπως το ερώτημα σχετικά με την πηγή εισοδήματος, τα δικαιώματα, τις τιμές μεταβίβασης και τα ενδοεταιρικά δάνεια. Είναι τα οχήματα που χρησιμοποιούνται από αυτές τις εταιρείες για να πραγματοποιήσουν τις στρατηγικές φορολογικού σχεδιασμού τους.

3.4. Παράδειγμα Apple

Η Apple, Inc. (Cupertino, CA, ΗΠΑ) διεύρυνε τις δραστηριότητές της στην Ιρλανδία το 1980. Με βάση αυτή την επέκταση, η Apple ίδρυσε θυγατρική της Apple Operations International (AOI) στην Ιρλανδία, η οποία με τη σειρά της ίδρυσε τέσσερις θυγατρικές εταιρείες: την Apple Sales International (ASI) στην Ιρλανδία, την Apple Operations στην Ευρώπη, τη Apple της Σιγκαπούρης και την Apple Asia. Η ASI διαθέτει οκτώ καταστήματα λιανικής πώλησης στο Βέλγιο, τη Γαλλία, Γερμανία, Ιταλία, Κάτω Χώρες, Ισπανία, Ελβετία και Ηνωμένο Βασίλειο. Η ASI ανέθεσε την παραγωγή του iPhone στη Κίνα και διέθεσε το προϊόν σε όλες τις θυγατρικές της για πωλήσεις. Η Apple ως ξένη εταιρεία στην Ιρλανδία, μετέφερε την επιχείρηση ηλεκτρονικών υπολογιστών στην Ιρλανδία για να επωφεληθεί από το χαμηλότερο φορολογικό συντελεστής: ο φορολογικός συντελεστής των ΗΠΑ είναι 35%, ενώ αυτός της Ιρλανδίας είναι μόλις 12,5%. Η Apple διαπραγματεύθηκε με την ιρλανδική κυβέρνηση ότι η AOI θεωρείται ως "ξένη εταιρεία", και υπό την έννοια αυτή, το εισόδημα από την αλλοδαπή πηγή του είναι αφορολόγητο στην Ιρλανδία. Επειδή η Apple επεκτάθηκε στην Ιρλανδία, ολόκληρο το ξένο εισόδημα δεν φορολογείται στην Ιρλανδία. Με άλλα λόγια, το εισόδημα της AOI από τις πωλήσεις στις ΗΠΑ και το υπόλοιπο της Ευρώπης είναι αφορολόγητο στην Ιρλανδία. Η φορολογική εξοικονόμηση μπορεί να είναι πολύ σημαντική, εφαρμόζοντας τον κανόνα αυτό

με τον χαμηλότερο φορολογικό συντελεστή. Για να επωφεληθεί από αυτό το φορολογικό πλεονέκτημα, το 1991, η Apple έπεισε την κυβέρνηση της Ιρλανδίας ότι το εισόδημά της είναι εισόδημα από την αλλοδαπή πηγή, διότι η Apple διαχειρίζεται και ελέγχεται από την έδρα της που είναι στις Η.Π.Α. Η ιρλανδική κυβέρνηση συμφώνησε, παρά την απώλεια εσόδων, επειδή επιθυμούσε να προσελκύσει την Apple για να αποκτήσει

επενδυτικό κεφάλαιο. Αυτό το φορολογικό κίνητρο ήταν επιθυμητό ως όφελος για την Ιρλανδία, αλλά τελικά η απόφαση θα οδηγήσει σε διαφορές.

Η άλλη πλευρά του θέματος αφορά ότι εάν το εισόδημα της Apple στην Ιρλανδία θεωρείται εισόδημα από το εξωτερικό, ποιες είναι οι συνέπειες στο φόρο των ΗΠΑ; Εάν το εισόδημα κερδίζεται στις Η.Π.Α., τότε υπόκειται σε φόρο στις ΗΠΑ. Η Apple ισχυρίστηκε ότι το iPhone και τα άλλα προϊόντα πληροφορικής του εφευρέθηκαν αποκλειστικά και

αναπτύχθηκαν στις Η.Π.Α. Τα έσοδα από πωλήσεις βασίζονται στις Η.Π.Α. και ως τέτοια πρέπει να αντιμετωπίζονται. Το εισόδημα που προέρχεται από τις ΗΠΑ υπόκειται στον φόρο των ΗΠΑ. Ο φορολογικός συντελεστής των ΗΠΑ για το εταιρικό εισόδημα είναι τόσο υψηλός 35%, ενώ στην Ιρλανδία είναι 12,5% . Ωστόσο, η Apple δεν καταβάλλει φόρο εισοδήματος στις ΗΠΑ ούτως ή άλλως.

Όταν μια συναλλαγή περιλαμβάνει δύο διαφορετικές χώρες, η πηγή του εισοδήματος θα καθορίσει ποια χώρα έχει δικαιοδοσία. Για παράδειγμα, η General Motors (GM) πωλεί ένα αυτοκίνητο σε έναν πελάτη στην Ιρλανδία. Η ιρλανδική κυβέρνηση μπορεί να επιβάλει φόρο στην πώληση επειδή η πηγή της πώλησης είναι ιρλανδός πελάτης. Ωστόσο, η Apple υποστηρίζει ότι οι πωλήσεις iPhones σε πελάτες στην Ιρλανδία δεν φορολογούνται από την ιρλανδική κυβέρνηση, επειδή το iPhone επινοήθηκε στις ΗΠΑ και το μεγαλύτερο μέρος του κέρδους συνδέεται με την τεχνολογία, η οποία εξακολουθεί να αναπτύσσεται στις Η.Π.Α. Ως εκ τούτου, σύμφωνα με την Apple, η πώληση είναι έσοδα που αφορά την Αμερική.

Στην αρχή, όταν η Apple διαπραγματεύτηκε με την ιρλανδική κυβέρνηση για μη φορολόγηση της ΑΟΙ, σκόπευε ότι όλα τα κέρδη που αποκτήθηκαν από την ΑΟΙ θα ήταν

αφορολόγητα. Η ASI διαθέτει οκτώ καταστήματα λιανικής πώλησης σε διάφορες ευρωπαϊκές χώρες καθώς και άλλες θυγατρικές στη Σιγκαπούρη και την Ασία. Όλες οι συναλλαγές τους ήταν δομημένες με τέτοιο τρόπο ώστε η ASI να είναι ο μόνος πωλητής των προϊόντων της Apple. Όλα τα κέρδη ανήκουν στην ASI στην Ιρλανδία και όχι σε άλλες χώρες. Στη συνέχεια, η ASI μεταβίβασε το μεγαλύτερο μέρος των κερδών της στο ΑΟΙ. Σαν ΑΟΙ δεν κατέβαλε φόρο και η ASI κατέβαλε στην κυβέρνηση της Ιρλανδίας μόνο ένα ελάχιστο ποσό φόρου. Αυτή η στρατηγική τελικά μείωσε τον πραγματικό φορολογικό συντελεστή της Apple στην Ιρλανδία από την κανονική τιμή του 12,5% έως το 1% το 2003, σε 0,05% το 2011 και σε 0,005% το 2014. Μόνο το 2011, η ASI κέρδισε 16 δισεκατομμύρια σε κέρδη, αλλά κατέβαλε μόνο 10 εκατομμύρια σε φόρο. Το 2007, η ιρλανδική κυβέρνηση συμφώνησε σε αυτό το κέρδος μολονότι ακυρώθηκε το 2015.

Η Apple υποστηρίζει ότι τα κέρδη της στην Ιρλανδία πρέπει να αντιμετωπίζονται ως εισόδημα από την Αμερική και επομένως, δεν φορολογούνται στην Ιρλανδία. Την ίδια στιγμή, η Apple υποστηρίζει ότι δεν οφείλει στην κυβέρνηση των ΗΠΑ φόρο παρόλο που ισχυρίζεται ότι οι πωλήσεις προέρχονται από τις Η.Π.Α. Μπορεί να το κάνει αυτό επειδή υπάρχει ένα κενό στη φορολογική νομοθεσία των ΗΠΑ. Όταν μια πολυεθνική εταιρεία των ΗΠΑ κερδίζει κέρδη από μια ξένη χώρα, μόνο τα ενδοομιικά μερίσματα που υποβλήθηκε υπόκειται σε φορολογία στις ΗΠΑ (IRC §871 (b)). Αν δεν ληφθούν μερίσματα, τότε δεν οφείλεται πληρωμή φόρου. Η Apple στην Ιρλανδία δεν κατέβαλε ποτέ μερίσματα στην έδρα της Apple στις ΗΠΑ, επομένως, ισχυρίζεται ότι δεν χρειάζεται να καταβάλει φόρους στις ΗΠΑ. Ο γενικός κανόνας είναι ότι ο φόρος πρέπει να καταβάλλεται είτε στη χώρα καταγωγής της εταιρείας είτε στην χώρα δραστηριότητας. Ωστόσο, σύμφωνα με το παραπάνω σενάριο, η Apple δεν καταβάλλει φόρο ούτε στην ιρλανδική κυβέρνηση ούτε στις ΗΠΑ. Αυτό το δίλημμα αποκαλύπτει την αντίφαση στο διεθνές φορολογικό σύστημα και το το εδαφικό σύστημα φόρου εισοδήματος στην Ιρλανδία και πώς η Apple το εκμεταλλεύθηκε πλήρως προς όφελος της.

Η ιρλανδική κυβέρνηση θεώρησε την ΑΟΙ ως ξένη εταιρεία. Στην πραγματικότητα, η ΑΟΙ είναι δεόντως καταχωρημένη στην Ιρλανδία ως ιρλανδική εταιρεία. Ο λόγος για να

γίνει αυτό είναι να αντιμετωπιστεί το εισόδημα της Apple στην Ιρλανδία ως εισόδημα από την αλλοδαπή. Έτσι, το εισόδημα της Apple στην Ιρλανδία είναι αφορολόγητο. Στη πραγματικότητα, το εισόδημα της Apple στην Ιρλανδία θεωρείται ότι κερδίζεται στην Ιρλανδία. Αυτό, ωστόσο, παραβιάζει μια θεμελιώδη αρχή της διεθνούς φορολογίας όπου ο φόρος καταβάλλεται κανονικά σε μια χώρα στην οποία πωλείται το προϊόν. Παρόλο που η φορολογική κατάσταση της Apple στην Ιρλανδία είναι αυτή της αλλοδαπής εταιρείας, η Apple αντιμετώπισε επίσης την εισόδημα στην Ιρλανδία ως έσοδα από την Αμερική. Φόρος οφείλεται στις ΗΠΑ μόνο για τα μερίσματα που λαμβάνονται, αλλά η ΑΟΙ δεν κατέβαλε ποτέ μερίσματα μετρητών. Ο σκοπός είναι να αποφευχθεί η φορολόγηση στις ΗΠΑ. Ως αποτέλεσμα, η Apple δεν κατέβαλε κανένα φόρο σε καμία χώρα και, ως εκ τούτου, αυτή η φορολογική λογιστική είναι αδιαμφισβήτητα αδικαιολόγητη. Το σύστημα κατανομής κερδών της Apple μεταξύ των ευρωπαϊκών χωρών φαίνεται άδικο. Όλα τα κέρδη πηγαίνουν στο ΑΟΙ και κανένα κέρδος δεν αφορά άλλες θυγατρικές της. Στην πραγματικότητα, η ΑΟΙ δεν έχει πωλήσεις ή πράξεις, καθιστώντας την οντότητα στα χαρτιά, που λειτουργεί ως φορολογικός παράδεισος. Το ΑΟΙ δεν αξίζει καθόλου κέρδη. Αντ' αυτού, τα κέρδη πρέπει να αποδοθούν στις χώρες όπου πωλήθηκαν τα προϊόντα της Apple. Το σύστημα κατανομής κερδών της Apple είναι ασυνεπές με την «αρχή των ίσων αποστάσεων» (Arm's Length Principle-ALP), όπου τα συμβαλλόμενα μέρη βρίσκονται επί ίσοις όροις. Επιπλέον, αυτή λογιστική στρεβλώνει τη μέτρηση της απόδοσης μεταξύ όλων των θυγατρικών της Apple.

Φαίνεται ότι σκοπός της στρατηγικής της είναι να αυξήσει το φορολογητέο εισόδημα για ΑΟΙ και να μειώσει φορολογητέο εισόδημα για τις άλλες θυγατρικές, αλλά η ΑΟΙ είναι μια απαλλαγμένη από φόρους οντότητα. Ως αποτέλεσμα, ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής είναι τόσο χαμηλός, και άρα υπάρχουν παράνομες φορολογικές επιδοτήσεις από την κυβέρνηση της Ιρλανδίας στην Apple. Άλλες εταιρείες στην Ιρλανδία δεν μπορούν να ξεφύγουν από αυτό. Περαιτέρω, θέτει σε κίνδυνο τον ανταγωνισμό, ο οποίος απαγορεύεται από τους Κανόνες της Ευρωπαϊκής Ένωσης για τις κρατικές ενισχύσεις. Η Επιτροπή αμφισβήτησε τις ενέργειες της Apple. Κατά συνέπεια, στις 30 Αυγούστου

2016, η Επιτροπή διέταξε την Apple να επιστρέψει στην κυβέρνηση της Ιρλανδίας 13 δισεκατομμύρια ευρώ φόρους για τις παράνομες φορολογικές επιδοτήσεις που ελήφθησαν τα τελευταία 10 χρόνια.

Σε ό, τι αφορά τη χρέωση των παράνομων επιδοτήσεων φόρου, η Apple ισχυρίστηκε ότι συνήψε συμφωνίες με την ιρλανδική κυβέρνηση το 1991 και το 2007. Και οι δύο πλευρές συμφώνησαν με το φορολογικό καθεστώς του ΑΟΙ και την κατανομή του κέρδους. Την εποχή εκείνη, η ιρλανδική κυβέρνηση χρειάστηκε απεγνωσμένα επενδυτικό κεφάλαιο από την Apple για την αναπτυσσόμενη οικονομία της. Δεν υπάρχει τίποτα κακό σε μια κυβέρνηση που παρέχει φορολογικά κίνητρα σε ξένη εταιρεία. Τα κίνητρα είναι επίσης διαθέσιμα και σε άλλες εταιρείες. Η Apple ήταν σε θέση να επωφεληθεί από αυτή την ευκαιρία και είναι απολύτως νόμιμη. Η Apple πλήρωσε όλους τους φόρους κάτω από το Ιρλανδικό δίκαιο. Η Apple δεν παραβίασε κανένα ιρλανδικό νόμο. Ως εκ τούτου, η Apple απέρριψε την κατηγορία της παραλαβής των παράνομων φορολογικών επιδοτήσεων. Αναφορικά με τον ισχυρισμό ότι το εισόδημα της Ιρλανδίας προέρχεται από έσοδα από την Αμερική, η Apple ανέφερε, στο παρελθόν, ότι το εισόδημα πραγματοποιήθηκε στον τόπο πώλησης του προϊόντος. Επί του παρόντος, στο νέο περιβάλλον υψηλής τεχνολογίας, το εισόδημα κερδίζεται στον τόπο όπου η τεχνολογία εφευρέθηκε, όχι εκεί όπου το προϊόν πωλήθηκε. Η υψηλή τεχνολογία απαιτεί τεράστιο κεφάλαιο και προσπάθειες για την ανάπτυξή της. Η εμπορική δραστηριότητα αντιπροσωπεύει μόνο ένα πενιχρό μέρος των κερδών που κερδίζονται. Ως αποτέλεσμα, η Apple ισχυρίζεται την άποψη ότι, δεδομένου ότι η το iPhone επινοήθηκε στις ΗΠΑ και όχι στην Ιρλανδία, αποδίδοντας κέρδη iPhone στην επικράτεια των ΗΠΑ είναι δικαιολογημένη. Ως εκ τούτου, η Apple απορρίπτει επίσης την κατηγορία ότι αυτή είναι παραβίαση βασικών αρχών της διεθνούς φορολογίας. Όσον αφορά τη κατηγορία για μη πληρωμή φόρων στις Η.Π.Α., η Apple ισχυρίστηκε ότι χορηγήθηκε στην ΑΟΙ άδεια ξένης εταιρείας και συνεπώς το εισόδημα από την αλλοδαπή πηγή τους είναι αφορολόγητο. Αυτό είναι ισοδύναμο με το παραδοσιακό εδαφικό φορολογικό σύστημα. Υπάρχει ασυμφωνία μεταξύ του παγκόσμιου συστήματος φορολογίας εισοδήματος στις ΗΠΑ και το εδαφικό φορολογικό

σύστημα που χρησιμοποιείται στην Ιρλανδία. Το τελευταίο επιτρέπει το εισόδημα της Apple στην Ιρλανδία να μην φορολογείται. Η πρώτη επιτρέπει στα εισοδήματα της Apple από την Ιρλανδία να μην φορολογούνται εκτός αν εισπράττονται μερίσματα. Αν δεν έχουν ληφθεί ποτέ μερίσματα από την Ιρλανδία, τότε δεν υπάρχει καμία πληρωμή φόρου οφειλόμενη στις Η.Π.Α. Η ΑΟΙ δεν προέβη στην καταβολή τυχόν μερίσματος μετρητών πίσω στις Η.Π.Α. Ως αποτέλεσμα, η Apple ποτέ δεν πλήρωσε φόρο στην κυβέρνηση των ΗΠΑ. Πρόκειται για φορολογικό κενό μεταξύ αυτών των δύο συστημάτων. Η Apple πήρε

πλεονέκτημα και είναι νόμιμο. Ως εκ τούτου, η Apple απέρριψε περαιτέρω την κατηγορία ότι κατά κάποιον τρόπο απέφυγε να πληρώσει φόρο στις ΗΠΑ. Η εντολή της Επιτροπής προς την ιρλανδική κυβέρνηση και την Apple είναι παρόμοια με αυτή που ενεργεί σαν σούπερ κυβέρνηση που υπάρχει πάνω από όλες τις άλλες κυβερνήσεις. Η Apple υπέγραψε σύμβαση με την ιρλανδική κυβέρνηση, αλλά όχι με την Επιτροπή. Οι επιβληθείσες κυρώσεις εφαρμόστηκαν αναδρομικά επί 10 έτη.

Η επιβολή της ποινής μπορεί να δημιουργήσει σύγχυση και αβεβαιότητα για όλες τις ιδιωτικές εταιρείες που δραστηριοποιούνται στην Ευρώπη. Η νομική βάση της δράσης της Επιτροπής φαίνεται να είναι αμφισβητήσιμη. Η διαφορά θίγεται σε ένα ζήτημα. Μπορεί η ιρλανδική κυβέρνηση να δώσει φορολογικές επιδοτήσεις στην Apple; Η χορήγηση φορολογικών επιδοτήσεων ήταν μια κοινή πρακτική σε πολλές αναπτυσσόμενες χώρες. Ένα τυπικό παράδειγμα είναι η Κίνα στις αρχές της δεκαετίας του 1990 που παρέχει φορολογική ελάφρυνση για ξένες κοινοπραξίες. Αυτό είναι κάτι τέτοιο

είναι συνηθισμένο. Η απόφαση της Επιτροπής έχει ασκηθεί προσφυγή ενώπιον του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου. Εξακολουθεί να εκκρεμεί.

3.5. Παράδειγμα McDonald's

Στο Λουξεμβούργο, η McDonald's ίδρυσε την McDonald's Holding Company, η οποία με τη σειρά της δημιούργησε την McDonald's Franchising Company για να λειτουργήσει την αλυσίδα εστιατορίων. Το Franchising της McDonald's λειτουργεί πολλά εστιατόρια

στην Ευρώπη και τη Ρωσία. Αυτά τα εστιατόρια είναι υποχρεωμένα να πληρώνουν πολύ υψηλά δικαιώματα στο Franchising της McDonald's για τη χρήση της εμπορικής ονομασίας, των προϊόντων και των υπηρεσιών της.

Η McDonald's Franchising Company ίδρυσε επίσης δύο υποκαταστήματα: το ένα στην Ελβετία και το άλλο στις Η.Π.Α. Το υποκατάστημα των ΗΠΑ είναι θυγατρική του Franchising της McDonald's. Η κυβέρνηση του Λουξεμβούργου συμφώνησε να μεταχειριστεί το Franchising της McDonald ως ξένη εταιρεία. Ως εκ τούτου, το εισόδημα από την αλλοδαπή δεν φορολογείται στο Λουξεμβούργο. Όταν το Franchising της McDonald's λαμβάνει δικαιώματα από όλα τα εστιατόρια, ολόκληρο το ποσό καταβάλλεται στο ελβετικό υποκατάστημα. Το ελβετικό υποκατάστημα τότε μεταφέρει το ποσό στο υποκατάστημα των ΗΠΑ. Ως αποτέλεσμα αυτών των μεταφορών, το σύνολο των δικαιωμάτων καταβάλλεται στο υποκατάστημα των ΗΠΑ στις Η.Π.Α. Κανένα κέρδος δεν μένει στην Ευρώπη. Το υποκατάστημα των ΗΠΑ είναι δομημένο έτσι ώστε να είναι θυγατρική του Franchising της McDonald's. Όσο η Franchising της McDonald's αντλεί τουλάχιστον το 25% της δραστηριότητάς της από την Ευρώπη, το εισόδημα του υποκαταστήματος των ΗΠΑ δεν φορολογείται στις Η.Π.Α. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι η Franchising της McDonald's δεν είναι εταιρεία των Η.Π.Α., σύμφωνα με το IRC §871 (β). Στην πραγματικότητα, όλα τα έσοδα της McDonald's Franchising προέρχονται από το Λουξεμβούργο. Ως εκ τούτου, το ποσό των δικαιωμάτων που εισπράττει το υποκατάστημα των ΗΠΑ είναι μη φορολογητέο στις Η.Π.Α. Ως αποτέλεσμα, η McDonald's δεν πληρώνει καθόλου φόρο σε καμία χώρα. Η Επιτροπή χρέωσε ότι τα δικαιώματα που καταβάλλονταν από όλα τα εστιατόρια στο Franchising της McDonald's είναι πολύ υψηλά σε σύγκριση με άλλες συγκρίσιμες αλυσίδες εστιατορίων. Η McDonald's χρησιμοποιεί υψηλά δικαιώματα ως όχημα για τη μετατόπιση του εισοδήματος από χώρα με υψηλό φόρο σε χαμηλότερη. Είναι ισοδύναμο με τον παράνομο επιδότηση φόρου που παρέχονται από την κυβέρνηση του Λουξεμβούργου στην McDonald's. Η φορολογική διαφορά επικεντρώνεται στο εύλογο (δίκαιο) ποσό των δικαιωμάτων. Στις 3 Δεκεμβρίου 2015, η Επιτροπή διέταξε την εξόφληση ποσού 1 δισεκατομμυρίου ευρώ από την McDonald's (η

Ευρωπαϊκή Επιτροπή 2015α). Η υπόθεση είναι τώρα ενώπιον του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου.

3.6. Παράδειγμα Starbucks

Η Starbucks Corporation δημιούργησε την Starbucks Manufacturing Company στην Ολλανδία. Παρασκευάζει και πωλεί φρυγμένους κόκκους καφέ και συναφή προϊόντα στην Ευρώπη, τη Μέση Ανατολή και την Αφρική. Η Starbucks δημιούργησε επίσης την Switzerland Starbucks Trading Company στην Ελβετία, η οποία αγοράζει κόκκους καφέ από άλλες χώρες και πωλεί τους κόκκους στην Starbucks Manufacturing σε φουσκωμένη τιμή. Ο όμιλος επιπλέον ίδρυσε την Alki Company στο Ηνωμένο Βασίλειο που ειδικεύεται στις δραστηριότητες ανάπτυξης καφέ. Η Alki χρέωσε την Starbucks Manufacturing Company πολύ υψηλά δικαιώματα. Ως αποτέλεσμα των ανωτέρω στρατηγικών, το κέρδος της Starbucks Manufacturing στην Ολλανδία μειώνεται σε πολύ μικρό ποσό. Σκοπός είναι να αποφευχθεί η φορολογική υποχρέωση στην Ολλανδία. Η Επιτροπή ισχυρίστηκε ότι η τιμή των πράσινων κόκκων καφέ που αγοράζονται από την Switzerland Starbucks Trading Company γίνεται σε πολύ υψηλή τιμή, συγκριτικά με την τρέχουσα τιμή της αγοράς. Δεν αντιπροσωπεύει μια δίκαιη τιμή σε μια «εμπορική συναλλαγή» σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Η Starbucks Manufacturing Company χρησιμοποιεί την «ενδοεταιρική τιμολόγηση μεταφοράς» (transfer pricing) ως εργαλείο για τη μετατόπιση των εισοδημάτων από την Ολλανδία στην Ελβετία. Η τεχνική τιμολόγησης των μεταβιβάσεων ήταν μια παραδοσιακή τεχνική που χρησιμοποιήθηκε από τα MNC για να μετατοπιστούν τα έσοδα από μια χώρα με υψηλό φόρο σε μια άλλη με χαμηλότερη φορολογική επιβάρυνση. Σκοπός είναι να μειωθεί η φορολογική υποχρέωση. Η μεταφορά τιμολόγησης υποτίθεται ότι αντιπροσωπεύει την πρόσθετη αξία του εμπορεύματος που μεταφέρεται. Ωστόσο, έχει χρησιμοποιηθεί κατά κύριο λόγο ως εργαλείο χειραγώγησης του εισοδήματος. Περαιτέρω, τα δικαιώματα που επιβάλλει η Alki είναι επίσης δυσανάλογα σε σχέση με τον αντίστοιχα κόστη ανάπτυξης για τον καφέ. Κατά συνέπεια,

η Starbucks Manufacturing δεν κατέβαλε δίκαιο μερίδιο του φόρου στην Ολλανδική κυβέρνηση. Ο υποεκτιμημένος φόρος ανέρχεται σε 30 εκατομμύρια ευρώ από το 2008. Στις 21 Οκτωβρίου 2015, η Επιτροπή διέταξε την Starbucks να επιστρέψει τον φόρο στην ολλανδική κυβέρνηση. Η υπόθεση είναι εκκρεμής ενώπιον του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου.

3.7. Παράδειγμα Fiat

Η Fiat Corporation δημιούργησε πολλά καταστήματα στην Ευρώπη για να πουλήσει τα αυτοκίνητά της. Προκειμένου να χρηματοδοτήσει τα υποκαταστήματα, ίδρυσε τη Fiat Finance and Trade Company στο Λουξεμβούργο, η οποία χορηγεί δάνεια όλους τα καταστήματα. Ο τόκος επί του δανείου βασίζεται στο ποσό της κεφαλαιουχικής βάσης και του επιτοκίου. Τα έσοδα από τόκους που εισπράττει η Fiat Finance and Trade καθίστανται φορολογικά στο Λουξεμβούργο. Ωστόσο, ο φορολογικός συντελεστής στο Λουξεμβούργο ανέρχεται σε 29,22%. Για να μειώσει τη φορολογική της υποχρέωση, η Fiat Finance and Trade Company σκόπιμα μείωσε την κεφαλαιακή βάση και το επιτόκιο σε υπερβολικά χαμηλό επίπεδο. Ωστόσο, ως κίνητρο, η κυβέρνηση του Λουξεμβούργου συμφώνησε σε αυτήν για να προσελκύσει τις δραστηριότητες της Fiat. Η συμφωνία αυτή προκάλεσε την προσοχή της Επιτροπής. Παραπονείται ότι το πρόγραμμα φορολογικών κινήτρων δεν είναι διαθέσιμο σε άλλες εταιρείες στο Λουξεμβούργο και συνεπώς απομονώνει άλλες εταιρείες. Δημιουργεί αθέμιτο ανταγωνισμό μεταξύ όλων των εταιρειών επειδή ευνοεί μόνο τη Fiat. Είναι παράνομο κάτω από τους Ευρωπαϊκούς κανόνες για τις κρατικές ενισχύσεις. Η Fiat χρησιμοποιεί ενδοεταιρικά δάνεια για τη μετατόπιση εσόδων από το Λουξεμβούργο προς άλλες χώρες με χαμηλότερο φόρο στην Ευρώπη. Έτσι, η φορολογική διαφορά επικεντρώνεται στο ζήτημα της ευλογοφάνειας του επιτοκίου δανείων. Το ποσό του μη καταβλημένου φόρου ανέρχεται σε 30 εκατ. Ευρώ από το 2012 (Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή 2015β). Στις 21 Οκτωβρίου 2015, η Επιτροπή διέταξε τη Fiat να επιστρέψει το ποσό αυτό στο Λουξεμβούργο. Η υπόθεση έχει υποβληθεί ενώπιον του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου.

3.8. Παράδειγμα Amazon

Σήμερα, σχεδόν κάθε καταναλωτικό προϊόν μπορεί να αγοραστεί στο διαδίκτυο μέσω του Internet, που κυμαίνεται από έναν υπολογιστή έως ένα πουκάμισο. Το φαινόμενο της αγοράς εμπορευμάτων μέσω του Διαδικτύου αυξάνεται, διότι μπορεί να φιλοξενήσει μια μεγαλύτερη ποικιλία επιλογών. Επιπλέον, τα εμπορεύματα μπορούν να παραδοθούν στον αγοραστή από διαφορετικές τοποθεσίες. Εάν η τοποθεσία παράδοσης περιλαμβάνει δύο διαφορετικές χώρες, μπορεί να υπάρχει διαφορετική φορολογική πολιτική. Το Amazon είναι τόσο μεγάλο που μπορεί να αποφασίσει πού να παραδώσει καλύτερα τα εμπορεύματα και να πάρει έτσι το πλεονέκτημα ενός χαμηλότερου φορολογικού συντελεστή.

Για παράδειγμα, ένας πελάτης στις Η.Π.Α. τοποθετεί μια παραγγελία για να αγοράσει ένα πουκάμισο στο Amazon. Η Amazon να παραδώσει αυτό το πουκάμισο από το υποκατάστημά της στις Η.Π.Α. ή από αυτό στην Ιρλανδία; Θα πρέπει να σημειωθεί ότι ο φόρος εισοδήματος επιβάλλεται στη χώρα όπου πωλείται το εμπόρευμα. Ο φορολογικός συντελεστής είναι 35% στις ΗΠΑ και μόλις 12,5% στην Ιρλανδία. Προφανώς, είναι πιο αποδοτικό να παραδοθεί το πουκάμισο από την Ιρλανδία μάλλον από ότι από τις Η.Π.Α. και η Amazon μπορεί να επωφεληθεί από αυτό το φορολογικό κενό.

Η Amazon όρισε την έδρα της για τις ευρωπαϊκές δραστηριότητές της στο Λουξεμβούργο. Στη συνέχεια διαπραγματεύτηκε με την κυβέρνηση του Λουξεμβούργου να θεωρήσει την οντότητα ως ξένη εταιρεία. Το εισόδημα της Amazon είναι χωρίς φόρους στο Λουξεμβούργο. Στη συνέχεια, διαρθρώνει όλες τις πωλήσεις σε όλες τις άλλες ευρωπαϊκές χώρες ως πωλήσεις από την έδρα της Amazon στο Λουξεμβούργο. Ως αποτέλεσμα, το ποσό των κερδών που προέρχεται από όλες τις ευρωπαϊκές χώρες θεωρείται ως «εισόδημα προέλευσης Λουξεμβούργου». Ωστόσο, η Amazon δεν υποχρεούται να καταβάλλει φόρο εισοδήματος στο Λουξεμβούργο.

Η Επιτροπή διαφωνεί με τη φορολογική πολιτική του Λουξεμβούργου όσον αφορά τη χορήγηση απαλλαγής από φόρους στην Amazon. Αυτό ισοδυναμεί με παράνομη

φορολογική επιδότηση. Ο μη καταβλημένος φόρος είναι 400 εκατομμύρια ευρώ από το 2003. Τον Μάιο 2016, η Επιτροπή διέταξε την Amazon να την επιστρέψει στην κυβέρνηση του Λουξεμβούργου. Η Amazon έκανε έκκληση στο Ευρωπαϊκό Δικαστήριο. Εξακολουθεί να εκκρεμεί.

3.9. Παράδειγμα Google

Σήμερα, κάθε προϊόν ή υπηρεσία μπορεί να αναζητηθεί στο διαδίκτυο. Η Google προσφέρει μια τέτοια υπηρεσία. Δεν υπάρχουν καταστήματα σε κανένα σημείο του κόσμου, ενώ ο ιστότοπός της εμφανίζεται παντού. Σχεδόν ο καθένας μπορεί να πάει στην ιστοσελίδα του για να ψάξει οτιδήποτε. Δεδομένου ότι δεν πωλεί κανένα εμπόρευμα, πως η Google κερδίζει το εισόδημά της; Προέρχεται από τα τέλη διαφήμισης.

Δεδομένου ότι οι διαφημιστές είναι διάσπαρτοι σε όλο τον κόσμο, το ερώτημα είναι πού είναι η πηγή εισοδήματος; Εξαρτάται από το πού βρίσκεται ο διαφημιζόμενος. Εάν βρίσκεται ο διαφημιζόμενος σε μια ξένη χώρα, πρόκειται για εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης και θα φορολογείται στη χώρα αυτή. Εάν το εισόδημα είναι το εισόδημα που προέρχεται από τις ΗΠΑ, φορολογείται στις Η.Π.Α. Για παράδειγμα, ένας διαφημιζόμενος στο Ηνωμένο Βασίλειο πληρώνει αμοιβές διαφήμισης στην Google. Το ερώτημα λοιπόν είναι εάν το εισόδημα πρέπει να φορολογηθεί στο Ηνωμένο Βασίλειο ή στις Η.Π.Α.

Η Google ισχυρίστηκε ότι το εισόδημα από την ηλεκτρονική υπηρεσία αναζήτησης προέρχεται από το μέρος που η τεχνολογία της μηχανής αναζήτησης εφευρέθηκε, όχι από το σημείο όπου παρέχεται η υπηρεσία. Η Τεχνολογία Αναζήτησης της Google αναπτύχθηκε αποκλειστικά στις Η.Π.Α. Συνεπώς, το εισόδημά της από την αναζήτηση υπηρεσιών πρέπει να δικαιολογείται και να αντιμετωπίζεται ως έσοδο από την Αμερική. Χρησιμοποιώντας την ίδια λογική, τα έσοδα της Apple δεν πρέπει να φορολογούνται επίσης στο Ηνωμένο Βασίλειο, αλλά στις ΗΠΑ. Η Επιτροπή απέρριψε το επιχειρήμα της Google. Στο παρελθόν, η Google αντιμετώπιζε πάντα το εισόδημα του Ηνωμένου Βασιλείου ως εισόδημα από την Αμερική. Ως εκ τούτου, δεν καταβλήθηκε φόρος στην

κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου. Ο μη καταβληθείς φόρος ανέρχεται σε 130 εκατομμύρια ευρώ για την περίοδο 2005-2015. Τον Ιανουάριο του 2016, η Google συμφώνησε να πληρώσει αυτό το ποσό του πίσω φόρου στο Ηνωμένο Βασίλειο. Και πάλι, αυτή η φορολογική διαφορά αφορά το ερώτημα σχετικά με το πού είναι το εισόδημα όπως και στην περίπτωση της Amazon. Αυτή η υπόθεση έχει διευθετηθεί.

3.10. Παράδειγμα ΙΚΕΑ

Η Ikea είναι μια διάσημη εταιρεία κατασκευής επίπλων με έδρα στη Σουηδία. Έχει πολλά

υποκαταστήματα σε ευρωπαϊκές χώρες. Όσον αφορά το υποκατάστημα της Ολλανδίας, ζήτησε από την κυβέρνηση της να την αντιμετωπίζει ως ξένη εταιρεία. Ως εκ τούτου, τα έσοδα από άλλες χώρες θα ήταν αφορολόγητα στο πλαίσιο του συστήματος εδαφικού φόρου εισοδήματος. Η Ikea απαιτεί επίσης όλα τα άλλα υποκαταστήματα να καταβάλουν δικαιώματα εκμετάλλευσης στο υποκατάστημα της Ολλανδίας. Τα δικαιώματα είναι τόσο υψηλά ώστε όλα τα κέρδη συγκλίνουν στο Ολλανδικό υποκατάστημα. Ως εκ τούτου, δεν υφίσταται καμία φορολογική υποχρέωση οπουδήποτε. Στην ουσία, η Ολλανδία θεωρείται φορολογικός παράδεισος. Στη συνέχεια, η Ikea έστειλε κεφάλαια από την Ολλανδία σε μια άλλη μικρή φορολογική χώρα, το Λιχτενστάιν, που βρίσκεται μεταξύ της Ελβετίας και της Αυστρίας. Το Λιχτενστάιν δεν επιβάλλει φόρο εισοδήματος. Και πάλι, η Ikea καταλήγει χωρίς φορολογικές υποχρεώσεις σε καμία χώρα.

Η Επιτροπή ισχυρίστηκε ότι τα δικαιώματα είναι υπερβολικά υψηλά. Η ειδική φορολογική μεταχείριση της κυβέρνησης της Ολλανδίας για την Ikea ισοδυναμεί με παράνομες φορολογικές επιδοτήσεις. Ο υποκείμενος φόρος ανέρχεται σε 1 δις. δολάρια το 2009-2014. Η Επιτροπή διέταξε την Ikea να την καταβάλει στην Ολλανδική κυβέρνηση το συγκεκριμένο ποσό. Η υπόθεση προσβάλλεται στο Ευρωπαϊκό Δικαστήριο.

Υπάρχουν πολλά περισσότερα παραδείγματα πολυεθνικών εταιρειών που χρησιμοποιούν

παρόμοιες στρατηγικές, όπως όπως η Gap και η Microsoft, όπου η Επιτροπή τις ερευνά.

3.11. Μέτρα που λαμβάνει η Ευρωπαϊκή Ένωση

Με το από 30 Δεκεμβρίου 2018 δελτίο τύπου, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή εξέφρασε την ικανοποίησή της για την έναρξη ισχύος των νέων κανόνων για την εξάλειψη των συνηθέστερων πρακτικών εταιρικής φοροαποφυγής. Ειδικότερα, από την 1η Ιανουαρίου 2019, όλα τα κράτη μέλη εφαρμόζουν νέα δεσμευτικά μέτρα κατά των καταχρήσεων που εστιάζονται στις κύριες μορφές της φοροαποφυγής από μεγάλες πολυεθνικές εταιρείες.

Να υπενθυμισθεί ότι οι νομικά δεσμευτικοί κανόνες, γνωστοί ως οδηγία κατά της φοροαποφυγής ("ATAD") προτάθηκαν για πρώτη φορά από την Επιτροπή το 2016 και συμφωνήθηκαν ταχέως για να δοθεί ώθηση στις προσπάθειες που καταβάλλονται παγκοσμίως για την πάταξη του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού. Η συμφωνία συνήφθη μετά τη συμφωνία μεταξύ των χωρών του ΟΟΣΑ σχετικά με τις συστάσεις για τον περιορισμό της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και τη μετατόπιση των κερδών ("BEPS"), και κατέστησε την ΕΕ παγκόσμιο ηγέτη σε ό,τι αφορά την πολιτική και οικονομική προσέγγιση της φορολογίας των εταιρειών.

Σύμφωνα με την Επιτροπή, οι κανόνες βασίζονται σε παγκόσμια πρότυπα που ανέπτυξε ο ΟΟΣΑ το 2015 όσον αφορά τη διάβρωση της φορολογικής βάσης και τη μετατόπιση των κερδών ("BEPS"), και αναμένεται να συμβάλουν στην παρεμπόδιση της παράνομης μεταφοράς κερδών, τα οποία δεν έχουν φορολογηθεί, εκτός της ΕΕ. Αναλυτικότερα: *Όλα τα κράτη μέλη θα φορολογούν πλέον κέρδη που έχουν μεταφερθεί σε χώρες με χαμηλή φορολογία, όπου η εταιρεία δεν έχει καμία πραγματική οικονομική δραστηριότητα (κανόνες για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες)

*Για να αποθαρρύνουν τις εταιρείες να χρησιμοποιούν υπερβολικές πληρωμές τόκων για να ελαχιστοποιούν τους φόρους, τα κράτη μέλη θα περιορίσουν το ποσό των καθαρών εξόδων για τόκους που μια εταιρεία μπορεί να εκπέσει από το φορολογητέο εισόδημά της (κανόνες περιορισμού των τόκων)

*Τα κράτη μέλη θα είναι σε θέση να καταπολεμήσουν τα συστήματα φοροαποφυγής σε περιπτώσεις όπου δεν μπορούν να εφαρμοστούν άλλες διατάξεις κατά της φοροαποφυγής (γενικός κανόνας για την καταπολέμηση των καταχρήσεων).

Όπως επισημαίνεται από την Επιτροπή, από την 1 Ιανουαρίου 2020 θα τεθούν σε ισχύ περαιτέρω κανόνες για τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων, προκειμένου να εμποδίζονται οι εταιρείες να εκμεταλλεύονται τις αναντιστοιχίες στις φορολογικές νομοθεσίες δύο διαφορετικών χωρών της ΕΕ για να αποφύγουν τη φορολόγηση, καθώς και μέτρα που διασφαλίζουν ότι τα κέρδη από στοιχεία του ενεργητικού, όπως πνευματική ιδιοκτησία, τα οποία έχουν μεταφερθεί από το έδαφος κράτους μέλους, καθίστανται φορολογητέα στην εν λόγω χώρα (κανόνες για τη φορολόγηση κατά την έξοδο).

Περαιτέρω, στις 30 Δεκεμβρίου 2018 δημοσιεύθηκε από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή και Σημείωμα «Ερωτήσεις - Απαντήσεις αναφορικά με την έναρξη εφαρμογής της Οδηγίας για την Αντιμετώπιση της Φοροαποφυγής» (MEMO/18/6855). Στο Σημείωμα δίνονται απαντήσεις στα ερωτήματα αναφορικά με τον τρόπο που θα βοηθήσει η νέα Οδηγία να διασφαλισθεί η αποτελεσματική φορολόγηση των κερδών, καθώς και το είδος των μέτρων που περιλαμβάνονται στην Οδηγία και τον τρόπο που θα συνδράμουν στην πρόληψη της φοροαποφυγής.

Ειδικότερα, γίνεται αναφορά στις διατάξεις περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών, με τις οποίες επιχειρείται να αποφευχθεί η μεταφορά κερδών σε χώρες με προνομιακό φορολογικό καθεστώς (μηδενική ή χαμηλή φορολογία), στις διατάξεις περί περιορισμού έκπτωσης δαπανών, με τις οποίες αποθαρρύνονται οι εταιρείες από την δημιουργία μεθοδεύσεων τεχνητού χρέους που έχει ως σκοπό την μείωση των οφειλόμενων φόρων, καθώς και τον γενικό κανόνα για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής που έχει ως σκοπό να αντιμετωπίσει τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό σε περιπτώσεις που δεν τυγχάνουν εφαρμογής άλλοι κανόνες. Στο Σημείωμα περιλαμβάνονται, τέλος, και παραδείγματα για την καλύτερη κατανόηση των σχετικών μέτρων.

Να υπενθυμισθεί ότι η οδηγία κατά της φοροαποφυγής ("ATAD") περιλαμβάνεται στην δέσμη μέτρων για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής, με την οποία η Επιτροπή καλεί τα κράτη μέλη να υιοθετήσουν μια αυστηρότερη και πιο συντονισμένη στάση έναντι των εταιρειών που αποφεύγουν την καταβολή του φόρου που τους αναλογεί, καθώς και να εφαρμόσουν τα διεθνή πρότυπα κατά της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μεταφοράς των κερδών.

Βασικά στοιχεία της δέσμης μέτρων είναι τα κάτωθι:

*νομικά δεσμευτικά μέτρα κατά των συνηθέστερων μεθόδων που χρησιμοποιούν οι εταιρείες για τη μη καταβολή φόρων

*σύσταση προς τα κράτη μέλη για τον τρόπο πρόληψης της κατάχρησης των φορολογικών συμβάσεων

*πρόταση προς τα κράτη μέλη για ανταλλαγή πληροφοριών φορολογικής φύσεως σχετικά με τις πολυεθνικές εταιρείες που δραστηριοποιούνται στην ΕΕ

*δράσεις για την προώθηση της χρηστής φορολογικής διακυβέρνησης σε διεθνές επίπεδο

*μια νέα ευρωπαϊκή διαδικασία κατάρτισης καταλόγου με τις τρίτες χώρες που αρνούνται να τηρούν τους κανόνες.

Η δέσμη μέτρων βασίζεται στους τρεις βασικούς πυλώνες του προγράμματος δράσης της Επιτροπής για μια δικαιότερη φορολογία:

1. Εξασφάλιση αποτελεσματικής φορολογίας στην ΕΕ

Η θεμελιώδης αρχή της φορολόγησης των εταιρειών είναι ότι οι εταιρείες πρέπει να καταβάλλουν φόρους εκεί όπου πραγματοποιούν κέρδη. Η δέσμη περιλαμβάνει συγκεκριμένες προτάσεις για να βοηθήσει τα κράτη μέλη να μεριμνούν για την εφαρμογή στην πράξη αυτής της αρχής. Στο πλαίσιο αυτό εμπίπτει και η οδηγία κατά της φοροαποφυγής με νομικά δεσμευτικά μέτρα για την αντιμετώπιση ορισμένων από τους συνηθέστερους τρόπους φοροαποφυγής. Η σύστασή της για τις φορολογικές συμβάσεις υποδεικνύει στα κράτη μέλη τους καλύτερους δυνατούς τρόπους προστασίας των

φορολογικών τους συμβάσεων έναντι καταχρήσεων, οι οποίοι είναι σύμφωνοι με την ενωσιακή νομοθεσία.

2. Βελτίωση της φορολογικής διαφάνειας

Η διαφάνεια έχει καθοριστική σημασία για τον εντοπισμό πρακτικών επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού που εφαρμόζουν μεγάλες εταιρείες και την εξασφάλιση θεμιτού φορολογικού ανταγωνισμού. Η δέσμη μέτρων επιδιώκει να ενισχύσει τη διαφάνεια όσον αφορά τους φόρους που καταβάλλουν οι εταιρείες, μέσω της αναθεώρησης της οδηγίας για τη διοικητική συνεργασία. Σύμφωνα με τους προτεινόμενους κανόνες, οι εθνικές αρχές θα ανταλλάσσουν πληροφορίες φορολογικής φύσεως για τις δραστηριότητες των πολυεθνικών εταιρειών, ανά χώρα. Συνεπώς, όλα τα κράτη μέλη θα διαθέτουν σημαντικές πληροφορίες για τον εντοπισμό των κινδύνων φοροαποφυγής και την καλύτερη στόχευση των φορολογικών τους ελέγχων.

3. Διασφάλιση ισότιμων όρων ανταγωνισμού

Η φοροαποφυγή και ο επιζήμιος φορολογικός ανταγωνισμός αποτελούν παγκόσμια προβλήματα. Τα μέτρα για την πρόληψή τους πρέπει να εκτείνονται πέραν των συνόρων της ΕΕ. Καθώς τα κράτη μέλη εργάζονται για την εφαρμογή νέων παγκόσμιων προτύπων στον τομέα της φορολογικής διαφάνειας και του θεμιτού φορολογικού ανταγωνισμού, είναι σημαντικό οι διεθνείς εταίροι της ΕΕ να ακολουθήσουν το παράδειγμά τους. Οι αναπτυσσόμενες χώρες πρέπει να συμπεριληφθούν κι αυτές στο διεθνές δίκτυο χρηστής φορολογικής διακυβέρνησης, ώστε να μπορέσουν να επωφεληθούν από τον παγκόσμιο αγώνα κατά της φοροαποφυγής. Η δέσμη μέτρων περιλαμβάνει ανακοίνωση για την εξωτερική στρατηγική στον τομέα της αποτελεσματικής φορολογίας. Στόχος της είναι να εντείνει τη συνεργασία με τους διεθνείς εταίρους για την πάταξη της φοροαποφυγής, να ενισχύσει τα μέτρα της ΕΕ για την προώθηση της δίκαιης φορολόγησης σε παγκόσμιο επίπεδο με βάση τα διεθνή πρότυπα και να αναπτύξει μια κοινή προσέγγιση για την αντιμετώπιση των εξωτερικών απειλών φοροαποφυγής. Αυτό θα βοηθήσει να εξασφαλιστούν δίκαιοι και ισότιμοι όροι ανταγωνισμού για όλες τις επιχειρήσεις και τις χώρες.

Η δέσμη μέτρων περιλαμβάνει, επίσης, μια εισαγωγική ανακοίνωση και ένα έγγραφο εργασίας των υπηρεσιών της Επιτροπής, τα οποία εξηγούν την πολιτική και οικονομική λογική των μεμονωμένων μέτρων, καθώς και το ευρύτερο πρόγραμμα δράσης της Επιτροπής κατά της φοροαποφυγής. Η δέσμη αυτή συνοδεύεται από μια νέα μελέτη σχετικά με τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό, η οποία εξετάζει τα κυριότερα τεχνάσματα που χρησιμοποιούν οι εταιρείες για να αποφεύγουν την καταβολή φόρων.

Συνολικά, τα μέτρα αυτά θα αποτρέψουν τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό, θα ενισχύσουν τη διαφάνεια μεταξύ των κρατών μελών και θα εξασφαλίσουν έναν πιο θεμιτό ανταγωνισμό για όλες τις επιχειρήσεις στην ενιαία αγορά.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

1. Απολογισμός και προοπτικές της φορολογικής πολιτικής της ΕΕ

Η δημιουργία ενός ενιαίου φορολογικού χώρου μέσα στην Ευρωπαϊκή Ένωση είναι ένας φιλόδοξος στόχος, ακόμη και αν με την ενοποίηση εννοείται η εναρμόνιση των εθνικών φορολογικών νομοθεσιών μάλλον παρά η δημιουργία ενός ομοσπονδιακού φορολογικού συστήματος. Η φορολογική ενοποίηση δεν μπορούσε να πραγματοποιηθεί παρά σταδιακά, συγχρόνως με τη σύγκλιση των εθνικών οικονομιών. Επείγουσα, όμως, για την κοινή αγορά ήταν η εναρμόνιση των διαρθρώσεων των φόρων επί του κύκλου εργασιών και, δι' αυτής, **η πραγματοποίηση της φορολογικής ουδετερότητας**, δηλαδή της ίσης φορολογικής μεταχείρισης των εθνικών προϊόντων και των εισαγόμενων από κράτη μέλη. Αυτό επιτεύχθηκε κατά μεγάλο μέρος με την υιοθέτηση του συστήματος του ΦΠΑ απ' όλα τα αρχικά κράτη μέλη, στις αρχές της δεκαετίας του '70, και από τα νέα κράτη μέλη λίγο μετά την ένταξή τους. Μια εναρμόνιση των φόρων κύκλου εργασιών τόσο στενή όσο αυτή που επιτεύχθηκε χάρη στην υιοθέτηση απ' όλα τα κράτη ενός ΦΠΑ με ενιαία φορολογική βάση δεν απαιτείτο από την αρχική Συνθήκη. Σε αυτόν τον τομέα, λοιπόν, τα κράτη μέλη ξεπέρασαν τις απαιτήσεις της Συνθήκης της Ρώμης.

Είκοσι χρόνια αργότερα, υπό την πίεση της ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς που απαιτούσε την κατάργηση των φορολογικών συνόρων, τα κράτη μέλη αποφάσισαν επιτέλους να εναρμονίσουν τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης, πράγμα που δείχνει ότι, όταν υπάρχει πολιτική βούληση, τα τεχνικά προβλήματα της ευρωπαϊκής ολοκλήρωσης μπορούν πάντα να λύνονται. Πράγματι, η εναρμόνιση των συντελεστών του ΦΠΑ καθώς και των διαρθρώσεων και των συντελεστών των ειδικών φόρων κατανάλωσης, που έγινε το 1992, σήμαινε **μεγάλες αναδιατάξεις των φορολογικών εσόδων των κρατών μελών**, τα οποία βασίζονται κατά μεγάλο μέρος στους έμμεσους φόρους. Και όμως, παρά τις αντιρρήσεις και τις απαισιόδοξες προβλέψεις των φορολογικών

εμπειρογνομόνων τους μπόρεσαν να κάνουν αυτήν την εναρμόνιση, και μάλιστα υπό αντίξοες συγκυριακές συνθήκες, χωρίς ιδιαίτερες αναταράξεις των οικονομιών τους. Αυτό το γεγονός τείνει να καταδεικνύει ότι η διαδικασία πολυεθνικής ολοκλήρωσης έχει δυναμικά αποτελέσματα, τα οποία παραβλέπουν συχνά οι συντηρητικές εκτιμήσεις .

Η εναρμόνιση των εμμέσων φόρων είναι πολύ σημαντική, όχι μόνον για την καλή λειτουργία της ενιαίας αγοράς, αλλά επίσης για τη **σύγκλιση των οικονομικών συνθηκών των κρατών μελών**. Τα νέα καθεστώτα του ΦΠΑ και των ειδικών φόρων κατανάλωσης επιτρέπουν στις επιχειρήσεις να αγοράζουν, να πωλούν, να επενδύουν σε όλα τα κράτη μέλη χωρίς να υπόκεινται σε ελέγχους και διατυπώσεις συνδεδεμένους με το πέρασμα των συνόρων. Οι ιδιώτες μπορούν να πηγαίνουν να αγοράζουν όπου θέλουν μέσα στην Ευρωπαϊκή Ένωση και να φέρνουν στη χώρα τους τα αγαθά που προορίζονται για την προσωπική τους χρήση χωρίς να υπόκεινται σε φορολογία ή ελέγχους στα σύνορα. Τα διευρωπαϊκά αυτοματοποιημένα δίκτυα εξασφαλίζουν τη φορολόγηση των αγαθών και των υπηρεσιών σε όλα τα κράτη μέλη σύμφωνα με την ευρωπαϊκή φορολογική νομοθεσία.

Μεγάλοι τομείς της άμεσης φορολογίας, όπως οι φόροι επί των εισοδημάτων, δεν αποτελούν άμεσους στόχους της διαδικασίας εναρμόνισης και η τάση για προσέγγιση των συντελεστών και της προοδευτικότητας των άμεσων φόρων είναι σαφώς μικρότερη. **Με την πρόοδο της ONE** όμως, θα πρέπει να υπάρχει μια διαδικασία συντονισμού των εθνικών φορολογικών πολιτικών που να επιτρέπει τη σταδιακή σύγκλισή τους παράλληλα με τη σύγκλιση των οικονομικών πολιτικών. Αυτός ο συντονισμός δεν χρειάζεται να έχει ως στόχο την καθιέρωση ομοιόμορφων φορολογικών συντελεστών, αλλά την εξάλειψη των στρεβλώσεων στην ενιαία αγορά, την ανάπτυξη φορολογικών δομών ευνοϊκών για την απασχόληση και την αποφυγή απώλειας φορολογικών εσόδων. Πράγματι, όλα τα κράτη μέλη έχουν κοινά προβλήματα, ιδίως εκείνο της διαφυγής κεφαλαίων προς φορολογικούς παραδείσους και ακόμη και εκείνο του μεταξύ τους ανταγωνισμού για την προσέλκυση κεφαλαίων με παράλληλη επιβάρυνση της εργασίας. Θέτοντας από κοινού ένα μέρος της εθνικής κυριαρχίας τους για να παίρνουν συλλογικά μέτρα, τα κράτη μέλη θα μπορούσαν να αντιμετωπίσουν καλύτερα τον διεθνή

ανταγωνισμό και να αποτρέψουν τις δυνάμεις της χρηματαγοράς, δηλαδή τους κερδοσκόπους, να τους περιορίζουν αυτήν την κυριαρχία.

Το οριστικό καθεστώς ΦΠΑ πρέπει να είναι όσο απλούστερο γίνεται για όλες τις επιχειρήσεις, και ιδίως για τις ΜΜΕ, για να βελτιώσει την ανταγωνιστικότητα των ευρωπαϊκών επιχειρήσεων με μια γενική μείωση του κόστους των συναλλαγών. Έπειτα, το οριστικό καθεστώς ΦΠΑ πρέπει να διατηρήσει την ουδετερότητα του φόρου ως προς την ανταγωνιστικότητα όσον αφορά την καταγωγή των αγαθών και των παροχών υπηρεσιών. Πρέπει να καταπολεμεί την «κυλιόμενη απάτη», δηλαδή την κυκλοφορία των αγαθών στο εσωτερικό της Ένωσης χωρίς φορολόγηση από κάποια αρχή. Επιπλέον, πρέπει να εξασφαλίζει τα νόμιμα συμφέροντα των κρατών μελών στο δημοσιονομικό πεδίο μη προκαλώντας μείωση των φορολογικών εσόδων σε ευρωπαϊκό επίπεδο ούτε μεταφορές φορολογικών εσόδων μεταξύ των κρατών μελών. Τέλος, το οριστικό καθεστώς ΦΠΑ πρέπει να είναι όσο το δυνατόν απλούστερο και διαφανέστερο για να διευκολύνει την οικειοθελή τήρηση των υποχρεώσεων και να επιτρέπει μεγαλύτερη συγκέντρωση μέσων για τον εντοπισμό και την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής.

Καθόσον αφορά την **άμεση φορολογία**, η διαδικασία εναρμόνισης θα είναι κατ' ανάγκη ακόμη μακρύτερη, γιατί είναι δυσκολότερη. Όμως, οι διαφορές στη φορολογία των εταιρειών επηρεάζουν την εγκατάσταση των πολυεθνικών επιχειρήσεων και προκαλούν στρεβλώσεις του ανταγωνισμού. Η συνύπαρξη δεκαπέντε εθνικών φορολογικών συστημάτων στην εσωτερική αγορά αποτελεί την αιτία διαφόρων φορολογικών εμποδίων στη διασυνοριακή οικονομική δραστηριότητα και αναδιάρθρωση των επιχειρήσεων. Τα εμπόδια αυτά μπορούν να υπερνικηθούν μόνο μέσω ενός συνδυασμού καλά προσδιορισμένων μέτρων και μιας σφαιρικής αντιμετώπισης (δημιουργία ενοποιημένης φορολογικής βάσης για τις εταιρείες), έτσι ώστε να θεωρούν οι επιχειρήσεις τις επενδύσεις τους στα διάφορα κράτη μέλη σαν επενδύσεις σε μια ενιαία αγορά. Επιπλέον, για να περιοριστεί ο επιζήμιος φορολογικός ανταγωνισμός μεταξύ κρατών μελών, η Ευρωπαϊκή Ένωση πρέπει να αντιστρέψει την τάση για αυξανόμενη επιβολή φορολογίας στην εργασία ως αντιστάθμισμα της απώλειας φορολογικών εσόδων από τον ευκίνητο παράγοντα παραγωγής που είναι το κεφάλαιο και να θέσει σε εφαρμογή έναν κώδικα

σωστής φορολογίας των επιχειρήσεων στην ενιαία αγορά. Η εναρμόνιση της φορολογίας των επιχειρήσεων πρέπει να έχει στόχους τη διατήρηση και την ενίσχυση της οικονομικής αποτελεσματικότητας στην εσωτερική αγορά καθώς και τη βελτίωση της διεθνούς ανταγωνιστικότητας των ευρωπαϊκών επιχειρήσεων.

2. Συμπεράσματα σχετικά με τη φορολόγηση των Ομίλων

Το υφιστάμενο σύστημα για τη διασυνοριακή φορολόγηση του εταιρικού εισοδήματος στην Ευρωπαϊκή Ένωση παράγει μεγάλες στρεβλώσεις στην κατανομή των κεφαλαίων και ελλείψεις στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και στον έλεγχο του κέρδους που μετατοπίζεται στα κράτη μέλη. Με την ανάπτυξη και την ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς, το κόστος συμμόρφωσης και το κόστος της διάβρωσης των φορολογικών βάσεων είναι πιθανό να αυξηθεί. Αυτό εμποδίζει την εύρυθμη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς

και δικαιολογεί πρωτοβουλίες σε κοινοτικό επίπεδο.

Ένα αποτελεσματικό φορολογικό σύστημα θα πρέπει να έχει τρία χαρακτηριστικά:

1. όσο το δυνατόν περισσότερο, θα πρέπει να απομακρύνεται χωριστά η λογική της λογιστικής του εισοδήματος βάσει της φορολογικής δικαιοδοσίας/επικράτειας και της ανεξαρτησίας στην τιμολόγηση των ενδοεταιρικών συναλλαγών
2. θα πρέπει να έχει ενιαίο ορισμό της φορολογικής βάσης για τις εταιρείες και
3. θα πρέπει να εγκαταλείψει το αποτελεσματικό εισόδημα ως στόχο μεταβλητή υπέρ του κανονικού εισοδήματος ή κάποιου άλλου τεκμαιρόμενου μέτρου της εταιρικής δραστηριότητας.

Δεν υπάρχει ανάγκη εναρμόνισης των φορολογικών συντελεστών στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, από την στιγμή που ο φορολογικός ανταγωνισμός μεταξύ κρατών για την προσέλκυση παραγωγικού κεφαλαίου είναι αποτελεσματικός. Με την πάροδο του χρόνου, οι ανισότητες των φορολογικών συντελεστών στις επιχειρήσεις

μεταξύ των χωρών είναι πιθανό να μειωθούν, αλλά δεν θα εξαφανίζονται, δεδομένου ότι η τοποθεσία της επένδυσης αποφασίζεται από πολλούς παράγοντες, από τους οποίους η φορολογία είναι μόνο ένας. Οι εταιρικοί φόροι θα τείνουν να προσεγγίζουν, αλλά δεν θα υπερβαίνουν σημαντικά τα καθαρά συνολικά οφέλη κάθε τοποθεσίας. Εθνικές φορολογικές πολιτικές και διοικητική αυτονομία στη φορολογική διοίκηση μπορεί να διατηρούνται, με τα οφέλη της ευελιξίας, την υπευθυνότητα έναντι των εθνικών εκλογέων και τη φορολογία.

Υπάρχουν δύο πιθανές προσεγγίσεις για το σχεδιασμό ενός αποτελεσματικού διασυνοριακού συστήματος φορολογίας εταιρειών για την Ευρωπαϊκή Ένωση. Το πρώτο είναι να ενοποιηθούν από την ΕΕ διάφορες λειτουργίες των MNE's, χρησιμοποιώντας τις συμφωνηθείσες κοινές βάσεις ως μεταβλητές αναφοράς και στη συνέχεια να καταναίμει αυτή τη συνολική φορολογική βάση χρησιμοποιώντας ορισμένους πιθανούς δείκτες της δραστηριότητας σε κάθε φορολογική δικαιοδοσία - συνεπώς, εμμέσως, των πιθανών οφελών που προκύπτουν από κάθε τοποθεσία.

Ο τύπος καταμερισμού πρέπει να σέβεται τις απαιτήσεις ουδετερότητας μεταξύ παραγωγικών τομέων και μορφών εταιρικής χρηματοδότησης.

Μια ριζικά διαφορετική προσέγγιση θα ήταν να σχεδιάσουμε ένα πλήρως αποκεντρωμένο σύστημα με το οποίο κάθε εθνική αρχή θα φορολογούσε την εταιρική δραστηριότητα σε ελεύθερη επιλογή νόμιμων ποσοστών, ενώ χρησιμοποιεί έναν κοινό ορισμό της φορολογική βάσης. Η κοινή φορολογική βάση θα πρέπει να είναι ένας αντικειμενικός, εύκολα μετρήσιμος δείκτης της δραστηριότητας των επιχειρηματικών μονάδων.

Η φορολογία των εταιρειών θα πρέπει να ακολουθεί την αρχή των «καθαρών» πηγών, με μέτρια ποσοστά και χωρίς εξαιρέσεις για πληρωμές τόκων ή άλλα στοιχεία κόστους.

Όλες οι διασυνοριακές πληρωμές εντός των MNE ή από αυτές σε μετόχους θα ήταν απαλλαγμένο από φόρους. Δεν θα υπήρχε σε ολόκληρη την ΕΕ ενοποίηση; συνεπώς, η αντιστάθμιση ή συμψηφισμός των κερδών και ζημιών δεν θα

ήταν
επιτρεπτός.

Λαμβάνοντας υπόψη ότι βασικός στόχος της οδηγίας [\(ΕΕ\) 2016/1164](#) είναι να βελτιωθεί η ανθεκτικότητα της εσωτερικής αγοράς στο σύνολό της έναντι διασυνοριακών πρακτικών φοροαποφυγής, αυτό δεν μπορεί να επιτευχθεί επαρκώς από τα κράτη μέλη όταν ενεργούν μεμονωμένα. Τα εθνικά συστήματα φορολογίας των εταιρειών διαφέρουν μεταξύ τους και η ανεξάρτητη ανάληψη δράσης από τα κράτη μέλη απλώς θα αναπαραγάγει τον υφιστάμενο κατακερματισμό της εσωτερικής αγοράς στον τομέα της άμεσης φορολογίας.

Το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο στην έκθεση που συνέταξε, με αφορμή το σκάνδαλο με τα έγγραφα του Παναμά, ζήτησε τη δημιουργία μαύρης λίστας με χώρες που αποτελούν φορολογικοί παράδεισοι. Η λίστα αυτή συντάχθηκε τελικά στις αρχές του 2018 από το Συμβούλιο

3. Ενέργειες της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Ειδικότερα, από την 1η Ιανουαρίου 2019, όλα τα κράτη μέλη εφαρμόζουν νέα δεσμευτικά μέτρα κατά των καταχρήσεων που εστιάζονται στις κύριες μορφές της φοροαποφυγής από μεγάλες πολυεθνικές εταιρείες.

Η οδηγία [\(ΕΕ\) 2016/1164](#) αποτελεί απάντηση της ΕΕ, στο σχέδιο δράσης του ΟΟΣΑ για την αντιμετώπιση της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και τη μετατόπιση των κερδών (BEPS). Βασίζεται στην αρχή ότι οι φόροι πρέπει να πληρώνονται στο μέρος που γίνονται τα κέρδη.

Σύμφωνα με την Επιτροπή, οι κανόνες βασίζονται σε παγκόσμια πρότυπα που ανέπτυξε ο ΟΟΣΑ το 2015 όσον αφορά τη διάβρωση της φορολογικής βάσης και τη μετατόπιση των κερδών ("BEPS"), και αναμένεται να συμβάλουν στην παρεμπόδιση της παράνομης μεταφοράς κερδών, τα οποία δεν έχουν φορολογηθεί, εκτός της ΕΕ.

Διάβρωση της βάσης και μετατόπιση των κερδών (BEPS)

Διάβρωση της βάσης και μετατόπιση των κερδών, είναι οι φορολογικές στρατηγικές που εκμεταλλεύονται κενά στην αρχιτεκτονική του διεθνούς φορολογικού συστήματος και στρέφουν τα κέρδη σε μέρη όπου υπάρχει μικρή ή καθόλου οικονομική δραστηριότητα ή φορολογία, με αποτέλεσμα να πληρώνονται ελάχιστοι ή καθόλου εταιρικοί φόροι. Οι απώλειες εσόδων από τις τεχνικές μετατόπισης της φορολογικής βάσης (BEPS) υπολογίζονται συντηρητικά σε 100-240 δισεκατομμύρια δολάρια ΗΠΑ ετησίως, ή το ισοδύναμο του 4-10% των παγκόσμιων εσόδων από φόρους εισοδήματος των εταιρειών.

Όπως επισημαίνεται από την Επιτροπή, από την 1 Ιανουαρίου 2020 θα τεθούν σε ισχύ περαιτέρω κανόνες για τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων, προκειμένου να εμποδίζονται οι εταιρείες να εκμεταλλεύονται τις αναντιστοιχίες στις φορολογικές νομοθεσίες δύο διαφορετικών χωρών της ΕΕ για να αποφύγουν τη φορολόγηση, καθώς και μέτρα που διασφαλίζουν ότι τα κέρδη από στοιχεία του ενεργητικού, όπως πνευματική ιδιοκτησία, τα οποία έχουν μεταφερθεί από το έδαφος κράτους μέλους, καθίστανται φορολογητέα στην εν λόγω χώρα (κανόνες για τη φορολόγηση κατά την έξοδο).

Απαιτούνται κανόνες στους ακόλουθους τομείς για την επίτευξη αυτού του στόχου:

- Περιορισμοί στη δυνατότητα έκπτωσης των τόκων,
- Φορολόγηση κατά την έξοδο,
- Γενικός κανόνας απαγόρευσης των καταχρήσεων,
- Κανόνες για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες και κανόνες για ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων.

Ειδικότερα έχουμε:

Περιορισμοί στη δυνατότητα έκπτωσης των τόκων

Σε μια προσπάθεια να μειώσουν τη συνολική τους φορολογική οφειλή, όλο και περισσότερο όμιλοι εταιρειών επιχειρούν BEPS, μέσω υπερβολικών πληρωμών τόκων. Ο

κανόνας περιορισμού των τόκων είναι αναγκαίος για να αποτραπούν οι πρακτικές αυτές περιορίζοντας τη δυνατότητα έκπτωσης του υπερβαίνοντος κόστους δανεισμού των φορολογουμένων. Για να αποθαρρύνουν τις εταιρείες να χρησιμοποιούν υπερβολικές πληρωμές τόκων για να ελαχιστοποιούν τους φόρους, τα κράτη μέλη θα περιορίσουν το ποσό των καθαρών εξόδων για τόκους που μια εταιρεία μπορεί να εκπέσει από το φορολογητέο εισόδημά της (κανόνες περιορισμού των τόκων)

Παράδειγμα:

Μια ομάδα που βρίσκεται στην ΕΕ, ιδρύει θυγατρική με χαμηλή φορολογική δικαιοδοσία και η θυγατρική της δίνει πίσω ένα δάνειο που έρχεται με "φουσκωμένα" επιτόκια. Αυτό σημαίνει ότι η εταιρεία που εδρεύει στην ΕΕ πρέπει να πληρώσει μεγάλα ποσά σε τόκους. Αυτοί οι τόκοι συνήθως μπορούν να αφαιρεθούν από το φορολογητέο εισόδημα.

Μετά την καταβολή των τόκων η εταιρεία αυτή που εδρεύει στην ΕΕ έχει ελάχιστο ή καθόλου κέρδος, σε αυτό το καταβληθέν ποσό των φόρων είναι ελάχιστο και τα χρήματα παραμένουν μέσα στην εταιρεία.

Φορολόγηση κατά την έξοδο

Λειτουργία της φορολόγησης κατά την έξοδο είναι να εξασφαλίζει ότι, όταν ένας φορολογούμενος μεταφέρει περιουσιακά στοιχεία ή τη φορολογική του κατοικία εκτός της φορολογικής δικαιοδοσίας ενός κράτους, το εν λόγω κράτος φορολογεί την οικονομική αξία οποιουδήποτε κεφαλαιακού κέρδους που παράγεται στο έδαφός του, ακόμη και αν το εν λόγω κέρδος δεν έχει ακόμη πραγματοποιηθεί κατά τον χρόνο της εξόδου.

Γενικός κανόνας απαγόρευσης των καταχρήσεων (ΓΚΑΚ)

Οι γενικοί κανόνες απαγόρευσης των καταχρήσεων (ΓΚΑΚ) περιλαμβάνονται στα φορολογικά συστήματα για την αντιμετώπιση των καταχρηστικών φορολογικών πρακτικών που δεν έχουν ακόμη αντιμετωπιστεί με ειδικά στοχοθετημένες διατάξεις. Ως εκ τούτου, η λειτουργία των ΓΚΑΚ έχει σκοπό να συμπληρώνει κενά, πράγμα που δεν

θα πρέπει να θίγει την εφαρμογή ειδικών κανόνων κατά των καταχρήσεων. Εντός της Ένωσης, οι ΓΚΑΚ θα πρέπει να εφαρμόζονται σε διευθετήσεις που δεν είναι γνήσιες· σε αντίθετη περίπτωση, ο φορολογούμενος θα πρέπει να έχει το δικαίωμα να επιλέγει την πιο αποτελεσματική από φορολογική άποψη δομή για τις εμπορικές υποθέσεις του.

Τα κράτη μέλη θα είναι σε θέση να καταπολεμούν τα συστήματα φοροαποφυγής σε περιπτώσεις όπου δεν μπορούν να εφαρμοστούν άλλες διατάξεις κατά της φοροαποφυγής (γενικός κανόνας για την καταπολέμηση των καταχρήσεων).

Κανόνες για τις Ελεγχόμενες Αλλοδαπές Εταιρείες

Οι κανόνες για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες (ΕΑΕ) έχουν ως αποτέλεσμα την ανακατανομή του εισοδήματος μιας ελεγχόμενης θυγατρικής με χαμηλή φορολογία προς τη μητρική της εταιρεία. Στη συνέχεια, η μητρική εταιρεία υπόκειται στον φόρο για το ανακατανομημένο αυτό εισόδημα στο κράτος όπου είναι κάτοικος για φορολογικούς σκοπούς. Όλα τα κράτη μέλη θα φορολογούν πλέον κέρδη που έχουν μεταφερθεί σε χώρες με χαμηλή φορολογία, όπου η εταιρεία δεν έχει καμία πραγματική οικονομική δραστηριότητα (κανόνες για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες)

Κανόνες για ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων

Η ΕΕ προχώρησε σε ένα ακόμη βήμα για την πρόληψη της εταιρικής φοροαποφυγής, με τη θέσπιση κανόνων για την εξάλειψη των «ασυμφωνιών στη μεταχείριση υβριδικών μέσων» με τα φορολογικά συστήματα τρίτων χωρών.

Οι ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων είναι συνέπεια των διαφορών ως προς τον νομικό χαρακτηρισμό των πληρωμών (χρηματοπιστωτικά μέσα) ή των οντοτήτων και οι διαφορές αυτές εκδηλώνονται κατά τη συνεργασία μεταξύ των νομικών συστημάτων δύο δικαιοδοτικών οργάνων.

Οι επιπτώσεις αυτών των ασυμφωνιών είναι συχνά η διπλή έκπτωση (δηλαδή έκπτωση σε καθένα από τα δύο κράτη) ή η μείωση του εισοδήματος σε ένα κράτος χωρίς η διαφορά να καταχωρίζεται στη φορολογική βάση του άλλου.

Για να εξουδετερωθούν οι ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων, είναι απαραίτητο να καθοριστούν κανόνες σύμφωνα με τους οποίους ένα από τα δύο δικαιοδοτικά όργανα σε ασυμφωνία θα πρέπει να απορρίψει την έκπτωση μιας πληρωμής που οδηγεί σε αυτό το αποτέλεσμα.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική

Μούσης Νίκος, *Ευρωπαϊκή ένωση: Δίκαιο, Οικονομία, Πολιτική*. Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, 2014.

Αλευρά Αιμιλία, *Διπλωματική Διατριβή, Πολυεθνικές Επιχειρήσεις στην Ελλάδα*, Πανεπιστήμιο Αιγαίου, Τμήμα Γεωγραφίας, Μυτιλήνη, 2005.

Ξενόγλωσση

ARGINELLI Paolo. *Multilingual tax treaties: interpretation, semantic analysis and legal theory*. Amsterdam : IBFD, 2015.

BARRIOS Salvador (et al.) *Effective corporate taxation, tax incidence and tax reforms: evidence from OECD countries*. European Commission, Luxembourg: Publications Office, 2014.

CANNAS Giuseppina (et al.). *Financial activities taxes, bank levies and systemic risk*. European Commission. Luxembourg: Publications Office, 2014.

CERIONI Luca. "The never-ending issue of cross-border loss compensation within the EU : reconciling balanced allocation of taxing rights and cross-border ability-to-pay" in *EC Tax Review*, v. 24, n. 5, 2015, p. 268-280.

DIEPVENS Niels, DEBELVA Filip. "The evolution of the exchange of information in direct tax matters : the taxpayer's rights under pressure" in *EC Tax Review*, v. 24, n. 4, 2015, p. 210-219.

DOS SANTOS Antonio Carlos. "What is substantial economic activity for tax purposes in the context of the European Union and the OECD initiatives against harmful tax competition?" in *EC Tax Review*, v. 24, n. 3, 2015, p. 166-175.

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ. *Φορολογία: προώθηση της εσωτερικής αγοράς και της οικονομικής ανάπτυξης*. Luxembourg: Publications Office, 2015.

ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΣΥΝΕΔΡΙΟ. *Αντιμετώπιση της ενδοκοινοτικής απάτης στον τομέα ΦΠΑ : Ειδική έκθεση αριθ. 24, 2015. ανάγκη για περαιτέρω δράση*. Luxembourg: Publications Office, 2016.

European Commission, Taxation Papers, Working Paper 71-2017, *Aggressive Tax Planning Indicators, Final report*

FABBRINI Federico. "Taxing and spending in the Euro zone: legal and political challenges related to the adoption of the financial transaction tax" in *European Law Review*, v. 39, n. 2, April 2014, p. 155-175.

GORAZDA Marcin, BENITO David Elvira. "Destination principle in intra-community services and the 'fixed establishment' in the VAT: a comparative study of Polish and Spanish law" in *Intertax*, v. 42, n. 2, 2014, p. 122-135.

GRAHL John, LYSANDROU Photis. "The European Commission's proposal for a financial transactions tax: a critical assessment" in *Journal of Common Market Studies*, v. 52, n. 2, March 2014, p. 234-249.

GRIFFIOEN Menno (et al.). "New European approach to combat VAT fraud?" in *Intertax*, v. 42, n. 5, 2014, p. 298-305.

HEMMELGARN Thomas, TEICHMANN Daniel. "Tax reforms and the capital structure of banks" in *International Tax and Public Finance*, May 2014.

James G. S. Yang and Victor N. A. Metallo, *The Emerging International Taxation Problems*, International Journal of Financial Studies, January 2018.

LANG Michael, LEJEUNE Ine (eds). *Improving VAT-GST: designing a simple and fraud-proof tax system*. Amsterdam: IBFD, 2014.

Nicodème, G. (2009), "Corporate income taxations and economic distortions", Taxation Paper No. 15, European Commission, Brussels.

NYKIEL Włodzimierz, ZALASINSKI Adam (eds). *Tax aspects of research and development within the European Union*. Warsaw: LEX, 2014.

Philippas et al., «*Foreign Investment Determinants in OECD and Developing Countries*» *Review of Development Economics* , 2017.

PITSCHAS Christian. "The new EU tobacco products directive in the light of TRIPS: trademarks and the protection of public health" in *Global Trade and Customs Journal*, v. 9, n. 7/8, 2014, p. 356-369.

SARMIENTO Daniel, JIMÉNEZ-VALLADOLID Domingo (eds). *Litigating EU tax law in international, national and non-EU national courts*. Amsterdam: IBFD, 2014.

Stefano Micossi and Paola Parascandolo, *The Taxation of Multinational Enterprises in the European Union, Views on the options for an overhaul*, CEPS Policy Brief, No 203/February 2010.

WASSERFALLEN Fabio. "Political and economic integration in the EU: the case of failed tax harmonization" in *Journal of Common Market Studies*, v. 52, n. 2, March 2014, p. 420-435.

WEBER Till Olaf (et al.). *Behavioural economics and taxation*. European Commission. Luxembourg: Publications Office, 2014.

Wolfgang Schön, *Taxing Multinationals in Europe*, Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance, December 2012.

ZANGARI Ernesto. *Addressing the debt bias: a comparison between the Belgian and the Italian ACE systems*. European Commission. Luxembourg: Publications Office, 2014.