



Σχολή Οικονομικών και Περιφερειακών Σπουδών
Τμήμα Βαλκανικών Σλαβικών και Ανατολικών Σπουδών

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΣ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ

Το ευρωπαϊκό ρυθμιστικό πλαίσιο και οι
προκλήσεις στην εποχή της ψηφιακής οικονομίας

Διδακτορική Διατριβή

Υποβληθείσα προς κρίση για την απονομή διδακτορικού τίτλου στο Τμήμα
Βαλκανικών Σλαβικών και Ανατολικών Σπουδών Πανεπιστήμιο Μακεδονίας

Παρασκευή Β. Παππά

Επιβλέπων : Ιωάννης Τζιώνας, Καθηγητής

Θεσσαλονίκη, Νοεμβριος 2022

Δήλωση

Με το παρόν δηλώνω ότι η παρούσα εργασία έχει συγγραφεί εξ ολοκλήρου από εμένα και ότι δεν χρησιμοποίησα άλλες πηγές ή πόρους εκτός των αναφερομένων για την εκπόνησή της. Δηλώνω ότι όπου έχω χρησιμοποιήσει εργασία άλλου, έχω αποδώσει την πηγή ή τις πηγές με παραπομπές και αναφορές και ότι η παρούσα διατριβή δεν έχει υποβληθεί αλλού για σκοπούς εξέτασης ή δημοσίευσης.

Παρασκευή Παππά

Νοέμβριος, 2022

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Το «ευχαριστώ» είναι πολύ λίγο για να εκφράσει όσα αισθάνομαι για ανθρώπους στους οποίους, στην πραγματικότητα, οφείλω την ολοκλήρωση αυτής της προσπάθειας.

Κυρίως θα ήθελα να εκφράσω τη βαθύτατη ευγνωμοσύνη μου στον επιβλέποντα καθηγητή μου, κ. Ιωάννη Τζιώνα για τη συνεχή υποστήριξη και κυρίως την υπομονή που επέδειξε όλα τα χρόνια της έρευνάς μου. Ιδιαίτερες, ολόψυχες ευχαριστίες οφείλω να απευθύνω στα μέλη της συμβουλευτικής επιτροπής, τόσο προς την καθηγήτρια κα Ευγενία Αλεξανδροπούλου η οποία συνέβαλε ως καταλύτης για την έναρξη και την ολοκλήρωση της έρευνας όσο και τον επίκουρο καθηγητή κ. Γεώργιο Κόλια για την συνεργασία, τη συμβολή, τα διορατικά σχόλια και την εξειδικευμένη υποστήριξή τους.

Οφείλω να ευχαριστήσω από καρδιάς τους φίλους και συναδέλφους Ειρήνη Τριάρχη, Κώστα Καραμάνη, Γιώργο Κόλια, Στρατή Κυπριωτέλη και και για τη συγκινητική διαρκή τους ενθάρρυνση, την ηθική υποστήριξη, τη συνεργασία και, κυρίως, για την αδελφική φιλία. Το ίδιο «ευχαριστώ» και για τους ίδιους ακριβώς λόγους, οφείλω και στον συνάδελφο και φίλο Νίκο Αρνή, το απευθύνω από εδώ στη μνήμη του.

Πάνω απ' όλα, θα ήθελα να ευχαριστήσω την αγαπημένη μου οικογένειά: τον σύζυγό μου, σύντροφο και συνεργάτη Παναγιώτη Κίτσο για τη διορατικότητα, το επιστημονικό ενδιαφέρον που μου ενέπνευσε και κυρίως, για τη συνεργασία και την στήριξη. Ευχαριστώ μέσα από την καρδιά μου τις κόρες μου Διδώ και Ιολη. Με ενθάρρυναν σε δύσκολες περιόδους, έδειξαν κατανόηση και υπομονή όλων αυτών τον καιρό και με περιέβαλαν με αγάπη. Ευχαριστώ επίσης του γονείς μου οι οποίοι στάθηκαν πλάϊ μου και με συνέδραμαν σε όλες τις δοκιμασίες. Όλοι αυτοί μου με ενέπνευσαν και μου έδωσαν τη δύναμη να ολοκληρώσω τις διδακτορικές μου σπουδές.

Αφιερώνω την παρούσα διατριβή στην αγαπημένη μου οικογένεια.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ - ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ	7
ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ.....	15
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΣ: ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΘΕΜΕΛΙΩΣΗ ΚΑΙ ΤΑΣΕΙΣ ΣΤΟ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΕΣ ΚΑΝΟΝΙΣΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ	15
1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	15
<i>Φορολογικός Ανταγωνισμός : ο ορισμός του φαινομένου</i>	<i>16</i>
3 ο <i>Επιζήμιος Φορολογικός Ανταγωνισμός</i>	<i>44</i>
4 <i>Φορολογικός ανταγωνισμός μεταξύ κρατών: αντιμετώπιση στο διεθνές πλαίσιο.....</i>	<i>50</i>
5 <i>Φορολογικός ανταγωνισμός στην Ευρωπαϊκή Ένωση</i>	<i>60</i>
ΠΡΩΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ	71
ΔΙΕΘΝΕΙΣ ΡΥΘΜΙΣΤΙΚΕΣ ΠΡΩΤΟΒΟΥΛΙΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΟΥ ΕΠΙΖΗΜΙΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΥ.....	71
1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	71
2. <i>«ΕΠΙΖΗΜΙΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΣ: ένα αναδυόμενο παγκόσμιο ζήτημα».....</i>	<i>73</i>
3. <i>«προς μία Παγκόσμια Φορολογική Συνεργασία- προς τον Εντοπισμό και την εξάλειψη των φορολογικών πρακτικών»</i>	<i>93</i>
4. <i>Πλαίσιο για ένα συλλογικό μνημόνιο συμφωνίας για την εξάλειψη των επιβλαβών φορολογικών πρακτικών (Νοέμβριος 2000)</i>	<i>97</i>
5. <i>Σχέδιο του ΟΟΣΑ για τις επιβλαβείς φορολογικές πρακτικές: η πρόοδος του 2001</i>	<i>99</i>
6. <i>Το ΣΧΕΔΙΟ BEPS.....</i>	<i>108</i>
7. <i>Η αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον χρηματοπιστωτικό τομέα</i>	<i>141</i>
ΔΕΥΤΕΡΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ.....	159
Η ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ ΣΕ ΑΝΑΖΗΤΗΣΗ ΜΕΣΩΝ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗΣ ΤΟΥ ΕΠΙΖΗΜΙΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΥ.....	159
ΠΡΟΛΟΓΟΣ	159
1. <i>Η δέσμη μέτρων Monti</i>	<i>162</i>
2. <i>Το πρόβλημα της φορολογίας των επιχειρήσεων στην Ευρωπαϊκή Ένωση.....</i>	<i>175</i>
3. <i>Ενταξη του Σχεδίου BEPS ΣΤΟ δίκαιο της ΕΕ.....</i>	<i>188</i>
4. <i>Η αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον φορολογικό τομέα: οδηγίες της ΕΕ.....</i>	<i>196</i>
5. <i>Φορολόγηση της ψηφιακής οικονομίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση</i>	<i>220</i>
6. <i>Δίκαιη και απλή φορολογία: η νέα δέσμη μέτρων της Ευρωπαϊκής Επιτροπής.....</i>	<i>247</i>
7. <i>Κρατικές ενισχύσεις και έλεγχος του Φορολογικού Ανταγωνισμού</i>	<i>268</i>
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ	336
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	349
A. ΞΕΝΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	349
B. ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	361
Γ. ΕΚΘΕΣΕΙΣ- ΕΠΙΣΗΜΑ ΚΕΙΜΕΝΑ	363

Στη Διδώ , την Ιόλη

και τον Πάνο

Στο πλαίσιο μιας παγκοσμιοποιημένης, διασυνδεδεμένης και ψηφιοποιημένης οικονομίας, ο φορολογικός ανταγωνισμός μεταξύ των κρατών αποτελεί ένα από τα πιο πιεστικά ζητήματα όχι μόνο από αυστηρά νομική-φορολογική άποψη, αλλά και από άποψη πολιτικών-διπλωματικών σχέσεων μεταξύ των κρατών.

Ο φορολογικός ανταγωνισμός μεταξύ των δημοσιονομικών συστημάτων των χωρών είναι, στην πραγματικότητα, ένα φαινόμενο που εμφανίζεται με αυξανόμενη δυναμική τις τελευταίες δεκαετίες στον θεωρητικό και πολιτικό διάλογο, καθώς και στις αναφορές και τα σχόλια του (ειδικού και μη ειδικού) τύπου, λαμβάνοντας χαρακτηριστικά κρίσιμου ζητήματος για την τύχη των κρατικών δημοσιονομικών πολιτικών, την ίδια την έννοια της φορολογικής κυριαρχίας, τη μελλοντική μορφή του διεθνούς φορολογικού συστήματος και τη δομή των διεθνών σχέσεων.

Η έκφραση «φορολογικός ανταγωνισμός μεταξύ κρατών» προσδιορίζει ένα σύνολο κανόνων, δράσεων, μηχανισμών και διαδικασιών, που εφαρμόζονται από δημόσιες αρχές, με στόχο τη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης και, κατά συνέπεια, την προσέλκυση κεφαλαίων και εταιρειών (αλλά και, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, φυσικών προσώπων) από ξένες δικαιοδοσίες στο έδαφος του κράτους. Το πιο άμεσο αποτέλεσμα των πρακτικών φορολογικού ανταγωνισμού είναι η απομείωση της φορολογικής βάσης και, ως εκ τούτου, των φορολογικών εσόδων από το κράτος και την οικονομία προέλευσης των κεφαλαίων και των επιχειρήσεων που, προσελκυσμένες από τη χαμηλότερη φορολογική επιβάρυνση, μετακινούνται από τη μία δικαιοδοσία στην άλλη. Ανταγωνίζονται, επομένως, οι διάφορες εθνικές φορολογικές κυριαρχίες (και οι αντίστοιχες δικαιοδοσίες), οι οποίες, όπως και οι ιδιωτικοί οικονομικοί φορείς, τείνουν

να προσφέρουν ένα «προϊόν» στην πλέον συμφέρουσα τιμή, προκειμένου να μεγιστοποιήσουν το κέρδος τους.

Η φορολογική μόχλευση γίνεται το όπλο που χρησιμοποιούν τα κράτη για να καταστήσουν την επικράτειά τους ελκυστική και συμφέρουσα για τις ξένες επιχειρήσεις, ιδίως εκείνες που έχουν διεθνή δραστηριότητα και έντονη επιχειρησιακή και οργανωτική κινητικότητα. Προφανώς, η παράμετρος αναφοράς για τον προσδιορισμό της ευκολίας και της ελκυστικότητας ορισμένων επιλογών φορολογικής πολιτικής είναι το επίπεδο φορολογίας που εφαρμόζεται συνήθως: με άλλα λόγια, η προσφυγή σε χαμηλότερο επίπεδο φορολογίας σε σύγκριση με το διεθνές σημείο αναφοράς που χρησιμοποιείται συνήθως προσφέρεται στις πολυεθνικές εταιρείες ως παράγοντας ανταλλαγής, γνωρίζοντας ότι το φορολογικό προφίλ είναι ένα από τα καθοριστικά στοιχεία για τη διαμόρφωση των στρατηγικών επιλογών των ίδιων των επιχειρήσεων. Αυτές, προσελκυσόμενες από την προοπτική χαμηλής φορολογικής επιβάρυνσης και, κατά συνέπεια, υψηλότερου κέρδους, τοποθετούν τους συντελεστές παραγωγής στο κράτος που τους προσφέρει αυτή τη δυνατότητα. Ο υπολογισμός της οικονομικής ωφέλειας, ωστόσο, δεν αφορά μόνο τις επιχειρήσεις, αλλά και το κράτος υποδοχής: το τελευταίο στοχεύει να αντισταθμίσει την απώλεια φορολογικών εσόδων (που καθορίζεται από το χαμηλό επίπεδο της εφαρμοζόμενης φορολογίας) μέσω των έμμεσων θετικών επιπτώσεων που καθορίζονται από την εγκατάσταση επιχειρήσεων στην επικράτειά του, όπως αυτές αντικατοπτρίζονται στην αύξηση των επιπέδων απασχόλησης, την αύξηση της κατανάλωσης και του διαθέσιμου κεφαλαίου. Το φαινόμενο του φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών έχει αναλυθεί στην οικονομική βιβλιογραφία ως ένα από τα πιθανά μέσα με τα οποία μπορεί να προωθηθεί η ανάπτυξη του εθνικού παραγωγικού συστήματος. Ωστόσο, ξεκινώντας από τις τελευταίες δεκαετίες του περασμένου αιώνα, καθιερώθηκε σταδιακά μια πιο ακραία μορφή φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών, η οποία χαρακτηρίζεται από τη χρήση μιας «επιλεκτικής και μη γενικευμένης φορολογικής επιδρομής», εφόσον προορίζεται να

ευνοήσει μόνο λίγους καλά καθορισμένους τύπους οικονομικών δραστηριοτήτων. Ο όρος «αθέμιτος» ή «επιζήμιος» φορολογικός ανταγωνισμός έχει επομένως αρχίσει να χρησιμοποιείται στο βαθμό που η χρήση της φορολογίας εντάσσεται σε μια «στρεβλωτική διάσταση σε σχέση με την κανονική λογική της αγοράς. Οι αποφάσεις των εθνικών κυβερνήσεων να θεσπίσουν ιδιαίτερα ευνοϊκά φορολογικά καθεστώτα για προκαθορισμένους τύπους δικαιούχων έχουν προκαλέσει μια κούρσα μειοδοσίας στο επίπεδο φορολόγησης ιδίως του εισοδήματος που παράγουν οι πολυεθνικές εταιρείες (φαινόμενο γνωστό και ως “race to the bottom”). Αυτό έχει ως αποτέλεσμα τον κίνδυνο ενός αδιάκριτου και αχαλίνωτου ανταγωνισμού και ενός αγώνα δρόμου προς την αμοιβαία διάβρωση της φορολογικής βάσης, ο οποίος είναι ικανός να υπονομεύσει τις διεθνείς σχέσεις .

Ακόμη και εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και συνεπώς εντός της κοινής αγοράς, τις τελευταίες δεκαετίες λαμβάνουν προοδευτικά χώρα επιβλαβείς πρακτικές φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών μελών, σε βαθμό που αποτελούν στοιχείο αποσταθεροποίησης του θεσμικού πλαισίου της Ένωσης. Κατ' αρχήν, ο φορολογικός ανταγωνισμός μεταξύ των κρατών μελών, στις «φυσιολογικές» του διαστάσεις, δεν έρχεται σε σύγκρουση με το ευρωπαϊκό δίκαιο. Ωστόσο, κάτι τέτοιο δεν φαίνεται να ισχύει ενόψει αποφάσεων που αφορούν σε φορολογικές πολιτικές που έχουν υιοθετηθεί από ορισμένα Κράτη μέλη (ιδίως της Ιρλανδίας, του Λουξεμβούργου και των Κάτω Χωρών) με αποκλειστικό σκοπό την εφαρμογή επιθετικών μορφών φορολογικού ανταγωνισμού με επιλεκτικά κριτήρια και με στόχο τη αποδυνάμωση, προς όφελός τους, της φορολογικής βάσης άλλων κρατών μελών. Όλα αυτά αποτελούν αναμφίβολα ένα ακόμη εμπόδιο στον ήδη δύσκολο δρόμο προς την ευρωπαϊκή ολοκλήρωση.

Μπροστά σε μια τέτοια κατάσταση, τόσο σε διεθνές όσο και σε ευρωπαϊκό επίπεδο, έχει αναδειχθεί η ανάγκη να καθοριστούν κοινοί κανόνες και μέσα ικανά να αναχαιτίσουν, να θέσουν ένα όριο στην έξαρση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού. Αυτό εξηγείται, πρώτον, από τις βαθιές

διαρθρωτικές αλλαγές που επηρέασαν το οικονομικό σύστημα στο σύνολό του. Στην πραγματικότητα, η παγκοσμιοποίηση και η ψηφιοποίηση των μηχανισμών παραγωγής και εμπορίου έχουν συμβάλει στον πολλαπλασιασμό και τη διευκόλυνση των πιο επιθετικών μορφών φορολογικού σχεδιασμού που αποτελούν πρόδρομο για την εφαρμογή συγκεκριμένων πρακτικών επιβλαβούς φορολογικού ανταγωνισμού, θέτοντας ολόκληρο το διεθνές φορολογικό σύστημα ενώπιον πρωτοφανών και περίπλοκων προκλήσεων που έχουν αποκαλύψει την ανεπάρκειά του στο μεταβαλλόμενο παγκόσμιο σκηνικό.

Η χρηματοπιστωτική κρίση που ξεκίνησε το 2007 και η πανδημία που προκάλεσε η εξάπλωση του Covid-19 κατά τη δεκαετία του 2020 συνέβαλαν επίσης στο να δοθεί έμφαση στον επιβλαβή φορολογικό ανταγωνισμό, με τις συνακόλουθες σημαντικές οικονομικές ανισότητες (σε συνδυασμό με τις αρνητικές επιπτώσεις στα ισοζύγια των εθνικών προϋπολογισμών), οι οποίες τόνισαν έντονα την ανάγκη για μια δικαιότερη αναδιανομή του πλούτου εντός των επιμέρους κρατών και σε παγκόσμια κλίμακα.

Σκοπός της παρούσας διατριβής είναι να εξετάσει, χωρίς αξίωση εξάντλησης, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του επιβλαβούς φορολογικού ανταγωνισμού και τα αντίμετρα που έχουν σταδιακά επινοηθεί και υιοθετηθεί, στον διεθνή αλλά κυρίως στον ευρωπαϊκό χώρο, για την αντιμετώπισή του, χωρίς, ωστόσο, να έχει προηγουμένως πλαισιώσει το φαινόμενο του φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ κρατών στη «φυσιολογική» του διάσταση από θεωρητική άποψη.

Η έρευνα, επομένως, αποσκοπεί πρωτίστως στην ανασύνθεση των βασικών συντεταγμένων ενός ζητήματος που έχει καταστεί κεντρικό για τα φορολογικά συστήματα ,παγκοσμίου ενδιαφέροντος και το οποίο έχει με ιδιαίτερη έμφαση αναδειχθεί εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Δεύτερον, μέσω μιας κριτικής ανάλυσης των μέσων που έχουν αναπτυχθεί μέχρι σήμερα για την αντιμετώπιση των επιζήμιων πρακτικών φορολογικού ανταγωνισμού σε επίπεδο ΕΕ , αλλά και παγκόσμιο επίπεδο να συμβάλει στην κατανόηση της αποτελεσματικότερης στρατηγικής για τον περιορισμό

της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής που εφαρμόζουν, ιδίως, οι μεγάλοι φορείς της νέας ψηφιακής οικονομίας. Εν συνεχεία, θα επιχειρηθεί να προσδιοριστεί η αποτελεσματικότητα των επιμέρους μέτρων που έχουν τεθεί σε εφαρμογή τόσο στον ΟΟΣΑ όσο και στην ΕΕ, έχοντας πλήρη επίγνωση της αναπόφευκτης ανάγκης για σταδιακό αλλά ολοκληρωμένο επαναπροσδιορισμό των βασικών συντεταγμένων της διεθνούς φορολογίας.

Για το σκοπό αυτό, στο εισαγωγικό κεφάλαιο γίνεται αρχικά μια ανασκόπηση των διαφόρων θεωρητικών θέσεων σχετικά με τον φορολογικό ανταγωνισμό, ξεκινώντας από την περιγραφή του μοντέλου του Tiebout του 1956 και, στη συνέχεια, το ενδιαφέρον μετατοπίζεται στην «παθολογική» έκφανση του φαινομένου, παρέχοντας έναν ορισμό του επιβλαβούς φορολογικού ανταγωνισμού και παρουσιάζοντας τις κύριες τάσεις που έχουν καταγραφεί τις τελευταίες δεκαετίες σε διεθνές και ευρωπαϊκό επίπεδο. Το πρώτο κεφάλαιο, από την άλλη πλευρά, αφιερώνεται στην ανάλυση των μέσων για την αντιμετώπιση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού ξεκινώντας από τις πρωτοβουλίες που αναλήφθηκαν από τον ΟΟΣΑ και ιδιαίτερη αναφορά στο σχέδιο BEPS (*διάθρωση της βάσης και μεταφορά των κερδών*) και στις επιμέρους επιχειρησιακές στρατηγικές του.

Τέλος, στο δεύτερο κεφάλαιο αναλύονται οι γραμμές δράσης (κανονιστικές και επιχειρησιακές) που έχει θέσει σε εφαρμογή η Ευρωπαϊκή Ένωση για την καταπολέμηση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών μελών: από τη δέσμη μέτρων Monti του 1998 έως τα εργαλεία εφαρμογής του σχεδίου BEPS, μέχρι την πρόσφατη στρατηγική της Επιτροπής που βασίζεται στην ενίσχυση της πολιτικής ελέγχου των κρατικών ενισχύσεων ως εργαλείο για την αντιμετώπιση των πρακτικών επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού.

Γίνεται επίσης εκτενής αναφορά και κριτική παρουσίαση της προστασίας των προσωπικών δεδομένων στο πλαίσιο της εφαρμογής των Οδηγιών για την ανταλλαγή πληροφοριών.

Κατά τη διάρκεια της έρευνας κατέστη σαφές ότι το υπό εξέταση φαινόμενο δεν είναι μόνο τεχνικής ή νομικής-φορολογικής φύσης, αλλά είναι επίσης και κυρίως κοινωνικό και πολιτικό πρόβλημα. Το βασικό ζήτημα είναι αυτό της προσαρμογής του διεθνούς φορολογικού συστήματος στο μεταβαλλόμενο περιβάλλον λειτουργίας των επιχειρήσεων, ιδίως των μεγάλων πολυεθνικών της λεγόμενης νέας οικονομίας, η δύναμη των οποίων δεν είναι πλέον μόνο οικονομική ή χρηματοπιστωτική, αλλά έχει γίνει εν ευρεία εννοία πολιτική. Οι τελευταίες, μάλιστα, είναι σε θέση να επηρεάζουν τις επιλογές και τις στρατηγικές των κρατών, τοποθετούμενες ως προνομιακοί συνομιλητές στον καθορισμό των βασικών κατευθύνσεων όσον αφορά τις επιλογές δημοσιονομικής πολιτικής. Αυτό ευνοεί τον πολλαπλασιασμό μαζικών φαινομένων διάβρωσης των φορολογικών βάσεων και τεχνητής κατανομής των κερδών.

Το αποτέλεσμα είναι μια πραγματική «αντιστροφή της παραδοσιακής σχέσης μεταξύ κράτους και αγοράς» ή, για να το θέσουμε διαφορετικά, «μια αντιστροφή της σχέσης μεταξύ οικονομικής και πολιτικής εξουσίας». Ως αποτέλεσμα αυτής της αντιστροφής των ρόλων, η εθνική κυριαρχία αποδυναμώνεται, η κοινωνική λειτουργία του κράτους υποχωρεί σε μια απλή διοικητική λειτουργία ρύθμισης της αγοράς, με συνέπεια την εγκατάλειψη κάθε κοινωνικής και αναδιανεμητικής χροιάς της φορολογικής εισφοράς.

Όπως θα δούμε, στην πραγματικότητα, ο φορολογικός ανταγωνισμός είναι παθολογικός από τη φύση του, διότι έχει φτάσει στο σημείο να επιτρέπει στις μεγάλες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην ψηφιακή οικονομία να επωφελούνται από φορολογικά καθεστώτα που εγγυώνται πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές κοντά στο μηδέν, με τη

συνακόλουθη δημιουργία του λεγόμενου «εισοδήματος χωρίς κράτος»¹, δεδομένου ότι ουσιαστικά δεν φορολογείται σε καμία δικαιοδοσία.

Όλα αυτά, αφενός, αποκαλύπτουν την αδυναμία των σημερινών διεθνών φορολογικών κανόνων (οι απαρχές των οποίων χρονολογούνται από τη δεκαετία του 1930) να αναχαιτίσουν και να ρυθμίσουν αποτελεσματικά αυτά τα φαινόμενα και, αφετέρου, θέτουν σε κίνδυνο τη σταθερότητα των φορολογικών συστημάτων, καθώς και τις θεμελιώδεις αρχές της δικαιοσύνης και της ισότητας που διακηρύσσονται, τουλάχιστον τυπικά, σε (σχεδόν) όλα τα συντάγματα των εθνικών κρατών.

Η παρούσα διατριβή προτείνει, επομένως, μια ανάλυση του φορολογικού ανταγωνισμού όπως αναπτύσσεται πλαίσια της παγκόσμιας οικονομίας και των διαφόρων μέσων που έχουν επινοηθεί μέχρι σήμερα, με ιδιαίτερη έμφαση στο Ευρωπαϊκό ρυθμιστικό πλαίσιο για να αναχαιτιστούν οι επιζήμιες του εκδηλώσεις, αλλά ταυτόχρονα εντοπίζει κρίσιμα σημεία τις που έχουν προκύψει κατά την εφαρμογή των μέσων αυτών, τόσο λόγω των αναμφισβήτητων τεχνικών δυσκολιών όσο και λόγω της εξίσου αναμφισβήτητης απροθυμίας των κρατών να ακολουθήσουν οριστικά και απερίφραστα την οδό του συντονισμού και της συνεργασίας. Κατά τη διάρκεια της έρευνας, αναδεικνύεται ότι οι πρωτοβουλίες που έχουν ήδη τεθεί σε εφαρμογή, αν και πολυάριθμες και σημαντικές, δεν ήταν μέχρι στιγμής σε θέση να δώσουν οριστική απάντηση στα προβλήματα που δημιουργεί ο επιζήμιος φορολογικός ανταγωνισμός.

Είναι επομένως απαραίτητο η διεθνής κοινότητα να καταβάλλει εκ νέου προσπάθειες για να ανταποκριθεί στην πρόκληση και, κυρίως, σε Ευρωπαϊκό επίπεδο τα επιμέρους κράτη να συμμετέχουν ενεργά σε αυτήν μέσω της ανάληψης μιας ακριβούς και ξεκάθαρης πολιτικής δέσμευσης, γνωρίζοντας ότι η καταπολέμηση των πρακτικών επιζήμιου φορολογικού

¹ Edward D. Kleinbard, *Throw Territorial Taxation From the Train*, 114 TAX NOTES 547, 559 Feb. 5, 2007 και Edward D. Kleinbard, *Stateless income* 11 Florida Tax Review, 699 2011.

ανταγωνισμού είναι απολύτως λειτουργική σε έναν σχεδιασμό επανεξισορρόπησης των διεθνών σχέσεων και των οικονομικών και κοινωνικών σχέσεων».

ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΣ: ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΘΕΜΕΛΙΩΣΗ ΚΑΙ ΤΑΣΕΙΣ ΣΤΟ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΕΣ ΚΑΝΟΝΙΣΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Το μέρος αυτό της μελέτης αναπτύσσεται σε δύο βασικές κατευθύνσεις: η πρώτη αναπτύσσει το θεωρητικό πλαίσιο του φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών στην φυσιολογική του έκφανση, ενώ η δεύτερη κατευθύνει τη συζήτηση προς το παθολογικό προφίλ του φαινομένου, δηλαδή την έννοια του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού.

Για το σκοπό αυτό, αφού δοθεί ένας γενικός ορισμός του φορολογικού ανταγωνισμού και επισημανθούν οι διάφοροι τύποι στους οποίους μπορεί να διαχωριστεί, θα αναλυθούν τα κυριότερα μοντέλα και θεωρίες που αναπτύχθηκαν στην οικονομική βιβλιογραφία για το θέμα, ξεκινώντας από το μοντέλο του Tiebout του 1956, το οποίο, αν και έμμεσα, παρέχει μια πρώτη θεωρητική ανάλυση του φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ των δικαιοδοσιών.

Στο δεύτερο μέρος του κεφαλαίου θα δοθεί ο ορισμός του φαινομένου του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού και στη συνέχεια οι κύριες τάσεις που καταγράφονται τις τελευταίες δεκαετίες, τόσο σε διεθνές όσο και σε ευρωπαϊκό επίπεδο, στον τομέα του φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ κρατών.

Η ανάλυση αυτών των τάσεων θα καταδείξει τον πολλαπλασιασμό των όλο και πιο επιθετικών και περίπλοκων επιβλαβών πρακτικών φορολογικού ανταγωνισμού, που ευνοούνται, πρωτίστως, από την ανεπάρκεια του διεθνούς φορολογικού συστήματος στο να ανταποκριθεί στις απαιτήσεις

του νέου παγκόσμιου επιχειρηματικό μοντέλου και της ψηφιακής οικονομίας.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΣ : Ο ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΑΙΝΟΜΕΝΟΥ

Ο ανταγωνισμός είναι ένα φυσικό φαινόμενο στις ανθρώπινες σχέσεις, όπου κάποιος με στόχο την απόκτηση πλεονεκτημάτων και ευημερίας για τον εαυτό επιδιώκει την επικράτησή του έναντι άλλων. Από αυστηρά οικονομική άποψη, όχι μόνο τα φυσικά πρόσωπα, αλλά και οι επιχειρήσεις και τα κράτη μπορούν να βρεθούν σε ανταγωνισμό. Ως αποτέλεσμα της απελευθέρωσης των αγορών, της κινητικότητας των συντελεστών παραγωγής και της μετάβασης της οικονομίας στην ψηφιακή εποχή, ο ανταγωνισμός άρχισε να διαδραματίζει καθοριστικό ρόλο στις αποφάσεις κατανομής των πόρων των επιχειρήσεων.

Η έκφραση «φορολογικός ανταγωνισμός» αναφέρεται στην υιοθέτηση από τις δημόσιες αρχές (κράτη, περιφέρειες, τοπικές αρχές) νομοθετικών και διοικητικών μέτρων, καθώς και συμπεριφορών, με στόχο τη μείωση του επιπέδου της φορολογίας. Με τον τρόπο αυτό επιδιώκεται ένας διπλός στόχος: η προσέλκυση πόρων από το εξωτερικό και η ανάσχεση της εκροής εσωτερικών πόρων. Ο στόχος του φορολογικού ανταγωνισμού, επομένως, είναι η διατήρηση ή η προσέλκυση επενδύσεων εντός της φορολογικής δικαιοδοσίας της υπό κρίση περίπτωσης.

Ωστόσο, το επίπεδο της φορολογικής ανταγωνιστικότητας ενός κράτους δεν μετράται μόνο με την παράμετρο των φορολογικών συντελεστών, αλλά αφορά, γενικότερα, την αποτελεσματικότητα, την αποδοτικότητα και την ευκολία εφαρμογής ολόκληρου του φορολογικού συστήματος.

Αντιμέτωπες με εισοδήματα (και, συνεπώς, φορολογικές βάσεις) που χαρακτηρίζονται από υψηλή κινητικότητα, οι επιμέρους οντότητες έχουν μια διττή εναλλακτική λύση: είτε να συνεργαστούν για τον καθορισμό των φορολογικών συντελεστών είτε να αποφασίσουν να ενεργήσουν στρατηγικά

και χωρίς συνεργασία, υιοθετώντας συνδυασμούς συντελεστών και φορολογικών βάσεων που προσελκύουν κεφάλαια εντός της επικράτειάς τους (και, συνεπώς, υπό τη φορολογική τους κυριαρχία). Προφανώς, σε ένα ιδιαίτερα ολοκληρωμένο οικονομικό περιβάλλον, η φορολογική συμπεριφορά μιας οντότητας επηρεάζεται (επίσης) από τις αποφάσεις και τη συμπεριφορά άλλων οντοτήτων- προκύπτει ότι οι φορολογικοί συντελεστές μπορούν να αποτελέσουν στρατηγικό μέσο με στόχο την απόκτηση οικονομικών πλεονεκτημάτων.

Σε αυτό το πλαίσιο, μπορεί κανείς να κατανοήσει, επομένως, ότι ο φορολογικός ανταγωνισμός είναι ένα φαινόμενο που συνήθως προορίζεται να εκδηλωθεί σε ένα περιβάλλον το οποίο χαρακτηρίζεται από ένα σημαντικό επίπεδο οικονομικής ολοκλήρωσης μεταξύ διαφορετικών δικαιοδοσιών, δηλαδή στο οποίο υπάρχει μια έντονη κινητικότητα των συντελεστών παραγωγής και των ροών εισοδήματος που υπόκεινται σε φορολόγηση, με συνέπεια οι δικαιοδοσίες να έχουν κίνητρο να εμπλακούν σε μια σχέση αμοιβαίου ανταγωνισμού².

Σε ένα τέτοιο πλαίσιο, ο φορολογικός ανταγωνισμός λειτουργεί ως αναμενόμενο φαινόμενο³ και δεν μπορεί να εξαλειφθεί. Σε μια εποχή που τα πρόσωπα, οι εταιρείες και τα κεφάλαια μπορούν να μετακινούνται ελεύθερα και εύκολα από τη μια δικαιοδοσία στην άλλη, προκύπτει η ανάγκη για τις δημόσιες αρχές, αφενός, να αποτρέψουν την έξοδο τους από τη δικαιοδοσία τους (γεγονός το οποίο θα επηρέαζε αρνητικά τα φορολογικά έσοδα) και, αφετέρου, να προσελκύσουν νέους παράγοντες στο εσωτερικό τους, επί των οποίων να ασκήσουν φορολογική εξουσία. Ο σκοπός του φορολογικού ανταγωνισμού, επομένως, είναι η προσέλκυση ή η διατήρηση φορολογικών παραγόντων⁴.

² Edwards, J. and Keen, M., *Tax competition and Leviathan*. European Economic Review, 1996 40(1), .113-134.

³ Teather, R., *Harmful tax competition?*. Economic Affairs, 2002 22(4), .58-63.

⁴ Κατά κανόνα, ο φορολογικός ανταγωνισμός αποσκοπεί στην προσέλκυση των πιο κινητών φορολογικών βάσεων, συνήθως των άμεσων επενδύσεων σε παραγωγικό

Ο φορολογικός ανταγωνισμός είναι ένα μάλλον παλιό φαινόμενο, αλλά το ενδιαφέρον της νομικής και οικονομικής μελέτης και της πολιτικής επιστήμης είναι σχετικά πρόσφατο. Μέχρι τον 19ο αιώνα, δεν υπήρχαν σημαντικές διαφορές στα επίπεδα φορολόγησης μεταξύ των δικαιοδοσιών και, κυρίως, η κινητικότητα των φορολογούμενων παραγόντων ήταν εξαιρετικά περιορισμένη.

Από τον 20ό αιώνα, ωστόσο, το σκηνικό έχει αλλάξει άρδην. Καθώς οι φορολογικές επιβαρύνσεις (αναγκαίες για τη χρηματοδότηση των δημόσιων υπηρεσιών στο πλαίσιο των μοντέλων του *κράτους πρόνοιας*) έχουν αυξηθεί, υπήρξε μια αντίστοιχη αύξηση της διασυνοριακής κινητικότητας των ανθρώπων, των επιχειρήσεων και του , με όρους που δεν είχαν καταγραφεί προηγουμένως.

Η προοδευτική απελευθέρωση του εμπορίου, η μείωση του κόστους συναλλαγών για τη διακίνηση αγαθών, η δημιουργία συστημάτων περιφερειακής ολοκλήρωσης , με κορυφαία εκδήλωση της την ενιαία αγορά της Ευρωπαϊκής Ένωσης, οι νέες τεχνολογίες επικοινωνίας, συναλλαγών και μεταφορών και, τέλος, η παγκοσμιοποίηση και η ψηφιοποίηση έχουν «ανοίξει» τα σύνορα μεταξύ των φορολογικών δικαιοδοσιών, με αποτέλεσμα τη συντέλεση μιας ιδιαίτερα μεγάλου βαθμού *de facto* οικονομικής ολοκλήρωσης παγκοσμίως.

Το υπό εξέταση φαινόμενο εδραιώθηκε στις αρχές της δεκαετίας του 1990. Πράγματι, η παγκοσμιοποίηση και τα φαινόμενα της εν τοις πράγμασι ολοκλήρωσης των οικονομιών, με ιδιαίτερα χαρακτηριστική περίπτωση την Ενιαία Αγορά της Ευρωπαϊκής Ένωσης ανάγκασαν τις δημόσιες αρχές να εστιάσουν την προσοχή τους «*στους παράγοντες που επηρεάζουν τις επιλογές εγκατάστασης των επιχειρήσεων και των ατόμων*». *Μεταξύ αυτών,*

κεφάλαιο και των επενδύσεων σε χρηματοπιστωτικό κεφάλαιο, αλλά μπορεί επίσης να αποσκοπεί στην προσέλκυση εργατικού δυναμικού, ιδίως του πιο εξειδικευμένου και υψηλά αμειβόμενου εργατικού δυναμικού. Βλ σχετικά Avi-Yonah, R.S., *Globalization, tax competition, and the fiscal crisis of the welfare state*. Harvard law review, 2000. 113 (7) p.1573

η φορολογία, που δεν είναι καθόλου η μόνη ή η πιο σημαντική, ασκεί μια μη αμελητέα και ευρέως αναγνωρισμένη επιρροή»⁵.

Ειδικότερα, η δυνατότητα μεγιστοποίησης του περιθωρίου κέρδους μέσω της εκμετάλλευσης των αναντιστοιχιών και ασυμμετριών μεταξύ των φορολογικών καθεστώτων διαφορετικών δικαιοδοσιών (το λεγόμενο «φορολογικό αρμπιτράζ») επιτρέπει στους οικονομικούς φορείς να επιλέγουν το ευνοϊκότερο σύστημα για τις επενδυτικές τους επιλογές. Αυτό ενθαρρύνει τις δημόσιες αρχές να κάνουν στρατηγική χρήση της φορολογικής μόχλευσης ως μέσο προσέλκυσης φορολογητέων παραγόντων στην επικράτειά τους και, ως εκ τούτου, στο φορολογικό τους σύστημα.

Όπως έχει παρατηρηθεί, ο φορολογικός ανταγωνισμός (μεταξύ κρατών) αποτελεί μια σαφώς πρόσφατη μορφή ανταγωνισμού μεταξύ διαφορετικών εθνικών κυριαρχιών, εμπνευσμένη από τον στόχο της προσέλκυσης κεφαλαίων και επιχειρήσεων στην επικράτεια του κράτους μέσω της χρήσης (έστω και περιστασιακής) της φορολογίας ως μοχλού⁶.

Τις τελευταίες δεκαετίες, η διεύρυνση της οικονομικής παγκοσμιοποίησης έχει εντείνει αποφασιστικά την αλληλεξάρτηση των πεπρωμένων των διαφόρων εθνικών οικονομιών. Επιπλέον, η βαθιά παγκόσμια χρηματοπιστωτική κρίση που ξεκίνησε το 2007 επέτεινε περαιτέρω την προσπάθεια των κρατών να προσελκύσουν πόρους στο εσωτερικό τους. Η φορολογία, επομένως, έχει γίνει, τρόπον τινά, ένα πεδίο μάχης, ένα διαρκώς ανοιχτό μέτωπο στο οποίο οι χώρες έχουν αναμετρώνται προκειμένου να

⁵ Για τη σημασία του παράγοντα της φορολογίας στις αποφάσεις των επιχειρήσεων (με ιδιαίτερη αναφορά στις αμερικανικές επιχειρήσεις) για την εγκατάσταση άμεσων επενδύσεων σε σχέση με άλλους παράγοντες (όπως το κόστος εργασίας, η ευκολία πρόσβασης σε υποδομές, η ποιότητα των υπηρεσιών που προσφέρονται στο κεφάλαιο), βλέπε Grubert H., Mutti J., *Do Taxes Influence where U.S. Corporations Invest?* στο *National Tax Journal*, 2000, τόμος 53, τεύχος 4, 825-40.

⁶ Susanu, M., *Trilemma EU and EMU Challenges: Fiscal Competition, Harmonization or Unification*. *Annals of the University Dunarea de Jos of Galati: Fascicle: I, Economics & Applied Informatics*, 2014 20(3).

είναι ανταγωνιστικές και ελκυστικές στα μάτια, ιδίως, των μεγάλων πολυεθνικών εταιρειών.

Με την εμπέδωση της παγκοσμιοποίησης των οικονομικών συστημάτων, και συνεπώς της άρρηκτης αλληλεξάρτησής τους, και της κινητικότητας των συντελεστών παραγωγής που ευνοείται από την ψηφιοποίηση των μηχανισμών και των σχέσεων ανταλλαγής, η βαρύτητα και τα αποτελέσματα των επιλογών φορολογικής πολιτικής των επιμέρους κρατών είναι βέβαιο ότι θα έχουν επιπτώσεις όχι μόνο στο εσωτερικό τους αλλά και διεθνώς. Από την εφαρμογή πρακτικών φορολογικού ανταγωνισμού προκύπτει μια σχέση αλληλεξάρτησης στο βαθμό που το επίπεδο ευημερίας των κατοίκων μιας χώρας επηρεάζεται από τις επιλογές φορολογικής πολιτικής άλλων χωρών και αντίστροφα⁷.

Η ολοκλήρωση των αγορών και η κινητικότητα των συντελεστών παραγωγής αναγκάζουν τις εθνικές αρχές, όταν χαράζουν στόχους και υιοθετούν επιλογές στον τομέα της φορολογίας, να λαμβάνουν υπόψη τις επιπτώσεις αυτών των επιλογών όσον αφορά τις αποφάσεις εγκατάστασης των επιχειρήσεων και των φυσικών προσώπων: ο φορολογικός παράγοντας, αν και δεν είναι ο μόνος που έρχεται στο προσκήνιο, είναι αποφασιστικής και συχνά κατευθυνόμενης σημασίας⁸.

Ως εκ τούτου, ο φορολογικός ανταγωνισμός είναι μια στρατηγική και μη συνεργατική συμπεριφορά εκ μέρους ενός διοικητικού φορέα που αποσκοπεί στην προσέλκυση φορολογικών βάσεων από άλλες εδαφικές κοινότητες μέσω της θέσπισης προνομιακών φορολογικών μεταχειρίσεων

⁷ Genschel, P. (2002). Globalization, Tax Competition, and the Welfare State. *Politics & Society*, 30(2), 245–275. 3

⁸ Επιπλέον, στο πλαίσιο της παγκόσμιας και ψηφιακής οικονομίας, η ελευθερία επιλογής των επιχειρήσεων όσον αφορά τον τόπο εγκατάστασης των επιχειρήσεων τους έχει αυξηθεί. Για τις εκφάνσεις του φαινομένου Ευρωπαϊκό πλαίσιο βλέπε Pain N. - Young G., *Tax competition and Pattern of European Foreign Investment*, National Institute of Economic and Social Research, London, August 1999- Raines P. - Brown R., *Policy competition and foreign direct investment in Europe*, Aldershot: Ashgate, 1999, σ. 7 επ.

έναντι ορισμένων κατηγοριών εισοδήματος. Η συμπεριφορά αυτή είναι πιθανότερο να κατευθύνεται προς τις πιο εύκολα μετακινούμενες φορολογικές βάσεις (κυρίως το κεφάλαιο) και λιγότερο προς άλλες (ιδιοκτησία και εργασία).

Στον ορισμό που μόλις δόθηκε, η βασική πτυχή αντιπροσωπεύεται από τη «μη-συνεργατική» συμπεριφορά, με αποτέλεσμα οι επιλογές κάθε μεμονωμένης οντότητας να λαμβάνονται χωρίς να δημιουργείται συσχετισμός με τις επιλογές των άλλων οντοτήτων. Εν προκειμένω, αυτό που τονίζεται στην οικονομική βιβλιογραφία σχετικά με το θέμα των «στρατηγικών παιγνίων» που είναι «μη συνεργατικά» και οι σχετικές ισορροπίες⁹.

Ο θεωρητικός πυρήνας της οικονομικής συζήτησης για τον φορολογικό ανταγωνισμό είναι ακριβώς τα συμπεράσματα της θεωρίας παιγνίων. Οι οντότητες λαμβάνουν τις δικές τους αποφάσεις σχετικά με φορολογικά θέματα για να διασφαλίσουν τα συμφέροντά τους. Ωστόσο, το καθεστώς φορολόγησης ενός συγκεκριμένου τύπου εισοδήματος (π.χ. κεφαλαιακών κερδών) που υιοθετείται από μια συγκεκριμένη οντότητα (ένα κράτος) επηρεάζει τη φορολογική βάση άλλων οντοτήτων: Αν οι υπόλοιπες οντότητες είναι σε θέση να υιοθετήσουν ανάλογο καθεστώς φορολόγησης, θα επέλθει ισορροπία. Εάν όμως πρόκειται για οικονομίες που έχουν διαφορετική δυναμική ο φορολογικός ανταγωνισμός οδηγεί στην εξάντληση

⁹ Επομένως, δεν είναι τυχαίο ότι τα μοντέλα φορολογικού ανταγωνισμού αναλύονται σχεδόν αποκλειστικά υπό το πρίσμα των ισορροπιών Nash (θεμελιώδης έννοια λύσης στη θεωρία συνεργατικών παιγνίων), δηλαδή καταστάσεων στις οποίες κανένας παράγοντας δεν είναι σε θέση να βελτιώσει τη δική του κατάσταση αλλάζοντας τις επιλογές του, δεδομένων των επιλογών των άλλων παραγόντων με τους οποίους αλληλεπιδρά. Στην πραγματικότητα, όταν κάθε πράκτορας βρίσκεται αντιμέτωπος με μια μη συνεργατική επιλογή, δεν λαμβάνει υπόψη του τις συνέπειες των πράξεών του στους άλλους πράκτορες και, ως εκ τούτου, από οικονομική άποψη, δεν κάνει τις «σωστές» επιλογές. Με άλλα λόγια, οι επιλογές των διαφόρων παραγόντων προκαλούν «εξωτερικές επιδράσεις» που δεν «ενσωματώνονται» στον οικονομικό υπολογισμό- αυτό μπορεί να οδηγήσει σε αναποτελεσματικές ισορροπίες που θα μπορούσαν να ξεπεραστούν μέσω μιας συμφωνίας συνεργασίας μεταξύ των παραγόντων. Για τη θεωρία παιγνίων, βλέπε, , Nash J.F., *Non-cooperative games*, στο *Annals of mathematics*, 1951, McKinsey L. J.C.C., *Introduction to the theory of games*, New York, 1952- Kuhn H.W. – Tucker A.W., (ed.), *Contributions to the theory of games*, vol. II, Princeton, N.J., 1953.

της φορολογικής βάσης για τα πιο αδύναμα οικονομικά κράτη. αυτό οδηγεί σε μία αναποτελεσματική κατάσταση. Το αποτέλεσμα αυτό επιτείνεται σε ένα πλαίσιο, όπως το σημερινό, υψηλής κινητικότητας των φορολογικών βάσεων.¹⁰

¹⁰ Fourçans, A. and Warin, T., Tax Harmonization versus Tax Competition in Europe: A Game Theoretical Approach(No. 132). CREFE, Université du Québec à Montréal. 2001.

1. ΤΥΠΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΥ

Ο φορολογικός ανταγωνισμός μπορεί να εκδηλωθεί με πολλές μορφές: ο πιο άμεσος και ορατός τρόπος είναι η μείωση του επιπέδου των φορολογικών συντελεστών, το οποίο μπορεί να φτάσει μέχρι και τους μηδενικούς συντελεστές, δηλαδή την απαλλαγή από τη φορολογική επιβάρυνση.

Πολύ σημαντικό ρόλο διαδραματίζει επίσης ο καθορισμός της φορολογικής βάσης, ο οποίος μπορεί να οδηγήσει σε σημαντική εξοικονόμηση φόρων και προσφέρεται περισσότερο από τον φορολογικό συντελεστή για επιλεκτική χρήση, με στόχο την προσέλκυση συγκεκριμένων οικονομικών δραστηριοτήτων.

Οι πρακτικές φορολογικού ανταγωνισμού μπορεί να προκύψουν όχι μόνο από νομοθετικές επιλογές, αλλά και από πράξεις διοικητικής φύσης: αρκεί να σκεφτεί κανείς τον εκ των προτέρων καθορισμό του φορολογικού καθεστώτος που εφαρμόζεται σε ορισμένους τύπους συναλλαγών μέσω της υπογραφής προηγούμενων συμφωνιών με τις εθνικές φορολογικές αρχές ή με τις συμφωνίες για την εφαρμογή συγκεκριμένων κανόνων transfer pricing.

Ο φορολογικός ανταγωνισμός μπορεί επίσης να επιτευχθεί μέσω της πρόβλεψης κανόνων που αποσκοπούν στην αποτροπή της διοικητικής συνεργασίας μεταξύ των κρατών και των φορολογικών τους αρχών. Εν προκειμένω, ενδεικτικά αναφέρεται ο μηχανισμός του «τραπεζικού απορρήτου», ο οποίος επί δεκαετίες αποτελούσε (και σε κάποιο βαθμό εξακολουθεί να αποτελεί) σημαντικό κίνητρο για τις επιχειρήσεις και οντότητες που προσελκύνονταν από την προοπτική να μπορούν να επενδύουν σε χώρες με χαμηλή ή και μηδενική φορολογία, αποφεύγοντας ταυτόχρονα τη φορολόγηση στο κράτος στο οποίο είναι εγκατεστημένοι.

Οι πρακτικές φορολογικού ανταγωνισμού μπορούν να επηρεάσουν την κίνηση του κεφαλαίου και τις επιχειρηματικές δραστηριότητες, καθώς και

την εργασία, τόσο τους μισθωτούς όσο και τους αυτοαπασχολούμενους, ιδιαίτερα στην περίπτωση των εργαζομένων υψηλής ειδίκευσης. Με άλλα λόγια, ο φορολογικός ανταγωνισμός μπορεί να εμφανιστεί σε σχέση με όλους τους τύπους φορολογικών επιβαρύνσεων (άμεσοι και έμμεσοι φόροι), ωστόσο, τα εμπειρικά στοιχεία δείχνουν ότι ο φορολογικός ανταγωνισμός αφορά κυρίως τους φόρους εισοδήματος και τους φόρους επί του εισοδήματος από χρηματοπιστωτικά επενδυτικά μέσα.

Τα ευνοϊκά φορολογικά καθεστάτα που απορρέουν από πρακτικές φορολογικού ανταγωνισμού μπορεί να περιορίζονται σε μη κατοίκους (*ring-fenced*) ή να εφαρμόζονται με βάση τις υποκειμενικές προϋποθέσεις που πρέπει να συντρέχουν στο πρόσωπο των επενδυτών (ιθαγένεια ή κατοικία στο εξωτερικό). Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι κάτοικοι παραμένουν υποκείμενοι στη συνήθη φορολογία- αυτό επιτρέπει στις αρχές να ελαχιστοποιήσουν την απώλεια εσόδων που προκύπτει προσφέροντας προνομιακό καθεστώς μόνο σε σχέση με νέες επιχειρήσεις αλλοδαπής προέλευσης¹¹.

Ο φορολογικός ανταγωνισμός μπορεί να είναι κάθετος ή οριζόντιος. Στην πρώτη περίπτωση, οι ανταγωνιστικές δικαιοδοσίες είναι δικαιοδοσίες που βρίσκονται σε διαφορετικά ιεραρχικά επίπεδα εντός της δομής ενός κράτους και με διαφορετικό βαθμό αυτονομίας και εξουσίας (π.χ. σχέσεις κράτους-περιφέρειας, περιφέρειας-τοπικής αρχής). Στη δεύτερη περίπτωση, από την άλλη πλευρά, οι ανταγωνιζόμενες δικαιοδοσίες είναι δικαιοδοσίες που βρίσκονται στο ίδιο ιεραρχικό επίπεδο (κυρίαρχα κράτη ή δικαιοδοσίες σε συγκρίσιμη νομική θέση εντός ενός κράτους, π.χ. διαφορετικές τοπικές οντότητες).

¹¹ Ωστόσο, τα καθεστάτα ανταγωνισμού *ring-fenced* μπορούν επίσης να είναι εδαφικά περιορισμένα, εφόσον εφαρμόζονται μόνο σε οικονομικές δραστηριότητες που βρίσκονται εντός συγκεκριμένων γεωγραφικών περιοχών.

Ο φορολογικός ανταγωνισμός είναι μόνο μία από τις πτυχές που μπορεί να λάβει συγκεκριμένα ο γενικότερος διακρατικός ανταγωνισμός¹².

Εμπειρικά στοιχεία δείχνουν ότι οι χώρες που είναι πιο επιρρεπείς στην εφαρμογή στρατηγικών φορολογικού ανταγωνισμού¹³ είναι εκείνες με μικρότερο εδαφικό μέγεθος. Για τις τελευταίες, μάλιστα, το «κόστος» (σε όρους χαμένων φορολογικών εσόδων) της εφαρμογής ευνοϊκών φορολογικών καθεστώτων είναι χαμηλότερο από αυτό που επωμίζονται οι μεγαλύτερες χώρες που χαρακτηρίζονται από διαρθρωμένα και πολύπλοκα οικονομικά συστήματα. Στις μικρότερες ή αναπτυσσόμενες οικονομίες, οι δραστηριότητες που συνήθως λαμβάνουν χαμηλό επίπεδο φορολογίας είναι «ελάχιστα παρούσες ή απουσιάζουν εντελώς»¹⁴. Επομένως, μέσω των πρακτικών φορολογικού ανταγωνισμού, αυτού του είδους οι δραστηριότητες προσελκύονται εντός του κράτους, οδηγώντας σε ευκαιρίες για την ανάπτυξη του οικονομικού συστήματος και σε πρόσθετα φορολογικά έσοδα. Οι παραπάνω εκτιμήσεις βοηθούν στην εξήγηση του φαινομένου των λεγόμενων «φορολογικών παραδείσων», δηλαδή των δικαιοδοσιών

¹²Elkins, D (2016) «The Merits of Tax Competition in a Globalized Economy,» Indiana Law Journal: Vol. 91 : Iss. 3 , Article 7.

¹³ Kanbur, R. and Keen, M., *Jeux sans frontieres: Tax competition and tax coordination when countries differ in size*. The American Economic Review, Vol. 83, No. 4 ,Sep, 1993 p.877

¹⁴ *Όπ.παρ.* Ελλείψει οποιασδήποτε μορφής φορολογικών διακρίσεων μεταξύ κατοίκων και μη κατοίκων, η μείωση του επιπέδου των συντελεστών για ένα κράτος έχει ένα πλεονέκτημα και ένα κόστος: το πλεονέκτημα είναι η προσέλκυση της φορολογικής βάσης από το εξωτερικό, ενώ το κόστος είναι το γεγονός ότι οι κάτοικοι φορολογούνται λιγότερο και συνεπώς εισρέουν λιγότεροι πόροι στο δημόσιο ταμείο. Αυτή η *αντιστάθμιση είναι* πιο ευνοϊκή για τα μικρά κράτη, καθώς έχουν λιγότερους κατοίκους και, ως εκ τούτου, ωθούνται να επιλέξουν χαμηλότερο φορολογικό συντελεστή από ό,τι ένα μεγάλο κράτος. Οι ίδιοι συγγραφείς επισημαίνουν επίσης ότι οι ελάχιστοι συντελεστές, σε αντίθεση με την εναρμόνιση, μπορούν να αποτελέσουν χρήσιμο εργαλείο για την επίλυση του προβλήματος του φορολογικού ανταγωνισμού. Βλ. και Wilson, J. D. *Theories of Tax Competition*, National Tax Journal 1999, 52, 269–304. «Υπάρχει ένα πλεονέκτημα στο μικρό μέγεθος στο φορολογικό ανταγωνισμό.» 52, 269–304.

εκείνων που υιοθετούν φορολογικές πολιτικές με μηδενικούς ή πολύ χαμηλούς συντελεστές υπέρ των μη κατοίκων, προσφέροντας τον εαυτό τους ως ένα μέρος που οι μη κάτοικοι μπορούν να χρησιμοποιήσουν για να αποφύγουν τους φόρους στη χώρα της πραγματικής τους εγκατάστασης¹⁵.

Στην παρούσα μελέτη, η προσοχή επικεντρώνεται στον φορολογικό ανταγωνισμό μεταξύ κυρίαρχων κρατών, συνεπώς στη συγκεκριμένη υπόθεση του οριζόντιου φορολογικού ανταγωνισμού¹⁶ που τις τελευταίες δεκαετίες έχει σταδιακά επιβληθεί στην παγκόσμια οικονομική σκηνή, αναδεικνύοντας τον ρόλο μιας παραμέτρου των σχέσεων μεταξύ των διαφόρων εθνικών κυριαρχιών, δημιουργώντας ένα σκηνικό διεθνών σχέσεων που χαρακτηρίζεται από τη χρήση (ακόμη και περιστασιακή) της ευνοϊκής φορολογίας ως πόλου έλξης για τα κεφάλαια και τις δραστηριότητες των πολυεθνικών εταιρειών.¹⁷

¹⁵ Για τους φορολογικούς παραδείσους βλ. Mara, E. R. *Determinants of Tax Havens* in *Procedia Economics and Finance* vol 32 (2015) 1638 – 1646

¹⁶ Haupt, A, Peters W. *Restricting preferential tax regimes to avoid harmful tax competition*. *Regional Science and Urban Economics* (2005) 35.5 p. 493 : Εννοείται ως ανταγωνισμός μεταξύ δικαιοδοσιών που βρίσκονται στο ίδιο ιεραρχικό επίπεδο για την προσέλκυση φορολογητέας βάσης στο εσωτερικό της χώρας, ιδίως όσον αφορά την άμεση φορολόγηση φυσικών προσώπων ή επιχειρήσεων.. σύμφωνα με το οποίο ο φορολογικός ανταγωνισμός είναι μια διαδικασία μέσω της οποίας διάφορες χώρες επιλέγουν στρατηγικά και μη συνεργατικά φορολογικές μεταβλητές (συντελεστές, φορολογικές βάσεις, επιχειρηματικές υπηρεσίες κ.λπ.) για ορισμένα διεθνώς κινητά περιουσιακά στοιχεία προκειμένου να αποκτήσουν πλεονεκτήματα (έσοδα, κεφάλαια, τεχνολογία, απασχόληση) έναντι άλλων χωρών.

¹⁷ Βλ. Devereux, M.P., Griffith, R. and Klemm, A., 2002. Corporate income tax reforms and international tax competition. *Economic policy*, 17(35), p.449

2. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΘΕΩΡΙΕΣ ΓΙΑ ΤΟΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟ: ΜΙΑ ΣΥΝΟΨΗ

Από αυστηρά θεωρητική άποψη, η έννοια του φορολογικού ανταγωνισμού φαίνεται να συνδέεται σαφώς με εκείνη του ανταγωνισμού μεταξύ επιχειρήσεων, ο οποίος νοείται, σε πολύ γενικές γραμμές, ως η μορφή αγοράς που χαρακτηρίζεται από ευρεία ελευθερία πρόσβασης στην επιχειρηματική δραστηριότητα και τη δυνατότητα των καταναλωτών να επιλέγουν ελεύθερα τα προϊόντα και τις υπηρεσίες που θα αγοράσουν, με συνέπεια οι οικονομικοί φορείς να ανταγωνίζονται μεταξύ τους για την απόκτηση μεριδίων αγοράς και τη μεγιστοποίηση των κερδών τους.

Ωστόσο, δεν υπάρχει αμφιβολία ότι οι δύο έννοιες αναφέρονται σε εντελώς διαφορετικά φαινόμενα, η μία αφορά τις σχέσεις μεταξύ επιχειρήσεων και καταναλωτών και η άλλη τις σχέσεις μεταξύ δικαιοδοσιών (δημόσιες αρχές).

Ο φορολογικός ανταγωνισμός μεταξύ των κρατών πηγάζει από τις δυνατότητες επιλογής φορολογικού καθεστώτος που προσφέρουν τα φορολογικά συστήματα στους πολίτες και τις επιχειρήσεις που τα χρησιμοποιούν για να αποκομίσουν πλεονεκτήματα.

Πιο συγκεκριμένα, η διαδικασία του φορολογικού ανταγωνισμού ξεκινά όταν μια δικαιοδοσία επιδιώκει να επωφεληθεί από αυτό το αρμπιτράζ, οπότε οι άλλες δικαιοδοσίες ωθούνται να αναλάβουν δράση ή να αντιδράσουν (ενεργητική, αμυντική ή παθητική ανταγωνιστική θέση). Μόλις ξεκινήσει η διαδικασία, μπορεί να οδηγήσει σε μια συρροή μέτρων και αντιμέτρων που μπορούν να αναχαιτιστούν μόνο μέσω μηχανισμών συντονισμού, συνεργασίας ή εναρμόνισης μεταξύ των εμπλεκόμενων δικαιοδοσιών¹⁸.

¹⁸ Οι θεωρίες για τον φορολογικό ανταγωνισμό βασίζονται στην υπόθεση ότι η φορολόγηση πραγματοποιείται στην πηγή (*αρχή της πηγής*), δηλαδή στον τόπο παραγωγής του φορολογούμενου εισοδήματος: προκύπτει ότι, με πλήρη κινητικότητα μεταξύ των δικαιοδοσιών, οι μεμονωμένες «οικονομικές μονάδες» μπορούν να επιλέξουν το ευνοϊκότερο επίπεδο φορολόγησης. Αντίθετα, η στήριξη της ανάλυσης στην αρχή της φορολόγησης του κεφαλαίου ανάλογα με την κατοικία του αποδέκτη (*αρχή της κατοικίας*) θα οδηγούσε σε διαφορετικά συμπεράσματα: η φορολόγηση ανάλογα με την 'κατοικία', στην πραγματικότητα, μη επιτρέποντας στο κεφάλαιο να

Όπως ήδη αναφέρθηκε, ο φορολογικός ανταγωνισμός υπήρχε ανέκαθεν, αλλά βρίσκεται στο επίκεντρο της δογματικής και πολιτικής συζήτησης μόλις εδώ και μερικές δεκαετίες. Αυτό εξηγείται από την εμφάνιση δύο θεμελιωδών στοιχείων: των διαφορών μεταξύ των φορολογικών καθεστώτων και της κινητικότητας των φορολογικών βάσεων.

Για μεγάλο χρονικό διάστημα, τα φορολογικά συστήματα διέπονταν από ουσιαστικά ομοιογενείς μηχανισμούς, οι οποίοι ήταν ακατάλληλοι για την ανάδειξη των βαθιών διαφορών μεταξύ τους. Επιπλέον, η περιορισμένη ανάπτυξη των επικοινωνιών και των μεταφορών καθιστούσε ιδιαίτερα δύσκολη τη μεταφορά των φορολογικών βάσεων από τη μία δικαιοδοσία στην άλλη, και συνεπώς από το ένα φορολογικό σύστημα στο άλλο. Αυτό εξηγεί γιατί οι πρώτες θεωρήσεις για τον φορολογικό ανταγωνισμό αναπτύχθηκαν σε σχέση με τις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής, η δομή των οποίων σε επίπεδο ομοσπονδιακού κράτους προσφέρεται για τη μελέτη των σχέσεων μεταξύ των διαφόρων επιπέδων δικαιοδοσίας τόσο κάθετα (κεντρική εξουσία - ομοσπονδιακές πολιτείες) όσο και οριζόντια (σχέσεις μεταξύ ομοσπονδιακών πολιτειών). Στις ΗΠΑ, μάλιστα, οι σχέσεις μεταξύ των διαφόρων επιπέδων διακυβέρνησης παρείχαν το ιδανικό περιβάλλον για τη μελέτη του φορολογικού ανταγωνισμού. Από την άλλη πλευρά, στην Ευρώπη, μέχρι να ωριμάσει πλήρως η εμπειρία της οικονομικής ολοκλήρωσης πρώτα της Κοινότητας και στη συνέχεια της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δεν αναπτύχθηκε πολιτική ή θεωρητική συζήτηση σχετικά με τον φορολογικό ανταγωνισμό.

Το σκηνικό άρχισε να αλλάζει τη δεκαετία του 1980, όταν ξεκίνησε η διαδικασία άρσης των εμπορικών φραγμών και απελευθέρωσης της κίνησης των κεφαλαίων. Σε αυτά προστέθηκαν και άλλα στοιχεία απόλυτης σημασίας, όπως οι πρωτοβουλίες διεθνούς οικονομικής ολοκλήρωσης με

αποφεύγει τη φορολόγηση μέσω της κινητικότητάς του, θα οδηγήσει στην εξαφάνιση του ίδιου του φαινομένου του φορολογικού ανταγωνισμού ή, τουλάχιστον, θα μειώνει σημαντικά το πεδίο εφαρμογής του.

θεμελιώδη και καθοριστικότερη την περίπτωση της Ευρωπαϊκής Ένωσης και η ανάπτυξη των τεχνολογιών της πληροφορίας και της επικοινωνίας. Εν ολίγοις, αυτό που άλλαξε ανεπανόρθωτα το σκηνικό ήταν η παγκοσμιοποίηση, η οποία νοείται ως η επιβεβαίωση της οικονομικής, κοινωνικής και πολιτιστικής ολοκλήρωσης μεταξύ των διαφόρων περιοχών του κόσμου.

Υπάρχουν δύο βασικές κατευθύνσεις στη θεωρητική συζήτηση για τον φορολογικό ανταγωνισμό, οι οποίες έχουν τις ρίζες τους σε διαφορετικές απόψεις για τη δημόσια εξουσία και τον ρόλο της στην οικονομία. Η προσέγγιση της δημόσιας επιλογής θεωρεί τον φορολογικό ανταγωνισμό ως ένα φαινόμενο από το οποίο προκύπτουν θετικές επιπτώσεις στη συνολική ευημερία, επειδή, μπροστά στις ατέλειες και τις ανεπάρκειες της πολιτικής διαδικασίας, είναι σε θέση να περιορίσει τις υπερβολικές διαστάσεις που τείνει να λάβει το κράτος¹⁹.

Αντίθετα, η λεγόμενη παραδοσιακή προσέγγιση, που ξεκινά από την ανάλυση του βέλτιστου επιπέδου φορολογίας για τη χρηματοδότηση των δημόσιων αγαθών, θεωρεί τον φορολογικό ανταγωνισμό ως ένα φαινόμενο επιζήμιο για την αποτελεσματικότητα του οικονομικού συστήματος, επειδή ευνοεί τα υπερβολικά χαμηλά επίπεδα φορολογίας και την παροχή δημόσιων αγαθών²⁰.

¹⁹ Όσοι αποδίδουν ευεργετικά αποτελέσματα στον φορολογικό ανταγωνισμό για το οικονομικό σύστημα υποστηρίζουν ότι μόνο ο επιζήμιος φορολογικός ανταγωνισμός παράγει αρνητικά αποτελέσματα, με αποτέλεσμα την απώλεια ευημερίας για το ευρύ κοινό. Για το τελευταίο, βλ. εκτενώς παρακάτω στο κείμενο. Μεταξύ των υποστηρικτών του διακρατικού φορολογικού ανταγωνισμού είναι ο νομπελίστας Μίλτον Φρίντμαν, σύμφωνα με τον οποίο «ο ανταγωνισμός μεταξύ των εθνικών κυβερνήσεων όσον αφορά τις δημόσιες υπηρεσίες που παρέχουν και τους φόρους που επιβάλλουν είναι τόσο παραγωγικός όσο και ο ανταγωνισμός μεταξύ ιδιωτών ή επιχειρήσεων όσον αφορά τα αγαθά και τις υπηρεσίες που προσφέρουν προς πώληση και τις τιμές που τους προσφέρουν. Και τα δύο οδηγούν στην ποικιλία και την καινοτομία, στη βελτίωση της ποιότητας των προϊόντων και των υπηρεσιών και στη μείωση του κόστους. Ένα κυβερνητικό καρτέλ δεν είναι λιγότερο επιβλαβές από ένα ιδιωτικό καρτέλ». Έτσι σε, Friedman M., *Capitalism and Freedom*, Chicago, 1962.

²⁰ Ειδικότερα, με την παρουσία οριζόντιου φορολογικού ανταγωνισμού, κάθε κράτος ωθείται να λαμβάνει τις δικές του αποφάσεις φορολογικής πολιτικής με στρατηγικό

Στις επόμενες παραγράφους θα αναφερθούν εν συντομία ορισμένες από τις κύριες θεωρίες που αναπτύχθηκαν στο πλαίσιο της μελέτης του φαινομένου του φορολογικού ανταγωνισμού. Θεωρίες που ταλαντεύονται μεταξύ δύο πόλων: αναποτελεσματικότητα του φορολογικού ανταγωνισμού πέραν ορισμένων επιπέδων (εφόσον είναι βέβαιο ότι οδηγεί σε πολύ χαμηλή φορολόγηση των παραγόντων που διακρίνονται για την κινητικότητά τους, με αρνητικές επιπτώσεις και από άποψη δικαιοσύνης) και θετικές επιπτώσεις, εφόσον είναι σε θέση να διορθώσει διάφορες αδυναμίες του πολιτικού και οικονομικού συστήματος.

2.1 ΟΙ ΠΡΩΤΕΣ ΑΠΟΠΕΙΡΕΣ ΑΠΟΤΥΠΩΣΗΣ ΤΟΥ ΦΑΙΝΟΜΕΝΟΥ

Στο πλαίσιο της βιβλιογραφίας για τον φορολογικό ανταγωνισμό, αφετηρία μπορεί να θεωρηθεί η υπόθεση του Tiebout. Στην πιο γνωστή του εργασία, ο Αμερικανός οικονομολόγος, αναλύοντας το πλαίσιο της παροχής τοπικών δημόσιων υπηρεσιών, αναπτύσσει ένα σχήμα που παρέχει έμμεσα μια πρώτη θεωρία σχετικά με το φαινόμενο του φορολογικού ανταγωνισμού²¹.

και μη συνεργατικό τρόπο, με στόχο την προσέλκυση περισσότερων ξένων επενδύσεων εντός των συνόρων του. Οι αποφάσεις αυτές, ωστόσο, λαμβάνονται χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι πιθανές απώλειες ευημερίας που ενδέχεται να προκαλέσουν σε σύγκριση με άλλα κράτη, με αποτέλεσμα οι φορολογικοί συντελεστές για τους πιο κινητικούς παράγοντες να καθορίζονται σε μη αποτελεσματικά χαμηλό επίπεδο. Αυτό το τμήμα της οικονομικής σκέψης θεωρεί ότι ο φορολογικός ανταγωνισμός δημιουργεί μόνο αρνητικές εξωτερικές επιδράσεις, με την έννοια της μείωσης των φορολογικών εσόδων και, ως εκ τούτου, της μείωσης του επιπέδου *του κράτους πρόνοιας*, με συνέπεια την αδυναμία εξεύρεσης φορολογικής ισορροπίας και την εμφάνιση «*κρατικών δημοσιονομικών κρίσεων*». Ο προσανατολισμός αυτός είναι σταθερός στο να θεωρεί ως αρνητικό τον αντίκτυπο που έχει ο φορολογικός ανταγωνισμός στις δικαιοδοσίες, ιδίως σε σχέση με την ικανότητά τους να ανταποκρίνονται, με δίκαιο και αποτελεσματικό τρόπο, στη ζήτηση των πολιτών για υπηρεσίες *πρόνοιας*, περιβαλλοντικές ρυθμίσεις και μη παραγωγικά δημόσια αγαθά. Για το σημείο αυτό, βλέπε Cai H. - Teisman D., *Does Competition for Capital Discipline Governments?* - *The American Economic Review*, v 95, n. 3 June 2005) σσ. 817-830.

²¹ Nallathiga R, *Tiebout's Theory Model on Local Public Goods* (Paper), Bangalore: Institute for Social and Economic Change, 2017, , διαθέσιμο σε https://www.researchgate.net/publication/321332089_Tiebout's_TheoryModel_on_Local_Public_Goods όπου γίνεται αναφορά στο Tiebout C., *A pure theory of local public*

Σύμφωνα με τον Tiebout, η απρόσκοπτη κινητικότητα των ατόμων ωθεί τις τοπικές κυβερνήσεις να ανταγωνίζονται μεταξύ τους, προσφέροντας διαφορετικούς συνδυασμούς αγαθών, υπηρεσιών και φόρων προκειμένου να προσελκύσουν πολίτες και εισόδημα, και συνεπώς κεφάλαια και επιχειρήσεις, από γειτονικές δικαιοδοσίες. Ειδικότερα, τα άτομα επιλέγουν να διαμένουν στην τοπική κοινότητα όπου ο συνδυασμός φόρων και δημόσιων υπηρεσιών φαίνεται να είναι πιο συμφέρων και να ανταποκρίνεται στις προτιμήσεις τους. Η συμπεριφορά αυτή περιγράφεται με τον όρο «ψηφίζοντας με τα πόδια»: οι πολίτες, συμμετέχοντας σε ένα είδος φορολογικής διαιτησίας, αποφασίζουν να διαμένουν στην κοινότητα, και συνεπώς στη δικαιοδοσία, στην οποία ζουν και όπου η ποιότητα/ποσότητα των προσφερόμενων δημόσιων υπηρεσιών και το αντίστοιχο επίπεδο φορολόγησης φαίνεται να ανταποκρίνονται περισσότερο στις προτιμήσεις τους.

Από την άποψη αυτή, οι πολίτες ενεργούν με τον ίδιο τρόπο όπως ένας καταναλωτής: όπως ο τελευταίος προσανατολίζει τις αγοραστικές του αποφάσεις συγκρίνοντας την ποιότητα και την τιμή, έτσι και οι πρώτοι, δηλώνοντας τις δημόσιες προτιμήσεις τους, μετακινούνται από τη μία δικαιοδοσία στην άλλη ανάλογα με το επίπεδο της φορολογίας και την ποιότητα/ποσότητα των υπηρεσιών που είναι σε θέση να προσφέρει (καλύτερη σχέση ποιότητας/τιμής)²².

expenditures, στο Journal of Political Economy, τχ. 64, αριθ. 5 (Οκτ. 1956), σσ. 416-424. (non vidi) Στην πραγματικότητα, ο Tiebout δεν σκόπευε να παράσχει μια θεωρητική τυποποίηση του φαινομένου του φορολογικού ανταγωνισμού, αλλά να επεξεργαστεί ένα μοντέλο που θα συνέδεε την προσφορά δημόσιων αγαθών με τον τέλειο ανταγωνισμό για τα ιδιωτικά αγαθά και θα κατέληγε έτσι σε έναν μηχανισμό που θα μπορούσε να αποκαλύψει τις προτιμήσεις των πολιτών για τα δημόσια αγαθά.

²² « η υπόθεση διαμορφώνει έναν κόσμο απόλυτα κινητών καταναλωτών, οι οποίοι αγοράζουν συλλογικά αγαθά και υπηρεσίες μεταξύ ενός μεγάλου αριθμού τοπικών κοινοτήτων και επιλέγουν να διαμένουν εκεί όπου το σύνολο των υπηρεσιών/φορολογιών είναι πιο κοντά στις ανάγκες τους. Συγκρίνοντας τους πολίτες διαφορετικών δικαιοδοσιών με τους καταναλωτές ιδιωτικών αγαθών, είναι δυνατόν να φανταστούμε ότι η χωρική κινητικότητα είναι για τα τοπικά δημόσια αγαθά ό,τι είναι για την ιδιωτική αγορά η επίσκεψη στα καταστήματα»

Στο υπόδειγμα του Tiebout, οι φόροι, *εφάπαξ*²³ και ομοιόμορφοι για όλα τα άτομα, καθορίζονται με τέτοιο τρόπο ώστε να είναι ίσοι με το οριακό κόστος που επωμίζεται η κυβέρνηση για την παροχή του επιθυμητού επιπέδου δημόσιων υπηρεσιών. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα τη συνεχή μετακίνηση ατόμων από τη μία περιοχή στην άλλη και την αποτελεσματική κατανομή των πόρων²⁴.

Σε ένα τέτοιο πλαίσιο, οι διάφορες δικαιοδοσίες, υποκλέπτοντας τις προτιμήσεις των ατόμων, τείνουν να προσφέρουν ένα ορισμένο επίπεδο υπηρεσιών με στόχο την ενθάρρυνση της μετανάστευσης εντός των συνόρων τους. Το αποτέλεσμα που προκύπτει είναι η καθιέρωση ενός ανταγωνιστικού μηχανισμού που βασίζεται στη φορολογική μόχλευση και την ποικιλομορφία των φορολογικών συστημάτων (φορολογικός ανταγωνισμός μεταξύ των κοινοτήτων), ο οποίος έχει ευεργετικά αποτελέσματα, καθώς στοχεύει στην κοινωνική ανάπτυξη της υπό κρίση περιοχής²⁵. Η στρατηγική χρήση της φορολογικής μόχλευσης από μία από τις οντότητες που δραστηριοποιούνται εντός του οικονομικού συστήματος αναφοράς αποσκοπεί στην αύξηση του επιπέδου ευημερίας της κοινότητας της. Αυτό, ωστόσο, δημιουργεί μια αλληλεξάρτηση μεταξύ των φορολογικών πολιτικών των διαφόρων οντοτήτων, εφόσον το επίπεδο ευημερίας των κατοίκων μιας οντότητας επηρεάζεται από τις επιλογές φορολογικής πολιτικής των άλλων οντοτήτων και αντίστροφα. Κατά συνέπεια, οι φορολογικές αρχές που λειτουργούν σε κάθε οντότητα έχουν

²³ Mieszkowski P and Zodrow G.R. *Taxation and The Tiebout Model: The Differential Effects of Head Taxes, Taxes on Land Rents, and Property Taxes* Journal of Economic Literature Vol. 27, No. 3 (Sep., 1989), . 1098-1146

²⁴ Wrede, M. *Tax Competition and Federalism The Underprovision of Local Public Goods*. FinanzArchiv / Public Finance Analysis, vol 54 no 4, (1997). 494–515. <http://www.jstor.org/stable/40912794>

²⁵ Κατά την άποψη του Tiebout, οι διαφορές μεταξύ των δικαιοδοσιών είναι θετικές επειδή μεγιστοποιούν την ευκαιρία των πολιτών να ικανοποιήσουν το ιδανικό επίπεδο των δημόσιων υπηρεσιών τους- κατά συνέπεια, κάθε προσπάθεια εναρμόνισης των φορολογικών συντελεστών θεωρείται αντιπαραγωγική. Στο υπόδειγμα, η παροχή δημόσιων υπηρεσιών επιτυγχάνει μια βέλτιστη ισορροπία ισοδύναμη με εκείνη μιας αγοράς σε συνθήκες τέλει ανταγωνισμού, καθώς όλοι οι πολίτες βρίσκουν μια δικαιοδοσία που ικανοποιεί την ζήτηση για δημόσιες υπηρεσίες κατά ιδανικό τρόπο.

κίνητρο να μην ενεργούν συνεργατικά έναντι των αρχών των άλλων οντοτήτων, οδηγώντας σε κατάσταση φορολογικού ανταγωνισμού. Από την άποψη αυτή, εξάλλου, οι φορολογικές στρατηγικές που εφαρμόζονται με στρατηγικό και μη συνεργατικό τρόπο από μια οντότητα είναι βέβαιο ότι θα έχουν επιπτώσεις στην ευημερία των μελών της κοινότητας μιας άλλης οντότητας, δημιουργώντας φορολογικές εξωτερικότητες²⁶.

Υπό το πρίσμα της θεωρίας του Tiebout, επομένως, οι διαφορές μεταξύ των δικαιοδοσιών παράγουν θετικά αποτελέσματα, επειδή επιτρέπουν στα άτομα να βελτιστοποιήσουν το επίπεδο των δημόσιων υπηρεσιών και των παροχών τους τους. Προκύπτει ότι κάθε προσπάθεια εναρμόνισης των φορολογικών συντελεστών θεωρείται αντιπαραγωγική, διότι εμποδίζει την επίτευξη του ιδανικού βέλτιστου, σύμφωνα με το οποίο κάθε πολίτης είναι σε θέση να βρει (και, επομένως, να εγκατασταθεί) μια δικαιοδοσία όπου η ζήτησή του για δημόσια αγαθά ικανοποιείται απόλυτα. Στο υπό εξέταση υπόδειγμα, η προσφορά δημόσιων υπηρεσιών επιτυγχάνει μια βέλτιστη ισορροπία ισοδύναμη με εκείνη μιας αγοράς σε συνθήκες τέλει ανταγωνισμού: όλοι οι πολίτες είναι σε θέση να βρουν μια δικαιοδοσία στην οποία η ζήτησή τους για δημόσιες υπηρεσίες ικανοποιείται πλήρως (η λεγόμενη «θεωρία του αποτελεσματικού φορολογικού ανταγωνισμού»)²⁷.

²⁶ Από την άλλη πλευρά, ο φορολογικός συντονισμός λαμβάνει χώρα όταν οι οντότητες τείνουν να συμφωνούν μέσω συμβάσεων ή/και νόμων-πλαισίων και υπό την εποπτεία εποπτικών οργάνων, έχοντας ως κοινό στόχο την ενίσχυση της συνολικής ευημερίας των κοινοτήτων αναφοράς τους. Η κατάσταση φορολογικής εναρμόνισης, από την άλλη πλευρά, προσδιορίζεται όταν η δράση των οντοτήτων αποσκοπεί στην επίτευξη μιας διαδικασίας προοδευτικής προσέγγισης των φορολογικών συστημάτων (π.χ. μέσω της πρόβλεψης παρόμοιων φορολογικών συντελεστών).

²⁷ Ως αποτέλεσμα του φορολογικού ανταγωνισμού, οι τοπικές κυβερνήσεις ανταποκρίνονται στις κινήσεις των ψηφοφόρων επιλέγοντας εκείνα τα επίπεδα φορολογίας και δημόσιων δαπανών που αντικατοπτρίζουν τις προτιμήσεις τους. Όταν οι πολίτες έρχονται αντιμέτωποι με έναν μεγάλο αριθμό ανταγωνιστικών δικαιοδοσιών, θα αποφασίσουν να τοποθετηθούν στη δικαιοδοσία που ανταποκρίνεται καλύτερα στις ατομικές τους προτιμήσεις. Με άλλα λόγια, ψηφίζοντας με τα πόδια τα άτομα θα αποκαλύψουν τις προτιμήσεις τους όσον αφορά το μείγμα φόρων και δημόσιων υπηρεσιών, προωθώντας την κατανομή αποτελεσματικών τοπικών δημόσιων αγαθών και καθιστώντας έτσι δυνατή την επίτευξη του βέλτιστου κατά Pareto, όπως συμβαίνει σε μια ιδιωτική αγορά.

Η υπόθεση του Tiebout βασίζεται, ωστόσο, σε ορισμένες απλουστευτικές και εξιδανικευτικές υποθέσεις: τέλεια κινητικότητα των μεμονωμένων προσώπων και επιχειρήσεων, ανίχνευση των προτιμήσεων παρουσία αγοράς/κατανάλωσης δημόσιων αγαθών, τέλεια πληροφόρηση σχετικά με την προσφορά αγαθών και υπηρεσιών από διαφορετικές δικαιοδοσίες, ύπαρξη μεγάλου αριθμού τοπικών κοινοτήτων.

Η εφαρμογή της υπόθεσης του Tiebout, επομένως, είναι δύσκολο να υπάρξει στην πράξη, καθώς διέπεται από διάφορες αστοχίες, η σημαντικότερη από τις οποίες είναι η ατελής κινητικότητα των ατόμων, η οποία δυσχεραίνεται από το κόστος της μεταφοράς μεταξύ των δικαιοδοσιών (όχι μόνο οικονομικό, αλλά και πολιτισμικό και γλωσσικό)²⁸ και τη σχετική δυσκολία των κυβερνήσεων να αντιληφθούν τις προτιμήσεις τους, να προσαρμοστούν σύμφωνα με αυτές και, επομένως, να ορίσουν ένα συνεπές επίπεδο φορολογίας²⁹.

Ένας άλλος παράγοντας αναποτελεσματικότητας σε σχέση με την υπόθεση του Tiebout είναι οι λεγόμενες «*διαπεριφερειακές εξωτερικότητες*», σύμφωνα με τις οποίες οι δράσεις που υλοποιούνται από μια τοπική δικαιοδοσία, με στόχο την αύξηση της ευημερίας των κατοίκων της, οδηγούν συσχετιστικά σε απώλεια ευημερίας για τους κατοίκους άλλων δικαιοδοσιών. Σκέφτεται κανείς, για παράδειγμα, τις «*φορολογικές εξωτερικότητες*» που προκύπτουν από τις επιπτώσεις της δημόσιας δράσης μιας δικαιοδοσίας (όσον αφορά τον καθορισμό του επιπέδου της φορολογίας) στον δημόσιο προϋπολογισμό μιας άλλης δικαιοδοσίας ως

²⁸ Όσο υψηλότερο είναι αυτό το κόστος, τόσο μεγαλύτερος είναι ο αριθμός των πολιτών που, αποφασίζοντας να μην μετακινηθούν, θα βρίσκονται σε μια περιοχή της οποίας η παροχή δημόσιων υπηρεσιών δεν θεωρείται βέλτιστη. Για το θέμα αυτό, βλ. Whiteman, J. *Deconstructing the Tiebout Hypothesis*. *Environment and Planning D: Society and Space* 1983, 1(3), σ. 339–353.

²⁹ Saiger, Aaron J. *Local Government without Tiebout*. *The Urban Lawyer*, 2009 41, no. 1 93–145. <http://www.jstor.org/stable/27895701>.

αποτέλεσμα της μεταφοράς της φορολογικής βάσης από τη μια δικαιοδοσία στην άλλη ως συνάρτηση της φορολογικής επιβάρυνσης.

Παρά τους περιορισμούς που μόλις περιγράφηκαν, το υπό εξέταση μοντέλο αποτελεί πρόδρομο και θεμέλιο των μεταγενέστερων θεωριών του φορολογικού ανταγωνισμού. Η βασική ιδέα ότι τα άτομα τείνουν να μετακινούνται ανάλογα με το επίπεδο φορολόγησης, στην πραγματικότητα, αποτελεί τον πυρήνα των πιο σύγχρονων θεωρήσεων που αποσκοπούν στην περιγραφή και την εξήγηση της διαδικασίας με την οποία τα κράτη ανταγωνίζονται μεταξύ τους για να προσελκύσουν εντός των συνόρων τους, και συνεπώς υπό την τροχιά των δικών τους φορολογικών συμφερόντων, ανθρώπους, επιχειρήσεις και κεφάλαια.

2.2 ΑΜΦΙΣΒΗΤΩΝΤΑΣ ΤΗΝ ΥΠΟΘΕΣΗ ΤΙΕΒΟΥΤ

Στις αρχές της δεκαετίας του 1970, ο W.E. Oates, εκκινώντας από την υπόθεση Tiebout, παρέκκλινε αποφασιστικά από αυτή, φτάνοντας στο σημείο να αποδώσει αρνητικό ρόλο στον φορολογικό ανταγωνισμό, καθώς μπορεί να οδηγήσει σε μη βέλτιστη παροχή δημόσιων υπηρεσιών³⁰.

Σύμφωνα με τον Αμερικανό μελετητή, στην πραγματικότητα, στο παιχνίδι του φορολογικού ανταγωνισμού η μείωση των φόρων (σε σημείο τέτοιο που να φτάνουν ακόμη και στην υιοθέτηση μηδενικών συντελεστών) οδηγεί σε μια συναφή και αναπόφευκτη μείωση των δημόσιων δαπανών και, κατά συνέπεια, σε ένα αναποτελεσματικό επίπεδο δημόσιων υπηρεσιών που προσφέρονται στους πολίτες.

Ο Oates διεξάγει την έρευνά του αναφερόμενος σε ένα σενάριο πιο κοντά στην πραγματικότητα από αυτό που εξετάζει η υπόθεση Tiebout. Αντίθετα με την υπόθεση του τελευταίου, στην πραγματικότητα, το πλαίσιο

³⁰ Βλέπε Oates W.E., *Fiscal Federalism*, New York, Harcourt Brace, 1972.

λειτουργίας χαρακτηρίζεται από κινητικότητα των ρών κεφαλαίου και ακινησία των πολιτών (δηλαδή του παράγοντα εργασία). Σε αυτό το πλαίσιο, υπάρχουν σημαντικές εξωτερικές επιδράσεις μεταξύ των δικαιοδοσιών, κυρίως λόγω του φόβου των αρχών να επιβάλουν περιορισμούς στο κεφάλαιο που μπορεί να προκαλέσουν τη φυγή των επενδύσεων σε άλλη δικαιοδοσία. Οι κυβερνήσεις, επομένως, για να το αποφύγουν αυτό, τείνουν να αντισταθμίζουν την απώλεια εσόδων αυξάνοντας τις εισφορές σε λιγότερο κινητές φορολογικές βάσεις: την εργασία και την ιδιοκτησία. Σύμφωνα με το σκεπτικό που αναπτύσσει ο Oates, αυτό καθορίζει τις συνέπειες του φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ των κυβερνήσεων: η προκύπτουσα μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης οδηγεί σε υποπροσφορά δημόσιων αγαθών³¹. Η σημασία της συμβολής του Oates έγκειται ιδίως στο ότι για πρώτη φορά τόνισε την παρουσία εξωτερικότητας στην αλληλεπίδραση μεταξύ των δικαιοδοσιών που καθορίζεται από τη δυναμική της φορολόγησης του κεφαλαίου ως κινητής φορολογητέας βάσης.

Στην πραγματικότητα, το μοντέλο που ανέπτυξε ο Αμερικανός μελετητής υποθέτει την ύπαρξη ενός κινητού συντελεστή (κεφάλαιο) και ενός ακίνητου συντελεστή (εργασία): υποθέτοντας ότι οι δημόσιες υπηρεσίες χρηματοδοτούνται μέσω της φορολόγησης τόσο της εργασίας όσο και του κεφαλαίου, μια αύξηση της φορολογίας στην πηγή του τελευταίου έχει ως αποτέλεσμα τη μεταφορά του σε άλλες δικαιοδοσίες με ευνοϊκότερα φορολογικά καθεστώτα με επακόλουθη μείωση του επιπέδου των δημόσιων υπηρεσιών που προσφέρονται εντός της δικαιοδοσίας που έχασε

³¹ Σύμφωνα με τον Oates, «το αποτέλεσμα του φορολογικού ανταγωνισμού μπορεί κάλλιστα να είναι μια τάση προς λιγότερο αποτελεσματικά επίπεδα παραγωγής τοπικών υπηρεσιών. Στην προσπάθειά τους να διατηρήσουν χαμηλούς φόρους για να προσελκύσουν επιχειρηματικές επενδύσεις, οι τοπικοί αξιωματούχοι ενδέχεται να διατηρήσουν τις δαπάνες κάτω από τα επίπεδα εκείνα για τα οποία τα οριακά οφέλη ισούνται με το οριακό κόστος, ιδίως για τα προγράμματα που δεν προσφέρουν άμεσα οφέλη στις τοπικές επιχειρήσεις.». Στο ίδιο, σ. 143. Για το θέμα αυτό βλέπε επίσης Wilson J.D., *Theories of Tax Competition*, στο *National Tax Journal*, Vol 52 no. 2 (Ιούνιος 1999) σ. 269- 304.

τη φορολογική της βάση. Για να αντισταθμίσουν την απώλεια εσόδων, οι κυβερνήσεις θα αναγκαστούν να αυξήσουν τη φορολογική επιβάρυνση της ιδιοκτησίας. Το σενάριο αυτό δημιουργεί φορολογικό ανταγωνισμό, ο οποίος, κατά την άποψη του Oates, θα έχει ως αποτέλεσμα την επιδείνωση της κατάστασης των δικαιοδοσιών στο σύνολό τους, λόγω της μείωσης των δημόσιων δαπανών όσον αφορά τις υπηρεσίες που προσφέρονται στους πολίτες κάτω από το επίπεδο αποτελεσματικότητας (ανεπαρκές επίπεδο δημόσιων υπηρεσιών)³². Ως εκ τούτου, καταλήγει ο Oates, στο πλαίσιο αυτού του μοντέλου, η παρέμβαση μιας κεντρικής αρχής μέσω μέσων εναρμόνισης ή συντονισμού θα ήταν επιθυμητή.

2.3 ΤΟ ΒΑΣΙΚΟ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΥ: ZODROW ΚΑΙ MIESZKOWSKI

Η πρώτη πραγματική αποτύπωση του φαινομένου του φορολογικού ανταγωνισμού φορολογικό ανταγωνισμό οφείλεται στους Zodrow-Mieszkowski και Wilson, οι οποίοι δημοσίευσαν δύο θεμελιώδεις μελέτες που θεωρούνται οι ακρογωνιαίοι λίθοι των μετέπειτα θεωρητικών εξελίξεων στον τομέα³³.

Το μοντέλο, που ονομάζεται WZM³⁴, βασίζεται σε ένα σύστημα στο οποίο τα άτομα δεν μετακινούνται μεταξύ δικαιοδοσιών, ενώ το κεφάλαιο θεωρείται κινητός παράγοντας (δηλαδή ικανός να μεταφερθεί από τη μία

³² Συνεπώς, θα υπήρχε επιζήμιος φορολογικός ανταγωνισμός, οι αρνητικές επιπτώσεις του οποίου θα μπορούσαν να εξουδετερωθούν με την παροχή μηχανισμών εναρμόνισης και συντονισμού μεταξύ των κυβερνήσεων

³³ Zodrow G.R. - Mieszkowski P., *Pigou, Tiebout, Property Taxation and the Under-provision of Local Public Goods*, Journal of Urban Economics, Vol. 19, Issue 3, May 1986, . 356-370- WILSON J.D., *A Theory of Interregional Tax Competition*, Journal of Urban Economics, τόμος 19, τεύχος 3, Μάιος 1986, σσ. 296-315- WILSON J.D., *Trade, Capital Mobility and Tax Competition*, στο Journal of Political Economy, τόμος 95, τεύχος 4, Αύγουστος 1987, σσ. 835-856.

³⁴ Από τα αρχικά των επωνύμων των τριών συγγραφέων

δικαιοδοσία στην άλλη). Το δυναμικό στοιχείο του υποδείγματος, επομένως, είναι οι επενδυτικές αποφάσεις που επηρεάζονται από το κόστος κεφαλαίου.

Σε κάθε δικαιοδοσία, οι δημόσιες δαπάνες χρηματοδοτούνται από δύο φόρους: έναν στο εισόδημα από κεφάλαιο (κινητός συντελεστής) και έναν στο εισόδημα από εργασία (σταθερός συντελεστής). Η επιδίωξη για εσωτερική προσέλκυση πόρων οδηγεί στην εμφάνιση ενός ανταγωνισμού σε σχέση με τη φορολόγηση του κεφαλαίου που μπορεί να οδηγήσει στην πλήρη εξάλειψη της φορολόγησης (η λεγόμενη «κούρσα προς τα κάτω»)³⁵. Κατά συνέπεια, το φορολογικό βάρος μετατοπίζεται στους παράγοντες ακίνητη περιουσία, εργασία, για τους οποίους, ωστόσο, υπάρχει ένα όριο πέρα από το οποίο δεν είναι κοινωνικά και πολιτικά συνετό να υπερβούμε.

36

Έτσι, υπάρχει μια κατάσταση κατά την οποία το κεφάλαιο φορολογείται ελάχιστα ή καθόλου και ο φόρος επί των συντελεστών ιδιοκτησίας, δεδομένων των κοινωνικών περιορισμών που αναφέρθηκαν παραπάνω, δεν μπορεί να είναι πολύ υψηλός. Το αποτέλεσμα είναι η μείωση των φορολογικών εσόδων και συνεπώς των διαθέσιμων πόρων για την παραγωγή δημόσιων αγαθών και υπηρεσιών που προσφέρονται σε χαμηλότερο από το βέλτιστο επίπεδο.

Συνεπώς, το τυπικό μοντέλο του φορολογικού ανταγωνισμού οδηγεί στο συμπέρασμα της ανάγκης εναρμόνισης των φορολογικών συντελεστών. Το τελευταίο, δεδομένου του περιορισμού της φορολογίας της εργασίας, μπορεί να αυξήσει την αποτελεσματικότητα του επιπέδου των προσφερόμενων δημόσιων υπηρεσιών. Πράγματι, αν όλες οι δικαιοδοσίες αύξαναν ταυτόχρονα τους φόρους επί του κεφαλαίου, θα επωφελούνταν

³⁵ Βλ. παρακάτω, ενότητα 4.5

³⁶ Βλ. Avi-Yonah, R.S., Globalization, tax competition, and the fiscal crisis of the welfare state. *Harvard law review*, 2000. P. 1573. Το αποτέλεσμα του βασικού υποδείγματος, επομένως, είναι η παρατήρηση ότι οι συντελεστές επί του κεφαλαιακού εισοδήματος, παρουσία διεθνούς κινητικότητας του κεφαλαιακού εισοδήματος, τείνουν να είναι πολύ χαμηλοί σε μια μη συνεργατική ισορροπία.

από την αύξηση του επιπέδου των προσφερόμενων υπηρεσιών στο αποτελεσματικό επίπεδο.

Μεταγενέστερες μελέτες ανέδειξαν τους περιορισμούς του βασικού υποδείγματος που απορρέουν από την αναληθοφάνεια των υποκείμενων παραδοχών του και, με την εισαγωγή ορισμένων πρόσθετων μεταβλητών, προσπάθησαν να το προσαρμόσουν στην πολυπλοκότητα της οικονομικής πραγματικότητας, επιτρέποντας την εξαγωγή πιο έγκυρων συμπερασμάτων³⁷.

2.4 ΘΕΩΡΙΑ ΤΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

Στο πλαίσιο της λεγόμενης σχολής *δημόσιας επιλογής* υπάρχουν θεωρητικές θέσεις που τονίζουν τις θετικές πτυχές του φορολογικού ανταγωνισμού, από τις οποίες μπορεί να προκύψει συνολική βελτίωση της συλλογικής ευημερίας (*ενίσχυση της ευημερίας*). Ειδικότερα, σύμφωνα με συγγραφείς όπως οι Brennan και Buchanan, η εντατικοποίηση του φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών αποτελεί μέσο για τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας του δημόσιου τομέα και της λογοδοσίας των κυβερνήσεων.³⁸

³⁷ Υπάρχουν τρεις αιτίες για την αναποτελεσματικότητα της ισορροπίας που προκύπτει από τον φορολογικό ανταγωνισμό. Η πρώτη είναι η πιθανότητα οι δικαιοδοσίες να μην λαμβάνουν υπόψη τις θετικές *δευτερογενείς* επιδράσεις που παράγονται από τις παρεχόμενες δημόσιες υπηρεσίες, με αποτέλεσμα την υποπροσφορά των εν λόγω υπηρεσιών. Δεύτερον, η μετανάστευση των πολιτών από μια δικαιοδοσία σε μια άλλη μπορεί να έχει επιπτώσεις στα έσοδα που οι μετανάστες δεν λαμβάνουν υπόψη τους. Τέλος, είναι πιθανό η μη βέλτιστη παροχή δημόσιων υπηρεσιών να προκύπτει από την αδυναμία επιβολής *εφάπαξ* φόρων, με αναπόφευκτη συνέπεια την επιβολή στρεβλωτικών φόρων.

Η προσήλωση σε ένα πιο ρεαλιστικό πλαίσιο επέτρεψε την ανάλυση νέων παραγόντων ικανών να μετριάσουν τις αρνητικές επιπτώσεις του φορολογικού ανταγωνισμού.

³⁸ Brennan G. - Buchanan J., *The power of tax: analytical foundations of a fiscal constitution*, Cambridge University Press, 1980. Για το θέμα αυτό βλέπε επίσης Eggert W., *Capital tax competition with socially wasteful government consumption*, *The European Journal of Political Economy*, 2001, ν 17, ι 3, σ. 517-529, σύμφωνα με την οποία με τον φορολογικό ανταγωνισμό δεν είναι δυνατόν να επιτευχθεί μια κατάσταση *πρώτου πλεονεκτήματος*, αλλά μόνο καταστάσεις *δεύτερου πλεονεκτήματος* στις οποίες ο φορολογικός ανταγωνισμός και οι μικρές στρεβλώσεις είναι προτιμότερες από την απουσία ανταγωνισμού και μια μεγάλη, ενιαία στρέβλωση. Σύμφωνα με άλλους συγγραφείς, ο φορολογικός ανταγωνισμός μπορεί να

Αυτή η σχολή σκέψης, εγκαταλείποντας την παραδοχή που διέπει τα παραδοσιακά μοντέλα, σύμφωνα με την οποία η κυβέρνηση ενεργεί για να μεγιστοποιήσει τη χρησιμότητα των κατοίκων της, υπογραμμίζει πώς, στην πραγματικότητα, *οι υπεύθυνοι χάραξης πολιτικής δεν ενεργούν για να αυξήσουν την ευημερία της κοινότητας, αλλά για να μεγιστοποιήσουν τη δική τους συναίνεση, δηλαδή τα δικά τους πολιτικά κέρδη*³⁹. Από αυτό προκύπτει ότι *«εάν η διαχείριση των δημόσιων οικονομικών είναι προσανατολισμένη στη μεγιστοποίηση των κερδών των φορέων χάραξης πολιτικής, ο φορολογικός ανταγωνισμός μπορεί να έχει το αναμφίβολα θετικό αποτέλεσμα της συρρίκνωσης ενός αναποτελεσματικά μεγάλου δημόσιου τομέα λόγω των ατελειών της πολιτικής διαδικασίας»*⁴⁰. Σύμφωνα με αυτή τη σχολή σκέψης (*Πολιτική Οικονομία*), ο φορολογικός ανταγωνισμός μπορεί να βάλει φρένο στην υπερβολική επέκταση του δημόσιου τομέα και, συνεπώς, και στη φορολογία, δημιουργώντας έναν μηχανισμό που ωθεί στον έλεγχο των δημόσιων δαπανών και φρενάρει τις στρεβλώσεις που προκαλούνται από την υπερβολικά υψηλή φορολογική επιβάρυνση.⁴¹

συμβάλει στην επιβολή αυστηρών, σφικτών προϋπολογισμών στη διοικητική γραφειοκρατία: πρόκειται για τη λεγόμενη θεωρία των *μαλακών δημοσιονομικών περιορισμών*, σύμφωνα με την οποία ο ανταγωνισμός στην προσέλκυση επενδύσεων από το εξωτερικό προσφέρει τη δυνατότητα να αποκατασταθούν αυστηρότεροι δημοσιονομικοί περιορισμοί. Για το τελευταίο αυτό σημείο, βλέπε Kornaj. - Maskin E.. - Roland G., *Understanding the soft budget constraint*, The Journal of Economic Literature, Vol. 41, No. 4, Dec. 2003, p. 1095.

³⁹ Ο δημόσιος φορέας ενεργεί σαν Λεβιάθαν που μεγιστοποιεί τη δική του χρησιμότητα και όχι τη γενική ευημερία.

⁴⁰ Σχετικά με το θέμα αυτό, βλέπε τη θεμελιώδη μελέτη του EDWARDS J.- KEEN M., *Tax competition and Leviathan*, The European Economic Review, 1996, v 40, n 1, σσ. 113-134, σύμφωνα με την οποία ο φορολογικός ανταγωνισμός παράγει ευεργετικά αποτελέσματα όταν μπορεί να εφαρμοστεί φορολογία που ωθεί τις δικαιοδοσίες να ανταγωνίζονται μεταξύ τους, για να μειωθούν οι περιττές δημόσιες δαπάνες και οι φορολογικοί συντελεστές για τους κινητούς παράγοντες.

⁴¹ Επομένως, ο φορολογικός ανταγωνισμός μπορεί να λειτουργήσει ως περιορισμός στην ανάπτυξη του κράτους Λεβιάθαν: οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ της παροχής δημόσιων υπηρεσιών και της φορολογικής επιβάρυνσης θα προκαλέσει τη μετεγκατάσταση κινητών βάσεων και πολιτών σε άλλες δικαιοδοσίες, αναγκάζοντας τις κυβερνήσεις να είναι αποτελεσματικές στη διαχείριση των δημόσιων πόρων. Με αυτούς τους όρους, ο φορολογικός ανταγωνισμός είναι επωφελής επειδή επιτρέπει

Επιπλέον, ο φορολογικός ανταγωνισμός θα τείνει να βελτιώσει τη συλλογική ευημερία μιας χώρας (δηλαδή να ενισχύσει την ευημερία), δεδομένου ότι τα κοινωνικοοικονομικά έσοδα που απορρέουν από τον εντοπισμό πολυεθνικών επιχειρήσεων στην επικράτεια του κράτους (λόγω της αύξησης της απασχόλησης, της ζήτησης για προμήθεια υπηρεσιών ή/και αγαθών από διεθνείς φορείς, της ρευστότητας και των καταθέσεων στις εθνικές τράπεζες κ.λπ.) νοούνται ως μέσα ικανά να καθορίσουν μια αύξηση της συλλογικής ευημερίας μεγαλύτερη από εκείνη που θα προέκυπτε από το συνηθισμένο επίπεδο φορολογίας.⁴² .

Ένα άλλο σκέλος της έρευνας στον τομέα της *Πολιτικής Οικονομίας*, που συγκρίνει τις επιπτώσεις του φορολογικού ανταγωνισμού με εκείνες της φορολογικής εναρμόνισης, έχει αναδείξει τις πιθανές ευεργετικές επιπτώσεις του πρώτου⁴³ . Ειδικότερα, ανέλυσε την υπόθεση κατά την οποία ο φορολογικός συντονισμός λαμβάνει τη μορφή συμφωνίας μεταξύ των κρατών για ελαφρά αύξηση των φορολογικών συντελεστών στο κεφάλαιο⁴⁴. Αυτή η μορφή συντονισμού έχει ως συνέπεια της επιδείνωσης του επιπέδου ευημερίας των πολιτών .

Τέλος, άλλοι συγγραφείς, που εξακολουθούν να εστιάζουν στη σχέση μεταξύ ανταγωνισμού και φορολογικού συντονισμού, έχουν αναλύσει την περίπτωση της θέσπισης ενός ελάχιστου φορολογικού συντελεστή

στους πολίτες και τις επιχειρήσεις να έχουν πρόσβαση στις χρηματοδοτούμενες δημόσιες υπηρεσίες με το χαμηλότερο δυνατό κόστος.

⁴² Σχετικά με τις θετικές επιπτώσεις του φορολογικού ανταγωνισμού, βλέπε επίσης Kehoe P., *Policy Cooperation among Benevolent Governments may be undesirable*, στο *The Review of Economic Studies*, Vol. 56, No. 2, April 1989, σελ. 289-296, σύμφωνα με τον οποίο ο φορολογικός ανταγωνισμός ωθεί τα κράτη να μην αυξήσουν στο μέλλον τη φορολογία περισσότερο από ένα ορισμένο επίπεδο, επειδή υπάρχει ο κίνδυνος να δελεάσουν άλλες κυβερνήσεις τις επιχειρήσεις με την εισαγωγή χαμηλότερων συντελεστών, οδηγώντας σε φυγή κεφαλαίων. Συνεπώς, με την παρουσία φορολογικού ανταγωνισμού, τα επίπεδα των επενδύσεων στα διάφορα κράτη μπορεί να είναι υψηλότερα και το επίπεδο της κοινωνικής ευημερίας υψηλότερο.

⁴³ Όπως έχει ήδη επισημανθεί, κατά την παραδοσιακή προσέγγιση, η φορολογική εναρμόνιση είναι ένα από τα μέσα που προτείνονται συχνότερα για την αντιμετώπιση των αρνητικών συνεπειών του φορολογικού ανταγωνισμού.

⁴⁴ Βλέπε Fuest C. - Huber B., *Tax competition and tax coordination in a median voter model*, στο *Public Choice* Vol. 107, No. 1/2, April, 2001, σελ. 97-113.

κεφαλαίου ως μορφή συντονισμού μεταξύ των κρατών⁴⁵. Ακόμη και σε αυτή την υπόθεση, συνήχθη το συμπέρασμα ότι μια τέτοια μορφή συντονισμού δεν είναι ικανή να οδηγήσει σε πραγματική βελτίωση σε σχέση με τη μη συνεργατική ισορροπία, δεδομένου ότι το ελάχιστο επιτόκιο είναι δεσμευτικό μόνο για την κατάσταση με το χαμηλότερο επιτόκιο.

2.5 Η «ΚΟΥΡΣΑ ΠΡΟΣ ΤΑ ΚΑΤΩ»

Μία από τις προβληματικές επιπτώσεις του φορολογικού ανταγωνισμού (που αναφέρεται σε μεγάλο μέρος της σχετικής βιβλιογραφίας) είναι η λεγόμενη «κούρσα προς τα κάτω» (*“race to the bottom”*), δηλαδή ο καθορισμός κατώτατων φορολογικών συντελεστών και, κατά συνέπεια, η παρουσία συνεχώς μειούμενων επιπέδων προσφερόμενων δημόσιων υπηρεσιών και η υποπαραγωγή δημόσιων αγαθών, με αναποτελεσματική κατανομή των πόρων και προοδευτική μεταφορά της φορολογικής επιβάρυνσης στον παράγοντα εργασία, που χαρακτηρίζεται από μικρότερη κινητικότητα σε σχέση με άλλους τύπους φορολογικών βάσεων.⁴⁶

Το αποτέλεσμα αυτό, ωστόσο, επηρεάζεται από την παρουσία πολλών απλουστευτικών υποθέσεων στις οποίες βασίζονται οι παραδοσιακές θεωρίες: μικρό μέγεθος του οικονομικού συστήματος, τέλεια κινητικότητα του συντελεστή κεφαλαίου, τέλεια ακινησία της γης και της εργασίας, επενδυτικές αποφάσεις που επηρεάζονται μόνο από το κόστος του κεφαλαίου.

⁴⁵ Grazzini L. - Van Ypersele T. , *Fiscal Coordination and Political Competition* , The Journal of Public Economic Theory, 2003, vol 5, n 2, σελ. 305-325.

⁴⁶ Lierse, A. *A race to the bottom? The politics of tax competition Handbook on the Politics of Taxation* in: Lukas Hanelberg & Laura Seelkopf (ed.), Edward Elgar Publishing. Α Κεφ 11, σσ 166-177, διαθέσιμο σε https://ideas.repec.org/h/elg/eechap/18873_11.html

Τα πιο πρόσφατα χρόνια, η θέση για την *κούρσα προς τα κάτω* και τη μηδενική φορολόγηση του κεφαλαίου αναθεωρήθηκε από το μέρος εκείνο της θεωρίας που ανέδειξε την ύπαρξη των παραγόντων επιλογής θέσης των επενδύσεων, οι οποίοι απορρέουν από την παρουσία σε ορισμένες χώρες φυσικών πόρων, υποδομών και εξειδικευμένου εργατικού δυναμικού σε μεγαλύτερο βαθμό από ό,τι σε άλλα κράτη (η λεγόμενη προσέγγιση της «*νέας οικονομικής γεωγραφίας*»).⁴⁷ Επιπλέον, η ύπαρξη η παρουσία παραγόντων θέσης μπορεί να καθορίζεται από το γεγονός ότι, στο βαθμό που αποδίδεται σημασία στο κόστος μεταφοράς και στους φραγμούς στο εμπόριο, ακόμη και οι λεγόμενες οικονομίες που επιτρέπουν στα κράτη να φορολογούν το κεφάλαιο (τουλάχιστον εν μέρει) χωρίς αυτό να οδηγεί σε «φυγή» στο εξωτερικό.⁴⁸ Αυτές οι θεωρητικές προσεγγίσεις, επομένως, τείνουν να τονίζουν ότι η «*κούρσα προς τα κάτω*» δεν είναι αναπόφευκτο αποτέλεσμα του φορολογικού ανταγωνισμού, ακόμη και σε ένα μη συνεργατικό πλαίσιο και παρουσία έντονης κινητικότητας κεφαλαίων, αν και ακόμη και αυτά τα μοντέλα λαμβάνουν υπόψη ότι, εν όψει του αυξανόμενου βαθμού ολοκλήρωσης, η «*κούρσα προς τα κάτω*» μπορεί να εξακολουθεί να υφίσταται.

⁴⁷ Αυτή η ερευνητική γραμμή ανέλυσε το πρόβλημα του διακρατικού φορολογικού ανταγωνισμού υπό το πρίσμα της τάσης συγκέντρωσης των βιομηχανικών δραστηριοτήτων σε συγκεκριμένες περιοχές, σε σχέση με τις ενδογενείς δυνάμεις της συσσωμάτωσης και το επίπεδο του κόστους μεταφοράς. Βλέπε Ludema R.D. - Wooton I., *Economic geography and the fiscal effects of regional integration*, The Journal of International Economics, 2000, v52, n 2, p. 331-357.

⁴⁸ Baldwin R. E. – Krugman P. R., “*Agglomeration, integration and tax harmonization*”, στο European Business Review, Vol. 13 No. 3, 2001- Kind H. J. - Knarvik K. H. M. - Schjelderup G., *Competing for capital in a lumpy world*, στο Journal of Public Economics, 2000, vol 78, v. 3, σ. 253-274.

3 Ο ΕΠΙΖΗΜΙΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΣ

Από το δεύτερο μισό της δεκαετίας του 1990, ο φορολογικός ανταγωνισμός μεταξύ των κρατών στο σενάριο της παγκοσμιοποιημένης και ψηφιοποιημένης οικονομίας απέκτησε σταδιακά τον χαρακτήρα ενός αδιάκριτου και άγριου ανταγωνισμού με στόχο την «ληηλασία» των κινητών φορολογικών βάσεων που κατοικούν σε άλλες δικαιοδοσίες. Έτσι, αναπτύχθηκε η στενότερη έννοια του *επιζήμιου ή επιβλαβούς φορολογικού ανταγωνισμού*, με την οποία συνδέεται η απώλεια ευημερίας για το σύνολο της κοινότητας⁴⁹. Σε γενικές γραμμές, ορισμένες χώρες μπορεί να ζημιωθούν από τον φορολογικό ανταγωνισμό, ενώ άλλες μπορεί να ωφεληθούν. Από θεωρητική άποψη, επομένως, ο Επιζήμιος φορολογικός ανταγωνισμός υφίσταται όταν οι απώλειες ευημερίας των πρώτων είναι μεγαλύτερες από τα κέρδη των δεύτερων, δηλαδή όταν υπάρχει απώλεια ευημερίας για το σύνολο της κοινότητας⁵⁰. Σε γενικότερες γραμμές, ωστόσο, η προσοχή των μελετητών και όσων εμπλέκονται στη διαδικασία διαμόρφωσης πολιτικής εστιάζει στην «παθολογική» και στρεβλωτική πλευρά του φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών.

Η έννοια του *επιβλαβούς φορολογικού ανταγωνισμού*, επομένως, αναφέρεται στη χρήση της φορολογικής μόχλευσης με «στρεβλωτική διάσταση» σε σχέση με τη λογική της κανονικής αγοράς. Ειδικότερα, η επιζήμια φύση του ανταγωνισμού έγκειται στη λήψη «*επιλεκτικών και μη*

⁴⁹ «Ο Επιζήμιος φορολογικός ανταγωνισμός ορίζεται ως μια φορολογική πολιτική που εφαρμόζεται από μια χώρα η οποία προσφέρει ένα ευρύ φάσμα φορολογικών κινήτρων και πλεονεκτημάτων για την προσέλκυση κινητών παραγόντων (επενδύσεων) στη χώρα αυτή. Η περιορισμένη διαφάνεια και η απουσία αποτελεσματικής ανταλλαγής πληροφοριών με άλλες χώρες θα συμβάλουν στις βλαβερές συνέπειες». Έτσι σε : ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΣΥΝΕΔΡΙΟ, *Ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών στην ΕΕ: στέρεα θεμέλια, ρωγμές στην εφαρμογή*, Ειδική έκθεση 3/2021, σ. 10.

⁵⁰ Για το θέμα αυτό, βλέπε Keen M. J., *Aspects of harmful tax competition*, ό.π.

γενικευμένων» μέτρων φορολόγησης, τα οποία προορίζονται μόνο για ορισμένα είδη οικονομικών δραστηριοτήτων, για ορισμένα είδη φορολογητέου εισοδήματος και για ορισμένες εταιρείες, προκειμένου να προκαλέσουν τον εντοπισμό (σε ορισμένες περιπτώσεις ακόμη και μόνο τυπικό)⁵¹ των τελευταίων στο έδαφος του κράτους⁵².

Το πιο άμεσο αποτέλεσμα του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού είναι, επομένως, η μαζική διάβρωση της φορολογικής βάσης (ιδίως του εταιρικού φόρου) από τη μία δικαιοδοσία στην άλλη προς όφελος κυρίως των μεγάλων πολυεθνικών επιχειρήσεων της λεγόμενης Νέας Οικονομίας, με αποτέλεσμα την δημοσιονομική αιμορραγία και κρατικές δημοσιονομικές κρίσεις.

Τις τελευταίες δεκαετίες έχει δημιουργηθεί ένας διαχωρισμός «μεταξύ των χωρών όπου λαμβάνουν χώρα οι πραγματικές οικονομικές δραστηριότητες και των χωρών όπου καταλήγουν να προκύπτουν οι φορολογικές βάσεις για

⁵¹ Συχνά, μάλιστα, «ευνοϊκές φορολογικές επιλογές έχουν γίνει υπέρ ελάχιστων κατανομών πολυεθνικών εταιρειών, συχνά μόνο μέσω ελαφρά δομημένης έδρας, προκειμένου να επωφεληθούν από την ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση ορισμένων ροών εισοδήματος (τόκοι, μερίσματα, δικαιώματα). Όπ.παρ.

⁵² Boffano S. - Cabazzi R., *European Tax Competition against distributive justice : An increasingly topical dilemma*, Saggi - DPCE online, 2017/3 Διαθέσιμο σε <http://www.dpceonline.it/index.php/dpceonline/article/view/421>, όπου αναφέρεται ότι «η μεταφορά της φορολογικής βάσης που υπαγορεύεται αποκλειστικά από φορολογικούς λόγους συμβαίνει, ιδίως, στην περίπτωση των μεγάλων πολυεθνικών ομίλων, δεδομένου ότι το σημαντικό τους μέγεθος καθιστά σχετικά χαμηλό το κόστος μετακίνησης των θυγατρικών τους, καθώς και εκείνο της τοποθέτησής τους σε διαφορετικές δικαιοδοσίες, ιδίως σε σύγκριση με τις επιβαρύνσεις που θα έπρεπε να επωμιστούν οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις (ΜΜΕ) για να πραγματοποιήσουν τους ίδιους ελιγμούς. Το φαινόμενο αυτό, ωστόσο, οδηγεί σε ένα παράδοξο: πράγματι, οι μεγάλες πολυεθνικές εταιρείες υπόκεινται σε χαμηλότερο πραγματικό φορολογικό συντελεστή από ό,τι οι τοπικές, μικρότερες εταιρείες, με προφανείς επιπτώσεις στις αρχές της φοροδοτικής ικανότητας και της φορολογικής δικαιοσύνης στις οποίες βασίζονται τα φορολογικά συστήματα των χωρών της ΕΕ». Οι ίδιοι συγγραφείς, εξάλλου, αναφερόμενοι στο ευρωπαϊκό πλαίσιο, υπογραμμίζουν πως η τάση μπορεί πλέον να θεωρηθεί παγιωμένη προς «έναν ανταγωνισμό μεταξύ των κρατών στη φορολόγηση των κινητών συντελεστών, με μια ελάφρυνση όλων των φόρων σε διάφορες ιδιότητες για το κεφάλαιο, χωρίς, ωστόσο, ανάλογη προσοχή στη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης των πιο στατικών συντελεστών, ιδίως του εισοδήματος από εργασία, ακίνητης περιουσίας και της κατανάλωσης, οι οποίες είναι ακριβώς μακριά από κάθε ανταγωνιστική λογική σε υπερεθνικό επίπεδο», με συνέπεια «οι νομοθετικές αυτές επιλογές να βρίσκονται σε ένταση με διάφορες συνταγματικές αρχές, οι οποίες ανάγονται κατά βάση στην αρχή της φοροδοτικής ικανότητας, η οποία αποτελεί ένα από τα θεμέλια του νομικού μας συστήματος».

φορολογικούς σκοπούς- μια προοδευτική διάσταση μεταξύ φόρων και ουσίας που θέτει υπό αμφισβήτηση, σε παγκόσμιο επίπεδο, τη σταθερότητα των φορολογικών συστημάτων, τη δικαιοσύνη και τον ίδιο τον δίκαιο φορολογικό ανταγωνισμό»⁵³. Από αυτή την άποψη, η χρήση πρακτικών φορολογικού ανταγωνισμού δεν είναι λειτουργική για την υλοποίηση ενός ευρύτερου και πιο συγκροτημένου σχεδίου ανάπτυξης του εθνικού παραγωγικού συστήματος, αλλά μάλλον για την απλή προσέλκυση ξένων κεφαλαίων με επακόλουθη αύξηση του χρηματοοικονομικού πλούτου.

Συνεπώς, η απόφαση για την προσφυγή σε επιβλαβείς πρακτικές φορολογικού ανταγωνισμού βασίζεται σε έναν πολιτικό υπολογισμό, αφού δεν σχετίζεται καθόλου με την υλοποίηση ενός οικονομικού οφέλους που απευθύνεται στο σύνολο των πολιτών και αποσκοπεί αποκλειστικά εξασφάλιση πλεονεκτημάτων για έναν περιορισμένο αριθμό δικαιούχων (ιδίως πολυεθνικές εταιρείες και διεθνείς χρηματοπιστωτικοί φορείς)⁵⁴.

Όπως επισημαίνεται από τη βιβλιογραφία, στο πλαίσιο του διεθνούς φορολογικού ανταγωνισμού, που μειώνεται σύμφωνα με τις παραμέτρους της αδικίας και της βλαπτικότητας, το σημείο αναφοράς γίνεται η «αγορά»,

⁵³ GASPARRI T., *Sovereign states and multinational enterprises at the challenge of taxation, between substance and transparency*, Assonime, Notes and Studies, 15/2017, σ. 2.

⁵⁴ Προκύπτει ότι η εφαρμογή επιζήμιων πρακτικών φορολογικού ανταγωνισμού προσδιορίζει μια πραγματική «μεταμόρφωση» της χρήσης του φορολογικού μοχλού σε διευκολυντικό κλειδί. Το τελευταίο, στη φυσιολογική του εκδοχή, αποτελεί έναν «μηχανισμό προώθησης οικονομικών και κοινωνικών ρυθμίσεων που πρέπει να επιδιώκονται σύμφωνα με τους θεμελιώδεις στόχους που καθορίζονται γενικά στα εθνικά συντάγματα (...). Η πρόβλεψη φορολογικών κανόνων προώθησης πρέπει να εκλαμβάνεται ως θεμελιώδης επιλογή της δημοσιονομικής κυριαρχίας κάθε κράτους». Ο επιζήμιος φορολογικός ανταγωνισμός, από την άλλη πλευρά, «εκφράζει, αφενός, την επιδίωξη να περιοριστεί και να περιχαρακωθεί η εθνική φορολογική κυριαρχία, ακρωτηριάζοντας τις επεκτατικές δυνατότητές της, τουλάχιστον όσον αφορά την προωθητική χρήση του φορολογικού μοχλού ως μέσου ανάπτυξης και αποκατάστασης της ουσιαστικής δικαιοσύνης- αφετέρου, δηλώνει το άνοιγμα προς την αγορά ως σημείο αναφοράς για τις φορολογικές επιλογές, δείχνοντας σαφώς την παράδοση της φορολογικής κυριαρχίας προς τη λογική του πλήρους ανταγωνισμού των επιχειρήσεων και των οικονομικών φορέων». Με αυτούς τους όρους BORIA P., *Taxation in European Union*, 2nd edition, Springer, 2017.

ως η βασική αξία των φορολογικών επιλογών. Με τον τρόπο αυτό, δημιουργείται ένα *αντιστάθμισμα* μεταξύ φόρων και αγοράς και αναδύεται στον ορίζοντα μια νέα τάξη διεθνούς φορολογίας, στην οποία αντιστρέφεται η παραδοσιακή σχέση μεταξύ κράτους και αγοράς, μεταξύ πολιτικής και οικονομικής εξουσίας. Η παγκοσμιοποίηση και η ψηφιοποίηση της οικονομίας, οι οποίες έχουν ευνοήσει τη γέννηση και την ανάπτυξη πολυεθνικών εταιρειών (δηλαδή δεν μπορούν πλέον να εντοπιστούν σε μια σαφώς καθορισμένη χωρική και εδαφική σφαίρα), έχουν υπονομεύσει τη ρυθμιστική (συμπεριλαμβανομένης της φορολογικής) ικανότητα της εθνικής κυριαρχίας⁵⁵.

Ο επιζήμιος φορολογικός ανταγωνισμός είναι το προϊόν όλων αυτών και οι επιπτώσεις που προκύπτουν είναι πολλές: αποδυνάμωση της εθνικής κυριαρχίας, μεταφορά από τη κοινωνική λειτουργία στη διοικητική λειτουργία του κράτους, περιθωριοποίηση της πολιτικής εξουσίας, εγκατάλειψη κάθε κοινωνικής και αναδιανεμητικής χροιάς της φορολογικής εισφοράς⁵⁶.

Από μια διαφορετική οπτική γωνία, η ζημιόγonos δυναμική του φορολογικού ανταγωνισμού μετράται λαμβάνοντας υπόψη ένα διεθνές φορολογικό πρότυπο, δηλαδή ένα ομοιογενές επίπεδο φορολογικής επιβάρυνσης από το οποίο απορρέει μια συνολικά ισοδύναμη φορολογική μεταχείριση των επιχειρήσεων και των οικονομικών φορέων. Σημαντικές αποκλίσεις από το πρότυπο αυτό (όσον αφορά τη μείωση του επιπέδου φορολόγησης) είναι πιθανό να επηρεάσουν τις επιλογές κατανομής των οικονομικών φορέων με συνέπεια την προσέλκυση κεφαλαίων μακριά από

⁵⁵ Schön W., *Tax Competition in Europe - The Legal Perspective*, στο EC Tax Review, τόμος 9, αριθ. 2/2000, σ. 89 - 104

⁵⁶ Για τα εμπόδια που δημιουργεί ο φορολογικός ανταγωνισμός στη δίκαιη κατανομή των πόρων βλέπε επίσης Artrazin A.. - Sadka E., *International tax competition and gains from tax harmonisation*, in Economics Letters, (1991).Vol. 37, σ. 69-76

το έδαφος της κατοικίας. Συνεπώς, οι επιβλαβείς πρακτικές φορολογικού ανταγωνισμού αποτελούν στρεβλωτικές πράξεις.

Η εκτροπή των φορολογικών βάσεων από άλλες χώρες τροφοδοτεί μια νοσηρή κούρσα προς τα κάτω στο επίπεδο φορολόγησης των εταιρικών κερδών και του εισοδήματος από κεφάλαιο, με συνέπεια τη μείωση των διαθέσιμων πόρων για την εφαρμογή αναπτυξιακών πολιτικών και την καταπολέμηση των κοινωνικών ανισοτήτων. Μια κατάσταση στην οποία η φορολογία επιβαρύνει περισσότερο τις σε ακίνητες φορολογικές βάσεις και σε μικρότερο βαθμό σε κινητές φορολογικές βάσεις δεν συνάδει ασφαλώς με τη θεμελιώδη αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης και είναι επίσης οικονομικά αναποτελεσματική.

Ο επιζήμιος φορολογικός ανταγωνισμός, εξάλλου, έχει επίσης επιζήμιο προφίλ όσον αφορά τις σχέσεις μεταξύ επιχειρήσεων, εφόσον δίνει τη δυνατότητα στις πολυεθνικές που τον εκμεταλλεύονται για να μειώσουν τη φορολογική επιβάρυνση των δραστηριοτήτων τους να αποκτήσουν πλεονέκτημα έναντι των ανταγωνιστών τους .

Ένα άλλο στοιχείο που πρέπει να ληφθεί υπόψη είναι ότι στο παγκόσμιο και ψηφιακό οικονομικό περιβάλλον, η αντιστοιχία μεταξύ του τύπου παραγωγής πλούτου και της επικράτειας στην οποία ένα κυρίαρχο κράτος ασκεί τη φορολογική του κυριαρχία έχει εξαφανιστεί. Η αποδυνάμωση της κυριαρχίας έχει καταστήσει τα κράτη λιγότερο ικανά να ρυθμίζουν τις φορολογικές επιπτώσεις της παγκοσμιοποίησης, ωθώντας τα σε όλο και πιο εξελιγμένες και ευκρινείς πρακτικές *επιβλαβούς φορολογικού ανταγωνισμού*. Αυτό επέτρεψε ο Επιζήμιος φορολογικός ανταγωνισμός μεταξύ των κρατών και τα επιθετικά συστήματα φορολογικού σχεδιασμού των μεγάλων πολυεθνικών ομίλων να βρίσκονται σε σφιχτό εναγκαλισμό, δημιουργώντας έναν συνδυασμό που στις πιο εξωφρενικές περιπτώσεις

οδήγησε στη μείωση της φορολόγησης των γιγάντων της ψηφιακής οικονομίας σε σχεδόν μηδενικά επίπεδα.⁵⁷

Από το δεύτερο μισό της δεκαετίας του 1990, έχει διαμορφωθεί μια σαφής τάση κατά του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών και οι διεθνείς οργανισμοί (ιδίως ο ΟΟΣΑ και η Ευρωπαϊκή Ένωση) έχουν αναπτύξει μια σειρά πρωτοβουλιών με στόχο την αντιμετώπιση των επιζήμιων πρακτικών φορολογικού ανταγωνισμού. Αυτό που τίθεται υπό αμφισβήτηση, επομένως, είναι η υποτιθέμενη ελευθερία των κρατών να διαμορφώνουν τα φορολογικά τους συστήματα αποκλειστικά σύμφωνα με τις δικές τους ανάγκες. Η χρηματοπιστωτική κρίση του 2008 και οι καταστροφικές οικονομικές συνέπειες της πανδημίας που προκάλεσε η εξάπλωση του COVID-19 έδωσαν νέα ώθηση σε τέτοιου είδους διεθνείς πρωτοβουλίες.⁵⁸

⁵⁷ Μπάρμπας, Ν. Φορολογικός Ανταγωνισμός ως συνέπεια της οικονομικής παγκοσμιοποίησης ΔΕΕ 1/2009, σ. 12-22

⁵⁸ Η ανάλυση των μέσων για την αντιμετώπιση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού που επινοήθηκαν τόσο σε διεθνές όσο και σε ευρωπαϊκό επίπεδο θα αποτελέσει αντικείμενο μελέτης στα ακόλουθα κεφάλαια.

4 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΣ ΜΕΤΑΞΥ ΚΡΑΤΩΝ: ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΣΤΟ ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΛΑΙΣΙΟ

Μετά τον προσδιορισμό του θεωρητικού πλαισίου που αφορά στο φαινόμενο του φορολογικού ανταγωνισμού και την περιγραφή των βασικών χαρακτηριστικών του του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού, κρίνεται χρήσιμο να σταθούμε στις εξελίξεις που έχει υποστεί το υπό εξέταση φαινόμενο τις τελευταίες δεκαετίες⁵⁹, προϊδεάζοντας έτσι σχετικά με τα ζητήματα που θα εξεταστούν λεπτομερέστερα στα επόμενα κεφάλαια.

Η προσπάθεια για φορολογικό ανταγωνισμό μεταξύ των δικαιοδοσιών έχει αναμφίβολα τροφοδοτηθεί, αρχής γενομένης από το δεύτερο μισό της δεκαετίας του 1980, από μια σειρά καινοτομιών που επηρεάζουν τον τομέα των οικονομικών συναλλαγών: τεχνολογικές καινοτομίες, νέοι τρόποι επικοινωνίας και διεξαγωγής εμπορικών και χρηματοπιστωτικών συναλλαγών και ηλεκτρονικό εμπόριο. Το οικονομικό σύστημα έχει γίνει, σε παγκόσμια κλίμακα, ιδιαίτερα ολοκληρωμένο και διασυνδεδεμένο.

Η παγκοσμιοποίηση έχει αλλάξει ριζικά το *επιχειρηματικό* μοντέλο των εταιρειών, οι δραστηριότητες των οποίων έχουν γίνει παγκόσμιες, ψηφιακές και άυλες (η λεγόμενη *νέα οικονομία*). Η ψηφιοποίηση του εμπορίου επέτρεψε στις εταιρείες να διεισδύσουν σε ξένες αγορές ανεξάρτητα από τη δημιουργία φυσικής δομής. Τα κέρδη της παγκόσμιας επιχείρησης έχουν γίνει κινητά και δεν μπορούν πλέον να εντοπιστούν σε μια συγκεκριμένη εδαφική περιοχή.

⁵⁹ Σε παγκόσμιο επίπεδο, μάλιστα, οι μηχανισμοί του ανταγωνισμού δεν αφορούν πλέον μόνο τον κόσμο των επιχειρήσεων, αλλά και αυτόν των κρατών που, μέσω επιθετικών φορολογικών πολιτικών προς άλλα κράτη, προσελκύουν επενδύσεις και συνεπώς κεφάλαια που εμπλουτίζουν τις δικές τους οικονομίες. Για το θέμα αυτό, βλέπε Cerny P. G., *The Changing Architecture of Politics: Structure, Agency and the Future of the State*, London, 1990

Όπως έχει παρατηρηθεί, «σημαντικό ρόλο έπαιξε η δυνατότητα, η οποία είναι χαρακτηριστική για τις επιχειρήσεις της ψηφιακής οικονομίας, να μπορούν να διεισδύουν στις αγορές εξ αποστάσεως, δηλαδή να ασκούν τις δραστηριότητές τους σε μια αγορά χωρίς να είναι φυσικά παρούσες εκεί, αλλά ενεργώντας αποκλειστικά σε ψηφιακές πλατφόρμες. Ενώ η παραδοσιακή ανάπτυξη του διεθνούς εμπορίου και της εμπορικής δραστηριότητας βασίστηκε ιστορικά στο μοντέλο «εμπόριο σε μια χώρα», σύμφωνα με το οποίο οι επιχειρήσεις διεξάγονταν εντός ενός κράτους με φυσική παρουσία, η ψηφιακή τεχνολογία εγκαινίασε το νέο μοντέλο εμπορικών συναλλαγών με μια χώρα, στο πλαίσιο του οποίου οι εμπορικές σχέσεις έχουν ως αποδέκτη την αγορά μιας χώρας (και τους χρήστες αυτής της αγοράς), χωρίς απαραίτητα να έχουν εδαφική σύνδεση με τη χώρα αυτή»⁶⁰. Από αυτό προκύπτει ότι στο σημερινό πλαίσιο γίνεται όλο και πιο περίπλοκο να προσδιοριστεί το κράτος, και συνεπώς η δικαιοδοσία, στην οποία πρέπει να φορολογηθεί το εισόδημα των πολυεθνικών εταιρειών, των οποίων οι εταιρικές δομές, σε συνδυασμό με την ευκολία μεταφοράς κερδών από τη μία χώρα στην άλλη, εμφανίζονται όλο και πιο πολύπλοκες και αρθρωτές.

Αυτό είχε επίσης επιπτώσεις στη φορολογική πλευρά. Ενώ μέχρι πριν από τριάντα χρόνια το κύριο πρόβλημα στη διεθνή φορολογία ήταν η αποφυγή της «διπλής φορολόγησης», από τα τέλη της δεκαετίας του 1990 εμφανίστηκε το αντίθετο πρόβλημα, δηλαδή αυτό της «διπλής μη φορολόγησης», που προκλήθηκε από τη δημιουργία των

το λεγόμενο εισόδημα χωρίς κράτος, δηλαδή δεν φορολογείται σε κανένα κράτος. Αυτό έχει οδηγήσει στην εξάπλωση των φαινομένων *διάβρωσης της φορολογικής βάσης και μεταφοράς των κερδών* (BEPS), τα οποία εφαρμόζονται από τις πολυεθνικές εταιρείες μέσω όλο και πιο εξελιγμένων και ευκρινών μορφών *επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού* (Aggressive Tax

⁶⁰ Perrone A., *The fair taxation of multinationals in Europe: digital taxation or common rules to determine taxable amounts?* στο Quarterly Journal of Tax Law, αρ. 1/2019, σ. 63-94.

Planning) και διευκολύνονται από τον *επιβλαβή φορολογικό ανταγωνισμό* (Harmful Tax Competition) που ασκείται από ορισμένα κράτη⁶¹.

Η διαδικασία της παγκοσμιοποίησης και της μετάβασης στην ψηφιακή οικονομία, επομένως, έδωσε αποφασιστική ώθηση στην ανάπτυξη μεγάλων *πολυεθνικών επιχειρήσεων (MNE)*, το μοντέλο λειτουργίας των οποίων δεν συνδέεται πλέον με τη γη, την ακίνητη περιουσία και τις πρώτες ύλες, αλλά με την εκμετάλλευση αλγορίθμων και πηγαίων κωδικών (άυλα περιουσιακά στοιχεία). Αυτό είχε ως αποτέλεσμα ένα νέο μοντέλο πολυεθνικών επιχειρήσεων για το οποίο τα φορολογικά συστήματα παρέμειναν ουσιαστικά *αγκυροβολημένες* στις βασικές κατευθυντήριες γραμμές που χρονολογούνται εδώ και έναν αιώνα, σχεδιασμένες για μια κυρίως φυσική και υλική οικονομία⁶².

Οι πρακτικές *επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού (aggressive tax planning)* από τις εταιρείες (ιδίως μέσω της χρήσης των κανόνων μεταβιβαστικής τιμολόγησης) ήταν ευρέως διαδεδομένες τις τελευταίες δεκαετίες. Οι πολυεθνικές επιχειρήσεις, στην πραγματικότητα, έχοντας τη δυνατότητα να βασίζονται σε ιδιαίτερα διαρθρωμένες εταιρικές δομές, είναι σε θέση να κατανέμουν τη διαδικασία παραγωγής αγαθών και υπηρεσιών σε διάφορες

⁶¹ Το ζήτημα της διπλής μη φορολόγησης και των λεγόμενων εισοδημάτων χωρίς ιθαγένεια έχει καταστεί «κινητήριος μοχλός για την ανάπτυξη κάθε άλλου θέματος που είναι συνυφασμένο με τη διεθνή φορολογία: από την ανταλλαγή πληροφοριών έως την επεξεργασία διεθνών διαδικασιών ελέγχου και είσπραξης, έως την τελειοποίηση των μοντέλων των συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολόγησης (ΣΑΔΦ)». Έτσι σε: Pepe F., *“Concorrenza fiscale dannosa” e tax rulings: l’uso “strategico” dell’arm’s length principle nella disciplina europea sugli aiuti di Stato e l’impresista (?) “egemonia” della Commissione europea nell’area della fiscalità internazionale* federalismi.it, 28 February 2018

⁶² de Broe L. *The State Aid Review against Aggressive Tax Planning: Always Look a Gift Horse in the Mouth* EC Tax Review, 2015, 24, Issue 6, σ. 290-293, Η παγκοσμιοποίηση και η ψηφιοποίηση της οικονομίας έχουν προκαλέσει μια πραγματική «γενετική μετάλλαξη» στη δομή των επιχειρήσεων (ιδίως εκείνων που έχουν διεθνή προσανατολισμό), με αποτέλεσμα την εμφάνιση νέων επιχειρηματικών μοντέλων που έχουν υπονομεύσει τα παραδοσιακά πρότυπα της διεθνούς φορολογίας. Πριν από την οριστική εγκαθίδρυση της οικονομικής παγκοσμιοποίησης, τα εθνικά κράτη ασκούσαν ανενόχλητα τη δημοσιονομική και νομισματική τους κυριαρχία.

δικαιοδοσίες, με συνέπεια να μπορούν ουσιαστικά να επιλέγουν το φορολογικό καθεστώς στο οποίο θα υπόκεινται⁶³.

Η πρόκληση που θέτει η παγκόσμια επιχειρηματικότητα στη φοροδοτική ικανότητα των εθνικών κρατών φέρνει κάθε σύστημα αντιμέτωπο με την επιλογή μεταξύ της υπεράσπισης της συνοχής του φορολογικού του συστήματος και της χρήσης της φορολογικής μόχλευσης ως εργαλείου για την ενθάρρυνση της εισροής κεφαλαίων και πόρων από το εξωτερικό.

Η δεύτερη επιλογή έχει επικρατήσει στο μέτρο που πολλά κράτη έχουν υιοθετήσει φορολογικά καθεστώτα που αποσκοπούν στην εντόπιση των παραγωγικών δραστηριοτήτων και/ή στη μεταφορά των κερδών των επιχειρήσεων (*profit shifting*), αλλά και στην προσέλκυση εργαζομένων από διαφορετικές χώρες του εξωτερικού οι οποίοι διαθέτουν περισσότερα προσόντα, με συνέπεια τη διάβρωση της φορολογικής βάσης (*base erosion*) σε βάρος των άλλων κρατών. Ως εκ τούτου, προέκυψε ένας έντονος φορολογικός ανταγωνισμός στον οποίο τα κράτη «αναπτύσσουν ευνοϊκή νομοθεσία ή διοικητικά μέσα για να προσελκύσουν την εγκατάσταση παραγωγικών δραστηριοτήτων».⁶⁴

Ιδιαίτερα σημαντικό ρόλο διαδραμάτισαν οι λεγόμενοι «φορολογικοί παράδεισοι», οι οποίοι χαρακτηρίζονται από την προσφορά «ευνοϊκού φορολογικού περιβάλλοντος για διεθνείς επενδύσεις⁶⁵». Ταυτόχρονα, οι μεγάλες βιομηχανικές χώρες έχουν επίσης αρχίσει να αποδίδουν ολοένα και μεγαλύτερη σημασία στην ανταγωνιστικότητα των φορολογικών τους συστημάτων.

⁶³ Calderon Carrero J.M., Quintas Seara A., *The Concept of "Aggressive Tax Planning" Launched by the OECD and the EU Commission in the BEPS Era: Redefining the Border between Legitimate and Illegitimate Tax Planning*, <https://www.kluwerlawonline.com/>

⁶⁴ Corosaniti G., *Aggressive Tax Competition and State Aid: Brief Considerations on the Apple Case*, Ό.π..

⁶⁵ Shaxson N., «Tackling Tax Havens: The billions attracted by tax havens do harm to sending and receiving nations alike», *FINANCE & DEVELOPMENT* 0056, 003 (2019), A003.

Υπήρχαν ουσιαστικά δύο κύριες γραμμές φορολογικού ανταγωνισμού: η φορολογία των επιχειρήσεων και η φορολογία του κεφαλαίου. Αυτό έχει οδηγήσει, με την πάροδο των ετών, σε προοδευτική μείωση του επιπέδου των φορολογικών συντελεστών και στην παροχή προτιμησιακών καθεστώτων που έχουν βασικά ως κοινό χαρακτηριστικό ότι αποσκοπούν στην προσέλκυση διεθνών επενδύσεων⁶⁶.

Ακόμη και εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όπως θα δούμε αργότερα, ο φορολογικός ανταγωνισμός μεταξύ των κρατών μελών ήταν (και εξακολουθεί να είναι) ένα ζήτημα ιδιαίτερα ευαίσθητο και λεπτό. Η Ευρωπαϊκή Ένωση αποτελεί μια ιδιαίτερα αντιπροσωπευτική μελέτη περίπτωσης για τον τρόπο λειτουργίας του φορολογικού ανταγωνισμού. Η δημιουργία μιας ενιαίας αγοράς (με την εξάλειψη των μεγάλων εμποδίων στην κυκλοφορία αγαθών, κεφαλαίων, υπηρεσιών και προσώπων) έχει οδηγήσει σε πολύ ισχυρά κίνητρα για τον ανταγωνισμό μεταξύ των δικαιοδοσιών. Το φαινόμενο αυτό εντάθηκε με τη μετάβαση στο ευρώ και την είσοδο των χωρών με τις διαδοχικές διευρύνσεις.

Στην Ευρωπαϊκή Ένωση, ο ανταγωνισμός έχει λειτουργήσει σε διάφορες κατευθύνσεις, αλλά υπήρξε ιδιαίτερα αιχμηρός στις περιπτώσεις της φορολογίας των αποταμιεύσεων και των επιχειρήσεων. Στην Ευρωπαϊκή Ένωση, οι μεγαλύτερες ανταγωνιστικές πιέσεις προήλθαν από τις χώρες που εντάχθηκαν στα μέσα της δεκαετίας του 2000, ως αποτέλεσμα στρατηγικών και πολιτικών μείωσης της φορολογίας των επιχειρήσεων, οι οποίες εφαρμόστηκαν αποτελεσματικά όχι μόνο μέσω προτιμησιακών φορολογικών καθεστώτων που αποσκοπούσαν ρητά στην προσέλκυση κινητών φορολογικών βάσεων, αλλά και μέσω μειώσεων στο γενικό επίπεδο φορολόγησης του κεφαλαίου⁶⁷.

⁶⁶ Littlewood, M., 2004. *Tax competition: Harmful to whom*. Mich. J. Int'l L., 26, p.411.

⁶⁷ Mitchell, D.J., 2004. *The economics of tax competition: harmonization vs. liberalization*. Index of Economic Freedom, Heritage Foundation, 25, p.38.

Στον τομέα της φορολόγησης των επιχειρήσεων, από τη δεκαετία του 1980 υπήρξε ευρεία προσφυγή στην παροχή από τα εθνικά συστήματα (και ιδίως από τα μικρότερα κράτη) ειδικών προνομιακών φορολογικών καθεστώτων, προκειμένου να προσελκύσουν ξένες εταιρείες και επενδυτές και να ενισχύσουν την εγχώρια οικονομική ανάπτυξη και την αύξηση της απασχόλησης. Αυτό αντισταθμίστηκε από την τάση των μεγάλων βιομηχανικών χωρών να μειώνουν το επίπεδο των φορολογικών συντελεστών για τις επιχειρήσεις (συνοδευόμενη, επιπλέον, από διεύρυνση των φορολογικών βάσεων). Αυτό έχει οδηγήσει στην εμφάνιση ενός συνεχώς αυξανόμενου φορολογικού ανταγωνισμού που βασίζεται στη συνειδητοποίηση ότι η φορολογική μεταβλητή παίζει θεμελιώδη ρόλο στις επιχειρησιακές επιλογές των ξένων επενδυτών. Επιπλέον, όπως έχει παρατηρηθεί στη θεωρία, ένα επιπλέον κίνητρο συνδέεται με την περίσταση ότι οι ονομαστικοί φορολογικοί συντελεστές όχι μόνο επηρεάζουν τον τόπο εγκατάστασης της πραγματικής οικονομικής δραστηριότητας, αλλά ταυτόχρονα επηρεάζουν και τη λεγόμενη μεταφορά κερδών, δηλαδή τη μεταφορά των πιο κινητικών φορολογικών βάσεων στις χώρες που προσφέρουν τα μεγαλύτερα φορολογικά πλεονεκτήματα.⁶⁸ Η τάση αυτή εκδηλώθηκε και εντός της ΕΕ, ιδίως στα κράτη που προσχώρησαν μετά το 2004.

Όσον αφορά τη φορολόγηση των αποταμιεύσεων, ωστόσο, το μέσο με το οποίο ενθαρρύνθηκε η εισροή κεφαλαίων από το εξωτερικό ήταν η σταδιακή κατάργηση των εθνικών συστημάτων εισφορών επί των τόκων που εισπράττουν οι μη κάτοικοι από δημόσια και ιδιωτικά ομόλογα και καταθέσεις, στην οποία προστίθεται συχνά η μη φορολόγηση των κεφαλαιακών κερδών και των εισοδημάτων από παράγωγα που εισπράττουν οι αλλοδαποί επενδυτές, τα οποία, ως εκ τούτου, εξακολουθούν να υπόκεινται σε φορολόγηση μόνο στο κράτος κατοικίας.

⁶⁸Wilson, J.D. and Wildasin, D.E., *Capital tax competition: bane or boon*. Journal of public economics, 2004, 88(6), .1065-1091.

Συνεπώς, η εξάπλωση των καθεστώτων απαλλαγής από τους τόκους μπορεί επίσης να συγκαταλέγεται στα μέσα του φορολογικού ανταγωνισμού με στόχο την προσέλκυση ξένων κεφαλαίων. Ωστόσο, αυτό είχε ως αποτέλεσμα τον συγκεκριμένο κίνδυνο διπλής «μη φορολόγησης», εφόσον, λόγω της έλλειψης αποτελεσματικής ανταλλαγής πληροφοριών και μορφών διοικητικής συνεργασίας μεταξύ των εμπλεκόμενων δικαιοδοσιών⁶⁹, υπήρξαν σημαντικές δυσκολίες εκ μέρους των διοικήσεων των κρατών κατοικίας των επενδυτών να εντοπίσουν αυτά τα είδη εισοδήματος.

Ένας άλλος τομέας στον οποίο παρατηρείται έντονη τάση ανταγωνισμού μεταξύ των φορολογικών συστημάτων είναι ο τομέας της διαχείρισης περιουσιακών στοιχείων, με αρκετές χώρες οι οποίες, προσφεύγοντας επίσης στον φορολογικό μοχλό⁷⁰, έχουν ενεργήσει για να τοποθετηθούν ως προνομιακά κέντρα εγκατάστασης επιχειρήσεων συλλογικών επενδύσεων σε αποταμιεύσεις⁷¹.

Η ανάγκη διαμόρφωσης πρωτοβουλιών διεθνούς φορολογικής πολιτικής, επομένως, καθιστά τον φορολογικό ανταγωνισμό μεταξύ κρατών είναι ένα ζήτημα απόλυτης σημασίας στο οποίο διακυβεύονται όχι μόνο οι οικονομικές αλλά και οι πολιτικές και διπλωματικές σχέσεις μεταξύ των εθνικών κυριαρχιών. Πράγματι, τα επιμέρους κράτη όταν αποφασίζουν να συμμετάσχουν στο «παιχνίδι του ανταγωνισμού», αναλαμβάνουν δράση για να διαμορφώσουν, στο πλαίσιο των δικών τους νομικών συστημάτων, φορολογικές δομές ικανές να προσελκύσουν επιχειρήσεις (και, ως εκ τούτου, κεφάλαια) από το εξωτερικό με επακόλουθο τον εντοπισμό εντός

⁶⁹ Στα επόμενα κεφάλαια θα αναλυθεί η πορεία που οδήγησε στην ενίσχυση της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών (που δεν περιορίζεται από το τραπεζικό απόρρητο), σε ετήσια βάση, μεταξύ των φορολογικών αρχών διαφόρων χωρών.

⁷⁰ Μέσω της παροχής ιδιαίτερα ευνοϊκών φορολογικών καθεστώτων για τα επενδυτικά οχήματα και παροχών που συνίστανται στην αποφορολόγηση των κερδών των διαχειριστών.

⁷¹ Όσον αφορά την ΕΕ, ενδεικτική είναι για παράδειγμα η σημαντική συγκέντρωση αμοιβαίων κεφαλαίων στο Λουξεμβούργο και την Ιρλανδία.

των συνόρων τους των παραγωγικών συντελεστών που είναι απαραίτητοι για την άσκηση επιχειρηματικών δραστηριοτήτων.

Μια τέτοια φορολογική δομή, για να είναι ελκυστική, πρέπει προφανώς να παρουσιάζει πραγματική επίπτωση στα οικονομικά αποτελέσματα χαμηλότερη από το μέσο όρο των άλλων κρατών, και ενδεχομένως να τείνει προς το μηδέν (ή τουλάχιστον μια ελάχιστη φορολογική επιβάρυνση) . Με άλλα λόγια, τίθεται σε κίνηση μια λογική ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών, η οποία μετράται με όρους φορολογικής ελκυστικότητας, δηλαδή με την ικανότητα καθορισμού ενός επιπέδου συνολικής φορολογίας που είναι ελκυστικό για τις ξένες επιχειρήσεις, ώστε να καθοριστεί ο εντοπισμός των παραγωγικών πρωτοβουλιών στο έδαφος του κράτους .

Συνεπώς, πίσω από τις πρακτικές του φορολογικού ανταγωνισμού κρύβεται ένας υπολογισμός οικονομικής «σκοπιμότητας», σύμφωνα με τον οποίο η απώλεια εσόδων που προκύπτει από τη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης αντισταθμίζεται από τις θετικές επιπτώσεις στο εθνικό οικονομικό σύστημα που προκύπτουν από την εγκατάσταση επιχειρήσεων και κεφαλαίων⁷² .

Αυτό είχε ως αποτέλεσμα τη δημιουργία «μιας πραγματικής φορολογικής αγοράς, στην οποία η προσφορά μειωμένης φορολογικής εισφοράς αποτελεί το διαπραγματευτικό χαρτί για την εγκατάσταση επιχειρήσεων στην εθνική επικράτεια»⁷³ , με συνέπεια ο κύριος, αν όχι ο μοναδικός, στόχος των

⁷² Μεταξύ αυτών των θετικών επιδράσεων κοινωνικοοικονομικού χαρακτήρα (έμμεσες αποδόσεις και θετικές εξωτερικότητες) που είναι ικανές να προκαλέσουν αύξηση του επιπέδου της συλλογικής ευημερίας μεγαλύτερη από εκείνη που θα προέκυπτε από την προσφυγή στο κανονικό επίπεδο φορολογίας είναι, για παράδειγμα, η αύξηση του επιπέδου της άμεσης και έμμεσης απασχόλησης, η αύξηση της κατανάλωσης και της κυκλοφοριακής ρευστότητας στο οικονομικό σύστημα. εσωτερικό). «Επομένως, η παραίτηση από την είσπραξη φόρων δεν συνιστά σημαντική ζημία για την κοινότητα, αλλά, αν μη τι άλλο, αποτελεί τον απαραίτητο παράγοντα τόνωσης για την ενεργοποίηση της ανάπτυξης της εθνικής οικονομίας». Fiorentino, S., Cardillo, M. and Pepe, F., *La concorrenza fiscale tra Stati*, PhD Thesis, Rome 2021 Διαθέσιμο σε : https://iris.uniroma1.it/retrieve/handle/11573/1563555/1882808/Tesi_dottorato_Napolitano.pdf

⁷³ Όπ.παρ.. Η στάση αυτή ορίζεται ως «εμπορική αναζήτηση του φορολογικού επιπέδου που θα προσελκύσει το επιχειρηματικό υπόστρωμα στην επικράτεια του κράτους». Αντιθέτως, η κατάσταση στην οποία μια επιχείρηση επιδιώκει τη

πρακτικών φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών να γίνεται η αμοιβαία εκτροπή των φορολογικών βάσεων.

Από μια διαφορετική οπτική γωνία, οι μεγάλες πολυεθνικές εταιρείες έχουν εκμεταλλευτεί την τεράστια οικονομική τους δύναμη για να μπορούν να «συνομιλούν» επί ίσοις όροις (αν όχι ακόμη και σε πλεονεκτική θέση) με τα κυρίαρχα κράτη, εξισορροπώντας «την προσφορά τους για αύξηση των επενδύσεων και δημιουργία εργασίας με την απαίτησή τους για μείωση της φορολογίας»⁷⁴.

Συνέπεια των όσων περιγράφηκαν συνοπτικά παραπάνω ήταν, επομένως, η εμφάνιση από τα τελευταία χρόνια του 20ού αιώνα, παράλληλα με την έννοια του φορολογικού ανταγωνισμού που νοείται ως «πιθανό μέσο οικονομικής πολιτικής που ευνοεί την αύξηση ορισμένων συντελεστών παραγωγής του εθνικού συστήματος», ο επιζήμιος φορολογικός

φορολογική βελτιστοποίηση στο πλαίσιο του φυσιολογικού φορολογικού ανταγωνισμού, μέσω επιλογών τοποθεσίας που τεκμηριώνονται από επιλογές δικαίου στο οποίο θα υπαγάγει τη δραστηριότητά της, σύμφωνα με την αντίληψη του δικαίου ως «προϊόντος», είναι διαφορετική. Στον τομέα της φορολογίας, όχι σε αντίθεση με ό,τι συμβαίνει σε άλλους τομείς του δικαίου, και ίσως ακόμη περισσότερο, είναι αναγκαίο να γίνεται διάκριση μεταξύ των πραγματικών επιλογών μετεγκατάστασης και των επιλογών που υπαγορεύονται αποκλειστικά ή κυρίως από την πρόθεση να επωφεληθούν από καθεστώτα ή νομικούς θεσμούς που προβλέπονται από αλλοδαπά νομικά συστήματα, διατηρώντας παράλληλα δεσμούς με το σύστημα προέλευσης και μάλιστα προκειμένου να απολαμβάνουν στο τελευταίο σύστημα τα πλεονεκτήματα που εξασφαλίζουν τα εν λόγω αλλοδαπά συστήματα. Επιλογές, οι τελευταίες, οι οποίες εμφανίζουν προφίλ ανωμαλίας, χαρακτηριζόμενες από την πρόθεση να εκμεταλλευτούν, αντί να χρησιμοποιήσουν για τον σκοπό για τον οποίο σχεδιάστηκαν, ευνοϊκότερα φορολογικά καθεστώτα που προβλέπονται από ορισμένες κρατικές νομοθεσίες». Επίσης τονίζεται ότι «το γενικό αυτό θέμα εμπλουτίζεται με περαιτέρω προφίλ όταν εξετάζεται στο κοινοτικό πλαίσιο, στο οποίο οι θεμελιώδεις ελευθερίες εγκατάστασης και ελεύθερης κυκλοφορίας προσώπων και κεφαλαίων συνεπάγονται ενισχυμένη προστασία της ελεύθερης επιλογής του δικαίου, με αναφορά και στην έδρα της εταιρείας. Στο πλαίσιο αυτό, το ζήτημα επιλύθηκε από το Δικαστήριο με τη γνωστή απόφαση *Cadbury-Schweppes* (ΔΕΚ C-196/04 της 12ης Σεπτεμβρίου 2006), στην οποία διαπιστώθηκε ότι η ελευθερία εγκατάστασης επιτρέπει τον εντοπισμό μιας εταιρείας σε μια χώρα της ΕΕ για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος, ακόμη και για φορολογικούς και μόνο λόγους, υπό την προϋπόθεση ότι δεν πρόκειται για μια καθαρά τεχνητή ρύθμιση, στερούμενη οικονομικής αποτελεσματικότητας και αποσκοπούσα στην αποφυγή του συνήθους φόρου επί των κερδών που προκύπτουν από δραστηριότητες που ασκούνται στο εθνικό έδαφος».

⁷⁴ Perrone, A., *The fair taxation of multinationals in Europe: digital taxation or common rules to determine taxable amounts?*; Ό.π. .

ανταγωνισμός νοείται ως η χρήση φορολογικής μόχλευσης κατά τρόπο που στρεβλώνει την κανονική λειτουργία της αγοράς.

Ο φυσιολογικός φορολογικός ανταγωνισμός, δηλαδή, που αποσκοπεί στην προσέλκυση πραγματικής οικονομικής δραστηριότητας με στόχο την αύξηση του επιπέδου ανάπτυξης του εθνικού οικονομικού συστήματος στο σύνολό του, αντιπαραβάλλεται με τον λεγόμενο επιβλαβή φορολογικό ανταγωνισμό, ο οποίος, ενόψει ελάχιστων πραγματικών επενδύσεων, έχει ως κύριο, αν όχι αποκλειστικό, στόχο την προσέλκυση μεγάλων φορολογικών βάσεων από άλλες δικαιοδοσίες .

Όπως έχει ήδη τονιστεί στην προηγούμενη ενότητα, ο φορολογικός ανταγωνισμός είναι ένα ζήτημα που βρίσκεται επίσης στο επίκεντρο της οικονομικής και πολιτικής συζήτησης εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης κατά τις τελευταίες δεκαετίες, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της οποίας την καθιστούν εξάλλου ιδιαίτερα εκτεθειμένη στις πρακτικές φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών μελών. Η ΕΕ, στην πραγματικότητα, είναι μια νομισματική ένωση με ενιαία αγορά, η οποία, ωστόσο, δεν διαθέτει κυρίαρχη φορολογική αρχή⁷⁵. Αυτό σημαίνει ότι οι επιμέρους χώρες, οι οποίες έχουν φορολογική κυριαρχία, διαφέρουν σημαντικά μεταξύ τους όσον αφορά τους φορολογικούς συντελεστές, τις φορολογικές βάσεις και τα λογιστικά κριτήρια για τον προσδιορισμό του εισοδήματος (η λεγόμενη φορολογική ασύμμετρία). Με άλλα λόγια, «η Ένωση είναι εξ ορισμού μια μεγάλη ασύμμετρη αγορά στην οποία τα αγαθά, τα πρόσωπα, οι επιχειρήσεις και τα κεφάλαια κυκλοφορούν ελεύθερα, αλλά στην οποία

⁷⁵ Όπως έχει παρατηρηθεί στη θεωρία, «η μεταβίβαση της νομισματικής πολιτικής στην Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα δεν ακολουθήθηκε από μια ισότιμη συγκέντρωση της δημοσιονομικής πολιτικής εντός της Ένωσης, έτσι ώστε η συνέπεια φαίνεται να είναι η (περαιτέρω) απολυτοποίηση της αρχής του ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών μελών, η οποία θέτει σε δεύτερη μοίρα τους δεσμούς αλληλεγγύης μεταξύ των πολιτών της ΕΕ, προς πλήρη όφελος ενός εξοργισμένου ανταγωνισμού μεταξύ αυτών των οικονομικο-νομικών συστημάτων (...). Οι σχετικές εθνικές νομοθεσίες πρέπει επομένως να προσαρμοστούν στον ανταγωνισμό, κάνοντας μάλιστα χρήση του λεγόμενου όπλου, το λεγόμενο φορολογικό ντάμπινγκ, δηλαδή η μείωση των φορολογικών συντελεστών και των φορολογικών επιβαρύνσεων προκειμένου να προσελκύνονται φορολογούμενοι από άλλα μέρη του κόσμου, ώστε να αποκομίζουν πρόσθετα κέρδη από τους άμεσους φόρους και την κατανάλωσή τους σε τοπικό επίπεδο (...). Στο σημείο αυτό, θυμόμαστε την παραδειγματική περίπτωση της Ιρλανδίας. Αυτό έχει προσδιορίσει το φορολογικό ντάμπινγκ ως έναν από τους ακρογωνιαίους λίθους της οικονομικής της ανάπτυξης, που πρέπει να κατανοηθεί ως μια προφανής τάση που αποσκοπεί στο να κάνει τις πολυεθνικές να πληρώνουν φόρους και δασμούς με πολύ χαμηλότερο συντελεστή από ό,τι σε άλλες ευρωπαϊκές χώρες». Βλ. Boffani S. - Cabazzi R., *European tax competition versus distributive justice: an increasingly topical dilemma*, επίσης, στο *Il dumping fiscale irlandese mostra le crepe dell'UE*, στο www.altraeconomia.it, 5 Σεπτεμβρίου 2016

αυτόνομα κυρίαρχα κράτη, ενίοτε σε ανοικτό ανταγωνισμό μεταξύ τους και από άποψη φορολογίας, εξακολουθούν να αντιμετωπίζουν και να αντιμάχονται το ένα το άλλο»⁷⁶.

Επομένως, ο φορολογικός ανταγωνισμός εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης φαίνεται σχεδόν αναπόφευκτος, αν ληφθεί υπόψη η μεγάλη αλληλεπίδραση μεταξύ των κρατών μελών και οι πολλαπλές δυνατότητες φορολογικού αρμπιτράζ για τους πολίτες και τις επιχειρήσεις. Συνεπώς, τα κράτη μέλη βρίσκονται σε μια μόνιμη κατάσταση σιωπηρού ανταγωνισμού, όπου οι επιλογές τους σε θέματα φορολογικής πολιτικής εξαρτώνται αμετάκλητα από το κανονιστικό πλαίσιο άλλων χωρών.⁷⁷

Παρόλο που δεν έλειψαν οι προσπάθειες φορολογικής εναρμόνισης στον τομέα των εισοδημάτων από επιχειρήσεις και κεφάλαιο, οι αποκλίσεις μεταξύ των κρατών μελών εξακολουθούν να είναι πολλές και σημαντικές,

⁷⁶ Gasparri T., *Sovereign States and Multinational Enterprises at the Challenge of Taxation, Between Substance and Transparency*, ό.π., σ. 16. Ο ίδιος συγγραφέας υπογραμμίζει ότι «αυτός ο ιδιαίτερος ρόλος της Ένωσης συνέβαλε στη διάβρωση των εθνικών φορολογικών βάσεων όλων των κρατών μελών: τόσο των χωρών που επεδίωκαν να διατηρήσουν την εσωτερική συνοχή των φορολογικών τους συστημάτων όσο και εκείνων που έτειναν περισσότερο στον ανταγωνισμό, αμφισβητώντας την ικανότητά τους να χρησιμοποιούν τη μόχλευση των φορολογικών πλεονεκτημάτων για την προσέλκυση πραγματικών επενδύσεων. Η πρόκληση του παγκόσμιου φορολογούμενου για τα εθνικά συστήματα έφερε τα κράτη αντιμέτωπα με την εναλλακτική λύση μεταξύ της υπεράσπισης της συνοχής του συστήματος με τίμημα την απώλεια της ανταγωνιστικότητας και της διαφύλαξης της ικανότητας προσέλκυσης επενδύσεων ακόμη και με τίμημα τον αθέμιτο ανταγωνισμό- έναν αθέμιτο ανταγωνισμό που εντός της Ένωσης έχει γίνει όλο και πιο αδιαφανής με την πάροδο του χρόνου -δηλαδή διαχειρίζεται μέσω αυστηρά εμπιστευτικών αποφάσεων που λειτουργούν ad hoc και κατά περίπτωση προκειμένου για να μην ανακλύψουν προβλήματα διακρίσεων ή παραβίασης των κοινοτικών ελευθεριών».

⁷⁷ «Κάθε χρόνο χάνονται δισεκατομμύρια ευρώ από τη φοροδιαφυγή - χρήματα που θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν για δημόσιες υπηρεσίες όπως σχολεία και νοσοκομεία ή για την τόνωση της απασχόλησης και της ανάπτυξης. Οι Ευρωπαίοι και οι επιχειρήσεις που λειτουργούν δίκαια καταλήγουν να πληρώνουν υψηλότερους φόρους ως αποτέλεσμα. Αυτό είναι απαράδεκτο και αναλαμβάνουμε δράση για την αντιμετώπισή του». Αυτά ήταν τα λόγια του Πιερ Μοσκοβισί, Ευρωπαϊκού Επιτρόπου Οικονομικών και Δημοσιονομικών Υποθέσεων, στις 28 Φεβρουαρίου 2016 κατά την παρουσίαση του ευρωπαϊκού φορολογικού θεματολογίου. Έχει παρατηρηθεί στη από την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας μέχρι σήμερα, οι πολυάριθμες προσπάθειες προσέγγισης κρίσιμων πτυχών της φορολογίας εισοδήματος δεν ήταν σχεδόν ποτέ επιτυχείς. Zodrow, G.R., 2003. *Tax competition and tax coordination in the European Union*. *International tax and public finance*, 10(6), .651-671.

και αυτό αναμφίβολα αποτελεί πρόσφορο έδαφος για πρακτικές φορολογικού ανταγωνισμού⁷⁸.

Πολλοί παράγοντες συνέβαλαν σε αυτό το αποτέλεσμα, όπως οι μειωμένες εξουσίες των κεντρικών θεσμικών οργάνων της Ευρωπαϊκής Ένωσης σε θέματα, μεταξύ άλλων, άμεσης φορολογίας, η απροθυμία των κρατών να μειώσουν τα περιθώρια της δημοσιονομικής τους κυριαρχίας και ο μηχανισμός λήψης αποφάσεων που βασίζεται στον κανόνα της ομοφωνίας, ο οποίος αναδεικνύει την εξουσία βέτο των μεμονωμένων μελών.

Στο πλαίσιο της θεσμικής αρχιτεκτονικής της Ευρωπαϊκής Ένωσης, λοιπόν, αναδεικνύεται σαφώς η αντίθεση μεταξύ *«της λογικής υπέρ της οικονομίας της αγοράς» δηλαδή ανοικτής και ανταγωνιστικής (με στόχο την ενιαία αγορά) και μια αρμοδιότητα, αυτή της φορολογίας που φυλάσσεται με ζήλο εντός της περιμέτρου της εθνικής κυριαρχίας»*⁷⁹.

Ωστόσο, πρέπει επίσης να τονιστεί ότι η ίδια η ιδιότητα του μέλους της ΕΕ συνεπάγεται την τήρηση από τα κράτη μέλη των πολιτικών και νομικών δεσμεύσεων που απορρέουν από τις ιδρυτικές συνθήκες. Πράγματι, αφενός, τα κράτη δεν μπορούν να κάνουν αυτόνομες επιλογές νομισματικής πολιτικής και, αφετέρου, υπόκεινται σε πολύ ακριβείς περιορισμούς όσον αφορά την ικανότητά τους να καθορίζουν την οικονομική, δημοσιονομική και δημοσιονομική πολιτική τους.

Επιπλέον, μολονότι ο καθορισμός της φορολογικής πολιτικής εξακολουθεί να είναι καταρχάς αποκλειστική αρμοδιότητα των επιμέρους κρατών, είναι αναπόφευκτο ότι η αρμοδιότητα αυτή πρέπει να ασκείται σύμφωνα με τον θεμελιώδη στόχο της ενιαίας αγοράς⁸⁰. Αυτό συνεπάγεται ότι όλα τα μέτρα

⁷⁹ Εδώ, μεταξύ των μέσων συντονισμού εντός της ΕΕ, αξίζει να αναφερθεί η εκπλήρωση των όρων του Συμφώνου Σταθερότητας και Ανάπτυξης και του Δημοσιονομικού Συμφώνου.

⁸⁰ Δεδούλη-Λαζαράκη Α., *Η αρμοδιότητα της Ευρωπαϊκής Ένωσης στους τομείς της έμμεσης και άμεσης φορολογίας στα πλαίσια της εσωτερικής αγοράς και του ανόθευτου ανταγωνισμού*, Ευρωπαϊκό Δίκαιο, 3/2020, σ.σ. 246-268 και Δεδούλη-Λαζαράκη Α. *Η αρχή*

που λαμβάνονται σε εθνικό επίπεδο (συμπεριλαμβανομένων των φορολογικών μέτρων) υπόκεινται σε έλεγχο από τα θεσμικά όργανα της ΕΕ (ιδίως την Επιτροπή)⁸¹. Στον τομέα της άμεσης φορολογίας, επομένως, η φορολογική πολιτική της ΕΕ είναι ουσιαστικά «αρνητική», εφόσον αποσκοπεί, κατ' εφαρμογή των αρχών της ΕΕ, στον περιορισμό της αυτονομίας των κρατών μελών από ορισμένες απόψεις⁸².

της φορολογικής εδαφικότητας, η ελευθερία εγκατάστασης των εταιριών και η εταιρική φορολογία στο δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ΕφΔΔ 4/2020 σ.σ. 457-477

⁸¹ Ο τομέας στον οποίο ο έλεγχος της Επιτροπής επί των φορολογικών μέτρων που θεσπίζονται σε εθνικό επίπεδο υπήρξε καθοριστικός είναι αναμφίβολα ο τομέας των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων. Για την τελευταία αυτή ειδική πτυχή, βλ. δεύτερο κεφάλαιο, ενότητα 7.

⁸² Από την άλλη πλευρά, οι έμμεσοι φόροι (τελωνειακοί δασμοί, ΦΠΑ, ειδικοί φόροι κατανάλωσης) αποτέλεσαν αντικείμενο εκτεταμένης διαδικασίας εναρμόνισης. Για τη διαμόρφωση της φορολογίας με «αρνητικούς» όρους βλ. Μπάρμπας Ν. *Άμεσοι Φόροι και Κοινωνικό Δίκαιο* Εκδόσεις Σάκκουλα, 2005 σσ. 2-5. Για τις αρνητικές επιπτώσεις της έλλειψης εναρμόνισης των άμεσων φόρων βλέπε ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, *Έκθεση της Επιτροπής Ανεξάρτητων Εμπειρογνομόνων για τη Φορολογία των Επιχειρήσεων (η λεγόμενη έκθεση Ruding)*, Μάρτιος 1992. Η Επιτροπή Ruding, που πήρε το όνομά της από τον πρόεδρό της Οππυ Ruding, ήταν μια ομάδα εμπειρογνομόνων με την «εντολή να αξιολογήσει τη σημασία των φόρων στις επιχειρηματικές αποφάσεις με ιδιαίτερη αναφορά στις επενδύσεις και στη διεθνή κατανομή των κερδών μεταξύ των εταιρειών. Μία από τις υποθέσεις της μελέτης ήταν να εξεταστεί κατά πόσον τα διαφορετικά υφιστάμενα φορολογικά συστήματα θα μπορούσαν να προκαλέσουν στρεβλώσεις στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, ιδίως όσον αφορά τις επενδυτικές αποφάσεις και τον φορολογικό ανταγωνισμό. Εάν εντοπιζόνταν στρεβλώσεις, η επιτροπή έπρεπε να αναφέρει εάν μπορούσαν να εξαιρεθούν μέσω των δυνάμεων της αγοράς και του ανταγωνισμού ή εάν απαιτούνταν κάποιο μέτρο από την Ευρωπαϊκή Κοινότητα. Η «έκθεση Ruding» επεσήμανε δύο πιθανές οδούς για την εναρμόνιση της άμεσης φορολογίας: την «αυθόρμητη σύγκλιση», σύμφωνα με την οποία ο φορολογικός ανταγωνισμός μεταξύ των κρατών οδηγεί σε μια φυσική διαδικασία εναρμόνισης των διαφόρων κρατικών νομοθεσιών, και την «επαγόμενη εναρμόνιση», σύμφωνα με την οποία, από την άλλη πλευρά, η εναρμόνιση πρέπει να υλοποιηθεί μέσω άμεσης παρέμβασης των οργάνων της ΕΕ. Το δίλημμα, που καθορίζεται από τις στρεβλωτικές επιδράσεις που προκαλούνταν από τις αποκλίσεις των εθνικών φορολογικών συστημάτων, ήταν αν θα έπρεπε να καταφύγουν σε άμεση και άμεση δράση των κοινοτικών οργάνων ή να αφήσουν τη διαδικασία της αναγκαίας εναρμόνισης στη δράση των επιμέρους κρατών για την επίλυση αυτών των στρεβλώσεων. Η Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή επέλεξε την πρώτη λύση, πιστεύοντας ότι, παρά την «αυθόρμητη» σύγκλιση των εθνικών φορολογικών συστημάτων κατά τη δεκαετία του 1980, αυτή από μόνη της δεν θα μπορούσε ποτέ να εξαλείψει τις σοβαρότερες στρεβλώσεις στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Συνεπώς, η κοινοτική δράση θα έπρεπε: i) να έχει εξαλείψει τις διατάξεις που εισάγουν διακρίσεις και στρεβλώσεις στα φορολογικά συστήματα των κρατών μελών- ii) να έχει θεσπίσει ένα ελάχιστο επίπεδο φορολογίας των επιχειρήσεων και κοινούς κανόνες για τον καθορισμό της φορολογικής βάσης, ώστε να περιοριστεί το φαινόμενο του «αθέμιτου ανταγωνισμού», (iii) να ενθαρρύνει τη μέγιστη δυνατή διαφάνεια των φορολογικών πλεονεκτημάτων που χορηγούν τα κράτη μέλη για την προσέλκυση ξένων επενδύσεων». Βλ. Cabazzi R, Boffano S. *European tax competition against distributive justice: an increasingly topical dilemma*. DPCE Online, 2017 [S.l.], v. 31, n. 3.

Η έλλειψη εναρμόνισης στον τομέα της άμεσης φορολογίας, ωστόσο, έχει την ιστορική της αιτιολόγηση στην πεποίθηση ότι αυτοί οι τύποι φόρων αποτελούν το κύριο μέσο που έχουν στη διάθεσή τους τα κράτη για την εφαρμογή της κοινωνικής τους πολιτικής και των προγραμμάτων αναδιανομής του εισοδήματος. Ωστόσο αυτή η έλλειψη εναρμόνισης, έχει ως αποτέλεσμα ένα πολυποίκιλο πλαίσιο καθεστώτων και κριτηρίων για τον καθορισμό της φορολογικής βάσης, καθώς και των συντελεστών στις διάφορες χώρες της ΕΕ, το οποίο είναι αναμφίβολα επιρρεπές στη δημιουργία στρεβλώσεων και καιροσκοπικών συμπεριφορών, τόσο από την πλευρά των κρατών, που ωθούνται να προβλέπουν χαμηλούς συντελεστές για να ευνοήσουν την εγκατάσταση αλλοδαπών εταιρειών, όσο και από την πλευρά των φορολογουμένων για να επωφεληθούν από τα πλέον ευνοϊκά φορολογικά καθεστώτα .

Ένας άλλος ιδιαίτερα σημαντικός παράγοντας είναι η εξαιρετική κινητικότητα των συντελεστών παραγωγής εντός της Ένωσης, η οποία διασφαλίζεται από τις αρχές της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων, των αγαθών, των υπηρεσιών και των κεφαλαίων, το πεδίο εφαρμογής των οποίων, εξάλλου, έχει διευρυνθεί σημαντικά με την πάροδο του χρόνου από τη νομολογία του Δικαστηρίου⁸³.

⁸³ Βλ. ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ (ΔΕΕ), απόφαση της 9ης Μαρτίου 1999 - Centros Ltd κατά Erhvervs- og Selskabsstyrelsen - Υπόθεση C-212/97 - Ελευθερία εγκατάστασης - Ίδρυση υποκαταστήματος εταιρείας χωρίς πραγματική δραστηριότητα - Παράκαμψη της εθνικής νομοθεσίας - Άρνηση καταχώρισης, ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ (ΔΕΕ), απόφαση (τμήμα μείζονος συνθέσεως) της 12ης Σεπτεμβρίου 2006 - Cadbury Schweppes plc και Cadbury Schweppes Overseas Ltd κατά Commissioners of Inland Revenue - Υπόθεση C-196/04 - Ελευθερία εγκαταστάσεως - Νομοθεσία για τις αλλοδαπές θυγατρικές - Συμπερίληψη στη φορολογική βάση της μητρικής εταιρείας των κερδών των αλλοδαπών θυγατρικών- ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ (ΔΕΕ), απόφαση (δεύτερο τμήμα) της 19ης Νοεμβρίου 2009. - Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων κατά Ιταλικής Δημοκρατίας - Υπόθεση C-540/07 - Παράβαση κράτους μέλους - Ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων - Άρθρο 56 ΕΚ - Άρθρα 31 και 40 της Συμφωνίας ΕΟΧ - Άμεση φορολογία - Παρακράτηση φόρου στην πηγή επί των εξερχόμενων μερισμάτων - Φορολόγηση στον τόπο εγκατάστασης του δικαιούχου του μερίσματος βάσει σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας. «Η νομολογία του Δικαστηρίου αυτού, η οποία αναπτύχθηκε από τα τέλη της δεκαετίας του 1970, προσανατολίστηκε στην πραγματικότητα προς την κατεύθυνση της υπαγωγής στον (αυστηρό) δικαστικό έλεγχο του όσο το δυνατόν περισσότερων

Επομένως, στον τομέα της φορολογίας, οι ενέργειες και οι αποφάσεις των κρατών μελών εξαρτώνται από τη λογική της αγοράς, ως αποτέλεσμα της οποίας, αφενός, το κεφάλαιο τείνει να μετακινείται εκεί όπου η καθαρή αμοιβή του είναι υψηλότερη (και, ως εκ τούτου, όπου το επίπεδο φορολογίας είναι χαμηλότερο) και, αφετέρου, οι επιχειρήσεις τείνουν να εγκαθιστούν την έδρα τους σε κράτη με ευνοϊκότερη νομοθεσία.

Συνέπεια των όσων μόλις υπογραμμίστηκαν είναι η προφανής σύγκρουση μεταξύ του φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών μελών, αφενός, και ορισμένων θεμελιωδών αρχών του ευρωπαϊκού κοινωνικού μοντέλου, αφετέρου, ιδίως όσον αφορά τη διανεμητική δικαιοσύνη και την προστασία της εργασίας⁸⁴.

*εμποδίων στο ενδοκοινοτικό εμπόριο, είτε αυτά προκύπτουν από ενέργειες ή παραλείψεις που αποδίδονται στα κράτη μέλη (...). Αυτός ο προσανατολισμός των ευρωπαϊκών δικαστηρίων φαίνεται να συνάδει με το γεγονός ότι, ενώ οι συνταγματικές τάξεις των κρατών μελών βασίζονται στην επιδίωξη της κοινωνικής δικαιοσύνης μέσω της προστασίας των δικαιωμάτων και της δημοκρατικής διαλεκτικής, η ευρωπαϊκή τάξη επιδιώκει αντίθετα την οικονομική αποτελεσματικότητα μέσω στοχευμένων στρατηγικών ρύθμισης της αγοράς [...] Με την εκθετική αύξηση της κινητικότητας του χρηματοπιστωτικού κεφαλαίου, η πολύπλοκη διαπλοκή των φορολογικών κανόνων που δεν είναι πλέον κατάλληλοι για τα νέα επιχειρηματικά μοντέλα και οι ολοένα και πιο διαδεδομένες πρακτικές επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού έχουν ανοίξει σημαντικά περιθώρια εκμετάλλευσης των ευρωπαϊκών κανόνων της εσωτερικής αγοράς - ιδίως της ελευθερίας εγκατάστασης και της κίνησης κεφαλαίων - για την τροφοδότηση πραγματικών φορολογικών παραδείσων εντός της Ένωσης» σε: Cabazzi R, Boffano S. *European tax competition against distributive justice: an increasingly topical dilemma* ο.π..*

⁸⁴«Παραμένει το κρίσιμο πρόβλημα του πώς θα αποτραπεί η συνέχιση του ευρωπαϊκού φορολογικού ανταγωνισμού που ευνοεί τη νομοθετική πρακτική των κρατών μελών να μετατοπίζουν, σε αντίθεση με τις κοινές συνταγματικές παραδόσεις, τα φορολογικά βάρη από τους πιο κινητικούς στους πιο στατικούς παράγοντες. Φαίνεται προφανές ότι η λύση μπορεί να αναζητηθεί μόνο σε υπερεθνικό επίπεδο. Σε ακραία σύνθεση, θα πρέπει να διασφαλιστεί ότι τα κράτη μέλη που συμμετέχουν στη διαδικασία ολοκλήρωσης, τηρώντας τους κανόνες ανταγωνισμού που επιβάλλονται σε ευρωπαϊκό επίπεδο, δεν θα είναι υπερβολικά εκτεθειμένα στην ανταγωνιστική λογική όσον αφορά τις νομοθετικές τους επιλογές σε φορολογικά θέματα. Για την επίτευξη αυτού του στόχου, η φορολογική εναρμόνιση (ή τουλάχιστον ο συντονισμός των φορολογικών πολιτικών) φαίνεται επομένως να αποτελεί μια σχεδόν υποχρεωτική πορεία, ιδίως για τις χώρες της ευρωζώνης, ικανή να προωθήσει επίσης μεγαλύτερη διεθνή ισότητα». Με αυτούς τους όρους, Cabazzi R, Boffano S. *European tax competition against distributive justice: an increasingly topical dilemma* ο.π..

Δεδομένου του θεσμικού πλαισίου που περιγράφηκε συνοπτικά ανωτέρω, δεν αποτελεί έκπληξη το γεγονός ότι εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης τα κράτη μέλη καταφεύγουν σε πρακτικές φορολογικού ανταγωνισμού. Επιπλέον, δεν υπάρχει καμία αμφιβολία ότι η ίδια η ΕΕ, κατ' αρχήν, δεν αντιτίθεται στον φορολογικό ανταγωνισμό. Το τελευταίο, μάλιστα, στο βαθμό που παραμένει σε φυσιολογικά επίπεδα, αντιμετωπίζεται θετικά από τα θεσμικά όργανα της ΕΕ ως συμβολή στη συνολική αποτελεσματικότητα της ενιαίας αγοράς.

Από την άλλη πλευρά, ο φορολογικός ανταγωνισμός μεταξύ κρατών ως αυτοσκοπός, δηλαδή με αποκλειστικό στόχο την εκμετάλλευση των φορολογικών βάσεων άλλων χωρών, αντιμετωπίζεται αρνητικά: προκαλώντας έναν αγώνα δρόμου προς τα κάτω στα επίπεδα φορολόγησης, είναι βέβαιο ότι θα έχει αρνητικές επιπτώσεις, ιδίως στις δομές του κράτους πρόνοιας. Με άλλα λόγια, η κατάχρηση από τα κράτη των φορολογικών τους εξουσιών για την «αθέμιτη» προσέλκυση ξένων εταιρειών είναι ασφαλώς καταδικαστέα και πρέπει να καταπολεμηθεί .

Συνεπώς, το ευρωπαϊκό δίκαιο δεν απαγορεύει τον φορολογικό ανταγωνισμό μεταξύ των κρατών μελών. Από την άλλη πλευρά, απαγορεύονται «οι συμπεριφορές τόσο των εταιρειών που κάνουν κατάχρηση των ελευθεριών κυκλοφορίας όσο και των κρατών μελών που δεν καθορίζουν απλώς χαμηλούς συντελεστές για τις εταιρείες που δραστηριοποιούνται στο έδαφός τους, αλλά παρέχουν σε ορισμένες εταιρείες ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση, παρεμποδίζοντας έτσι τον ανταγωνισμό»⁸⁵ .

⁸⁵ Στη θεωρία εξάλλου, δεν λείπουν εκείνοι που πιστεύουν ότι ο φορολογικός ανταγωνισμός αποτελεί, σε κάθε περίπτωση, «ένα σημαντικό εμπόδιο στη διαδικασία ολοκλήρωσης. Σε έναν οικονομικά ολοκληρωμένο χώρο, με ενιαίο νόμισμα και με την προοπτική μιας ένωσης που είναι και πολιτική, η διατήρηση σημαντικών διαφορών στη φορολογία των επιχειρήσεων αποτελεί, σε κάθε περίπτωση, ένα εξίσου σημαντικό κόστος για το ευρωπαϊκό σύστημα παραγωγής, που συνίσταται στη μη πλήρη αξιοποίηση των δυνατοτήτων της ολοκλήρωσης». Βλέπε Keuschnigg C et al. *Tax competition and tax coordination in the European Union: A survey*, Working Papers in Economics and Finance, No. 2014-04, University of Salzburg, Department of Social

Στη θεωρία, εξάλλου, έχει παρατηρηθεί ότι «αν και δεν έχει διατυπωθεί συγκεκριμένος ορισμός του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού στο δίκαιο της ΕΕ, έχει σταδιακά προσδιοριστεί ένας τομέας συμπεριφοράς των κρατών (...) που μπορεί να θεωρηθεί ασυμβίβαστη με τις γενικές αρχές που εκφράζονται στη Συνθήκη και σε κάθε περίπτωση διέπουν τη διαδικασία της ευρωπαϊκής ολοκλήρωσης»⁸⁶.

Στο πλαίσιο που μόλις περιγράφηκε, ανακύπτει ένα άλλο κρίσιμο ζήτημα: η φορολόγηση των πολυεθνικών εταιρειών (και ομίλων), οι οποίες λειτουργούν σύμφωνα με τη λογική και τους μηχανισμούς της παγκόσμιας και ψηφιακής οικονομίας και οι οποίες τείνουν να εκμεταλλεύονται, προς όφελός τους, τις ρυθμιστικές ασυμμετρίες εντός της ενιαίας ευρωπαϊκής αγοράς⁸⁷.

Αυτό που έρχεται στο προσκήνιο, ειδικότερα, είναι η αδυναμία των ευρωπαϊκών φορολογικών συστημάτων να παρέχουν αποτελεσματικούς μηχανισμούς για τη φορολόγηση του εισοδήματος που παράγεται από μεγάλες πολυεθνικές και ψηφιακές εταιρείες. Η ίδια η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έχει επισημάνει ότι «οι ισχύοντες κανόνες για τη φορολογία των επιχειρήσεων δεν είναι πλέον προσαρμοσμένοι στο σύγχρονο πλαίσιο. Το εταιρικό εισόδημα φορολογείται σε εθνικό επίπεδο, αλλά το επιχειρηματικό περιβάλλον έχει γίνει παγκοσμιοποιημένο, κινητό και ψηφιοποιημένο. Τα επιχειρηματικά μοντέλα και οι εταιρικές δομές γίνονται όλο και πιο πολύπλοκα και, κατά συνέπεια, διευκολύνουν τη μεταφορά κερδών. Ως εκ τούτου, έχει γίνει πιο δύσκολο να καθοριστεί ποια χώρα θα πρέπει να

Sciences and Economics, Salzburg διαθέσιμο σε <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/122170/1/803538588.pdf>

⁸⁶ Ο.π.

⁸⁷ Μέσω της μόχλευσης του φορολογικού ανταγωνισμού, ορισμένα κράτη μέλη της ΕΕ, προκειμένου να προσελκύσουν επενδύσεις, παρείχαν ασφαλείς παραδείσους για μη φορολογηθέντα εισοδήματα ή καταφύγιο για εισοδήματα χωρίς ιθαγένεια, εκμεταλλευόμενα προς όφελός τους όλα τα πλεονεκτήματα της ενιαίας αγοράς και των ελευθεριών της ΕΕ στο ασύμμετρο πλαίσιο είκοσι εpt;a διαφορετικών εθνικών φορολογικών συστημάτων και αρχών. Βλέπε Gasparri T., *Sovereign States and Multinational Enterprises at the Challenge of Taxation, Between Substance and Transparency*, ο.π.

φορολογεί το εισόδημα μιας πολυεθνικής. Ορισμένες εταιρείες εκμεταλλεύονται αυτή την κατάσταση για να μεταφέρουν τεχνητά τα κέρδη τους σε χώρες όπου η φορολογία είναι χαμηλότερη και να μειώσουν έτσι τη συνολική φορολογική τους συνεισφορά όσο το δυνατόν περισσότερο (...). Ο έντονος ανταγωνισμός για κινητές φορολογικές βάσεις έχει δημιουργήσει νέες ευκαιρίες για επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό (...)⁸⁸.

Ακόμη και στο πλαίσιο της ΕΕ, λοιπόν, υπήρξε σημαντική μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης των επιχειρήσεων (*race to the bottom*), η οποία πήρε τη μορφή πραγματικής ελαχιστοποίησης σε σχέση με ορισμένες πολυεθνικές⁸⁹. Εντός της ΕΕ, η τάση προς τον φορολογικό ανταγωνισμό ενισχύεται αναμφίβολα από την παρουσία ενός πλήθους διαφορετικών φορολογικών καθεστώτων (όσα είναι και τα κράτη μέλη) και τη συνακόλουθη δυνατότητα των επιχειρήσεων να εκμεταλλεύονται αυτές τις ασυμμετρίες.

Με άλλα λόγια, τα φαινόμενα της διάβρωσης της βάσης και της μεταφοράς κερδών (BEPS) εντός της ΕΕ έχουν σίγουρα ευνοηθεί από την ύπαρξη τέτοιων «φορολογικών ασυμμετριών» μεταξύ των καθεστώτων που λειτουργούν στα διάφορα κράτη μέλη. Από την άλλη πλευρά, η έλλειψη ενιαίας φορολογικής πολιτικής και η (μέχρι στιγμής) σταθερή βούληση των

⁸⁸ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο « Ένα δικαιότερο και αποδοτικότερο σύστημα φορολόγησης των εταιρειών στην Ευρωπαϊκή Ένωση: 5 νευραλγικοί τομείς δράσης », COM/2015/0302 final, 17 Ιουνίου 2015

⁸⁹ «Οι παράγοντες που δημιούργησαν αυτή τη διαδικασία είναι ποικίλοι, αλλά σίγουρα σημαντικό ρόλο έπαιξε η απόφαση ορισμένων κρατών μελών να καταστήσουν τις αγορές τους πιο ελκυστικές για τους διεθνείς επενδυτές και, πρώτα απ' όλα, ακριβώς για τις εταιρείες *Over The Top* (OTT) της ψηφιακής οικονομίας. Το φαινόμενο αυτό, το οποίο, σε αντίθεση με ό,τι θα μπορούσε να πιστευτεί κανείς, δεν παραμένει απομονωμένο στο ένα και μοναδικό κράτος που αποφασίζει να ακολουθήσει μια τέτοια ελκυστική φορολογική πολιτική, αλλά έχει επεκτατική και μολυσματική επίδραση και σε άλλα κράτη, τα οποία, προκειμένου να παραμείνουν ανταγωνιστικά σε μια αγορά που έχει οριστεί ως πραγματική φορολογική αγορά, αναγκάζονται να προσαρμόσουν (προς τα κάτω) τα φορολογικά τους επίπεδα στη φορολογία των επιχειρήσεων».

επιμέρους χωρών να διατηρήσουν τη «φορολογική τους κυριαρχία» (ιδίως όσον αφορά τους άμεσους φόρους) δημιούργησε ένα «πρόσφορο έδαφος» για την ανάπτυξη φαινομένων BEPS⁹⁰.

Δεδομένης της απουσίας «φορολογικής συνοχής» εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δεν αποτελεί έκπληξη το γεγονός ότι ο φορολογικός ανταγωνισμός μεταξύ των κρατών μελών ασκείται ευρέως και ότι παίρνει όλο και πιο επιθετικές μορφές και καταλήγει σε επιζήμιο φορολογικό ανταγωνισμό⁹¹.

Η καταπολέμηση του *επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού* μεταξύ των κρατών μελών, ο οποίος υπονομεύει τα θεμέλια της συνύπαρξης μέσω επιζήμιων στρεβλώσεων, απαιτεί, επομένως, αναγκαστικά την εφαρμογή ενός σχεδίου φορολογικής εναρμόνισης ή/και συντονισμού στην άμεση φορολογία, η οποία άλλωστε επιτρέπεται και δεν επιβάλλεται από τις ευρωπαϊκές συνθήκες, ή μέσω του λιγότερο φιλόδοξου σχεδίου της «απλής προσέγγισης» των εθνικών νομοθεσιών.

Ωστόσο, στην παρούσα κατάσταση της διαδικασίας ευρωπαϊκής ολοκλήρωσης, ως αποτέλεσμα της οποίας η ΕΕ εξακολουθεί να παραμένει

⁹⁰ «Εάν αυτό συμβαίνει, αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι εντός της Ευρώπης, όσον αφορά τον τομέα της άμεσης φορολογίας, δεν υπάρχει διαδικασία εναρμόνισης, ούτε υπάρχουν (τουλάχιστον επί του παρόντος) κοινοί κανόνες για τον προσδιορισμό των φορολογικών βάσεων των εταιρειών που δραστηριοποιούνται στα διάφορα κράτη». Με αυτούς τους όρους, Perrone, A., *L'equa tassazione delle multinazionali in Europa: imposizione sul digitale o regole comuni per determinare gli imponibili?*

⁹¹ Για το θέμα αυτό, βλέπε Gasparri T., *Sovereign States and Multinational Enterprises at the Challenge of Taxation, between Substance and Transparency*, ό.π., σ. 4, όπου υπογραμμίζεται πώς ορισμένα κράτη μέλη της ΕΕ, προκειμένου να προσελκύσουν επενδύσεις, «έχουν εγγυηθεί ασφαλείς παραδείσους για τη διέλευση μη φορολογηθέντων εισοδημάτων ή καταφύγιο για εισοδήματα χωρίς ιθαγένεια, εκμεταλλευόμενα όλα τα πλεονεκτήματα της ενιαίας αγοράς και των κοινοτικών ελευθεριών στο ασύμμετρο πλαίσιο είκοσι οκτώ διαφορετικών εθνικών φορολογικών συστημάτων και αρχών (...). Και πρόκειται για έναν ανταγωνισμό μεταξύ των κρατών μελών που σε καμία περίπτωση δεν διεξάγεται με βάση τις ονομαστικές διαφορές των επιτοκίων: κανείς δεν πηγαίνει στην Ιρλανδία για να απολαύσει το επιτόκιο 12,5%. Ακριβώς το αντίθετο. Ο ανταγωνισμός αποκτά παθολογικό χαρακτήρα επειδή, υπό καθεστώς απόλυτης μυστικότητας, ορισμένα κράτη μέλη έχουν επιτρέψει σε μεγάλες ψηφιακές πολυεθνικές να υιοθετήσουν σχήματα φορολογικού σχεδιασμού που μπορούν να μειώσουν τους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές στο 0,003%. Η επικράτεια της ΕΕ, με επικεφαλής την Ιρλανδία, το Λουξεμβούργο και τις Κάτω Χώρες, έχει γίνει το προνομιακό κέντρο της δημιουργίας εισοδήματος χωρίς φορολόγηση ή χωρίς κράτος. Προνομιακή έδρα μιας ολοένα και πιο κραυγαλέας σύγκρουσης μεταξύ κρατών».

μια «απλή συμμαχία κρατών», η ουσιαστική προσέγγιση των εθνικών φορολογικών συστημάτων στον τομέα της άμεσης φορολογίας φαίνεται ιδιαίτερα περίπλοκη, με αναπόφευκτη συνέπεια την εξάπλωση των επιβλαβών πρακτικών φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών μελών.

1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στο προηγούμενο μέρος της μελέτης επιχειρήθηκε η περιγραφή της έννοιας του επιβλαβούς φορολογικού ανταγωνισμού ως είδος του ευρύτερου γένους του φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ κρατών. Θέμα του, από την άλλη πλευρά, αποτελεί η ανάλυση των μέσων κατά των *επιζήμιων* πρακτικών φορολογικού ανταγωνισμού που έχουν αναπτυχθεί σε διεθνές επίπεδο.

Για το σκοπό αυτό, θα εξεταστούν αρχικά οι εκθέσεις που έχει συντάξει ο ΟΟΣΑ από το 1998⁹² και στη συνέχεια θα αναλυθεί το σχέδιο BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), δηλαδή την από κοινού πρωτοβουλία του ΟΟΣΑ και των G20 για την πρόληψη της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μεταφοράς των κερδών με το οποίο, από το 2013, το επίκεντρο της διεθνούς κοινότητας έχει ουσιαστικά μετατοπιστεί στη συμπεριφορά των μεγάλων πολυεθνικών επιχειρήσεων της ψηφιακής οικονομίας οι οποίες εκμεταλλεύονται τις ασυμμετρίες μεταξύ των διαφόρων δικαιοδοσιών, εφαρμόζουν επιθετικές πολιτικές φορολογικού σχεδιασμού με στόχο τη μεταφορά κερδών σε κράτη με χαμηλή ή μηδενική φορολογία, με αποτέλεσμα τη διάβρωση των φορολογικών βάσεων των χωρών όπου πράγματι ασκούνται οι οικονομικές δραστηριότητες. Τέλος, το θέμα της φορολογικής διαφάνειας και της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών

⁹² OECD Harmful Tax Competition : An emerging global issue, 1998
<https://www.oecd.org/ctp/harmful/1904176.pdf>

διαθέσιμο σε :

εξετάζεται ως ένας περαιτέρω τρόπος καταπολέμησης του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού⁹³.

Όσον αφορά την τελευταία αυτή πτυχή, θα επισημανθεί πώς η επεξεργασία και η ανάπτυξη ενιαίων και κοινών προτύπων για την ανταλλαγή πληροφοριών σχετικά με τις διασυνοριακές χρηματοοικονομικές σχέσεις και την υποβολή εκθέσεων ανά χώρα αποτέλεσε σημαντικό βήμα για την επιβεβαίωση των αρχών της διαφάνειας και της φορολογικής συνεργασίας σε παγκόσμιο επίπεδο. Στην πραγματικότητα, η υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών αποτελεί απαραίτητο εργαλείο για την καταπολέμηση της διασυνοριακής φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής. Αυτό σηματοδοτεί ένα περαιτέρω στάδιο στην εξελικτική πορεία που αποσκοπεί στη διαμόρφωση ενός ανανεωμένου διεθνούς φορολογικού πλαισίου, το οποίο χαρακτηρίζεται από την αναπόφευκτη πλέον ανάγκη αμοιβαίας συνεργασίας μεταξύ των δικαιοδοσιών, προκειμένου να περιοριστεί ο *επιζήμιος φορολογικός ανταγωνισμός* και να επιδιωχθεί από κοινού ο στόχος της κοινωνικοοικονομικής ανάπτυξης, ακόμη και με το κόστος της παραίτησης των επιμέρους κρατών από ένα μέρος της φορολογικής τους κυριαρχίας⁹⁴.

Η πορεία έχει πλέον καθοριστεί με σαφήνεια και ο δρόμος που ακολουθήθηκε φαίνεται μη αναστρέψιμος. Η πεποίθηση ότι πρέπει να καταπολεμηθούν οι αδιαφανείς μηχανισμοί διαχείρισης των φορολογικών σχέσεων είναι εμπεδωμένη πλέον στη διεθνή σκηνή. Η πρόκληση των επόμενων αξόνων θα είναι να γίνει αυτός ο αγώνας πιο ουσιαστικός, μέσω ενός πιο σταθερού επιπέδου συνεργασίας και συντονισμού μεταξύ των κρατών, το οποίο θα διασφαλίζεται από τη βασική προϋπόθεση της αμοιβαιότητας.

⁹³ Ειδικότερα, θα αναλυθούν το *Κοινό Πρότυπο Αναφοράς (CRS)* και η *Αναφορά ανά Χώρα (CbCR)*.

⁹⁴ Η ανταλλαγή «πακέτων πληροφοριών» δημιουργεί μια αμοιβαία βάση γνώσεων που μπορεί να χρησιμοποιηθεί για να εξασφαλιστεί η πλήρης συμμόρφωση με τη θεμελιώδη αρχή της φορολογικής διαφάνειας όσον αφορά τις συναλλακτικές δραστηριότητες.

2. «ΕΠΙΖΗΜΙΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΣ: ΕΝΑ ΑΝΑΔΥΟΜΕΝΟ ΠΑΓΚΟΣΜΙΟ ΖΗΤΗΜΑ»

Από το δεύτερο μισό της δεκαετίας του 1990, στο διεθνές περιβάλλον παρατηρήθηκε η εμφάνιση και η προοδευτική ανάπτυξη μιας τάσης κατά του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών. Ειδικότερα, ο ΟΟΣΑ⁹⁵ έχει δραστηριοποιηθεί στο θέμα αυτό, έχοντας επίγνωση ότι η καταπολέμηση των *επιβλαβών πρακτικών φορολογικού ανταγωνισμού είναι πλέον ένα παγκόσμιο ζήτημα που πρέπει να αντιμετωπιστεί με παγκόσμια μέσα.*

Τον Ιανουάριο του 1997, μετά τις εισηγήσεις που ελήφθησαν κατά τη σύνοδο της G7 στη Λυών, την 27-29 Ιουνίου 1996⁹⁶, η Επιτροπή Δημοσιονομικών Υποθέσεων του ΟΟΣΑ εξέδωσε το σχέδιο για την καταπολέμηση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού και τη σύσταση

⁹⁵ Ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης ιδρύθηκε στο Παρίσι το 1961 με σκοπό την παροχή υποστήριξης στις κυβερνήσεις των κρατών μελών για την αντιμετώπιση πολιτικών, οικονομικών και κοινωνικών ζητημάτων (για περισσότερες πληροφορίες σχετικά με τον ΟΟΣΑ, βλ. <https://www.oecd.org/>).

⁹⁶ Στο αποτέλεσμα της G7, ο ΟΟΣΑ έλαβε ρητή εντολή να «*αναπτύξει μέτρα για την αντιμετώπιση των* τις στρεβλωτικές επιπτώσεις του επιβλαβούς φορολογικού ανταγωνισμού στις επενδυτικές και χρηματοδοτικές αποφάσεις και τις συνέπειες για τις εθνικές φορολογικές βάσεις, και να υποβάλει έκθεση το 1998.» Επιπλέον, επισημάνθηκε ότι «*τελικά, η παγκοσμιοποίηση δημιουργεί νέες προκλήσεις στον τομέα της φορολογικής πολιτικής. Τα φορολογικά καθεστώτα που αποσκοπούν στην προσέλκυση χρηματοπιστωτικών και άλλων γεωγραφικά κινητών δραστηριοτήτων μπορούν να δημιουργήσουν επιβλαβή φορολογικό ανταγωνισμό μεταξύ των κρατών, ενέχοντας κινδύνους στρέβλωσης του εμπορίου και των επενδύσεων και θα μπορούσαν να οδηγήσουν στη διάβρωση των εθνικών φορολογικών βάσεων. Προτρέπουμε έντονα τον ΟΟΣΑ να συνεχίσει δυναμικά το έργο του στον τομέα αυτό, με στόχο τη θέσπιση μιας πολυμερούς προσέγγισης βάσει της οποίας οι χώρες θα μπορούσαν να ενεργούν ατομικά και συλλογικά για να περιορίσουν την έκταση αυτών των πρακτικών. Θα παρακολουθούμε στενά την πρόοδο των εργασιών του ΟΟΣΑ, ο οποίος αναμένεται να συντάξει έκθεση μέχρι το 1998.*»

ειδικής ανεξάρτητης ομάδας δράσης «ειδική σύνοδος για τον φορολογικό ανταγωνισμό».

Το πρώτο από αποτέλεσμα των εργασιών της φορολογικής ομάδας ήταν η έγκριση, το 1998, της έκθεσης με τίτλο «Επιζήμιος φορολογικός ανταγωνισμός: ένα αναδυόμενο παγκόσμιο ζήτημα»⁹⁷, στην οποία ο επιζήμιος φορολογικός ανταγωνισμός, αποτέλεσμα της αυξανόμενης οικονομικής παγκοσμιοποίησης, αναγνωρίζεται ρητά ως ένα παγκόσμιο πρόβλημα ικανό να επηρεάσει ανεπανόρθωτα τη σχέση μεταξύ των εθνικών φορολογικών συστημάτων και τις μεταξύ τους ισορροπίες και να μειώσει τον παγκόσμιο πλούτο και την ευημερία.⁹⁸

Από την ανάγνωση της έκθεσης προκύπτει ότι, από τα τέλη της δεκαετίας του 1990, η συνειδητοποίηση των επιπτώσεων της παγκοσμιοποίησης της αγοράς στο παγκόσμιο οικονομικό σύστημα και, κατά συνέπεια, στους φορολογικούς μηχανισμούς, είχε ωριμάσει εντός του ΟΟΣΑ. Η παγκοσμιοποίηση, στην πραγματικότητα, ευνόησε την υπέρβαση των

⁹⁷ OECD, *Harmful Tax Competition. An emerging global issue*, Παρίσι, 1998, εγκρίθηκε από την Επιτροπή Δημοσιονομικών Υποθέσεων στις 20 Ιανουαρίου 1998 και εγκρίθηκε από το Συμβούλιο στις 9 Απριλίου. Η έκθεση αποτελείται από τρία κεφάλαια: 1) Φορολογικός ανταγωνισμός: ένα παγκόσμιο φαινόμενο- 2) Παράγοντες για τον εντοπισμό φορολογικών παραδείσων και επιβλαβών προτιμησιακών φορολογικών καθεστώτων- 3) Αντιμετώπιση του επιβλαβούς φορολογικού ανταγωνισμού και τρία παραρτήματα: ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ I «Σύσταση του Συμβουλίου για την αντιμετώπιση του επιβλαβούς φορολογικού ανταγωνισμού»- ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ II «Δηλώσεις του Λουξεμβούργου και της Ελβετίας»- ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ III «Σχετικές εκθέσεις και κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ». Για περισσότερες λεπτομέρειες σχετικά με την Έκθεση, DEAN S.A., *Philosopher Kings and International Tax: A New Approach to Tax Havens, Tax Flight and International Tax cooperation*, στο *Hastings Law Journal*, Vol. 58, No. 5, 2007, σσ. 911-966- WEINER J. M. - AULT H. J., *The OECD's Report on harmful tax competition*, στο *National Tax Journal*, Vol. 51, No. 3 (September 1998), σσ. 601-608.

⁹⁸ Η προσέγγιση που υιοθέτησε ο ΟΟΣΑ είναι παρόμοια, αλλά όχι απόλυτα επικαλυπτόμενη, με εκείνη που υιοθέτησε η Ευρωπαϊκή Επιτροπή με την υιοθέτηση του κώδικα δεοντολογίας για τη φορολογία των επιχειρήσεων. Η ανάλυση του ΟΟΣΑ, στην πραγματικότητα, διαφέρει από εκείνη της Κοινότητας όχι μόνο επειδή αναφέρεται σε ευρύτερο γεωγραφικό πεδίο (παγκόσμια βάση), αλλά και επειδή επικεντρώνεται, ειδικότερα, στις χρηματοπιστωτικές δραστηριότητες, ενώ επιπλέον καθορίζει μια σειρά ενδείξεων που αποσκοπούν στην αντιμετώπιση του ζητήματος των επιβλαβών προτιμησιακών καθεστώτων και περιγράφει έναν κατάλογο φορολογικών παραδείσων με καθήκον την παρακολούθηση της εφαρμογής των συστάσεων που διατυπώνονται στην έκθεση του 1998. Σχετικά με τον κώδικα δεοντολογίας που εγκρίθηκε σε επίπεδο ΕΕ, βλέπε κεφάλαιο III κατωτέρω.

φορολογικών εμποδίων στις διεθνείς ροές κεφαλαίων και οδήγησε στην εμφάνιση και τον πολλαπλασιασμό των πολυεθνικών εταιρειών, οι οποίες, σε μια προσπάθεια να μειώσουν ή να μειώσουν πλήρως τη φορολογική επιβάρυνση των δραστηριοτήτων τους, άρχισαν να σχεδιάζουν και να εφαρμόζουν εξελιγμένες στρατηγικές φορολογικού σχεδιασμού με στόχο την τεχνητή μεταφορά των κερδών, και συνεπώς των φορολογικών βάσεων, από τη μια δικαιοδοσία στην άλλη. Μια τέτοια συμπεριφορά επηρεάζει αρνητικά τις φορολογικές πολιτικές των κρατών στο μέτρο που, διαβρώνοντας τις φορολογικές τους βάσεις, επηρεάζουν, μεταβάλλοντάς τις, τη δομή του φορολογικού συστήματος, εμποδίζουν την προοδευτικότητα των συντελεστών και, εν τέλει, εμποδίζουν την υλοποίηση των διανεμητικών σκοπών της φορολογικής εισφοράς.⁹⁹ .

Με τη δημοσίευση της Έκθεσης, ο ΟΟΣΑ έχει επιλέξει την οδό του του ήπιου δικαίου ως εργαλείο διαμόρφωσης διεθνούς φορολογικής πολιτικής για την αντιμετώπιση του επιβλαβούς φορολογικού ανταγωνισμού. Η έκθεση, στην πραγματικότητα, δεν έχει κανονιστικό χαρακτήρα και ως εκ τούτου δεν έχει δεσμευτική ισχύ, αλλά τα κράτη του ΟΟΣΑ έχουν δεσμευτεί για συμμόρφωση προς τις συστάσεις της¹⁰⁰ .

⁹⁹ Φυσικά, η διαδικασία της παγκοσμιοποίησης έχει επίσης οδηγήσει σε αυξημένο ανταγωνισμό μεταξύ των επιχειρήσεων στην παγκόσμια αγορά: οι πολυεθνικές επιχειρήσεις έχουν αναπτύξει όλο και περισσότερο παγκόσμιες στρατηγικές και οι σχέσεις τους με τις επιμέρους χώρες έχουν γίνει όλο και πιο αδύναμες. Επιπλέον, οι τεχνολογικές καινοτομίες έχουν αλλάξει τα μοντέλα διαχείρισης των πολυεθνικών εταιρειών, καθιστώντας τη φυσική τοποθεσία της διαχείρισης και άλλων δραστηριοτήτων παροχής υπηρεσιών όλο και λιγότερο σημαντική.

¹⁰⁰ Με την έκθεση του 1998 και τις επόμενες, ο ΟΟΣΑ επιβεβαιώνει ότι «το νομικό μέσο που χρησιμοποιείται στη διεθνή σφαίρα αποτελείται από το ήπιο δίκαιο, δηλαδή από μια σειρά εγγράφων που δεν έχουν δεσμευτική και δεσμευτική αξία σε σχέση με τους αποδέκτες τους, αλλά που επιλύονται σε συστάσεις, υποδείξεις, κατευθυντήριες γραμμές. Πρόκειται, για πράξεις που επιτελούν μια λειτουργία τόνωσης και κατεύθυνσης της ρυθμιστικής πολιτικής των κρατών, με σκοπό να ευνοήσουν την εκπόνηση ομοιογενών νομικών προτύπων που θα υιοθετηθούν στα εθνικά νομικά συστήματα». Βλ. Radaelli, C.M., *The code of conduct against harmful tax competition: open method of coordination in disguise?* Public Administration, 2003. 81(3), .513-531.

Η έκθεση δεν περιέχει ρητό ορισμό του «επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού», αλλά στοχεύει να συμβάλει στην κατανόηση των ζητημάτων των «φορολογικών παραδείσων» (κράτη με προνομιακή φορολόγηση) και των «επιβλαβών προτιμησιακών φορολογικών καθεστώτων» ως «επιζήμιων φορολογικών πρακτικών» που επηρεάζουν τη χωροθέτηση χρηματοοικονομικών δραστηριοτήτων και άλλων υπηρεσιών, διαβρώνουν τις φορολογικές βάσεις των χωρών, στρεβλώνουν το εμπόριο και τα επενδυτικά πρότυπα και γενικά υπονομεύουν τη δικαιοσύνη, την ουδετερότητα και την κοινωνική αποδοχή των φορολογικών συστημάτων¹⁰¹.

Η έκθεση επικεντρώνεται, ειδικότερα, σε γεωγραφικά κινητές δραστηριότητες, όπως οι χρηματοπιστωτικές δραστηριότητες, συμπεριλαμβανομένης της παροχής άυλων αγαθών, και εξετάζει το ζήτημα του φορολογικού ανταγωνισμού μόνο για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος. Η ανάλυση πραγματοποιείται τόσο για τις χώρες μέλη όσο και για τις χώρες εκτός ΟΟΣΑ (και τα εξαρτημένα εδάφη τους).

Κατ' αρχάς, η έκθεση επισημαίνει ότι στο πλαίσιο του παγκοσμιοποιημένου περιβάλλοντος, τα κράτη καλούνται θεσμικά να αναλάβουν τεράστιες δημόσιες δαπάνες για τη χρηματοδότηση των δικών τους τομέων παρέμβασης και, ιδίως, εκείνων που εμπίπτουν στο λεγόμενο κράτος πρόνοιας (όπως η άμυνα, η υγεία, η εκπαίδευση, η κοινωνική ασφάλιση και

¹⁰¹ OECD, *Harmful Tax Competition. An emerging global issue*, ό.π., Introduction, 4. «(...)επιζήμιες φορολογικές πρακτικές, επηρεάζουν τη χωροθέτηση χρηματοοικονομικών και άλλων δραστηριοτήτων παροχής υπηρεσιών, διαβρώνουν τις φορολογικές βάσεις άλλων χωρών, προκαλούν στρεβλώσεις στο εμπόριο και τις επενδύσεις και υπονομεύουν τη δικαιοσύνη, την ουδετερότητα και την ευρεία κοινωνική αποδοχή των φορολογικών συστημάτων εν γένει». Η Έκθεση δείχνει ότι η έννοια του επιβλαβούς φορολογικού ανταγωνισμού ανάγεται στη «χρήση επιβλαβών φορολογικών πρακτικών, που αποσκοπούν αποκλειστικά στην προσέλκυση ξένων επενδύσεων στην επικράτεια μέσω της χρήσης μορφών φορολογικών ελαφρύνσεων που δεν ανταποκρίνονται σε καμία ανάγκη αύξησης της παραγωγικής ικανότητας του τοπικού συστήματος. Η ζημία που προκαλείται από τέτοιες επιβλαβείς φορολογικές πρακτικές συνίσταται προφανώς στη μείωση των φορολογικών ροών του κράτους ως αποτέλεσμα του αθέμιτου φορολογικού ανταγωνισμού».

οι κοινωνικές υπηρεσίες), ενώ ορισμένοι φορολογούμενοι (φυσικά και νομικά πρόσωπα), κάτοικοι των κρατών αυτών, συμπεριφέρονται ως «κηφήνες», επωφελούμενοι από τις δημόσιες δαπάνες στη χώρα διαμονής τους και αποφεύγοντας να συνεισφέρουν στη χρηματοδότησή τους. Μεταξύ των αρνητικών συνεπειών της παγκοσμιοποίησης είναι η δυνατότητα των φυσικών προσώπων και των επιχειρήσεων να μειώσουν τη φορολογική τους επιβάρυνση εκμεταλλευόμενοι τις φορολογικές στρατηγικές των χωρών που έχουν βασίσει την οικονομική τους πολιτική στην προσέλκυση κεφαλαίων και άλλων κινητών παραγόντων. Τέτοιες πολιτικές οδηγούν σε προφανείς στρεβλώσεις στο εμπόριο και τις επενδύσεις, μειώνουν τον παγκόσμιο πλούτο και μεταβάλλουν την κανονική τάξη της αγοράς.

Δεύτερον, ωστόσο, στην έκθεση επιβεβαιώνεται μια θεμελιώδης αρχή απόλυτης σημασίας: δεν απαιτείται τα επιμέρους κράτη, τα οποία χαρακτηρίζονται από διαφορετικά οικονομικά και κοινωνικά πλαίσια, να έχουν την ίδια δομή και το ίδιο επίπεδο φορολογίας. Αν, πράγματι, είναι αναμφισβήτητο ότι οι διαφορές στο επίπεδο της φορολογικής επιβάρυνσης και στη διαμόρφωση των φορολογικών συστημάτων μπορούν να οδηγήσουν σε δευτερογενή αποτελέσματα έναντι άλλων χωρών, δεν μπορεί να αμφισβητηθεί η αρχή ότι οι εθνικές κυβερνήσεις είναι ελεύθερες να χαράξουν τις βασικές γραμμές των φορολογικών τους συστημάτων σύμφωνα με τη διάρθρωση των δημόσιων δαπανών τους και την οικονομική και κοινωνική τους πολιτική. Ένα τέτοιο ενδεχόμενο μπορεί ασφαλώς να δημιουργήσει αποτελέσματα φορολογικού ανταγωνισμού, αλλά αυτό παραμένει ουσιαστικά ζήτημα εσωτερικής πολιτικής για τα κράτη στο βαθμό που ο ανταγωνισμός διατηρείται εντός φυσιολογικών ορίων. Αυτό, ωστόσο, πρέπει να γίνεται σε αυστηρή συμμόρφωση με τα διεθνώς περιγραφόμενα και αποδεκτά πρότυπα, στον καθορισμό των οποίων προτίθεται να συμβάλει η Έκθεση.

Τούτου λεχθέντος, είναι προφανές ότι ο επιζήμιος φορολογικός ανταγωνισμός λαμβάνει χώρα όταν ένα κράτος θεσπίζει ειδικούς φορολογικούς κανόνες των οποίων το κύριο (ή και αποκλειστικό)

αποτέλεσμα είναι η διάβρωση της φορολογικής βάσης άλλων κρατών, και το αποτέλεσμα αυτό δεν είναι τυχαίο από τη φύση του, αλλά σκόπιμα σχεδιασμένο και επιδιωκόμενο. Με άλλα λόγια, τονίζει η έκθεση, η ιδιαιτερότητα του φορολογικού καθεστώτος, σε συνδυασμό με τον καθορισμό φορολογικών συντελεστών σημαντικά χαμηλότερων από τον μέσο όρο των χωρών ή ακατάλληλων για τη διάρθρωση της οικονομίας της εν λόγω χώρας, αποτελεί ένδειξη επιβλαβούς φορολογικού ανταγωνισμού.

Η πιο άμεση επίπτωση των πρακτικών φορολογικού ανταγωνισμού είναι η στρέβλωση των χρηματοοικονομικών ροών και, έμμεσα, των ροών πραγματικού κεφαλαίου που υπονομεύουν την ακεραιότητα και τη δικαιοσύνη των φορολογικών συστημάτων των διαφόρων χωρών, στρεβλώνοντας τον αποτελεσματικό συνδυασμό φορολογίας και δημόσιων δαπανών και οδηγώντας σε μεταφορά της φορολογικής επιβάρυνσης από τους πιο κινητικούς παράγοντες στους λιγότερο κινητικούς, όπως η εργασία, η ιδιοκτησία και η κατανάλωση, με επακόλουθο αυξημένο κόστος για τις φορολογικές διοικήσεις και τους φορολογούμενους.

Με την παρουσία φορολογικών πολιτικών που αποσκοπούν αποκλειστικά στην εκμετάλλευση των φορολογικών βάσεων από το εξωτερικό, χάνεται το «*ισότιμο πεδίο ανταγωνισμού*» που πρέπει να χαρακτηρίζει τις σχέσεις μεταξύ των κρατών, ακόμη και με την επίγνωση του αναπόφευκτου φυσιολογικού επιπέδου φορολογικού ανταγωνισμού

2.1 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΠΑΡΑΔΕΙΣΟΙ

Όπως έχει ήδη αναφερθεί, η έκθεση αναλύει δύο διακριτούς τύπους επιζήμιων φορολογικών πρακτικών: Τους «*φορολογικούς παραδείσους*» και τα «*επιβλαβή προτιμησιακά φορολογικά καθεστώτα*». Η διάκριση αυτή είναι ιδιαίτερα σημαντική, δεδομένου ότι ορισμένες από τις συστάσεις της έκθεσης αφορούν μόνο τους φορολογικούς παραδείσους, ενώ οι κατευθυντήριες γραμμές αφορούν μόνο τα επιβλαβή προτιμησιακά φορολογικά καθεστώτα.

Κατά την άποψη της έκθεσης, φορολογικοί παράδεισοι είναι οι χώρες και τα εδάφη που προσφέρουν στους ξένους επενδυτές, αφενός, ένα περιβάλλον μη φορολόγησης ή καθαρά υποτυπώδους φορολόγησης και, αφετέρου, ένα νομικό-διοικητικό σύστημα που είναι ιδιαίτερα απλό και υποτυπώδες, με μοναδικό στόχο την προσέλκυση κεφαλαίων και επενδύσεων από το εξωτερικό στον χρηματοπιστωτικό τομέα και στον τομέα των υπηρεσιών¹⁰². Η εργαλειακή χρήση της φορολογικής μόχλευσης και, γενικότερα, της οικονομικής πολιτικής χαρακτηρίζει, επομένως, τους φορολογικούς παραδείσους, στους οποίους, επιπλέον, υπάρχει επίσης απουσία ανταλλαγής πληροφοριών με άλλες χώρες και ιδιαίτερα αυστηρή εφαρμογή του τραπεζικού απορρήτου.

Οι δικαιοδοσίες που ενδύονται το ρόλο των «φορολογικών παραδείσων», εκμεταλλεζόμενες την παγκοσμιοποίηση των αγορών και την απελευθέρωση των χρηματοπιστωτικών ροών, εντάσσονται στο κύκλωμα του διεθνούς χρηματοπιστωτικού συστήματος και αφαιρούν πόρους, και συνεπώς τμήμα της φορολογικής βάσης από άλλες χώρες, των οποίων τα φορολογικά έσοδα κατά συνέπεια διαβρώνονται.

Ελαχιστοποιώντας ή ακόμη και εξαλείφοντας τη φορολογία και επιτρέποντας την ανωνυμία, οι φορολογικοί παράδεισοι είναι σε θέση να προσελκύσουν τόσο εταιρείες όσο και ιδιώτες¹⁰³. Συνοψίζοντας, η έκθεση

¹⁰² Οι φορολογικοί παράδεισοι ορίζονται ως αυτόνομες δικαιοδοσίες που χρηματοδοτούν τις δικές τους δημόσιες δαπάνες χωρίς να επιβάλλουν φόρο εισοδήματος ή να επιβάλλουν οποιαδήποτε φορολογική επιβάρυνση στους φορολογούμενους (εκτός από αμελητέο τρόπο), παρουσιάζοντας έτσι τον εαυτό τους ως επιθυμητούς προορισμούς για τις εταιρείες που καταφεύγουν εκεί για να αποφύγουν να υποβληθούν σε υψηλά επίπεδα φορολόγησης στις λεγόμενες χώρες συνήθους φορολόγησης. Βλ. Hines, J.R. "Tax Havens". In: The New Palgrave Dictionary of Economics. Palgrave Macmillan, London. (2008). https://doi.org/10.1057/978-1-349-95121-5_2381-1

¹⁰³ Σύμφωνα με την έκθεση, οι φορολογικοί παράδεισοι χρησιμοποιούνται ως τόπος για: α) τη διακράτηση κεφαλαίων που χρησιμοποιούνται για «παθητικές» επενδύσεις, συνήθως χρηματοοικονομικές, οι οποίες συνήθως παράγουν τόκους, δικαιώματα και μερίσματα (τα λεγόμενα «κουτιά χρήματος»- β) την καταγραφή κερδών που πραγματοποιούνται αλλού («χάρτινα κέρδη»- γ) την απόκρυψη από τις φορολογικές αρχές του κράτους κατοικίας, εν όλω ή εν μέρει, των κεφαλαίων που διαθέτουν οι φορολογούμενοι.

ορίζει τους φορολογικούς παραδείσους ως δικαιοδοσίες που χαρακτηρίζονται, πρώτον, από μηδενικό ή καθαρά ονομαστικό επίπεδο φορολογίας¹⁰⁴, σε συνδυασμό με την έλλειψη αποτελεσματικής ανταλλαγής πληροφοριών με άλλες χώρες¹⁰⁵ και διαφάνειας στις νομοθετικές και διοικητικές διατάξεις¹⁰⁶. Τέλος, ένα άλλο χαρακτηριστικό γνώρισμα των φορολογικών παραδείσων είναι το γεγονός ότι δεν απαιτείται, ως προϋπόθεση για τη χορήγηση των φορολογικών πλεονεκτημάτων, η δραστηριότητα που ασκείται στη χώρα να έχει ουσιαστικό χαρακτήρα¹⁰⁷.

Λαμβάνοντας υπόψη αυτά τα χαρακτηριστικά, η έκθεση υποστηρίζει ότι η παρουσία των φορολογικών παραδείσων στο διεθνές οικονομικό και φορολογικό κύκλωμα προκαλεί ζημιά στο φορολογικό σύστημα άλλων κρατών, ιδίως στα έσοδα από τον φόρο εισοδήματος φυσικών και νομικών

¹⁰⁴ «Η μηδενική ή ονομαστική φορολόγηση του σχετικού εισοδήματος αποτελεί το σημείο εκκίνησης για την ταξινόμηση μιας δικαιοδοσίας ως φορολογικού παραδείσου». ΟΟΣΑ, *Επιζήμιος φορολογικός ανταγωνισμός. Ένα αναδυόμενο παγκόσμιο ζήτημα*, ό.π., σ. 21.

¹⁰⁵ Οι φορολογικοί παράδεισοι έχουν συνήθως θεσπίσει νόμους ή διοικητικές πρακτικές βάσει των οποίων οι επιχειρήσεις και τα φυσικά πρόσωπα μπορούν να επωφεληθούν από αυστηρούς κανόνες απορρήτου και άλλες προστασίες έναντι του ελέγχου από τις φορολογικές αρχές, εμποδίζοντας έτσι την αποτελεσματική ανταλλαγή πληροφοριών σχετικά με τους φορολογούμενους που επωφελούνται από τη δικαιοδοσία χαμηλής φορολογίας». Στο ίδιο, σ. 23.

¹⁰⁶ «Η έλλειψη διαφάνειας στη λειτουργία των νομοθετικών, νομικών ή διοικητικών διατάξεων είναι ένας άλλος παράγοντας για τον εντοπισμό των φορολογικών παραδείσων». Ό.π., σελ. 23.

¹⁰⁷ «Η απουσία της απαίτησης ότι η δραστηριότητα πρέπει να είναι ουσιαστική είναι σημαντική, δεδομένου ότι υποδηλώνει ότι μια δικαιοδοσία μπορεί να προσπαθεί να προσελκύσει επενδύσεις ή συναλλαγές που έχουν καθαρά φορολογικό χαρακτήρα». Ό.π. σ. 26

προσώπων, και διευκολύνει τη διάδοση της διεθνούς φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής.

2.2 ΕΠΙΣΗΜΙΑ ΠΡΟΤΙΜΗΣΙΑΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΚΑΘΕΣΤΩΤΑ

Ο δεύτερος τύπος επιβλαβών φορολογικών πρακτικών στον οποίο επικεντρώνεται η έκθεση είναι τα *επιζήμια ή προτιμησιακά φορολογικά καθεστώτα* που απαντώνται σε πολλές χώρες μέλη του ΟΟΣΑ και μη μέλη του ΟΟΣΑ, όπου έχουν θεσπιστεί ευνοϊκά φορολογικά καθεστώτα για την προσέλκυση ιδιαίτερα κινητών συντελεστών παραγωγής, όπως το χρηματοπιστωτικό κεφάλαιο και άλλες δραστηριότητες παροχής υπηρεσιών. Επίσης, ως αποτέλεσμα αυτών των καθεστώτων, ορισμένα κράτη προσφέρουν μια «*ευνοϊκή θέση*» για τη διακράτηση παθητικών επενδύσεων ή για τη λογιστικοποίηση των κερδών «*στα χαρτιά*»¹⁰⁸. Η έκθεση υπογραμμίζει ότι η ρύθμιση των καθεστώτων αυτών μπορεί να υπαγορεύεται είτε από τη φορολογική νομοθεσία είτε από τη διοικητική πρακτική, ή ακόμη και από ειδικές ρυθμίσεις που καλύπτουν τόσο νομικές όσο και φορολογικές πτυχές και οι οποίες δεν αποτελούν, τουλάχιστον τυπικά, μέρος του φορολογικού συστήματος με τη στενή έννοια του όρου.

Η έκθεση, ωστόσο, επισημαίνει ότι δεν πρέπει να θεωρούνται επιβλαβή όλα τα προτιμησιακά φορολογικά καθεστώτα. Πράγματι, τα καθεστώτα που συνδυάζονται με έναν ή περισσότερους βασικούς παράγοντες (key factors) και άλλα συμπληρωματικά στοιχεία μπορεί να χαρακτηριστούν ως εν δυνάμει επιβλαβή.¹⁰⁹

¹⁰⁸ «*Ευνοϊκή τοποθεσία για τη διακράτηση παθητικών επενδύσεων ή για την καταγραφή χάρτινων κερδών*», ό.π., σ. 26.

¹⁰⁹ Λαμβάνοντας υπόψη ότι η Έκθεση δημοσιεύθηκε στα τέλη της δεκαετίας του 1990, και επομένως σε ένα πολιτικοοικονομικό πλαίσιο εντελώς διαφορετικό από το σημερινό, τα τεστ που επεξεργάστηκε ο ΟΟΣΑ για να μετρήσει την πιθανή βλαπτικότητα των προτιμησιακών φορολογικών καθεστώτων παραμένουν εξαιρετικά

Με άλλα λόγια, η δυνητική βλαπτικότητα ενός φορολογικού καθεστώτος πρέπει να ελέγχεται σε σχέση με τους ακόλουθους βασικούς παράγοντες¹⁴⁵ : α) την απουσία φορολογίας ή τη χαμηλή πραγματική φορολόγηση του εισοδήματος (μηδενικοί ή χαμηλοί πραγματικοί φορολογικοί συντελεστές)¹¹⁰ , β) η απομόνωση του προτιμησιακού καθεστώτος σε σχέση με την εγχώρια αγορά της χώρας, μέσω της πρόβλεψης (ρητής ή σιωπηρής) ότι ισχύει μόνο

Με άλλα λόγια, η δυνητική βλαπτικότητα ενός φορολογικού καθεστώτος πρέπει να ελέγχεται σε σχέση με τους ακόλουθους βασικούς παράγοντες¹⁴⁵ : α) την απουσία φορολογίας ή τη χαμηλή πραγματική φορολόγηση του εισοδήματος (μηδενικοί ή χαμηλοί πραγματικοί φορολογικοί συντελεστές)¹¹¹ , β) η απομόνωση του προτιμησιακού καθεστώτος σε σχέση με την εγχώρια αγορά της χώρας, μέσω της πρόβλεψης (ρητής ή σιωπηρής) ότι ισχύει μόνο

επίκαιρα. Αυτά έχουν σχεδιαστεί για να εντοπίσουν την επιζήμια φύση των φορολογικών καθεστώτων που έχουν σχεδιαστεί για να προσελκύσουν χρηματοοικονομικού πλούτου και υπηρεσιών στο οικονομικό πλαίσιο εκείνων των ετών, αλλά παραμένουν εξαιρετικά χρήσιμες ακόμη και όταν εφαρμόζονται στις ευνοϊκές ρυθμίσεις που χαρακτηρίζουν το σημερινό τοπίο.

¹¹⁰ «Ένας χαμηλός ή μηδενικός πραγματικός φορολογικός συντελεστής επί του σχετικού εισοδήματος αποτελεί απαραίτητο σημείο εκκίνησης για την εξέταση του κατά πόσον ένα προτιμησιακό φορολογικό καθεστώς είναι επιβλαβές. Ένας μηδενικός ή χαμηλός πραγματικός φορολογικός συντελεστής μπορεί να προκύψει επειδή ο ίδιος ο συντελεστής του προγράμματος είναι πολύ χαμηλός ή λόγω του τρόπου με τον οποίο μια χώρα ορίζει τη φορολογική βάση στην οποία εφαρμόζεται ο συντελεστής. Ένα επιβλαβές προτιμησιακό φορολογικό καθεστώς χαρακτηρίζεται από συνδυασμό χαμηλού ή μηδενικού πραγματικού φορολογικού συντελεστή και ενός ή περισσότερων άλλων παραγόντων που αναφέρονται στο πλαίσιο II και, κατά περίπτωση, στο παρόν τμήμα». ΟΟΣΑ, *Επιζήμιος φορολογικός ανταγωνισμός. Ένα αναδυόμενο παγκόσμιο ζήτημα*, ό.π., σ. 27.

¹¹¹ «Ένας χαμηλός ή μηδενικός πραγματικός φορολογικός συντελεστής επί του σχετικού εισοδήματος αποτελεί απαραίτητο σημείο εκκίνησης για την εξέταση του κατά πόσον ένα προτιμησιακό φορολογικό καθεστώς είναι επιβλαβές. Ένας μηδενικός ή χαμηλός πραγματικός φορολογικός συντελεστής μπορεί να προκύψει επειδή ο ίδιος ο συντελεστής του προγράμματος είναι πολύ χαμηλός ή λόγω του τρόπου με τον οποίο μια χώρα ορίζει τη φορολογική βάση στην οποία εφαρμόζεται ο συντελεστής. Ένα επιβλαβές προτιμησιακό φορολογικό καθεστώς χαρακτηρίζεται από συνδυασμό χαμηλού ή μηδενικού πραγματικού φορολογικού συντελεστή και ενός ή περισσότερων άλλων παραγόντων που αναφέρονται στο πλαίσιο II και, κατά περίπτωση, στο παρόν τμήμα». ΟΟΣΑ, *Επιζήμιος φορολογικός ανταγωνισμός. Ένα αναδυόμενο παγκόσμιο ζήτημα*, ό.π., σ. 27.

για μη κατοίκους ή της απαγόρευσης στους δικαιούχους να συνεργάζονται με κατοίκους (το εγόμενο «ring fencing»)¹¹², γ) η έλλειψη διαφάνειας¹¹³, δ) η έλλειψη αποτελεσματικής ανταλλαγής πληροφοριών με άλλες χώρες¹¹⁴. Εκτός από την παρουσία των βασικών παραγόντων, άλλοι παράγοντες είναι επίσης σημαντικοί για τον εντοπισμό δυνητικά επιβλαβών προτιμησιακών φορολογικών καθεστώτων. Η έκθεση επισημαίνει, κατ' αρχάς, τον τεχνητό ορισμό της φορολογικής βάσης¹¹⁵ και τη μη τήρηση των διεθνών αρχών

¹¹² «Ορισμένα προτιμησιακά φορολογικά καθεστώτα είναι μερικώς ή πλήρως απομονωμένα από τις εγχώριες αγορές της χώρας που παρέχει το καθεστώς. Το γεγονός ότι μια χώρα αισθάνεται την ανάγκη να προστατεύσει τη δική της οικονομία από το καθεστώς με την επιβολή περιορισμών εισόδου αποτελεί ισχυρή ένδειξη ότι ένα καθεστώς έχει τη δυνατότητα να δημιουργήσει επιβλαβείς δευτερογενείς επιπτώσεις. Οι περιορισμοί εισόδου μπορεί να λάβουν διάφορες μορφές, όπως: 1) ένα καθεστώς μπορεί να αποκλείει ρητά ή σιωπηρά τους φορολογούμενους κατοίκους της χώρας από το να επωφεληθούν από τα πλεονεκτήματά του- 2) οι επιχειρήσεις που επωφελοούνται από το καθεστώς μπορεί να είναι ρητά ή σιωπηρά». Στο ίδιο, σ. 27.

¹¹³ «Η έλλειψη διαφάνειας στη λειτουργία ενός καθεστώτος θα δυσχεράνει τη λήψη αμυντικών μέτρων από τη χώρα καταγωγής. Η αδιαφάνεια μπορεί να οφείλεται στον τρόπο με τον οποίο σχεδιάζεται και διαχειρίζεται ένα καθεστώς. Η αδιαφάνεια είναι μια ευρεία έννοια που περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, την ευνοϊκή εφαρμογή νόμων και κανονισμών, τις διαπραγματεύσιμες φορολογικές διατάξεις και τη μη ευρεία διάθεση των διοικητικών πρακτικών». Ό.π, σ. 27. Η έλλειψη διαφάνειας τροφοδοτεί τον επιζήμιο φορολογικό ανταγωνισμό, εφόσον δίνει σε ιδιώτες και εταιρείες ευρύ περιθώριο να «διαπραγματεύονται» με τις εθνικές αρχές σχετικά με το επίπεδο φορολόγησης των επιχειρηματικών τους δραστηριοτήτων. Η έλλειψη διαφάνειας μπορεί να οφείλεται, μεταξύ άλλων, σε ευνοϊκές διοικητικές αποφάσεις και ειδικές διοικητικές πρακτικές. Αυτή η τελευταία ειδική πτυχή θα αναλυθεί διεξοδικά στο 2^ο κεφάλαιο, με ιδιαίτερη προσοχή στο ευρωπαϊκό πλαίσιο.

¹¹⁴ «Η έλλειψη αποτελεσματικής ανταλλαγής πληροφοριών σε σχέση με τους φορολογούμενους που επωφελοούνται από τη λειτουργία ενός προτιμησιακού φορολογικού καθεστώτος αποτελεί ισχυρή ένδειξη ότι μια χώρα επιδίδεται σε επιβλαβή φορολογικό ανταγωνισμό». Ό.π.παρ. σ. 27.

¹¹⁵ Η έκθεση επισημαίνει ότι υπάρχουν πολυάριθμοι κανόνες που περιορίζουν τη φορολογική βάση στα εθνικά φορολογικά συστήματα. Αν και πολλές από αυτές αποσκοπούν στην επίτευξη απολύτως θεμιτών αναγκών (όπως, για παράδειγμα, η εξουδετέρωση των επιπτώσεων του πληθωρισμού ή η εξάλειψη της διπλής φορολόγησης), υπάρχουν άλλες που υπερβαίνουν εντελώς τους σκοπούς για τους οποίους θεσπίστηκαν επίσημα, με αποτέλεσμα αδικαιολόγητες απαλλαγές.

τιμολόγησης μεταβιβάσεων (*International Price Transfer Principles*))¹¹⁶ . Σχετική είναι επίσης η απαλλαγή του εισοδήματος αλλοδαπής πηγής στη χώρα κατοικίας (εισόδημα αλλοδαπής πηγής που απαλλάσσεται από το φόρο της χώρας κατοικίας)¹¹⁷ , η δυνατότητα διαπραγμάτευσης των φορολογικών συντελεστών ή των φορολογικών βάσεων (διαπραγματεύσιμος φορολογικός συντελεστής ή φορολογική βάση)¹¹⁸ , η ύπαρξη διατάξεων περί απορρήτου,¹¹⁹ η πρόσβαση σε ένα ευρύ δίκτυο

¹¹⁶ Με τη δημοσίευση των κατευθυντήριων γραμμών για τις ενδοομιλικές συναλλαγές το 1995, ο ΟΟΣΑ σκόπευε να παράσχει ένα κοινό πρότυπο για τις ενδοομιλικές συναλλαγές. Εάν μια φορολογική αρχή εφαρμόζει τους κανόνες αυτούς κατά τρόπο που δεν συνάδει με τις κατευθυντήριες γραμμές, αυτό μπορεί να οδηγήσει σε καταστάσεις ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος υπέρ ορισμένων επιχειρήσεων, ιδίως όταν η εφαρμογή αυτή προβλέπεται από προηγούμενες συμφωνίες που δεν χαρακτηρίζονται από διαφάνεια. Η τελευταία έκδοση των κατευθυντήριων γραμμών δημοσιεύθηκε από τον ΟΟΣΑ τον Ιούλιο του 2017. Βλέπε OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* 2017, Παρίσι, Ιούλιος 2017. Η επόμενη έκδοση θα είναι διαθέσιμη κατά τη διάρκεια του 2021.

¹¹⁷ «Μια χώρα που απαλλάσσει όλα τα εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης από τον φόρο, δηλαδή το καθεστώς είναι ένα εδαφικό σύστημα, μπορεί να είναι ιδιαίτερα ελκυστική, δεδομένου ότι η απαλλαγή μειώνει τον πραγματικό συντελεστή φορολογίας εισοδήματος και ενθαρρύνει την εγκατάσταση δραστηριοτήτων για φορολογικούς και όχι για επιχειρηματικούς σκοπούς. Δεδομένου ότι οι οντότητες που επωφελούνται από αυτά τα καθεστώτα μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως αγωγοί ή για να επιδοθούν σε *treaty shopping*, μπορεί να έχουν επιβλαβείς επιπτώσεις σε άλλες χώρες. ΟΟΣΑ, *Επιζήμιος φορολογικός ανταγωνισμός. Ένα αναδυόμενο παγκόσμιο ζήτημα*, cit. , p. 32.

¹¹⁸ «Οι φορολογικές διατάξεις που περιέχονται στο καθεστώς μιας χώρας υποδοχής μπορεί να είναι δυνητικά επιβλαβείς εάν ο φορολογικός συντελεστής ή/και η φορολογική βάση είναι διαπραγματεύσιμοι ή ο συντελεστής εξαρτάται από τον τόπο κατοικίας του επενδυτή. Αυτή η ευελιξία επιτρέπει στον φορολογούμενο και τη φορολογική αρχή της χώρας που υποστηρίζει το καθεστώς είτε να διαπραγματευτούν έναν «απορροφητικό» φόρο όταν η χώρα καταγωγής επιτρέπει μια πίστωση φόρου στο εξωτερικό είτε επιτρέπει στον φορολογούμενο να αποφύγει να υπαχθεί στο καθεστώς CFC της χώρας καταγωγής όταν η εφαρμογή του καθεστώτος CFC εξαρτάται από τον φορολογικό συντελεστή της χώρας υποδοχής. Η διαπραγματευσιμότητα του φορολογικού συντελεστή ή/και της φορολογικής βάσης μπορεί να είναι ιδιαίτερα προβληματική στο πλαίσιο ενός αδιαφανούς καθεστώτος για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του φορολογούμενου». Στο ίδιο, σ. 32.

¹¹⁹ «Η έλλειψη πρόσβασης στις πληροφορίες, είτε λόγω του τραπεζικού απορρήτου, είτε λόγω ανώνυμων χρεογράφων ή ανώνυμων μετοχών, μπορεί να αποτελέσει ένα από τα πλέον επιβλαβή χαρακτηριστικά ενός καθεστώτος. Η προστασία από τις έρευνες των φορολογικών αρχών είναι ένα από τα μεγαλύτερα ελκυστικά στοιχεία πολλών επιβλαβών καθεστώτων». Στο ίδιο, σ. 33.

φορολογικών συμφωνιών (*access to a wide network of tax treaties*)¹²⁰, η προώθηση των προτιμησιακών φορολογικών καθεστώτων ως μέσων ελαχιστοποίησης της φορολογίας σε διεθνή βάση (*regimes which are promoted as tax minimisation vehicles*)¹²¹ και η ενθάρρυνση από το φορολογικό καθεστώς, των συναλλαγών που πραγματοποιούνται καθαρά για φορολογικούς λόγους (*το καθεστώς ενθαρρύνει τις καθαρά φορολογικές πράξεις ή ρυθμίσεις*)¹²².

Η ενδεχόμενη βλαπτικότητα ενός ευνοϊκού φορολογικού καθεστώτος πρέπει να ελέγχεται μέσω της έγκαιρης επαλήθευσης ορισμένων θεμελιωδών πτυχών που θεωρούνται κρίσιμες. Πρώτον, πρέπει να διαπιστωθεί αν το καθεστώς είναι ικανό να οδηγήσει σε μεταφορά της οικονομικής δραστηριότητας προς το κράτος που το θέσπισε, *δημιουργώντας σημαντική νέα δραστηριότητα (Το φορολογικό καθεστώς μετατοπίζει τη δραστηριότητα από μια χώρα στη χώρα που παρέχει το προτιμησιακό φορολογικό καθεστώς, αντί να δημιουργεί σημαντική νέα δραστηριότητα;)*¹²³. Δεύτερον, πρέπει να επαληθευτεί εάν η παρουσία και

¹²⁰ «Ο ΟΟΣΑ ενθάρρυνε τις χώρες να επεκτείνουν τα δίκτυα των συμφωνιών τους, δεδομένου ότι ένα εκτεταμένο δίκτυο συμφωνιών συμβάλλει στην εξάλειψη της διπλής φορολόγησης και ενθαρρύνει τη συνεργασία μεταξύ των φορολογικών αρχών. Ωστόσο, ένα εκτεταμένο δίκτυο συμφωνιών μπορεί να ανοίξει τα οφέλη των επιβλαβών προτιμησιακών φορολογικών καθεστώτων που προσφέρει η χώρα της συμφωνίας σε ένα ευρύτερο φάσμα χωρών από ό,τι θα συνέβαινε διαφορετικά. Ένα από τα κίνητρα για την επέκταση του δικτύου συμβάσεων σε ορισμένες χώρες μπορεί να είναι η ενίσχυση των πλεονεκτημάτων των επιβλαβών προτιμησιακών φορολογικών καθεστώτων. Ένα ευρύ δίκτυο συνθηκών είναι λιγότερο ευάλωτο στην κατάχρηση, εάν οι σχετικές συνθήκες περιέχουν μέτρα αυτοπροστασίας, όπως σαφείς ορισμούς της διαμονής, ειδικά σχεδιασμένες και ολοκληρωμένες διατάξεις κατά της κατάχρησης και αποτελεσματικούς μηχανισμούς ανταλλαγής πληροφοριών». Στο ίδιο, σ. 33.

¹²¹ «Ορισμένα από τα πιο επιτυχημένα προτιμησιακά φορολογικά καθεστώτα είναι εκείνα που προωθούνται ευρέως από τη χώρα που προσφέρει ή προωθούνται με τη συναίνεση της χώρας που προσφέρει. Ενώ η διαφήμιση δεν αποτελεί ασφαλώς προϋπόθεση για να προσδιοριστεί αν ένα καθεστώς είναι επιβλαβές ή όχι, η ύπαρξη διαφημιστικού υλικού που προτρέπει ένα καθεστώς ως μέσο ελαχιστοποίησης της φορολογίας μπορεί να αποτελέσει χρήσιμη ένδειξη για το αν ένα καθεστώς θεωρείται και

¹²² «Πολλά επιβλαβή προτιμησιακά φορολογικά καθεστώτα είναι σχεδιασμένα κατά τρόπο που επιτρέπει στους φορολογούμενους να αποκομίζουν οφέλη από το καθεστώς, ενώ παράλληλα ασκούν δραστηριότητες που έχουν καθαρά φορολογικό χαρακτήρα και δεν περιλαμβάνουν ουσιαστικές δραστηριότητες». Όπ.παρ. π. 34.

¹²³ «Ο προσδιορισμός του κατά πόσον η επένδυση αντιπροσωπεύει μια νέα επένδυση ή μια μεταφορά από άλλη τοποθεσία για την εκμετάλλευση των φορολογικών διαφορών είναι ένα δύσκολο εμπειρικό ζήτημα. Η απάντηση στο ερώτημα αυτό

το επίπεδο των δραστηριοτήτων στη χώρα υποδοχής είναι ανάλογα με το ύψος της επένδυσης ή του εισοδήματος (Είναι η παρουσία και το επίπεδο των δραστηριοτήτων στη χώρα υποδοχής ανάλογα με το ύψος της επένδυσης ή του εισοδήματος;)¹²⁴. Και τέλος, πρέπει να εξακριβωθεί εάν το προτιμησιακό φορολογικό καθεστώς αποτελεί το πρωταρχικό κίνητρο για την εγκατάσταση μιας δραστηριότητας (Είναι το προτιμησιακό φορολογικό καθεστώς το πρωταρχικό κίνητρο για την εγκατάσταση μιας δραστηριότητας;)¹²⁵

2.3 ΟΙ ΣΥΣΤΑΣΕΙΣ ΠΟΥ ΠΕΡΙΕΧΟΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΕΚΘΕΣΗ

προϋποθέτει την ανάλυση τόσο του προτιμησιακού φορολογικού καθεστώτος στον τόπο υποδοχής όσο και του φορολογικού και επιχειρηματικού περιβάλλοντος της χώρας ή των χωρών καταγωγής. Στο περιθώριο, οι παρατηρούμενες επενδύσεις μπορεί να ενθαρρύνονται είτε από τις πρόσθετες αποταμιεύσεις των ατόμων ως απάντηση στη μείωση της φορολογίας είτε από μια στρεβλωτική ανακατανομή των επενδύσεων από τη μια θέση στην άλλη για να εκμεταλλευτούν τις φορολογικές διαφορές. Η Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή δέχεται ότι μια επιχείρηση μπορεί να επιθυμεί να μετακινηθεί από ένα δυσμενές οικονομικό ή πολιτικό περιβάλλον σε ένα ευνοϊκότερο επιχειρηματικό περιβάλλον, ανεξάρτητα από τα προσφερόμενα φορολογικά κίνητρα. Είναι επίσης αποδεκτό ότι οι εγχώριες φορολογικές διατάξεις σε ορισμένες χώρες μπορεί να αποθαρρύνουν έμμεσα τις επενδύσεις ή να τις απομακρύνουν, ανεξάρτητα από τις φορολογικές πολιτικές που ακολουθούνται σε άλλες χώρες. «. Όπ.παρ., σελ. 34-35.

¹²⁴ «Η απάντηση στο ερώτημα αυτό απαιτεί υποκειμενική αξιολόγηση του κατά πόσον οι πρόσθετες δραστηριότητες που δημιουργούνται στη χώρα με το προτιμησιακό φορολογικό καθεστώς είναι ανάλογες με το ποσό της επένδυσης ή του εισοδήματος που παράγεται, λαμβάνοντας υπόψη τη φύση της δραστηριότητας. Όταν οι δραστηριότητες δεν είναι κατά κάποιο τρόπο ανάλογες με την επένδυση που έχει πραγματοποιηθεί ή το εισόδημα που έχει παραχθεί, αυτό μπορεί να υποδηλώνει μια επιβλαβή φορολογική πρακτική. Ωστόσο, ακόμη και όταν υπάρχει αυτή η αναλογικότητα, η διεθνής κοινότητα μπορεί να ανησυχεί για τις επιβλαβείς επιπτώσεις που δημιουργούνται από τα προτιμησιακά φορολογικά καθεστώτα σε άλλες χώρες». Όπ.παρ. σ. 35.

¹²⁵ «Εάν το προτιμησιακό φορολογικό καθεστώς είναι το πρωταρχικό κίνητρο για τον τόπο εγκατάστασης μιας δραστηριότητας, αυτό μπορεί να υποδηλώνει ότι το εν λόγω καθεστώς είναι δυνητικά επιβλαβές. Αναγνωρίζεται ότι στην πράξη δεν είναι πάντα εύκολο για τις φορολογικές αρχές να αξιολογήσουν τα κίνητρα των επενδυτών και ότι μη φορολογικοί παράγοντες, όπως η ποιότητα των υποδομών, το νομικό και κανονιστικό πλαίσιο, το κόστος εργασίας κ.λπ., μπορούν επίσης να επηρεάσουν τις αποφάσεις εγκατάστασης. Όπως αναφέρεται στην παράγραφο 27, αναγνωρίζεται επίσης ότι υπάρχουν περιστάσεις στις οποίες ειδικά φορολογικά κίνητρα ή φορολογικά καθεστώτα μπορεί να είναι αναγκαία από την άποψη της εν λόγω χώρας για να αντισταθμιστούν τα μη φορολογικά μειονεκτήματα». Στο ίδιο, σ. 35.

Αφού περιγράφει τα βασικά χαρακτηριστικά των φορολογικών παραδείσων και των επιβλαβών προτιμησιακών φορολογικών καθεστώτων ως *επιβλαβών πρακτικών φορολογικού ανταγωνισμού*, η έκθεση, έχοντας επίγνωση των περιορισμών που εμπεριέχουν τα μονομερή μέτρα και, ως εκ τούτου, με στόχο μια πολυμερή προσέγγιση, αναφέρει μια σειρά συστάσεων, η υιοθέτηση των οποίων από τα κράτη μπορεί να αποτελέσει τροχοπέδη στον επιζήμιο φορολογικό ανταγωνισμό.

Η ανάγκη πολυμερούς προσέγγισης απορρέει από τα ίδια τα χαρακτηριστικά του φαινομένου που πρέπει να αντιμετωπιστεί. Ο επιζήμιος φορολογικός ανταγωνισμός είναι εκ φύσεως παγκόσμιο φαινόμενο και ελλείψει συντονισμένης και κοινής αντίδρασης κάθε προσπάθεια μπορεί να αποδειχθεί αναποτελεσματική. Η διεθνής συνεργασία, επομένως, καθίσταται καθοριστικό και αποφασιστικό στοιχείο και υπό το πρίσμα των ορίων του διεθνούς φορολογικού δικαίου σε σχέση με τη φορολογική εξουσία των επιμέρους κρατών. Με άλλους και σαφέστερους όρους, η βούληση για την αντιμετώπιση και τον περιορισμό των επιζήμιων πρακτικών φορολογικού ανταγωνισμού πρέπει να είναι κοινή σε παγκόσμιο επίπεδο- διαφορετικά, ο κίνδυνος είναι να αντιδράσουμε με ασυντόνιστο και κατακερματισμένο τρόπο και, ως εκ τούτου, χωρίς κανένα αποτέλεσμα¹²⁶.

¹²⁶ Για το σκοπό αυτό, η έκθεση υπογραμμίζει ότι η απόφαση των κρατών να αντιδράσουν μεμονωμένα στον επιβλαβή φορολογικό ανταγωνισμό (μέσω εσωτερικών κανόνων ή κανόνων που περιέχονται σε συνθήκες αποφυγής διπλής φορολόγησης) φαίνεται ακατάλληλη για τους ακόλουθους λόγους (i) η παγκοσμιότητα του φαινομένου- (ii) τα όρια του διεθνούς φορολογικού δικαίου όσον αφορά τη φορολογική εξουσία των κρατών- (iii) τα αποτελέσματα ανταγωνιστικού μειονεκτήματος που θα μπορούσαν να προκύψουν έναντι των δικών τους φορολογουμένων όταν τίθενται σε εφαρμογή ιδιαίτερα περιοριστικά μέτρα- (iv) η δράση επιβολής του νόμου προϋποθέτει την ανάπτυξη σημαντικών πόρων που δεν μπορούν να κινητοποιήσουν όλα τα κράτη, (v) τα μη συντονισμένα μέτρα ενδέχεται να αυξήσουν το κόστος συμμόρφωσης των φορολογουμένων- (vi) οι παράγοντες που προσελκύουν τον επιβλαβή φορολογικό ανταγωνισμό είναι ιδιαίτερα κινητικοί και, ελλείψει συντονισμένης προσέγγισης που να βασίζεται στη διεθνή συνεργασία, η μη συντονισμένη πίεση από μεμονωμένες χώρες δεν φαίνεται να επαρκεί για να πείσει τους εμπλεκόμενους σε επιβλαβείς φορολογικές πρακτικές να παραιτηθούν από τα οφέλη που τους αποφέρουν οι εν λόγω πρακτικές.

Η έκθεση διατυπώνει 19 συστάσεις προς τις χώρες μέλη του ΟΟΣΑ, οι οποίες καλύπτουν τρεις συγκεκριμένους τομείς: την εσωτερική νομοθεσία¹²⁷, τις συμφωνίες αποφυγής διπλής φορολογίας¹²⁸ και τη διεθνή συνεργασία σε φορολογικά θέματα¹²⁹.

Οι Συστάσεις για την εσωτερική νομοθεσία των κρατών αναφέρονται σε κανόνες που ήδη υπάρχουν στα νομικά συστήματα ορισμένων χωρών και προτείνουν την εισαγωγή τους στα κράτη που δεν τους έχουν ή, αντίθετα, όπου υπάρχουν, την καλύτερη εφαρμογή τους προκειμένου να αυξηθεί το επίπεδο αποτελεσματικότητας κατά του επιβλαβούς φορολογικού ανταγωνισμού.

Αυτή η πρώτη κατηγορία συστάσεων καλύπτει διάφορους σημαντικούς τομείς παρέμβασης, όπως η ρύθμιση των *ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών* (CFCs)¹³⁰, η ρύθμιση των ξένων επενδυτικών κεφαλαίων¹³¹, η εισαγωγή κανόνων που περιορίζουν τους μηχανισμούς απαλλαγής για τα εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης¹³², η βελτίωση των διαδικασιών

¹²⁷ Συστάσεις σχετικά με την εσωτερική νομοθεσία.

¹²⁸ Συστάσεις σχετικά με τις φορολογικές συμφωνίες.

¹²⁹ Συστάσεις σχετικά με τη διεθνή συνεργασία

¹³⁰ Η υιοθέτηση των οποίων προτείνεται από τα κράτη που επί του παρόντος δεν τις διαθέτουν ή μια πιο συνεκτική εφαρμογή από τα συστήματα που ήδη διαθέτουν νομοθεσία επί του θέματος. Σύμφωνα με τον στόχο της καταπολέμησης του επιβλαβούς φορολογικού ανταγωνισμού: «οι χώρες που δεν έχουν τέτοιους κανόνες να εξετάζουν το ενδεχόμενο υιοθέτησής τους και οι χώρες που έχουν τέτοιους κανόνες να διασφαλίζουν ότι η εφαρμογή τους είναι σύμφωνη με την επιθυμητή περιστολή των επιβλαβών φορολογικών πρακτικών». ΟΟΣΑ, *Επιζήμιος φορολογικός ανταγωνισμός. Ένα αναδυόμενο παγκόσμιο ζήτημα*, ό.π., σ. 40-41.

¹³¹ «Οι χώρες που δεν έχουν τέτοιους κανόνες να εξετάσουν το ενδεχόμενο υιοθέτησής τους και οι χώρες που έχουν τέτοιους κανόνες να εξετάσουν το ενδεχόμενο εφαρμογής τους σε εισοδήματα και οντότητες που καλύπτονται από πρακτικές που θεωρούνται ότι συνιστούν επιβλαβή φορολογικό ανταγωνισμό». Στο ίδιο, σ. 42.

¹³² Οι χώρες που εφαρμόζουν τη μέθοδο απαλλαγής για την εξάλειψη της διπλής φορολόγησης εισοδημάτων αλλοδαπής προέλευσης να εξετάσουν το ενδεχόμενο θέσπισης κανόνων που θα διασφαλίζουν ότι τα εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης που έχουν επωφεληθεί από φορολογικές πρακτικές που θεωρούνται ότι συνιστούν επιβλαβή φορολογικό ανταγωνισμό δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για την εφαρμογή της μεθόδου απαλλαγής». Στο ίδιο, σ. 43.

ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών δικαιοδοσιών¹³³, η διαφάνεια των φορολογικών αποφάσεων¹³⁴, η τήρηση των αρχών του ΟΟΣΑ για την τιμολόγηση των μεταβιβάσεων¹³⁵ και, τέλος, η εισαγωγή κανόνων που αποσκοπούν στο να επιτρέψουν τις τραπεζικές έρευνες για φορολογικούς σκοπούς¹³⁶. Η δεύτερη κατηγορία συστάσεων, από την άλλη πλευρά, αποσκοπεί στο να αποτρέψει το ενδεχόμενο τα οφέλη των συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας να μετατραπούν σε μέσα τα οποία θα ενθαρρύνουν την εφαρμογή επιβλαβείς πρακτικές φορολογικού ανταγωνισμού ή να καθιστούν αναποτελεσματικούς τους εσωτερικούς κανόνες που αποσκοπούν στην καταπολέμησή του.

Οι τομείς παρέμβασης που καλύπτονται από τις εν λόγω συστάσεις κυμαίνονται από τη θέσπιση κανόνων και μηχανισμών για την εντατικοποίηση της ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των δικαιοδοσιών¹³⁷

¹³³ «Οι χώρες που δεν έχουν κανόνες σχετικά με την αναφορά των διεθνών συναλλαγών και των αλλοδαπών δραστηριοτήτων των φορολογουμένων κατοίκων να εξετάσουν το ενδεχόμενο υιοθέτησης τέτοιων κανόνων και οι χώρες να ανταλλάσσουν πληροφορίες που λαμβάνονται βάσει αυτών των κανόνων». Στο ίδιο, σ. 44.

¹³⁴ «Οι χώρες να ακολουθούν τις αρχές που καθορίζονται στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ του 1995 για τις ενδοομιλικές συναλλαγές και, ως εκ τούτου, να απέχουν από την εφαρμογή ή μη εφαρμογή των κανόνων τους για τις ενδοομιλικές συναλλαγές κατά τρόπο που θα συνιστούσε επιβλαβή φορολογικό ανταγωνισμό». Στο ίδιο, σ. 45.

¹³⁵ «Στο πλαίσιο της αντιμετώπισης του επιβλαβούς φορολογικού ανταγωνισμού, οι χώρες θα πρέπει να επανεξετάσουν τις νομοθετικές, κανονιστικές και πρακτικές τους που διέπουν την πρόσβαση σε τραπεζικές πληροφορίες με σκοπό την άρση των εμποδίων στην πρόσβαση των φορολογικών αρχών στις πληροφορίες αυτές». Ό.π., σ. 45.

¹³⁷ ΟΟΣΑ, *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters)*, Παρίσι, 7 Μαΐου 2015. Ειδικότερα, η έκθεση υπογραμμίζει ότι όχι μόνο η ορθή χρήση των διμερών συμφωνιών αποφυγής διπλής φορολογίας είναι ζωτικής σημασίας για την επίτευξη αυτού του αποτελέσματος, αλλά επίσης και κυρίως η χρήση της πολυμερούς σύμβασης για την αμοιβαία συνδρομή σε φορολογικά θέματα, που αναπτύχθηκε από τον ΟΟΣΑ και το Συμβούλιο της Ευρώπης. Με αυτό το σκεπτικό, η επιτροπή του ΟΟΣΑ τροποποίησε το άρθρο 26 της πρότυπης φορολογικής σύμβασης ώστε να επιτρέπει την εφαρμογή της και σε φόρους που δεν καλύπτονται διαφορετικά από τη σύμβαση. Η αρχική σύμβαση, η οποία συντάχθηκε από κοινού από το Συμβούλιο της Ευρώπης και τον ΟΟΣΑ και άνοιξε για υπογραφή από τα κράτη μέλη των δύο οργανισμών στις 25 Ιανουαρίου 1988, τροποποιήθηκε το 2010 προκειμένου να εναρμονιστεί με τα διεθνή πρότυπα για την ανταλλαγή πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς και να ανοίξει για προσχώρηση όλων των χωρών, ανταποκρινόμενη στην έκκληση της G20 να επωφεληθούν όλες οι χώρες από το νέο πλαίσιο συνεργασίας σε φορολογικά θέματα μέσω μιας απλούστερης διαδικασίας. Η

έως την πρόβλεψη, στο πλαίσιο των συμβάσεων, κανόνων που αποσκοπούν στην άρνηση των πλεονεκτημάτων του συμφώνου στα άτομα και τα εισοδήματα που επωφελούνται από επιβλαβή φορολογικά καθεστάτα¹³⁸.

Τέλος, η τρίτη κατηγορία συστάσεων στοχεύει ειδικά στην ενίσχυση της διεθνούς συνεργασίας σε φορολογικά θέματα, γνωρίζοντας ότι ένα μόνο κράτος δεν μπορεί να καταπολεμήσει αποτελεσματικά τον επιζήμιο

Σύμβαση, όπως τροποποιήθηκε από το Πρωτόκολλο του 2010, τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιουνίου 2011. Η Σύμβαση έχει ως στόχο να βοηθήσει τις κυβερνήσεις να διασφαλίσουν τη συμμόρφωση με τη φορολογική τους νομοθεσία και παρέχει ένα διεθνές νομικό πλαίσιο για τη συνεργασία μεταξύ των χωρών για την καταπολέμηση της διεθνούς φοροδιαφυγής και της απάτης. Η Σύμβαση προσφέρει μια σειρά από μέσα για τη διοικητική συνεργασία σε φορολογικά θέματα, προβλέποντας όλες τις μορφές ανταλλαγής πληροφοριών, τη συνδρομή στη συλλογή εσόδων και την υποβολή εγγράφων. Διευκολύνει επίσης τους κοινούς ελέγχους και την ανταλλαγή πληροφοριών για την καταπολέμηση άλλων σοβαρών εγκλημάτων (π.χ. νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες, διαφθορά) όταν πληρούνται ορισμένες προϋποθέσεις. Επιπλέον, προστατεύει τα δικαιώματα των φορολογουμένων, παρέχει εκτεταμένες εγγυήσεις για την προστασία της εμπιστευτικότητας των ανταλλασσόμενων πληροφοριών, ιδίως όσον αφορά τα προσωπικά δεδομένα.

¹³⁸ Οι συστάσεις αναφέρονται επίσης στην εισαγωγή στο Σχόλιο της Πολυμερούς Πρότυπης Σύμβασης για την Αμοιβαία Συνδρομή σε Φορολογικά Θέματα διευκρινίσεων σχετικά με τη συμβατότητα των εθνικών κανόνων κατά της κατάχρησης με τις διεθνείς συμβάσεις, καθώς και στην πρόβλεψη κανόνων που αποσκοπούν στον αποκλεισμό από τα οφέλη των συμβάσεων προσώπων ή εισοδημάτων που επωφελούνται από επιβλαβή φορολογικά καθεστάτα. Προτείνουν επίσης την άρνηση σύναψης συμφωνιών αποφυγής διπλής φορολόγησης με φορολογικούς παραδείσους, την υιοθέτηση συντονισμένων μηχανισμών αξιολόγησης και επαλήθευσης κατά των φορολογουμένων που επωφελούνται από καθεστάτα που συνιστούν επιβλαβείς πρακτικές φορολογικού ανταγωνισμού και την ανάπτυξη κανόνων που αποσκοπούν στην ενίσχυση της διεθνούς φορολογικής συνδρομής στον τομέα της αξιολόγησης και της είσπραξης.

φορολογικό ανταγωνισμό¹³⁹. Για το σκοπό αυτό, η έκθεση συνιστά την υιοθέτηση συγκεκριμένων κατευθυντήριων γραμμών¹⁴⁰.

Σχετικά με τη δέσμευση των κρατών να μην υιοθετήσουν, στο μέλλον, νέα φορολογικά μέτρα που θα μπορούσαν να οδηγήσουν συγκεκριμένα σε πρακτικές φορολογικού ανταγωνισμού (η λεγόμενη ρήτρα «*Standstill*»), καθώς και την επανεξέταση των ήδη υφιστάμενων φορολογικών μέτρων για να εξακριβωθεί εάν είναι επιβλαβή και την κατάργηση των φορολογικών μέτρων που έχουν χαρακτηριστεί επιβλαβή (η λεγόμενη ρήτρα «*Rollback*»)¹⁴¹. Οι εν λόγω συστάσεις προτείνουν επίσης την κατάργηση ενός καταλόγου επιβλαβών φορολογικών μέτρων που υπόκεινται σε ετήσια επανεξέταση και τη δυνατότητα κάθε κράτους να ζητήσει την επανεξέταση

¹³⁹ «Αν και οι ενέργειες μιας χώρας μπορούν να επηρεάσουν τον περιορισμό των επιβλαβών φορολογικών πρακτικών, είναι δύσκολο οι ενέργειες μιας χώρας να εξαλείψουν τις επιβλαβείς φορολογικές πρακτικές. Στην πραγματικότητα, για πολλούς λόγους, οι επιμέρους οι χώρες μπορεί να μην έχουν ισχυρό κίνητρο να αναλάβουν δράση κατά των επιβλαβών φορολογικών πρακτικών, δεδομένου ότι, με τον τρόπο αυτό, μπορούν να επιδεινώσουν τη θέση τους σε σχέση με το πού θα βρίσκονταν αν δεν είχαν δράσει καθόλου». ΟΟΣΑ, *Επιζήμιος φορολογικός ανταγωνισμός. Ένα αναδυόμενο παγκόσμιο ζήτημα*, ό.π., σ. 52.

¹⁴⁰ Οι εν λόγω συστάσεις, οι οποίες περιλαμβάνουν κατευθυντήριες γραμμές, διαμορφώνουν νέες οδούς μέσω των οποίων οι χώρες θα μπορούν να ενεργούν συλλογικά κατά του επιβλαβούς φορολογικού ανταγωνισμού. Ο ΟΟΣΑ σημειώνει ότι οι μεμονωμένες, μη συντονισμένες ενέργειες μεμονωμένων χωρών για την καταπολέμηση του επιβλαβούς φορολογικού ανταγωνισμού μπορεί να προκαλέσουν περισσότερο κακό παρά καλό, λόγω του κινδύνου μετανάστευσης των φορολογουμένων σε άλλες χώρες που δεν λαμβάνουν τέτοια μέτρα. Ως εκ τούτου, επαναλαμβάνεται η ανάγκη μιας παγκόσμιας προσέγγισης, η οποία θα συντονίζεται από τον ΟΟΣΑ.

¹⁴¹ Σύμφωνα με τις κατευθυντήριες γραμμές που περιέχονται στην έκθεση, τα επιβλαβή χαρακτηριστικά των προτιμησιακών φορολογικών καθεστώτων έπρεπε να εξαλειφθούν εντός πέντε ετών, δηλαδή έως τον Απρίλιο του 2003. Επιπλέον, υπήρχε μια ρήτρα που όριζε ότι για τους φορολογούμενους που επωφελούνταν από τα καθεστώτα αυτά στις 31 Δεκεμβρίου 2000, τα οφέλη θα καταργούνταν το αργότερο στις 31 Δεκεμβρίου 2005 (η λεγόμενη «*grandfather clause*» ή «*ρήτρα παππού*», η οποία συνίσταται σε μια εξαίρεση που επιτρέπει σε πρόσωπα ή οντότητες να συνεχίσουν τις δραστηριότητες ή λειτουργίες που είχαν εγκριθεί πριν από την εφαρμογή νέων κανόνων, κανονισμών ή νόμων.)

ενός φορολογικού μέτρου που λειτουργεί σε άλλο κράτος, προκειμένου να αξιολογηθεί κατά πόσον είναι επιβλαβές¹⁴².

2.4 ΘΕΜΑΤΑ ΓΙΑ ΠΕΡΑΙΤΕΡΩ ΜΕΛΕΤΗ

Τέλος, η έκθεση εντοπίζει ορισμένα θέματα για τα οποία επισημαίνεται η ανάγκη περαιτέρω μελέτης και διερεύνησης (και τα οποία αποτέλεσαν και θα αποτελέσουν μάλιστα αντικείμενο νέων παρεμβάσεων του ΟΟΣΑ τα επόμενα έτη).

Τα ζητήματα αυτά αφορούν, ειδικότερα, τον περιορισμό της δυνατότητας έκπτωσης των αρνητικών στοιχείων που προκύπτουν από συναλλαγές με οντότητες που βρίσκονται σε φορολογικούς παραδείσους (*περιορισμός της έκπτωσης για πληρωμές προς οντότητες φορολογικών παραδείσων*), την εφαρμογή φόρων στην πηγή σε πληρωμές που πραγματοποιούνται σε κατοίκους χωρών που εφαρμόζουν επιβλαβείς πρακτικές φορολογικού ανταγωνισμού (*επιβολή φόρων στην πηγή σε ορισμένες πληρωμές σε κατοίκους χωρών που ασκούν επιβλαβή φορολογικό ανταγωνισμό*), την αναδιατύπωση των κανόνων κατοικίας (*Κανόνες κατοικίας*) και των κανόνων για τις ενδοομιλικές συναλλαγές (*Εφαρμογή των κανόνων και των κατευθυντήριων γραμμών για τις ενδοομιλικές συναλλαγές*)¹⁴³.

¹⁴² Οι συστάσεις για την εντατικοποίηση της διεθνούς συνεργασίας καλύπτουν επίσης τους ακόλουθους περαιτέρω τομείς: α) κατάρτιση καταλόγου φορολογικών παραδείσων- β) αμφισβήτηση των σχέσεων με φορολογικούς παραδείσους- γ) προώθηση των αρχών της χρηστής φορολογικής διοίκησης- δ) προώθηση των συστάσεων και σε κράτη μη μέλη του ΟΟΣΑ.

¹⁴³ Καθώς και η λεγόμενη υποκεφαλαιοποίηση, οι χρηματοοικονομικές καινοτομίες (*χρηματοοικονομική καινοτομία*) και η εξέταση των μη φορολογικών μέτρων που ενδέχεται να εξακολουθούν να οδηγούν σε επιβλαβείς πρακτικές φορολογικού ανταγωνισμού (*μη φορολογικά μέτρα*).

3. «ΠΡΟΣ ΜΙΑ ΠΑΓΚΟΣΜΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑ- ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΕΝΤΟΠΙΣΜΟ ΚΑΙ ΤΗΝ ΕΞΑΛΕΙΨΗ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΠΡΑΚΤΙΚΩΝ»

Το πρώτο πρακτικό αποτέλεσμα της Έκθεσης του 1998 ήταν η δημιουργία στο πλαίσιο του ΟΟΣΑ του *Φόρουμ για τις επιβλαβείς φορολογικές πρακτικές* (FHTP)¹⁴⁴, στο οποίο ανατέθηκε το καθήκον της παρακολούθησης της εφαρμογής των συστάσεων και των κριτηρίων που περιέχονται στην Έκθεση¹⁴⁵. Ως εκ τούτου, η εντολή του Φόρουμ ήταν να συμβάλει στον εντοπισμό επιβλαβών φορολογικών καθεστώτων¹⁴⁶, καθώς και να αξιολογήσει τις δικαιοδοσίες υπό το πρίσμα των παραμέτρων για τον ορισμό των φορολογικών παραδείσων¹⁴⁷. Οι εργασίες του φόρουμ ήταν προπαρασκευαστικές της έκθεσης του 2000 «*Προς την παγκόσμια*

¹⁴⁴ Συστάθηκαν τρεις ομάδες εργασίας.

¹⁴⁵ Το Φόρουμ, εξάλλου, αναφέρθηκε ως μέσο σύγκρισης μεταξύ των κρατών μελών όσον αφορά τη συμμόρφωση με τις συστάσεις της έκθεσης του 1998.

¹⁴⁶ Για το σκοπό αυτό, κάθε κράτος μέλος κλήθηκε στο φόρουμ να προβεί σε αυτοαξιολόγηση των προτιμησιακών φορολογικών καθεστώτων του σε σχέση με τις παραμέτρους που περιέχονται στην έκθεση του 1998. Μετά την αυτοαξιολόγηση ακολούθησε διαδικασία «*αξιολόγησης από ομοτίμους*», η οποία διεξήχθη με βάση τα κριτήρια για τον καθορισμό των επιβλαβών προτιμησιακών φορολογικών καθεστώτων (με τη χρήση ερωτηματολογίων που υποβλήθηκαν στις χώρες μέλη και συζητήθηκαν στο πλαίσιο του φόρουμ και, ιδίως, στις τρεις ομάδες εργασίας που λειτούργησαν από τον Νοέμβριο του 1999 έως τον Μάιο του 2000).

¹⁴⁷ Το Φόρουμ διεξήγαγε εμπειριστωμένη ανάλυση των φορολογικών δικαιοδοσιών που παρουσίαζαν τα χαρακτηριστικά ενός φορολογικού παραδείσου και προσδιόρισε μια αρχική ομάδα 47 δικαιοδοσιών, από τις οποίες ζητήθηκε να παράσχουν στοιχεία και πληροφορίες σχετικά με την εφαρμογή των κριτηρίων και των παραμέτρων της έκθεσης του 1998. Οι πληροφορίες που παρείχαν τα κράτη εξετάστηκαν από το Φόρουμ, το οποίο, αφού συνέταξε ειδικές εκθέσεις για κάθε μία από τις εξεταζόμενες δικαιοδοσίες, υπέδειξε το Νοέμβριο του 1999, με βάση τις δικές του τεχνικές εκτιμήσεις, ποιες δικαιοδοσίες εμπίπτουν στον ορισμό του φορολογικού παραδείσου.

φορολογική συνεργασία»¹⁴⁸, με την οποία ο ΟΟΣΑ συνέχισε την πορεία που ξεκίνησε το 1998.

Η έκθεση του 2000 περιέχει, πρώτον, έναν κατάλογο 47 προτιμησιακών φορολογικών καθεστώτων που θεωρούνται «δυσνητικά» επιβλαβή (*Member Country Preferential Regimes*)¹⁴⁹.

Όσον αφορά τους φορολογικούς παραδείσους, 35 δικαιοδοσίες εντοπίζονται κατ' εφαρμογή των κριτηρίων και των παραμέτρων που ορίζονται στην έκθεση του 1998¹⁵⁰: η συμπερίληψη στον κατάλογο,

¹⁴⁸ OECD, *Towards Global Tax Co-operation, Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by The Committee on Fiscal Affairs, Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*, Παρίσι, Ιούνιος 2000.

¹⁴⁹ Avi-Yonah, Reuven S. «The OECD Harmful Tax Competition Report: A Tenth Anniversary Retrospective.» *Brook. J. Int'l L.* 34, no. 3 (2009): 783-95.

¹⁵⁰ Βλ. προς την παγκόσμια φορολογική συνεργασία, ό.π., σ. 17. Αυτά είναι: Ανδόρα, Ανγκουίλα - υπερπόντιο έδαφος του Ηνωμένου Βασιλείου, Αντίγκουα και Μπαρμπούντα, Αρούμπα - Βασίλειο των Κάτω Χωρών (οι Κάτω Χώρες, οι Ολλανδικές Αντίλλες και η Αρούμπα είναι οι τρεις χώρες που αποτελούν το Βασίλειο των Κάτω Χωρών), Κοινοπολιτεία των Μπαχάμες, Μπαχρέιν, Μπαρμπάντος, Μπελίζ, Βρετανικές Παρθένοι Νήσοι - υπερπόντιο έδαφος του Ηνωμένου Βασιλείου, Νήσοι Κουκ - Νέα Ζηλανδία (η τελευταία είναι μια χώρα που απολαμβάνει πλήρη αυτοδιοίκηση σε σύνδεση με τη Νέα Ζηλανδία)- Κοινοπολιτεία της Δομινίκας- Γιβραλτάρ - Υπερπόντιο έδαφος του Ηνωμένου Βασιλείου- Γρενάδα- Γκέρνσεϊ, Σαρκ και Άλντερνεϊ - Βρετανικές εξαρτήσεις του Στέμματος- Νήσος Μαν - Βρετανική εξάρτηση του Στέμματος. Τζέρσεϊ - Βρετανική Εξάρτηση του Στέμματος- Λιβερία- Πριγκιπάτο του Λιχτενστάιν- Δημοκρατία των Μαλδίβων- Δημοκρατία των Νήσων Μάρσαλ- Πριγκιπάτο του Μονακό- Μονσεράτ - Υπερπόντιο έδαφος του Ηνωμένου Βασιλείου- Δημοκρατία του Ναούρου- Ολλανδικές Αντίλλες - Βασίλειο των Κάτω Χωρών- Νιούε - Νέα Ζηλανδία, Παναμάς, Σαμόα, Δημοκρατία των Σεϋχελών, Αγία Λουκία, Ομοσπονδία του Αγίου Κιτς και Νέβις, Άγιος Βικέντιος και Γρεναδίνες, Τόνγκα, Τερκς και Κάικος - υπερπόντιο έδαφος του Ηνωμένου Βασιλείου, Παρθένοι Νήσοι των Ηνωμένων Πολιτειών - απομακρυσμένο έδαφος των Ηνωμένων Πολιτειών, Δημοκρατία του Βανουάτου.

Δ εν πρέπει να εκπλήσσει το γεγονός ότι, στο ευρωπαϊκό πλαίσιο, ο κατάλογος περιλαμβάνει, για παράδειγμα, τα βελγικά κέντρα συντονισμού και τα ιρλανδικά κέντρα διεθνών χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών. Αυτό που φαίνεται να έχει ενδιαφέρον είναι η πολιτική προσοχή που υιοθετεί ο ΟΟΣΑ σε αυτή τη συγκυρία: δεν προσδιορίζει τα επιβλαβή φορολογικά καθεστώτα που υπάρχουν στα συστήματα των χωρών μελών του, αλλά μάλλον εκείνα που είναι «δυσνητικά επιβλαβή», επιφυλασσόμενος να εξακριβώσει με το 2003 αν αυτή η «δυσνητικότητα» (ήτοι η «αφηρημένη βλαπτικότητα») αντιστοιχεί ή όχι στην «αποτελεσματικότητα» (ήτοι η «συγκεκριμένη βλαπτικότητα»). Ειδικότερα, «η έκθεση του 2000, προκειμένου να είναι όσο το δυνατόν πιο περιεκτική, απαρτίθησε όλα τα προτιμησιακά φορολογικά καθεστώτα που θα μπορούσαν να θεωρηθούν δυσνητικά επιβλαβή: ο χαρακτηρισμός αυτός δόθηκε όταν ένα καθεστώς έχει χαρακτηριστικά που υποδηλώνουν ότι έχει τη δυνατότητα να αποτελέσει επιβλαβή φορολογική πρακτική, ακόμη και αν δεν έχει ακόμη γίνει μια γενικότερη αξιολόγηση για να προσδιοριστεί αν το καθεστώς, πέραν του δυναμικού του, είναι πράγματι επιβλαβές. Επιπλέον, οι οικονομικές επιπτώσεις

συνίσταται απλά στη διαπίστωση, μετά την εφαρμογή των τεχνικών κριτηρίων που ορίζονται στην έκθεση του 1998 και δεν αποτελεί τη βάση για τη λήψη συντονισμένων μέτρων για την άμυνα κατά του επιβλαβούς φορολογικού ανταγωνισμού. Με συνέπεια, η έκθεση ανακοινώνει την υποβολή νέου καταλόγου το επόμενο έτος, μετά το αποτέλεσμα περαιτέρω ερευνών που θα συνίστανται στην παρακολούθηση των δικαιοδοσιών που έχουν ήδη συμπεριληφθεί στον κατάλογο, στην ανάλυση τυχόν νομοθετικών αλλαγών και στη συμπερίληψη τυχόν νέων χωρών που έχουν εν τω μεταξύ υιοθετήσει νομοθεσία περί «φορολογικών παραδείσων», καθώς και στην ανακάλυψη νέων φορολογικών παραδείσων και στον εντοπισμό «μη συνεργάσιμων φορολογικών καθεστώτων»¹⁵¹.

που αναφέρονται στην έκθεση του 1998 δεν έχουν επαληθευτεί και, ως εκ τούτου, στην έκθεση του 2000 ο ΟΟΣΑ επιφυλάσσεται του δικαιώματος να προβεί σε περαιτέρω έλεγχο για να εντοπίσει, εντός των δυνατοτήτων επιβλαβών καθεστώτων, εκείνα που είναι πράγματι επιβλαβή και να βοηθήσει τα κράτη μέλη να τα τροποποιήσουν κατάλληλα. Εντοπίστηκαν 47 καθεστώτα, αλλά καθώς ο κατάλογος είναι κατασκευασμένος ανά κατηγορία δραστηριότητας, ορισμένα καθεστώτα επαναλαμβάνονται όταν επιτρέπουν ελαφρύνσεις σε σχέση με περισσότερες από μία δραστηριότητες, και έτσι υπάρχουν 61 καταχωρίσεις. Τα φορολογικά καθεστώτα των εταιρειών χαρτοφυλακίου, από την άλλη πλευρά, δεν έχουν εξεταστεί. Όσον αφορά το τελευταίο αυτό σημείο, η έκθεση αναφέρει ότι «αν και τα καθεστώτα των εταιρειών χαρτοφυλακίου μπορεί να συνιστούν επιβλαβή φορολογικό ανταγωνισμό, λόγω της πολυπλοκότητάς τους, καθώς και λόγω της αλληλεπίδρασής τους με τις συνθήκες και τις γενικά εφαρμοστέες αρχές του εθνικού δικαίου, το φόρουμ δεν κατέληξε σε συμπεράσματα ως προς την ιδιότητά τους ως δυνητικά επιβλαβών φορολογικών καθεστώτων. Οι εργασίες σχετικά με τις εταιρείες χαρτοφυλακίου θα ολοκληρωθούν επομένως σε μεταγενέστερη ημερομηνία».

¹⁵¹ Προκειμένου να αποφύγουν να συμπεριληφθούν στον κατάλογο των «μη συνεργάσιμων φορολογικών παραδείσων», τα επιμέρους κράτη πρέπει να αναλάβουν πολιτική δέσμευση να υιοθετήσουν ένα πρόγραμμα προοδευτικών αλλαγών στη νομοθεσία τους με στόχο την εξάλειψη των επιβλαβών φορολογικών πρακτικών έως τις 31 Δεκεμβρίου 2005 (ημερομηνία που έχει οριστεί για την κατάργηση των πλεονεκτημάτων που απολάμβαναν οι φορολογούμενοι στις 31 Δεκεμβρίου 2000). Σε αντάλλαγμα για την ανάληψη αυτής της δέσμευσης, η χώρα πρέπει να συμφωνήσει με το Φόρουμ σε ένα σχέδιο εργασίας που θα περιγράφει τον τρόπο με τον οποίο προτίθεται να υλοποιήσει τη δέσμευση, καθώς και το χρονοδιάγραμμα και τα μέσα παρακολούθησης. Επιπλέον, η συνεργαζόμενη δικαιοδοσία πρέπει να δεσμευτεί για τη ρήτρα *standstill*, δηλαδή για τη μη επιβολή νέων επιζήμιων μέτρων

Όσον αφορά τους συνεργαζόμενους φορολογικούς παραδείσους, ωστόσο, ο ΟΟΣΑ προτείνει να αναπτυχθεί μια πρότυπη συμφωνία ανταλλαγής φορολογικών πληροφοριών, να δημιουργηθεί ένα πολυμερές πλαίσιο που θα συντονίζεται από το Φόρουμ για τη διαχείριση των σχέσεων με τις συνεργαζόμενες δικαιοδοσίες και να καθοριστούν τρόποι για να βοηθηθούν οι δικαιοδοσίες «σε μετάβαση» στη διαχείριση των επιπτώσεων που θα έχει η υπέρβαση των επιβλαβών φορολογικών πρακτικών στις οικονομίες τους και να ενθαρρυνθεί η δημιουργία συνεργατικών πρωτοβουλιών και προγραμμάτων για τη βελτίωση της δημοσιονομικής τους διοίκησης.

Στο τελευταίο μέρος, η έκθεση του 2000 υπογραμμίζει τη στρατηγική σημασία της συμμετοχής των χωρών που δεν ανήκουν στον ΟΟΣΑ και υποδεικνύει τα αμυντικά μέτρα που πρέπει να ληφθούν κατά των κρατών που επιμένουν στην πορεία του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού¹⁵².

Όπως έχει επισημανθεί η πιο σημαντική πτυχή της έκθεσης του 2000 είναι ότι με αυτήν ο ΟΟΣΑ *«προωθεί μια συνεργατική προσέγγιση μεταξύ των διαφόρων χωρών, προτείνοντας τη χρήση μορφών διοικητικής συνεργασίας μεταξύ των διαφόρων κρατών που μπορούν να ενισχύσουν τη διαφάνεια στη*

¹⁵² Τα αμυντικά αυτά μέτρα, που πρέπει να εφαρμοστούν με στόχο μια κοινή προσέγγιση, είναι τα εξής: άρνηση των εκπτώσεων, απαλλαγών, πιστώσεων και άλλων πλεονεκτημάτων που σχετίζονται με συναλλαγές που πραγματοποιούνται με μη συνεργάσιμους φορολογικούς παραδείσους ή που επωφελούνται με άλλο τρόπο από τις επιβλαβείς φορολογικές πρακτικές τους- έγκριση ή ενίσχυση των κανονισμών για τις CFC- αποκλεισμός των εξαιρέσεων από την εφαρμογή κυρώσεων σε περίπτωση που υπάρχουν οι συναλλαγές που αναφέρονται στο πρώτο σημείο- άρνηση των πιστώσεων για τους φόρους που καταβάλλονται στο εξωτερικό και του προνομίου σύνδεσης όσον αφορά τα μερίσματα που προέρχονται από εταιρείες που εδρεύουν σε μη συνεργάσιμους φορολογικούς παραδείσους ή από εταιρείες που έχουν επωφεληθεί από τις επιβλαβείς φορολογικές πρακτικές τους, εφαρμογή παρακρατούμενων φόρων στην πηγή σε πληρωμές προς κατοίκους μη συνεργάσιμων φορολογικών παραδείσων- αυξημένοι φορολογικοί έλεγχοι κατά οντοτήτων που έχουν συμμετάσχει σε συναλλαγές με μη συνεργάσιμους φορολογικούς παραδείσους ή έχουν επωφεληθεί από τις επιβλαβείς φορολογικές πρακτικές τους- εφαρμογή τυχόν υφιστάμενων ή μελλοντικών μέτρων κατά του επιβλαβούς φορολογικού ανταγωνισμού σε μη συνεργάσιμους φορολογικούς παραδείσους- και μη διπλές φορολογικές συμφωνίες με μη συνεργάσιμους φορολογικούς παραδείσους, άρνηση έκπτωσης φόρου για δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν σε μη συνεργάσιμους φορολογικούς παραδείσους- επιβολή φόρων στις συναλλαγές που αφορούν μη συνεργάσιμους φορολογικούς παραδείσους.

φορολογική συμπεριφορά των πολυεθνικών και των οικονομικών φορέων εν γένει. Ως εκ τούτου, υποστηρίζει την ανάγκη συντονισμένης πολυμερούς συμμετοχής (και όχι μεμονωμένων μονομερών ή διμερών δράσεων) για την αντιμετώπιση και την αντιμετώπιση του επιβλαβούς φορολογικού ανταγωνισμού»¹⁵³.

4. ΠΛΑΙΣΙΟ ΓΙΑ ΕΝΑ ΣΥΛΛΟΓΙΚΟ ΜΝΗΜΟΝΙΟ ΣΥΜΦΩΝΙΑΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΞΑΛΕΙΨΗ ΤΩΝ ΕΠΙΒΛΑΒΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΠΡΑΚΤΙΚΩΝ (ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ 2000)

Όσον αφορά τις 35 δικαιοδοσίες που περιλαμβάνονται στον κατάλογο των «φορολογικών παραδείσων» κατ' εφαρμογή των κριτηρίων και των παραμέτρων που περιέχονται στην έκθεση του 1998¹⁵⁴, στόχος του ΟΟΣΑ ήταν να επιτύχει τη δέσμευση να τροποποιήσουν σε συνεργασία τους αντίστοιχους εσωτερικούς κανονισμούς τους έως τις 31 Ιουλίου 2001. Διαφορετικά, η εφαρμογή των «αμυντικών μέτρων» που αναφέρονται στην έκθεση «Προς την παγκόσμια φορολογική συνεργασία» θα είχε ενεργοποιηθεί κατά των μη συνεργάσιμων δικαιοδοσιών.

Με στόχο την προώθηση του διαλόγου με τις 35 ενδιαφερόμενες χώρες, τον Νοέμβριο του 2000 ο ΟΟΣΑ δημοσίευσε το «Πλαίσιο για ένα συλλογικό μνημόνιο συμφωνίας για την εξάλειψη των επιβλαβών φορολογικών πρακτικών», το οποίο, ως μέρος ενός συνολικού πλαισίου για τις σχέσεις μεταξύ του ΟΟΣΑ και των φορολογικών παραδείσων, καθορίζει τις ενέργειες

¹⁵³ Boria P., *L'ordine internazionale della competizione fiscale*, in *International Tax Law Review* 2019, σ. 13

¹⁵⁴ Αυτός είναι ο κατάλογος που περιλαμβάνεται στην έκθεση «Προς μια παγκόσμια φορολογική συνεργασία».

που απαιτούνται από τις δικαιοδοσίες για να αποδείξουν ότι βρίσκονται στο δρόμο της διαφάνειας, της μη διάκρισης και της συνεργασίας¹⁵⁵.

Μετά τη δημοσίευση του Μνημονίου, ο ΟΟΣΑ προώθησε τη δημιουργία του «*Νέου Παγκόσμιου Φορολογικού Φόρουμ*»¹⁵⁶ στο πλαίσιο του οποίου θα ενισχυθεί η μέθοδος που βασίζεται στο διάλογο και την αμοιβαία συνεργασία.

Ως αποτέλεσμα της συζήτησης στο πλαίσιο του Φόρουμ, ο ΟΟΣΑ αποφάσισε να μεταθέσει την προθεσμία της 31ης Ιουλίου 2001 για τον Απρίλιο του 2003: έτσι, η προθεσμία για τους φορολογικούς παραδείσους συνέπεσε με την προθεσμία για τις χώρες του ΟΟΣΑ να καταργήσουν τα επιβλαβή προτιμησιακά φορολογικά καθεστώτα στο εσωτερικό τους.

Ταυτόχρονα, έγινε σαφές ότι το σχέδιο του ΟΟΣΑ δεν στρέφεται κατά των χωρών με χαμηλή φορολογία και δεν αποσκοπεί στην εναρμόνιση των φορολογικών συστημάτων σε παγκόσμια κλίμακα. Αντιθέτως, ο θεμελιώδης στόχος είναι η προώθηση της ανταλλαγής πληροφοριών και η αύξηση του επιπέδου διαφάνειας και της αμοιβαίας συνεργασίας μεταξύ των κρατών.

¹⁵⁵ Στο πλαίσιο αυτής της ηθικής πειθούς, ο ΟΟΣΑ δεσμεύτηκε να συμμετάσχει σε τρεις περιφερειακές διασκέψεις για τη διευκόλυνση του διαλόγου και της συνεργασίας με υπεράκτιες δικαιοδοσίες.

¹⁵⁶ Σε συνάντηση που πραγματοποιήθηκε στα Μπαρμπάντος τον Ιανουάριο του 2001.

5. ΣΧΕΔΙΟ ΤΟΥ ΟΟΣΑ ΓΙΑ ΤΙΣ ΕΠΙΒΛΑΒΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΠΡΑΚΤΙΚΕΣ: Η ΠΡΟΟΔΟΣ ΤΟΥ 2001

Στις 14 Νοεμβρίου 2001 δημοσιεύθηκε η πρώτη *έκθεση προόδου*, στην οποία, ως αποτέλεσμα της αλλαγής προοπτικής, ο ΟΟΣΑ επικεντρώθηκε κυρίως στις θετικές πτυχές του υγιούς φορολογικού ανταγωνισμού, ο οποίος, ως τέτοιος, είναι σε θέση να προωθήσει μεγαλύτερη αποτελεσματικότητα στα προγράμματα δημόσιων δαπανών.

Πρωταρχικός στόχος του ΟΟΣΑ είναι η προώθηση της οικονομικής μεγέθυνσης και της παγκόσμιας ανάπτυξης, μεταξύ άλλων με την παροχή ενός περιβάλλοντος που ευνοεί την ανάπτυξη ελεύθερου και δίκαιου φορολογικού ανταγωνισμού. Ωστόσο, τονίζεται στην *έκθεση*, ορισμένα χαρακτηριστικά των εθνικών φορολογικών συστημάτων αποτελούν εμπόδια στον υγιή ανταγωνισμό και περιορίζουν σημαντικά τα οφέλη του. Πράγματι, σε πολλά κράτη έχουν θεσπιστεί μέτρα που διαβρώνουν αθέμιτα, επιζήμια και άδικα τη φορολογική βάση άλλων χωρών. Για το λόγο αυτό, η *έκθεση* επαναλαμβάνει τη θεμελιώδη σημασία της παγκόσμιας ανταλλαγής πληροφοριών ως μέσο αποτροπής της διεθνούς φοροδιαφυγής και της διάβρωσης.

Επιπλέον, μετά τις επιθέσεις της 11ης Σεπτεμβρίου 2001 στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής, προέκυψε η ανάγκη να επιδιωχθεί ένας επιπλέον στόχος που αντιπροσωπεύεται από την καταπολέμηση των πιθανών πηγών χρηματοδότησης της διεθνούς τρομοκρατίας. Η καταπολέμηση της τρομοκρατίας, επομένως, συνέβαλε αποφασιστικά στο να τεθεί η καταπολέμηση της αδιαφάνειας των οικονομικών σχέσεων στο επίκεντρο της διεθνούς πολιτικής προσοχής, τονίζοντας τη σημασία των αρχών της διαφάνειας και της ανταλλαγής πληροφοριών¹⁵⁷.

Συνεπώς, η έκθεση του 2001 αναθεωρεί σημαντικά ορισμένα από τα συμπεράσματα των προηγούμενων εκθέσεων. Πρώτα απ' όλα, με ειδική αναφορά στους φορολογικούς παραδείσους, ο επανατοποθετημένος στόχος είναι να διασφαλιστεί η διαφάνεια των φορολογικών τους συστημάτων. Αυτό προϋποθέτει προφανώς την υπέρβαση των αδιαφανών φορολογικών μηχανισμών, όπως, για παράδειγμα, οι μυστικές φορολογικές αποφάσεις, με τις οποίες οι φορολογούμενοι μπορούν να διαπραγματεύονται με τη φορολογική αρχή τον φορολογικό συντελεστή και, γενικότερα, το φορολογικό καθεστώς στο οποίο πρέπει να υπαγάγουν το σύνολο ή μέρος της δραστηριότητάς τους. Ομοίως, οι διοικητικές αρχές πρέπει να νομιμοποιούνται να έχουν πρόσβαση σε πληροφορίες σχετικά με τον πραγματικό δικαιούχο της ιδιοκτησίας κάθε είδους χρηματοοικονομικής σχέσης.

Στην ουσία, λοιπόν, η κατεύθυνση του ΟΟΣΑ παραμένει εστιασμένη στην ανταλλαγή πληροφοριών και στη διαφάνεια, δηλαδή στη δημιουργία ενός

¹⁵⁷ VALENTE P., *I paradisi fiscali nell'era BEPS e dello scambio automatico di informazioni*, στο *Fiscalità e commercio internazionale*, n. 4/2016, σ. 18, σύμφωνα με τον οποίο «μετά τις τρομοκρατικές επιθέσεις που έπληξαν τις Ηνωμένες Πολιτείες στις 11 Σεπτεμβρίου 2001, ο ΟΟΣΑ αποφάσισε να τροποποιήσει εν μέρει την εντολή του, εστιάζοντας στον εντοπισμό πιθανών πηγών χρηματοδότησης της διεθνούς τρομοκρατίας και εστιάζοντας (κατά τον εντοπισμό των φορολογικών παραδείσων) στην τήρηση της διαφάνειας και της ανταλλαγής πληροφοριών».

νομικού μηχανισμού μέσω του οποίου οι φορολογικές αρχές θα μπορούν αμοιβαία να προβαίνουν στην αποστολή και λήψη πληροφοριών στο όνομα της υπέρβασης της αδιαφάνειας των σχέσεων, ιδίως των οικονομικών.

Η έκθεση του 2001, επομένως, χαρακτηρίζεται από μια πιο θεμελιωδώς προσανατολισμένη προσέγγιση του διαλόγου και της συνεργασίας με τους «φορολογικούς παραδείσους», ενώ οι προηγούμενες εκθέσεις, εντελώς απροκάλυπτα, αντιμετώπιζαν τις χώρες μέλη του ΟΟΣΑ διαφορετικά από τις χώρες μη μέλη¹⁵⁸.

5.1 ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΠΡΟΟΔΟΥ ΟΟΣΑ ΑΠΟ ΤΟ 2002 ΕΩΣ 2012

Από το 2002, ο ΟΟΣΑ επικαιροποιεί συνεχώς τα συμπεράσματα της έκθεσης του 2001 με τη δημοσίευση νέων εκθέσεων στις οποίες αναφέρεται η πρόοδος που έχει επιτευχθεί στην καταπολέμηση των πρακτικών αθέμιτου φορολογικού ανταγωνισμού¹⁵⁹.

Το πρόγραμμα του ΟΟΣΑ «Επιβλαβείς φορολογικές πρακτικές: η έκθεση προόδου του 2004»¹⁹⁵ δείχνει ότι από τα αρχικά 47 επιβλαβή προτιμησιακά

¹⁵⁸ Εν προκειμένω, υπενθυμίζεται ότι όσον αφορά τα προτιμησιακά φορολογικά καθεστώτα των χωρών μελών, επισημάνθηκε μόνο ο δυνητικά Επιζήμιος χαρακτήρας τους, με μεγαλύτερη προθεσμία για την κατάργησή τους (Απρίλιος 2003 ή Δεκέμβριος 2005 για τους φορολογούμενους που επωφελούνταν από αυτά στο τέλος του 2000). Από την άλλη πλευρά, όσον αφορά τις τρίτες χώρες, 35 δικαιοδοσίες είχαν χαρακτηριστεί κατηγορηματικά ως «φορολογικοί παράδεισοι» και τους είχε δοθεί αυστηρότερη προθεσμία (31 Ιουλίου 2001, η οποία παρατάθηκε αργότερα στις 28 Φεβρουαρίου 2002) για να ευθυγραμμίσουν τη νομοθεσία τους με τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ.

Κατά τη διάρκεια του 2002, δημοσιεύθηκε νέος κατάλογος φορολογικών παραδείσων, ο αριθμός των οποίων μειώθηκε εν τω μεταξύ σε επτά (Ανδόρα, Νήσοι Μάρσαλ, Λιβερία, Λιχτενστάιν, Μονακό, Ναούρου, Βανουάτου). Στη συνέχεια, το Ναουρού και το Βανουάτου αφαιρέθηκαν από τον κατάλογο το 2003. Σε επόμενες εκθέσεις, ο ΟΟΣΑ δίνει ιδιαίτερη έμφαση στη διεθνή συνεργασία που πρέπει να υλοποιηθεί «μέσω της ανταλλαγής πληροφοριών και της καταπολέμησης του τραπεζικού απορρήτου (...). Από τα έγγραφα αυτά προκύπτει σαφώς η πεποίθηση ότι η καταπολέμηση των επιβλαβών φορολογικών πρακτικών δεν μπορεί να επαφίεται σε επιλογές φορολογικής πολιτικής που γίνονται αυθαίρετα από μεμονωμένα κράτη, αλλά πρέπει να συντονίζεται με κοινή δράση σε διεθνές επίπεδο». Με αυτούς τους όρους, Boria P., *L'ordine internazionale della competizione fiscale*, in *International Tax Law Review* 2019, 2, σ. 13

φορολογικά καθεστώτα, 18 έχουν καταργηθεί (ή βρίσκονται σε διαδικασία κατάργησης), 14 έχουν τροποποιηθεί για να εξαλειφθούν τα επιβλαβή χαρακτηριστικά τους και 13, μετά από νέες αναλύσεις, δεν θεωρούνται πλέον επιβλαβή. Επιπλέον, τα καθεστώτα που βρίσκονται υπό κατάργηση πρέπει να θεωρείται ότι έχουν ήδη καταργηθεί εάν πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις: α) δεν προβλέπεται περαιτέρω εφαρμογή β) η ημερομηνία κατάργησης έχει αναφερθεί με βεβαιότητα και γ) το καθεστώς είναι διαφανές και επιτρέπει την αποτελεσματική ανταλλαγή πληροφοριών¹⁶⁰.

Η έκθεση του 2004 προσδιόρισε επίσης μια σειρά μέτρων κατά των επιβλαβών φορολογικών πρακτικών που πρέπει να εφαρμοστούν, σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ, με συντονισμένο τρόπο όσον αφορά τόσο τους φορολογικούς παραδείσους όσο και τα επιβλαβή προτιμησιακά φορολογικά καθεστώτα¹⁶¹.

Από το 2008, ο αγώνας κατά των φορολογικών παραδείσων έλαβε σημαντική ώθηση μετά τις διεθνείς αντιδράσεις στην παγκόσμια χρηματοπιστωτική και οικονομική κρίση και, με την ευκαιρία της συνόδου της G20 στο Λονδίνο, ο ΟΟΣΑ δημοσίευσε, στις 2 Απριλίου 2009, την «Έκθεση προόδου σχετικά με τις δικαιοδοσίες που εξετάστηκαν από το

¹⁶⁰ Περαιτέρω επικαιροποιήσεις μπορούν να βρεθούν στο «Σχέδιο του ΟΟΣΑ για τις επιβλαβείς φορολογικές πρακτικές: επικαιροποίηση της προόδου στις χώρες μέλη το 2006».

¹⁶¹ Τα μέτρα αυτά περιλαμβάνουν, ενδεικτικά οι κανόνες που απαγορεύουν την εφαρμογή οποιωνδήποτε φορολογικών πλεονεκτημάτων (εκπτώσεις, φορολογικές πιστώσεις, απαλλαγές) σε σχέση με πληρωμές που πραγματοποιούνται σε πρόσωπα που κατοικούν σε κράτη όπου εφαρμόζονται επιβλαβείς φορολογικές πρακτικές- οι περιορισμοί στο δικαίωμα έκπτωσης των τόκων που καταβάλλονται σε πρόσωπα που κατοικούν σε κράτη όπου εφαρμόζονται επιβλαβείς φορολογικές πρακτικές, η πρόβλεψη της υποχρέωσης δήλωσης στις αρμόδιες φορολογικές αρχές των συναλλαγών που πραγματοποιούνται προς πρόσωπα που κατοικούν σε κράτη όπου εφαρμόζονται επιβλαβείς φορολογικές πρακτικές- η εφαρμογή παρακρατούμενων φόρων επί των μερισμάτων, των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται σε πρόσωπα που κατοικούν σε κράτη όπου εφαρμόζονται επιβλαβείς φορολογικές πρακτικές.

Παγκόσμιο Φόρουμ του ΟΟΣΑ για την εφαρμογή του διεθνώς συμφωνημένου φορολογικού προτύπου»¹⁶².

Η έκθεση χωρίζεται σε τρεις πίνακες όπου απαριθμούνται:

A) δικαιοδοσίες που έχουν εφαρμόσει ουσιαστικά τα διεθνώς συμφωνημένα φορολογικά πρότυπα διαφάνειας και ανταλλαγής πληροφοριών – Λευκή λίστα (*white list*)¹⁶³

B) φορολογικοί παράδεισοι που έχουν προσχωρήσει σε διεθνώς συμφωνημένα πρότυπα φορολογικής διαφάνειας και ανταλλαγής πληροφοριών, αλλά δεν τα έχουν ακόμη εφαρμόσει ουσιαστικά, καθώς δεν

¹⁶² ΟΟΣΑ, Έκθεση προόδου σχετικά με τις δικαιοδοσίες που εξετάστηκαν από το Παγκόσμιο Φόρουμ του ΟΟΣΑ για την εφαρμογή του διεθνώς συμφωνημένου φορολογικού προτύπου, Παρίσι, 2 Απριλίου 2009. Με την ευκαιρία της δημοσίευσης της νέας έκθεσης, ο Γενικός Γραμματέας του ΟΟΣΑ Angel Gurría δήλωσε: «Οι πρόσφατες εξελίξεις ενισχύουν το καθεστώς του προτύπου του ΟΟΣΑ ως διεθνούς σημείου αναφοράς και αποτελούν σημαντικά βήματα προς την κατεύθυνση της δημιουργίας ισότιμων όρων ανταγωνισμού. Έχουμε τώρα ένα φιλόδοξο πρόγραμμα, το οποίο ο ΟΟΣΑ είναι σε θέση να υλοποιήσει. Είμαι βέβαιος ότι μπορούμε να μετατρέψουμε αυτές τις νέες δεσμεύσεις σε συγκεκριμένες δράσεις για την ενίσχυση της ακεραιότητας και της διαφάνειας του χρηματοπιστωτικού συστήματος». Στη νέα προοπτική της προστασίας του παγκόσμιου χρηματοπιστωτικού συστήματος και των δημόσιων οικονομικών των κρατών, η δημοσίευση της νέας Έκθεσης ήταν μια ευκαιρία να επαναβεβαιωθεί η πρόθεση του ΟΟΣΑ να συνεχίσει τον αγώνα κατά των φορολογικών παραδείσων και των μη συνεργάσιμων δικαιοδοσιών αφενός, και να εφαρμόσει κανόνες που αποσκοπούν στη διαφάνεια, την ανταλλαγή πληροφοριών και την κατάργηση του τραπεζικού απορρήτου αφετέρου.

¹⁶³ Τα πρότυπα αυτά απαιτούν την ανταλλαγή πληροφοριών κατόπιν αιτήματος σε όλα τα φορολογικά θέματα και την εφαρμογή της εθνικής φορολογικής νομοθεσίας χωρίς να λαμβάνεται υπόψη το τραπεζικό απόρρητο- παρέχουν επίσης εκτεταμένες εγγυήσεις για την προστασία της εμπιστευτικότητας των πληροφοριών που ανταλλάσσονται. Οι μεγάλες βιομηχανικές χώρες και οι χώρες που έχουν συνάψει τουλάχιστον δώδεκα ειδικές συμφωνίες για την ανταλλαγή πληροφοριών ανήκουν στη λευκή λίστα. Αργεντινή, Αυστραλία, Μπαρμπάντος, Καναδάς, Κίνα, Κύπρος, Τσεχική Δημοκρατία, Δανία, Φινλανδία, Γαλλία, Γερμανία, Ελλάδα, Γκέρνσεϊ, Ουγγαρία, Ισλανδία, Ιρλανδία Νήσος Μαν, Ιταλία, Ιαπωνία, Τζέρσεϊ, Κορέα, Μάλτα, Μαυρίκιος, Μεξικό, Ολλανδία, Νέα Ζηλανδία, Νορβηγία, Πολωνία, Πορτογαλία, Ρωσική Ομοσπονδία, Σεϋχέλλες, Σλοβακική Δημοκρατία, Νότια Αφρική, Ισπανία, Σουηδία, Τουρκία, Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα, Ηνωμένο Βασίλειο, Ηνωμένες Πολιτείες, Αμερικανικές Παρθένοι Νήσοι.

έχουν συνάψει ακόμη συγκεκριμένες συμφωνίες ανταλλαγής πληροφοριών – γκρι λίστα (*grey list*)¹⁶⁴,

Γ) δικαιοδοσίες που δεν έχουν ακόμη δεσμευτεί στα διεθνώς συμφωνηθέντα φορολογικά πρότυπα διαφάνειας και ανταλλαγής πληροφοριών - μαύρη λίστα (*black list*)¹⁶⁵. Η έκθεση περιέχει επίσης κατάλογο άλλων χρηματοπιστωτικών κέντρων που έχουν προσχωρήσει στα διεθνώς συμφωνημένα φορολογικά πρότυπα διαφάνειας και ανταλλαγής πληροφοριών, αλλά δεν τα έχουν ακόμη εφαρμόσει ουσιαστικά.¹⁶⁶

Στη συνέχεια, ο ΟΟΣΑ επικαιροποίησε την πρόοδό του και στην «Έκθεση προόδου σχετικά με τις δικαιοδοσίες που εξετάστηκαν από το Παγκόσμιο Φόρουμ του ΟΟΣΑ όσον αφορά την εφαρμογή του διεθνώς συμφωνημένου φορολογικού προτύπου», η οποία δημοσιεύθηκε στις 5 Δεκεμβρίου 2012, μόνο το Ναουρού και η Νιούε συμπεριλήφθηκαν στην γκρι λίστα, ενώ κανένα κράτος δεν περιλαμβανόταν στη μαύρη λίστα.

5.2 Η ΑΛΛΑΓΗ ΠΡΟΣΑΝΑΤΟΛΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΟΟΣΑ

Το ιστορικό πλαίσιο στο οποίο υιοθετήθηκαν οι πρώτες εκθέσεις του ΟΟΣΑ ήταν βαθύτατα διαφορετικό από αυτό που προέκυψε στη συνέχεια και η προσέγγιση του Οργανισμού στο πρόβλημα του επιζήμιου φορολογικού

¹⁶⁴ Ανδόρα, Ανγκουίλα, Αντίγκουα και Μπαρμπούντα, Αρούμπα, Μπαχάμες, Μπαχρέιν, Μπελίζ, Βερμούδες, Βρετανικές Παρθένες Νήσους, Νήσους Κέιμαν, Νήσους Κουκ, Ντομίνικα, Γιβραλτάρ, Γρενάδα, Λιβερία, Λιχτενστάιν, Νήσους Μάρσαλ, Μονακό, Μονσεράτ, Ναούρου, Ολλανδικές Αντίλλες, Νιούε, Παναμάς, Σεντ Κιτς και Νέβις, Σεντ Λουσία, Σεντ Βίνσεντ και Γρεναδίνες, Σαμόα, Σαν Μαρίνο, Νήσους Τερκς και Κάικος, Βανουάτου. Από τον Απρίλιο του 2009, οι χώρες αυτές άρχισαν να συνάπτουν ειδικές συμφωνίες ανταλλαγής πληροφοριών βάσει του υποδείγματος ΤΙΕΑ του ΟΟΣΑ ή του άρθρου 26 του υποδείγματος του ΟΟΣΑ.

¹⁶⁵ Κόστα Ρίκα, Μαλαισία (Labuan), Φιλιππίνες, Ουρουγουάη

¹⁶⁶ Πρόκειται για την Αυστρία, το Βέλγιο, το Μπρουνέι, τη Χιλή, τη Γουατεμάλα, το Λουξεμβούργο, τη Σιγκαπούρη και την Ελβετία

ανταγωνισμού έχει αναπόφευκτα υποστεί μεταβολές. Πράγματι, όπως έχει παρατηρηθεί η οικονομική κρίση και η παγκοσμιοποίηση έχουν δημιουργήσει σοβαρά δημοσιονομικά προβλήματα για τα κράτη. Αν τη δεκαετία του 1990 ο ΟΟΣΑ φαινόταν να δείχνει με το δάχτυλο κυρίως ορισμένα κράτη τα οποία θεωρούνταν φορολογικοί παράδεισοι, σήμερα, χωρίς οι φορολογικοί παράδεισοι να έχουν εξαφανιστεί, στο εδώλιο του κατηγορουμένου βρίσκονται οι μεγάλοι πολυεθνικοί όμιλοι, ένοχοι για τη μεγιστοποίηση των κερδών τους, χρησιμοποιώντας το δίκαιο των δικαιοδοσιών που τους παρέχουν τους πιο ευνοϊκούς όρους»¹⁶⁷.

Στο σημερινό πλαίσιο, λοιπόν, το ενδιαφέρον εστιάζεται κυρίως στη συμπεριφορά των μεγάλων πολυεθνικών επιχειρήσεων της νέας ψηφιακής οικονομίας, οι οποίες, εκμεταλλευόμενες τις ασυμμετρίες μεταξύ των διαφόρων δικαιοδοσιών, εφαρμόζουν επιθετικές πολιτικές φορολογικού σχεδιασμού με στόχο τη μεταφορά των κερδών από το ένα κράτος στο άλλο ανάλογα με το βαθμό ευκολίας που παρουσιάζει το κάθε σύστημα, διαβρώνοντας τις φορολογικές βάσεις των χωρών όπου πράγματι ασκούνται οι δραστηριότητες (από τις οποίες προέρχονται τα κέρδη). Η υπερεθνική δομή των μεγάλων παγκόσμιων επιχειρήσεων, σε συνδυασμό με τις κατά κύριο λόγο ψηφιακές δραστηριότητές τους, τους επέτρεψε να κάνουν στρεβλή χρήση, τρόπον τινά, των περισσότερων από τρεις χιλιάδες διμερών συμβάσεων που υπάρχουν μεταξύ κρατών σε όλο τον κόσμο, εργαλειοποιώντας θεσμούς, όπως η φορολογική κατοικία, προκειμένου να δημιουργήσουν τεχνητές ροές κεφαλαίων, οι οποίες οδήγησαν στη

¹⁶⁷ Neale, Th, DG Taxation and Customs Union European Commission, Current issues in countering international tax avoidance and evasion, Fighting tax fraud, evasion and aggressive tax planning, UN 29 May 2013

διάβρωση των φορολογικών βάσεων και στη μεταφορά των κερδών σε χώρες με προνομιακή φορολογία.^{168, 169}

Από την άλλη πλευρά, η εξάπλωση των επιθετικών μηχανισμών φορολογικού σχεδιασμού έχει αναμφίβολα ευνοηθεί από τις επιζήμιες πρακτικές φορολογικού ανταγωνισμού που εφαρμόζουν ορισμένα κράτη, τα οποία, αφού αποδείχθηκαν ανίκανα να διαχειριστούν τις συνέπειες της ψηφιοποίησης της οικονομίας, προσπάθησαν να αντισταθμίσουν τη διάβρωση της φορολογικής τους κυριαρχίας έναντι των μεγάλων επιχειρήσεων, προσφέροντάς τους σημαντικά και σημαντικά φορολογικά πλεονεκτήματα σε αντάλλαγμα για επενδύσεις στην επικράτειά τους.

Στο πλαίσιο αυτής της νέας θεμελιώδους προοπτικής, η προσέγγιση του ΟΟΣΑ στο πρόβλημα του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού άλλαξε επίσης σημαντικά, με τον σχεδιασμό και την ανάπτυξη του σχεδίου BEPS, το οποίο θα εκτεθεί στις επόμενες παραγράφους.

5.3 Η ΕΚΘΕΣΗ-ΠΡΟΔΡΟΜΟΣ ΤΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ BEPS

Μεταξύ των διαφόρων εκθέσεων που έχει εκπονήσει ο ΟΟΣΑ από το 1998 και μετά, μία από τις σημαντικότερες είναι αυτή που δημοσιεύθηκε τον Φεβρουάριο του 2011 από την Επιτροπή Φορολογικών Υποθέσεων με αντικείμενο την «Φορολογική Διαφάνεια και Συμφωνίες Ανταλλαγής Πληροφοριών για Φορολογικούς Σκοπούς»¹⁷⁰ και ειδικότερα η έκθεση με

¹⁶⁸ Θεοχαροπούλου, Ε. Φορολογική διαφάνεια και ανταλλαγή πληροφοριών σε καιρούς δημοσιονομικής και παγκόσμιας κρίσης, Αφοί Κυριακίδη Εκδόσεις Α.Ε. , σελ. 21 κ.ε. 3

¹⁶⁹ Φινοκαλιώτης Κ., Φορολογικό Δίκαιο, Ε' έκδοση, Εκδ.Σάκκουλα (2014), 288 επ.

¹⁷⁰ OECD, Global Forum in Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, Tax Transparency 2011: Report on Progress; <http://www.financialtransparency.org/wp-content/uploads/2015/04/48981620.pdf>, επίσης OECD Progress Report to the G20 Los Cabos, Mexico June 2020

τίτλο «Καταπολέμηση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού μέσω της βελτίωσης της διαφάνειας και της γνωστοποίησης» («*Tackling Aggressive Tax Planning Through Improved Transparency and Disclosure*»¹⁷¹).

Στο έγγραφο τονίζεται ότι για την αποτελεσματική καταπολέμηση των πρακτικών επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού των πολυεθνικών εταιρειών απαιτείται έγκαιρη, στοχευμένη και ολοκληρωμένη πληροφόρηση. Οι πληροφορίες αυτές επιτρέπουν στις εθνικές φορολογικές διοικήσεις να βελτιώσουν την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών

https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/G20_Progress_Report_June_2012.pdf

¹⁷¹ OECD, *Tackling Aggressive Tax Planning Through Improved Transparency and Disclosure*, Παρίσι, 1 Φεβρουαρίου 2011. <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/48322860.pdf> Όπως αναφέρεται στην παρουσίαση της έκθεσης, «ο επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός αποτελεί σημαντικό κίνδυνο για τη βάση εσόδων πολλών χωρών. Όπως φαίνεται από ορισμένες πρόσφατες υποθέσεις και διακανονισμούς, οι αριθμοί είναι τεράστιοι. Οι χώρες έχουν αναπτύξει διάφορες στρατηγικές για την αντιμετώπιση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού. Το θεμέλιο κάθε τέτοιας στρατηγικής είναι να διασφαλιστεί η διαθεσιμότητα έγκαιρων, στοχευμένων και ολοκληρωμένων πληροφοριών, τις οποίες οι παραδοσιακοί έλεγχοι από μόνοι τους δεν μπορούν πλέον να προσφέρουν. Η διαθεσιμότητα αυτών των πληροφοριών είναι σημαντική για να μπορούν οι κυβερνήσεις να εντοπίζουν έγκαιρα τους τομείς κινδύνου και να είναι σε θέση να αποφασίζουν γρήγορα αν και πώς θα αντιδράσουν, παρέχοντας έτσι μεγαλύτερη ασφάλεια στους φορολογούμενους. Για να είναι αποτελεσματικές, οι φορολογικές διοικήσεις πλησιάζουν στο να εργάζονται σε πραγματικό χρόνο. Ως εκ τούτου, πολλές χώρες έχουν θεσπίσει συμπληρωματικές πρωτοβουλίες δημοσιοποίησης με στόχο τη βελτίωση της ικανότητάς τους να εντοπίζουν και να αντιδρούν γρήγορα στον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό. Η παρούσα έκθεση, η οποία εγκρίθηκε από όλα τα μέλη του ΟΟΣΑ, δείχνει πώς οι χώρες το κάνουν αυτό - αντιμετωπίζοντας τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό μέσω της βελτίωσης της διαφάνειας και της αποκάλυψης. Καλύπτει ένα εύρος προσεγγίσεων από κανόνες υποχρεωτικής γνωστοποίησης έως μορφές συνεργατικής συμμόρφωσης. Η έκθεση παρέχει μια εργαλειοθήκη για όσους ασχολούνται με τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό και συνιστά μια προσεκτική εξέταση των διαφόρων προσεγγίσεων για την ενημέρωση τόσο της φορολογικής πολιτικής όσο και της συμμόρφωσης. Η έκθεση καταλήγει στο συμπέρασμα ότι οι πρωτοβουλίες δημοσιοποίησης μπορούν να συμβάλουν στην κάλυψη του κενού που μεσολαβεί μεταξύ της δημιουργίας/προώθησης επιθετικών συστημάτων φορολογικού σχεδιασμού και του εντοπισμού τους από τις αρχές, επιτρέποντας έτσι στις κυβερνήσεις να προχωρήσουν άμεσα στην αξιολόγηση του ζητήματος και την επίλυσή του. Ο έγκαιρος εντοπισμός και η επίλυση αυτών των προβλημάτων ωφελεί τόσο τον φορολογούμενο όσο και τις κυβερνήσεις, μεταξύ άλλων με την έννοια των λιγότερων ελέγχων ρουτίνας, της αυξημένης διαφάνειας και του θετικού αντίκτυπου στην κουλτούρα συμμόρφωσης εν γένει. Για παράδειγμα, με βάση τους κανόνες του για την αποκάλυψη των συναλλαγών φοροαποφυγής, το Ηνωμένο Βασίλειο μπόρεσε να αποκόψει ευκαιρίες φοροαποφυγής ύψους 12 δισεκατομμυρίων στερλινών».

εκτίμησης κινδύνου και στους πολιτικούς φορείς να επιλέξουν τις καταλληλότερες ρυθμιστικές λύσεις. Ο ΟΟΣΑ υπογραμμίζει επίσης τη σημασία των ειδικών μέτρων *δημοσιοποίησης* σε εθνικό επίπεδο για τη διασφάλιση της φορολογικής διαφάνειας και τη δημιουργία κλίματος καλής τη πίστει συνεργασίας μεταξύ φορολογουμένων και φορολογικών διοικήσεων.

Η έκθεση BEPS εκφράζει την ανάγκη να δρομολογηθεί μια διεθνής φορολογική διακυβέρνηση που θα μπορούσε να αποθαρρύνει τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό των πολυεθνικών εταιρειών. Το έγγραφο αυτό μπορεί να θεωρηθεί ως το σκεπτικό της έκθεσης BEPS, εφόσον εκφράζει την ανάγκη να καθοριστεί ένα κοινό μοντέλο εταιρικής φορολογίας που να ευνοεί τη φορολογική μεταχείριση των διακρατικών οικονομικών δραστηριοτήτων, εμπνευσμένη από κοινούς και ευρέως διαδεδομένους κανόνες, ώστε να αποφεύγεται η τεχνητή ελκυστικότητα ορισμένων φορολογικών δικαιοδοσιών όσον αφορά την εγκατάσταση κεφαλαίων και επιχειρηματικών δραστηριοτήτων .

6. ΤΟ ΣΧΕΔΙΟ BEPS

Μεταξύ των δράσεων για την καταπολέμηση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού που εφαρμόζονται σε διεθνές πλαίσιο, πολύ σημαντικός ρόλος πρέπει να αναγνωριστεί στο λεγόμενο σχέδιο BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), το οποίο σχεδιάστηκε σε από κοινού δράση του ΟΟΣΑ και της G20¹⁷², με στόχο τον καθορισμού «ενός κοινού νομικού μοντέλου σε

¹⁷² Η έκθεση «Σχέδιο δράσης για τη διάβρωση της φορολογικής βάσης και τη μεταφορά κερδών» παρουσιάστηκε από τον ΟΟΣΑ με την ευκαιρία της συνόδου της G20 που πραγματοποιήθηκε στη Μόσχα στις 19 και 20 Ιουλίου 2013. Επιπλέον, κατά τη σύνοδο της G20 στις 18-19 Ιουνίου 2012 στο Μεξικό, τα κράτη είχαν ήδη δεσμευτεί «να αποτρέψουν τη διάβρωση της βάσης και τη μεταφορά των κερδών»- δέσμευση η οποία, κατά την ολοκλήρωση της συνόδου των Υπουργών Οικονομικών της G20 στις 5-6 Νοεμβρίου 2012, μεταφράστηκε σε ρητή εντολή προς τον ΟΟΣΑ να εξετάσει το θέμα

διεθνή βάση για τη ρύθμιση των δραστηριοτήτων των πολυεθνικών εταιρειών» .

Η έκφραση «διάβρωση της φορολογικής βάσης και μεταφορά των κερδών» χρησιμοποιείται για να αναφερθεί στις στρατηγικές φορολογικού σχεδιασμού που εφαρμόζουν, ιδίως οι μεγάλες πολυεθνικές εταιρείες για να εκμεταλλευτούν τις ασυμμετρίες των εθνικών φορολογικών νόμων με στόχο τη μεταφορά κερδών σε χώρες με χαμηλή ή μηδενική φορολογία

σε μεγαλύτερο βάθος. Του σχεδίου δράσης προηγήθηκε η δημοσίευση, στις 12 Φεβρουαρίου 2013 δημοσιεύθηκε η έκθεση «Αντιμετώπιση της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μεταφοράς κερδών», η οποία ζητούσε την ανάπτυξη ενός σχεδίου δράσης για την αντιμετώπιση των ζητημάτων BEPS σε παγκόσμιο επίπεδο, γνωρίζοντας ότι οι καθιερωμένες αρχές της διεθνούς φορολογίας δεν είναι πλέον σε θέση να αντιμετωπίσουν τις σημαντικές αλλαγές που επέφερε στο οικονομικό σύστημα η παγκοσμιοποίηση (στην εισαγωγή της έκθεσης αναφέρεται ότι «η διάβρωση της φορολογικής βάσης αποτελεί σοβαρό κίνδυνο για τα φορολογικά έσοδα, τη φορολογική κυριαρχία και τη φορολογική δικαιοσύνη για πολλές χώρες. Ενώ υπάρχουν πολλοί τρόποι με τους οποίους μπορεί να διαβρωθεί η εγχώρια φορολογική βάση, μια σημαντική πηγή διάβρωσης της βάσης είναι η μεταφορά κερδών. Στην παρούσα έκθεση παρουσιάζονται οι μελέτες και τα διαθέσιμα στοιχεία σχετικά με την ύπαρξη και το μέγεθος της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μεταφοράς των κερδών (BEPS), και γίνεται επισκόπηση των παγκόσμιων εξελίξεων που έχουν αντίκτυπο σε θέματα εταιρικής φορολογίας και προσδιορίζονται οι βασικές αρχές που διέπουν τη φορολόγηση των διασυνοριακών δραστηριοτήτων, καθώς και οι ευκαιρίες BEPS που μπορεί να δημιουργήσουν οι αρχές αυτές. Η έκθεση καταλήγει ότι οι ισχύοντες κανόνες παρέχουν ευκαιρίες για τη σύνδεση περισσότερων κερδών με νομικές κατασκευές και άυλα δικαιώματα και υποχρεώσεις και για τη νομική μεταφορά του κινδύνου εντός του ομίλου, με αποτέλεσμα τη μείωση του μεριδίου των κερδών που συνδέονται με τις ουσιαστικές δραστηριότητες. Η έκθεση συνιστά την εκπόνηση σχεδίου δράσης για την ολοκληρωμένη αντιμετώπιση των θεμάτων BEPS»). Για το σχέδιο BEPS βλέπε, μεταξύ άλλων Russo R., *The BEPS Package: Promise Kept*, in *Bulletin for International Taxation*, Vol. 70, No. 4, 16 March 2016- Traversa E. - Flamini A., *The Impact of BEPS on the fight against harmful tax practices: risks and opportunities for the EU*, στο *British Tax Review*, Vol. 3, 2015, σσ. 396-407- LYONS T., *International taxation and the BEPS Action Plan: chanelled by modernity?* στο *British Tax Review*, Vol. 5, 2014, σσ. 519-529- Wagenaar L., *The effect of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Action Plan on Developing Countries*, στο *Bulletin for International Taxation*, Vol. 69, 2015, 12 Ιανουαρίου 2015 σύμφωνα με τον οποίο «το πακέτο Beps αντιπροσωπεύει την πρώτη ουσιαστική αναθεώρηση των διεθνών φορολογικών κανόνων μετά από σχεδόν έναν αιώνα. Οι ένορκοι έχουν πλέον αποφανθεί και δεν θα χρειαστεί πολύς χρόνος για να αναγνωριστεί η σημαντική συμβολή αυτού του σχεδίου σε μια σύγχρονη, δίκαιη και ισότιμη παγκόσμια οικονομία ή αλλιώς η αποτυχία των εθνικών φορέων χάραξης πολιτικής να κοιτάξουν πέρα από τα σύνορά τους και (ή τις επόμενες εκλογές)».

(μεταφορά κερδών), ενώ παράλληλα μειώνεται η φορολογική βάση (διάβρωση της φορολογικής βάσης) σε χώρες με υψηλότερη φορολογία.¹⁷³

Ως εκ τούτου, η BEPS αναφέρεται στο σύνολο των στρατηγικών φορολογικής φύσης που εφαρμόζουν ορισμένες εταιρείες (ιδίως εκείνες που έχουν διεθνή προσανατολισμό) με στόχο τη διάβρωση της φορολογικής βάσης (διάβρωση της φορολογικής βάσης) και, συνεπώς, τη φοροδιαφυγή. Η μεταφορά κερδών από χώρες με υψηλή φορολογία σε χώρες με χαμηλή ή μηδενική φορολογία είναι από μόνη της μια στρατηγική που οδηγεί στη διάβρωση της φορολογικής βάσης. Τέτοιες πρακτικές ευνοούνται από: α) επιθετικές φορολογικές στρατηγικές σε περιβάλλοντα υψηλής καινοτομίας, ψηφιοποίησης και παγκοσμιοποίησης, β) την ακαμψία των φορολογικών συστημάτων απέναντι στην εξαιρετική ευελιξία του επιχειρηματικού εισοδήματος, γ) τη δυνατότητα διαχωρισμού της φορολόγησης των πηγών εισοδήματος από τις οικονομικές δραστηριότητες που τις παράγουν, δ) η απουσία συντονισμού και η παρουσία ασυμμετριών μεταξύ των διαφόρων εθνικών φορολογικών καθεστώτων (π.χ. όσον αφορά τη διαφορετική φορολογική μεταχείριση των στοιχείων του εταιρικού ισολογισμού και τη μη ομοιόμορφη αποτίμηση των στοιχείων του εισοδήματος που συνδέονται με ενδοομιλικές και μη ομαδικές συναλλαγές).

Το ακρωνύμιο BEPS, λοιπόν, περιγράφει «την αρνητική επίδραση στις εθνικές φορολογικές βάσεις που ασκούν οι στρατηγικές φοροαποφυγής που εφαρμόζουν οι πολυεθνικές εταιρείες»¹⁷⁴. Οι στρατηγικές αυτές μπορεί να έχουν τη μορφή παραβάσεων του νόμου, αλλά τις περισσότερες φορές συνιστούν συμπεριφορά φοροαποφυγής, δηλαδή συμπεριφορά που τυπικά είναι σύμφωνη με τις κανονιστικές διατάξεις, αλλά που στην ουσία καταστρατηγεί το πνεύμα των διατάξεων αυτών, δεδομένου ότι αποσκοπεί αποκλειστικά στην εργαλειακή μεταφορά κερδών σε κράτη με μηδενική ή

¹⁷³Σαββαΐδου Α. , Το Σχέδιο Δράσης του ΟΟΣΑ (“BEPS project”) για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής και η εφαρμογή του στην Ευρωπαϊκή Ένωση, Νομική Βιβλιοθήκη σ. 66 επ.

¹⁷⁴ OECD , BEPS Project <https://www.oecd.org/tax/beps>

εξαιρετικά χαμηλή φορολογία, στα οποία η εταιρεία δεν ασκεί καμία δραστηριότητα ή ασκεί πολύ οριακά.

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, οι πρακτικές αυτές ευνοούνται, αφενός, από τις αδυναμίες των εθνικών φορολογικών συστημάτων και, αφετέρου, από τις διαφορές και τις ασυμμετρίες, καθώς και την έλλειψη συντονισμού, μεταξύ των συστημάτων των διαφόρων κρατών, δημιουργώντας σημαντική διπλή μη φορολόγηση και εικονικά καθορισμένα “ανιθαγενή” εισοδήματα, με σημαντικό αντίκτυπο στον όγκο των εσόδων. Το γεγονός αυτό έχει ως αποτέλεσμα σοβαρές επιπτώσεις και σε επίπεδο ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων αλλά και σε επίπεδο φορολογικής δικαιοσύνης¹⁷⁵.

Και αυτό διότι οι πρακτικές BEPS υπονομεύουν την εμπιστοσύνη στα φορολογικά συστήματα, στρεβλώνουν τις επενδυτικές επιλογές, οι οποίες αντί να βασίζονται σε οικονομικούς-παραγωγικούς λόγους, καθορίζονται με βάση επιθετικές φορολογικές στρατηγικές. Τροφοδοτούν επίσης στρεβλά κίνητρα για την κατανομή των άμεσων ξένων επενδύσεων, μεταβάλλουν τη δυναμική της αγοράς και δημιουργούν ανταγωνιστικά πλεονεκτήματα έναντι άλλων επιχειρήσεων, οι οποίες, λειτουργώντας εντός μιας ενιαίας δικαιοδοσίας, δεν είναι σε θέση να χρησιμοποιούν τα ίδια σχήματα σχεδιασμού και, ως εκ τούτου, εξακολουθούν να υπόκεινται σε βαρύτερη φορολογική επιβάρυνση.¹⁷⁶

¹⁷⁵ Ο.π. Σαββαΐδου Α., σ. 66

¹⁷⁶ Gaspari T., *Sovereign States and Multinational Enterprises at the Challenge of Taxation, between Substance and Transparency*, Assonime, Notes and Studies, no. 15/2017, σ. 2, όπου αναφέρεται ότι «η δημοσίευση, τον Φεβρουάριο του 2013, της έκθεσης του ΟΟΣΑ για τη διάβρωση της φορολογικής βάσης και τη μεταφορά των κερδών (BEPS) άνοιξε το κουτί της Πανδώρας για τα μαζικά φαινόμενα διάβρωσης της φορολογικής βάσης από τα οποία επωφελήθηκαν οι μεγάλοι πολυεθνικοί όμιλοι επιχειρήσεων και, ιδίως, οι όμιλοι της νέας οικονομίας σε βάρος μεγάλου μέρους των χωρών του κόσμου. Με αυτά τα φαινόμενα συνδέεται η συγκέντρωση τεράστιων κεφαλαίων σε λίγες δικαιοδοσίες (εκείνες που, ακόμη και εντός της Ένωσης, εγγυώνται εμπιστευτικότητα και ευνοϊκά φορολογικά καθεστώτα), από τις οποίες στη συνέχεια επανεπενδύονται σε όλο τον κόσμο. Με την πάροδο του χρόνου δημιουργήθηκε ένας αυξανόμενος διαχωρισμός μεταξύ των χωρών όπου λαμβάνουν χώρα οι πραγματικές οικονομικές δραστηριότητες και των χωρών όπου καταλήγουν να προκύπτουν οι φορολογητέες βάσεις για φορολογικούς σκοπούς, μια προοδευτική αποσύνδεση

Το σχέδιο BEPS, επομένως, γεννήθηκε ως ένα σχέδιο δράσης πολιτικού χαρακτήρα¹⁷⁷, το οποίο συμμερίζονται οι περισσότερες αλλά και οικονομικά ισχυρότερες χώρες παγκοσμίως,¹⁷⁸ και έχει τις ρίζες του στη συνειδητοποίηση της αδυναμίας της παραδοσιακής διεθνούς φορολογικής αρχιτεκτονικής να αντιμετωπίσει τα υπό εξέταση φαινόμενα, ιδίως υπό το πρίσμα της οικονομικής δύναμης που απέκτησαν τις τελευταίες δεκαετίες οι πολυεθνικές εταιρείες και της ψηφιακής στροφής που έχει λάβει η παγκόσμια οικονομία.

Οι πρακτικές BEPS ευνοούνται αναμφίβολα από την ακαμψία των εθνικών φορολογικών συστημάτων (που συνδυάζεται, από την άλλη πλευρά, με την ιδιαίτερα λειτουργική και οργανωτική ευελιξία των πολυεθνικών), τη δυνατότητα διαχωρισμού της φορολόγησης των πηγών εισοδήματος από τις οικονομικές δραστηριότητες από τις οποίες παράγονται οι συνιστώσες του εισοδήματος, την έλλειψη συντονισμού μεταξύ των εθνικών φορολογικών συστημάτων. Επομένως, σε ένα παγκόσμιο οικονομικό περιβάλλον υψηλής κινητικότητας των συντελεστών παραγωγής, καινοτομίας και ψηφιοποίησης, οι πολυεθνικές εταιρείες είναι σε θέση να

μεταξύ φορολογίας και ουσίας, η οποία θέτει σε παγκόσμιο επίπεδο σε αμφισβήτηση τη σταθερότητα των φορολογικών συστημάτων, τη δικαιοσύνη και τον ίδιο τον θεμιτό ανταγωνισμό, προσελκύοντας την αυξανόμενη προσοχή των χωρών του ΟΟΣΑ και της G20, καθώς και της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Το 2015, ο ΟΟΣΑ υπολόγισε την παγκόσμια απώλεια εσόδων που προκύπτει από τις πιο επιθετικές πρακτικές διάβρωσης και εκτροπής των φορολογικών βάσεων σε 75 έως 180 δισεκατομμύρια ευρώ ετησίως».

¹⁷⁷ Η πολιτική προέλευση του σχεδίου επιβεβαιώνεται από το γεγονός ότι σχεδιάστηκε επίσης με στόχο τη στήριξη ενός δίκαιου κοινωνικού μοντέλου, με ιδιαίτερη αναφορά στις αναπτυσσόμενες χώρες και τις οικονομίες σε μετάβαση, οι οποίες μπορούν να υποστούν μεγαλύτερη ζημία από άλλες (όσον αφορά σημαντικές απώλειες φορολογικών εσόδων) από τη φοροδιαφυγή και τη φοροαποφυγή. Το 2015, 44 χώρες του ΟΟΣΑ και της G20 συμφωνούν σχετικά με τη δέσμη μέτρων BEPS και 14 αναπτυσσόμενες χώρες συμμετέχουν στο έργο ως «προσκεκλημένες». Το 2016, 82 χώρες συμμετέχουν στη δημιουργία ενός πλαισίου χωρίς αποκλεισμούς, του «Inclusive Framework», για την εφαρμογή της δέσμης μέτρων BEPS. Σήμερα, περισσότερες από 135 χώρες συμμετέχουν στην εφαρμογή των μέτρων BEPS.

εφαρμόζουν επιθετικές φορολογικές στρατηγικές με στόχο τη *διάβρωση της φορολογικής βάσης και τη μεταφορά των κερδών*.

Ο βασικός στόχος του σχεδίου BEPS είναι, επομένως, η ευθυγράμμιση μεταξύ της φορολογίας και της δημιουργίας αξίας, ώστε τα κέρδη των πολυεθνικών να φορολογούνται στα κράτη όπου διεξάγονται οι οικονομικές δραστηριότητες που δημιουργούν την αξία και, συνεπώς, τα κέρδη.

Η δέσμη μέτρων για την καταπολέμηση των πρακτικών BEPS, η οποία χωρίζεται σε 15 δράσεις, αποτελεί ουσιαστικά μια μεταρρύθμιση του διεθνούς φορολογικού συστήματος με στόχο τον καθορισμό ενός «μοντέλου φορολόγησης των διεθνών δραστηριοτήτων που θα επιτρέπει την επιβολή φόρου εκεί όπου πραγματικά ασκείται η δραστηριότητα»¹⁷⁹.

Τα προσχωρούντα κράτη καλούνται, μάλιστα, να προσαρμόσουν την εθνική τους νομοθεσία στα ελάχιστα πρότυπα που ορίζονται στο σχέδιο δράσης σε σχέση με τις ακόλουθες θεμελιώδεις πτυχές: ψηφιακή οικονομία, διεθνείς δραστηριότητες, επιβολή της φορολογίας τόπου όπου πράγματι λαμβάνουν χώρα οι παραγωγικές δραστηριότητες, διαφάνεια των διεθνών δραστηριοτήτων, ανταλλαγή πληροφοριών σε σχέση με προηγούμενες φορολογικές συμφωνίες μεταξύ πολυεθνικών και κρατών (Tax rulings), κατάχρηση των συνθηκών (καταπολέμηση της εκμετάλλευσης των εταιρειών-οχημάτων για σκοπούς φοροαποφυγής), καταπολέμηση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού, τεκμηρίωση τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών (Transfer Pricing) και ρυθμίσεις πρόληψης της αποφυγής του καθεστώτος μόνιμης εγκατάστασης (permanent establishment status).¹⁸⁰

¹⁷⁹ Το παρόν σχέδιο δράσης (...), σηματοδοτεί ένα σημείο καμπής στην ιστορία της διεθνούς φορολογικής συνεργασίας. Θα επιτρέψει στις χώρες να καταρτίσουν τα συντονισμένα, ολοκληρωμένα και διαφανή πρότυπα που χρειάζονται για την πρόληψη της BEPS». Αυτά ήταν τα λόγια του Γενικού Γραμματέα του ΟΟΣΑ Angel Gurría κατά τη διάρκεια της συνάντησης της G20 στη Μόσχα. Στις 5 Οκτωβρίου 2015, πριν από τη σύνοδο της G20 στη Λίμα, ο ΟΟΣΑ δημοσίευσε τα τελικά αποτελέσματα ολόκληρου του έργου BEPS: OECD, *BEPS 2015 Final Reports*, Paris, October 2015.

¹⁸⁰ Ο.π. Σαββαΐδου Α., σ. 69

Οι χώρες που συμμετέχουν στην υλοποίηση του σχεδίου BEPS, ως εκ τούτου, δεσμεύονται να εφαρμόσουν τις συστάσεις που περιέχονται στο *σχέδιο δράσης*, μεταφέροντάς τις στο εσωτερικό τους δίκαιο με στόχο να δώσουν υπόσταση σε ένα κοινό μοντέλο αναφοράς για τις δραστηριότητες των πολυεθνικών εταιρειών¹⁸¹. Από την άποψη αυτή, το 2016 θεσπίστηκε το Πλαίσιο του ΟΟΣΑ/της G20 *χωρίς αποκλεισμούς* για να διασφαλιστεί ότι τα κράτη μέλη μπορούν να συμμετέχουν ισότιμα στην ανάπτυξη του σχεδίου.

Το 2018, οι χώρες μέλη του *Περιεκτικού Πλαισίου* για την εφαρμογή του σχεδίου BEPS ανέπτυξαν ένα πρόγραμμα εργασίας που αποσκοπεί στο να παράσχει, έως το τέλος του 2020, μακροπρόθεσμες λύσεις με βάση τη συναίνεση για τις φορολογικές προκλήσεις που προκύπτουν από την ψηφιοποίηση της οικονομίας¹⁸² : το πρόγραμμα χωρίζεται σε δύο «*πυλώνες*»: ο *πρώτος πυλώνας* είναι αφιερωμένος στον επιμερισμό των κερδών εντός του ομίλου και στον καθορισμό μιας νέας έννοιας *προσέγγισης της διασύνδεσης* για τα καθεστώτα *διανοητικής ιδιοκτησίας* (IP regimes), ενώ ο *δεύτερος πυλώνας* επικεντρώνεται στην ανάπτυξη ενός συστήματος που μπορεί να καθορίσει ένα ελάχιστο επίπεδο φορολόγησης για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις. Οι δραστηριότητες αυτές προϋποθέτουν την επίτευξη πολιτικής συμφωνίας και, ως εκ τούτου, την προθυμία για συμβιβασμό: στόχος είναι να καθοριστεί μια μακροπρόθεσμη λύση που θα έχει τη συναίνεση όλων των χωρών που συμμετέχουν στην υλοποίηση του έργου BEPS¹⁸³.

¹⁸¹ Οι περιοδικές εκθέσεις του ΟΟΣΑ/ G20 περιέχουν συστάσεις για την εισαγωγή αλλαγών στην εθνική φορολογική νομοθεσία, στην πρότυπη φορολογική σύμβαση του ΟΟΣΑ και στις κατευθυντήριες γραμμές για τις *ενδοομιλικές συναλλαγές*. Επιπλέον, συνιστάται η επιτάχυνση της διαδικασίας εφαρμογής της προτεινόμενης προσαρμογής των διμερών συνθηκών μέσω του μέσου της πολυμερούς σύμβασης.

¹⁸² ΟΟΣΑ (2019), *Πρόγραμμα εργασιών για την ανάπτυξη μιας συναινετικής λύσης για τις φορολογικές προκλήσεις που προκύπτουν από την ψηφιοποίηση της οικονομίας, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*, Παρίσι. Ωστόσο, λόγω της πανδημίας που προκλήθηκε από την εξάπλωση του Covid-19, η προθεσμία μετατέθηκε για τα μέσα του 2021, όπως επαναλήφθηκε κατά την 11η συνεδρίαση του Περιεκτικού Πλαισίου BEPS του ΟΟΣΑ/ G20 που πραγματοποιήθηκε στις 27-29 Ιανουαρίου 2021 και στην οποία συμμετείχαν κορυφαίοι εκπρόσωποι του ΟΟΣΑ και των οικονομικών διοικήσεων των κρατών μελών.

¹⁸³ Με ιδιαίτερη αναφορά στις εργασίες του *δεύτερου πυλώνα*, τον Νοέμβριο του 2019, ο ΟΟΣΑ ξεκίνησε δημόσια διαβούλευση σχετικά με τα συστατικά στοιχεία μιας

6.1 ΟΙ 3 ΠΥΛΩΝΕΣ ΚΑΙ ΟΙ 15 ΔΡΑΣΕΙΣ ΤΟΥ BEPS

Η δέσμη μέτρων BEPS χωρίζεται σε 3 πυλώνες και 15 δράσεις, οι οποίες από κοινού αποσκοπούν στο να εξοπλίσουν τις κυβερνήσεις με τα απαραίτητα εργαλεία για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής και της διεθνούς φοροδιαφυγής και να διασφαλιστεί ότι τα κέρδη των πολυεθνικών φορολογούνται εκεί όπου λαμβάνουν χώρα οι οικονομικές δραστηριότητες οι οποίες παράγουν κέρδη και όπου δημιουργείται αξία.¹⁸⁴ Τα ίδια μέσα αποσκοπούν επίσης στο να παρέχουν στις επιχειρήσεις μεγαλύτερη ασφάλεια, μειώνοντας τις αναντιστοιχίες σχετικά με την εφαρμογή των διεθνών φορολογικών κανόνων και τυποποιώντας τις απαιτήσεις συμμόρφωσης¹⁸⁵.

Ο πρώτος πυλώνας αποσκοπεί στην αύξηση της συνοχής και του συντονισμού των εθνικών νομοθεσιών που επηρεάζουν τις διασυνοριακές

πρότασης που ονομάζεται *Παγκόσμια πρόταση κατά της διάθρωσης της φορολογικής βάσης (GloBE)*, η οποία προβλέπει τη θέσπιση ενός νέου διεθνούς ελάχιστου φορολογικού συντελεστή που θα λειτουργεί ως κατώτατο όριο φορολόγησης για όλες τις πολυεθνικές επιχειρήσεις. Τον Δεκέμβριο του 2019 πραγματοποιήθηκε *συνάντηση δημόσιας διαβούλευσης σχετικά με την παγκόσμια αντιδιαθρωτική δράση (GloBE)*, όπου εξετάστηκαν τα βασικά ζητήματα που προέκυψαν από τη διαδικασία δημόσιας διαβούλευσης.

¹⁸⁴ Corrick, Lee, 'The Taxation of Multinational Enterprises' in Thomas Pogge, and Krishen Mehta (eds) *Global Tax Fairness* (Oxford, 2016; online edn, Oxford Academic, 24 Mar. 2016 <https://doi.org/10.1093/acprof:oso/9780198725343.003.0008>

¹⁸⁵ Gaspari T., *Sovereign States and Multinational Enterprises at the Challenge of Taxation, between Substance and Transparency*, ό.π., σ. 36-37, σύμφωνα με το οποίο «τα μέτρα BEPS των τριών πρώτων περιοχών επιδιώκουν να λειτουργήσουν μια έξυπνη αναδιάρθρωση του υπάρχοντος [πλαισίου], προκειμένου να συμβιβάσουν τη φορολογία και την ουσία και να οικοδομήσουν, όχι βέβαια ένα παγκόσμιο δίκαιο, αλλά τουλάχιστον κανόνες διακρατικού συντονισμού βασισμένους στη συνοχή και τη διαφάνεια. Από την άποψη της νομικής αξίας, πρόκειται (...) για μέτρα ήπιου δικαίου τα οποία οι επιμέρους χώρες θα πρέπει να συμπεριλάβουν (με περισσότερο ή λιγότερο μεγάλα περιθώρια διαφοροποίησης ανάλογα με το αν πρόκειται για κοινά μέτρα ως ελάχιστα πρότυπα ή ως απλές κοινές προσεγγίσεις ή βέλτιστες πρακτικές) στη δική τους εθνική νομοθεσία και στις συμβάσεις περί διπλής φορολογίας, μέσω του προαναφερθέντος πολυμερούς μέσου: μέτρα, η εφαρμογή των οποίων θα παρακολουθείται συνεχώς και θα υπόκειται σε αξιολόγηση από ομοτίμους στο πλαίσιο του Περιεκτικού Πλαισίου, μιας *ad hoc* ομάδας εργασίας, η οποία βασίζεται στο Φόρουμ Διαφάνειας και Ανταλλαγής Πληροφοριών του ΟΟΣΑ, το οποίο συγκεντρώνει περισσότερες από 100 χώρες».

δραστηριότητες, με την επίγνωση ότι τα επιθετικά σχέδια φορολογικού σχεδιασμού διευκολύνονται από τις ασυμμετρίες μεταξύ των εθνικών δικαιοδοσιών (με τη συνακόλουθη δυνατότητα φορολογικού αρμπιτράζ). Στο πλαίσιο αυτού του πυλώνα, επομένως, ο στόχος είναι να αντιμετωπιστούν τα φαινόμενα διπλής μη φορολόγησης, είτε αυτά προκύπτουν από την εκμετάλλευση από τις επιχειρήσεις των αναντιστοιχιών μεταξύ των δικαιοδοσιών και την έλλειψη συντονισμού μεταξύ των κρατών, είτε από πρωτοβουλίες που προωθούνται από τις εθνικές κυβερνήσεις για την εφαρμογή επιβλαβών πρακτικών φορολογικού ανταγωνισμού.

Ο πυλώνας αυτός περιλαμβάνει τις ακόλουθες δράσεις: *Δράση 2 – Περί ουδετεροποίησης των υβριδικών αναντιστοιχιών*¹⁸⁶; *Δράση 3 Ελεγχόμενες Αλλοδαπές Εταιρίες*¹⁸⁷; *Δράση 4 - Περιορισμός των εκπτώσεων τόκων*¹⁸⁸; *Δράση 5 - Επιζήμιες φορολογικές πρακτικές*¹⁸⁹.

Ο δεύτερος πυλώνας, από την άλλη πλευρά, αποσκοπεί στην ενίσχυση της απαίτησης ουσίας, ώστε να διασφαλιστεί ότι η φορολόγηση

¹⁸⁶ Στόχος της δράσης αυτής είναι η καταπολέμηση των λεγόμενων *υβριδικών αναντιστοιχιών (hybrid mismatch arrangements)*, οι οποίες νοούνται ως μέσα και στρατηγικές που αποσκοπούν στην εκμετάλλευση των ασυμμετριών μεταξύ διαφορετικών εθνικών συστημάτων για τον καθορισμό καταστάσεων αδικαιολόγητου πλεονεκτήματος. Πρόκειται για τις λεγόμενες «*διαφορές στη φορολογική μεταχείριση*» (π.χ. διπλή μη φορολόγηση, πολλαπλές εκπτώσεις σε σχέση με την ίδια δαπάνη, έκπτωση σε μια χώρα φόρων που δεν καταβλήθηκαν ποτέ αλλού, μακροχρόνια αναβολή καταβολής οφειλόμενων φόρων). Βλέπε OECD, *Neutralising the effects of hybrid mismatch arrangements, Action 2 - 2015 Final Report* και *Neutralising the effects of branch mismatch arrangements, Action 2: Inclusive Framework on BEPS*.

¹⁸⁷ Στόχος της δράσης 3 είναι ο καθορισμός κοινών κανόνων σχετικά με τους κανόνες για τις *Ελεγχόμενες Αλλοδαπές Εταιρίες (CFC)* με σκοπό την αποτροπή της πλασματικής μεταφοράς σημαντικών εισοδημάτων σε ξένες θυγατρικές εταιρείες που κατοικούν σε προνομιούχες φορολογικά χώρες.

¹⁸⁸ Η δράση επικεντρώνεται στις ενδοομιλικές συναλλαγές χρηματοοικονομικής φύσης με στόχο την εισαγωγή συγκεκριμένων ορίων για την πιθανότητα υπερχρέωσης μέσω της έκπτωσης των τόκων και των εξόδων χρηματοδότησης.

¹⁸⁹ Όσον αφορά την καταπολέμηση των επιζήμιων φορολογικών πρακτικών, το σχέδιο BEPS αποσκοπεί στην αύξηση της διαφάνειας ώστε να αναδειχθεί η ουσία των συναλλαγών και στη χρήση κοινών μεθοδολογιών για τον καθορισμό των ελάχιστων προτύπων που πρέπει να πληρούνται προκειμένου να επωφεληθεί κανείς από ευνοϊκά καθεστώτα. Για το σκοπό αυτό, προβλέπεται υποχρεωτική ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των χωρών όσον αφορά τις αποφάσεις σχετικά με τα υφιστάμενα ευνοϊκά καθεστώτα και τις σχετικές διαδικασίες.

πραγματοποιείται στη δικαιοδοσία όπου δημιουργείται η αξία. Στόχος είναι, επομένως, να γεφυρωθεί το χάσμα μεταξύ φορολογίας και ουσίας, ώστε να ευθυγραμμιστεί το εισόδημα με τις οικονομικές δραστηριότητες που το δημιούργησαν. Εν προκειμένω, στόχος είναι να καθοριστούν «μέτρα ικανά να αποτρέψουν τις απλώς τυπικές ερμηνείες των υφιστάμενων αρχών, οι οποίες, δίνοντας εξέχουσα σημασία στις νομικές κατασκευές και στις ενδοομιλικές συναλλαγές και όχι στην πραγματική παρουσία περιουσιακών στοιχείων και προσώπων, ευνόησαν την επιζήμια χρήση των ίδιων αυτών αρχών, διαστρεβλώνοντας την αρχική τους λογική»¹⁹⁰.

Ο πυλώνας περιλαμβάνει τη δράση 6: Πρόληψη της καταχρηστικής χρησιμοποίησης των διμερών φορολογικών συμβάσεων Αποφυγής Διμερούς Φορολογίας – τη Δράση 7: Καθεστώς μόνιμης εγκατάστασης και Δράσεις 8,9 και 10 Τιμολόγηση Συναλλαγών ή μεταφορών (*Transfer Pricing*) Ο τρίτος πυλώνας, ο πυλώνας 3, επικεντρώνεται στη διαφάνεια και την ανταλλαγή πληροφοριών, προκειμένου να αντιμετωπιστεί η φοροαποφυγή των πολυεθνικών και ο επιζήμιος φορολογικός ανταγωνισμός μεταξύ των κρατών: διαφάνεια τόσο των επιχειρήσεων έναντι των χρηματοπιστωτικών διοικήσεων όσο και των χρηματοπιστωτικών διοικήσεων μεταξύ τους.

Αυτός ο τελευταίος πυλώνας περιλαμβάνει τις ακόλουθες δράσεις: Δράση 11 - Ανάλυση δεδομένων BEPS¹⁹¹ ; Δράση 12 – Κανόνες υποχρεωτικής

¹⁹⁰ GASPARRI T., *Sovereign States and Multinational Enterprises at the Challenge of Taxation, Between Substance and Transparency*, ο.π

¹⁹¹ Η παρούσα δράση αποσκοπεί στη μέτρηση του φαινομένου της διεθνούς καταστρατήγησης με τη δημιουργία ενός πίνακα δεικτών για την παρακολούθηση τόσο της εξέλιξής του με την πάροδο του χρόνου όσο και της αποτελεσματικότητας των δράσεων επιβολής του νόμου.

δημοσιοποίησης¹⁹² ; Δράση 13 - Αναφορά ανά χώρα¹⁹³ ; Δράση 14 - Διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας¹⁹⁴ .

Η δράση 1 (Δημοσιονομικές προκλήσεις από την ψηφιακή οικονομία) και η δράση 15 (Πολυμερής μηχανισμός), από την άλλη πλευρά, έχουν οριζόντιο χαρακτήρα και αποτελούν το θεμέλιο πάνω στο οποίο στηρίζονται οι τρεις πυλώνες.

Η δράση 1 θα εξεταστεί εκτενώς στην επόμενη ενότητα, ενώ η δράση 15 αποσκοπεί στην ανάπτυξη ενός πολυμερούς εργαλείου (*Multilateral Instrument* -MLI) μέσω του οποίου τα αποτελέσματα του έργου BEPS και τα

¹⁹² Στο πλαίσιο αυτής της δράσης, αναπτύχθηκαν συστάσεις για κανόνες υποχρεωτικής δημοσιοποίησης που πρέπει να εισαχθούν σε χώρες για την αντιμετώπιση επιθετικών συστημάτων φορολογικού σχεδιασμού.

¹⁹³ Στόχος της δράσης αυτής είναι να βελτιωθεί και να συντονιστεί με πιο σαφή τρόπο η τεκμηρίωση που απαιτείται από τις πολυεθνικές εταιρείες σχετικά με το θέμα των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών (*transfer pricing*) και να προσδιοριστεί ένα ελάχιστο πρότυπο για την αναφορά των φόρων που καταβάλλονται στα διάφορα κράτη, έτσι ώστε οι επιμέρους διοικήσεις των εμπλεκόμενων χωρών να μπορούν εύκολα να εντοπίζουν τους τομείς που κινδυνεύουν από φοροαποφυγή και να κατευθύνουν ανάλογα τις ελεγκτικές τους δραστηριότητες. Στη βάση αυτής της δράσης υπάρχουν δύο απαιτήσεις: αφενός, η εισαγωγή ενός μηχανισμού υποβολής εκθέσεων που θα μπορεί να προσδιορίζει τις γεωγραφικές περιοχές στις οποίες αναφέρονται τα κέρδη των πολυεθνικών και, αφετέρου, η ανάγκη τυποποίησης των κανόνων για την τεκμηρίωση των τιμών μεταβίβασης. Για το σκοπό αυτό, λοιπόν, προβλέπεται η εισαγωγή της υποχρέωσης των πολυεθνικών εταιρειών να συντάσσουν την έκθεση ανά χώρα, στην οποία να αναφέρουν, αναφορικά με κάθε δικαιοδοσία στην οποία δραστηριοποιούνται, το ύψος των εσόδων, των δαπανών, των κερδών και των φόρων που καταβάλλουν, καθώς και ορισμένους ειδικούς οικονομικούς δείκτες (για παράδειγμα, τον αριθμό των εργαζομένων και την αξία των περιουσιακών στοιχείων). Όσον αφορά την τεκμηρίωση των τιμών μεταβίβασης, η έκθεση της δράσης 13 τυποποιεί τις πληροφορίες που περιέχονται στον κύριο φάκελο (ο οποίος παρέχει μια γενική επισκόπηση της δομής του ομίλου καθώς και μια περιγραφή της παγκόσμιας επιχειρηματικής δραστηριότητας- με άλλα λόγια, ο κύριος φάκελος παρέχει μια επισκόπηση του πολυεθνικού ομίλου σε παγκόσμιο επίπεδο όσον αφορά τις πολιτικές τιμών μεταβίβασης, τις συμφωνίες μεταξύ των εταιρειών του ομίλου, την κατανομή των άυλων περιουσιακών στοιχείων και των κερδών) με μια ένδειξη των άυλων περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιούνται. Επιπλέον, αναμένεται ένα τοπικό αρχείο που περιέχει λεπτομερείς πληροφορίες και περιγραφή της λειτουργικής ανάλυσης των οντοτήτων του ομίλου που είναι παρούσες σε μια δεδομένη δικαιοδοσία.

¹⁹⁴ Η δράση αποσκοπεί στο να καταστήσει αποτελεσματικότερους τους μηχανισμούς επίλυσης διαφορών, υποδεικνύοντας τις βέλτιστες πρακτικές και προβλέποντας τη συμπερίληψη ρήτρας διαιτησίας στο κείμενο των διμερών συμβάσεων.

ελάχιστα πρότυπα που περιέχονται σε αυτό μπορούν να μεταφερθούν σε διμερείς διεθνείς φορολογικές συμφωνίες. Με τον τρόπο αυτό, επιδιώκεται η επιτάχυνση της συγκεκριμένης εφαρμογής των μέτρων που έχουν αναπτυχθεί για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής και για τον περιορισμό του φαινομένου της *κατάχρησης των συνθηκών*. Με άλλα λόγια, το μέτρο μεταφράζεται, με συγκεκριμένους όρους, σε μια πολυμερή σύμβαση για την εφαρμογή των διατάξεων για την αντιμετώπιση της διάβρωσης της βάσης και της μεταφοράς των κερδών, το πολυμερές εργαλείο επιτρέπει στα κράτη να τροποποιούν τις υφιστάμενες διμερείς φορολογικές συνθήκες με συγχρονισμένο και αποτελεσματικό τρόπο για την εφαρμογή των μέτρων που αναπτύσσονται στο πλαίσιο του σχεδίου BEPS, χωρίς να χρειάζεται να επαναδιαπραγματευθούν κάθε συνθήκη σε διμερές επίπεδο.

Στο πλαίσιο της δράσης αυτής εξετάστηκε η νομική και τεχνική δυνατότητα της εισαγωγής ενός πολυμερούς μηχανισμού αναγκαστικού δικαίου, καθώς και των επιπτώσεών του στο τρέχον σύστημα Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, ο οποίος με αποτελεσματικό τρόπο θα είχε ως συνέπεια την αποφυγή της χρονοβόρου διαδικασίας τροποποίησης των επιμέρους διμερών συμβάσεων μέσω της προσχώρησης σε μία πολυμερή συνθήκη τροποποιητική των εκάστοτε ισχυουσών διμερών συμβάσεων.¹⁹⁵

Οι τρεις πυλώνες «λειτουργούν με μια ευρεία και σύνθετη αναδιαμόρφωση των υφιστάμενων αρχών, ως αποτέλεσμα της οποίας δεν θα πρέπει πλέον να υπάρχουν - τείνουν να υπάρξουν - φαινόμενα δημιουργίας μη φορολογούμενων ή «απάτριδων» εισοδημάτων ή, εν γένει, φαινόμενα διπλής μη φορολόγησης. (...). Με άλλα λόγια, οι αρχές της ουσίας, της συνέπειας και της διαφάνειας θα πρέπει να δημιουργήσουν ένα φράγμα

¹⁹⁵ Τελικά το Νοέμβριο του 2016 πάνω από 100 δικαιοδοσίες ολοκλήρωσαν τις διαπραγματεύσεις σχετικά με την πολυμερή σύμβαση για την εφαρμογή των μέτρων που σχετίζονται με τις φορολογικές συμβάσεις. Το Πολυμερές Εργαλείο (MLI) τέθηκε σε ισχύ την 1^η Ιουλίου 2018, ενώ και άλλες δικαιοδοσίες εργάζονται προς την κατεύθυνση της υπογραφής του.

κατά των πλασματικών μετακινήσεων των φορολογικών βάσεων και να διασφαλίσουν ότι δεν θα δημιουργηθούν - σκόπιμα ή λόγω έλλειψης συνέπειας και συντονισμού - αφορολόγητα υπερεθνικά υπερκέρδη»¹⁹⁶ .

¹⁹⁶ Έτσι Gaspari, T., *Sovereign States and Multinational Enterprises at the Challenge of Taxation, Between Substance and Transparency*, ό.π., σ. 30-31.

6.2 ΔΡΑΣΗ 1- ΨΗΦΙΑΚΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ

Για τους σκοπούς της παρούσας έρευνας, φαίνεται χρήσιμο να σταθούμε, ειδικότερα, στο περιεχόμενο της δράσης 1, που αφορά το κρίσιμο ζήτημα της φορολόγησης της ψηφιακής οικονομίας, τις προκλήσεις που προκύπτουν από τη μετάβαση στην ψηφιακή οικονομία, το οποίο είναι στενά συνυφασμένο με τα ζητήματα που αφορούν τις πρακτικές επιβλαβείς φορολογικού ανταγωνισμού.

Το ζήτημα των φορολογικών προκλήσεων που θέτει η ψηφιοποίηση της οικονομίας και της αγοράς αποτέλεσε από την αρχή κορυφαία προτεραιότητα στο πλαίσιο του σχεδίου BEPS, αποτελώντας το πιο σαφές και πολύπλοκο τμήμα του.

Ο ψηφιακός μετασχηματισμός της οικονομίας είχε σημαντικές κοινωνικές επιπτώσεις και αναπόφευκτες νομικές και, ως εκ τούτου, φορολογικές επιπτώσεις. Οι φορολογικές επιπτώσεις, ειδικότερα, είναι ευρείες και αφορούν τόσο την άμεση όσο και την έμμεση φορολογία, αλλά και την ευρύτερη φορολογική πολιτική των κρατών και την οργάνωση των εθνικών διοικήσεων που είναι υπεύθυνες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας.¹⁹⁷

Για τους λόγους αυτούς, ο ΟΟΣΑ έδειξε πάντοτε μεγάλη συμμετοχή και βαθιά και συνεχή δέσμευση στην επεξεργασία έγκυρων απαντήσεων στα προβλήματα που επηρέασαν τα παραδοσιακά φορολογικά πρότυπα ως αποτέλεσμα της παγκοσμιοποίησης και, κυρίως, της ψηφιοποίησης της οικονομίας. Οι προσπάθειες που καταβλήθηκαν σε διεθνές επίπεδο, ως εκ τούτου, αποσκοπούσαν στη διασφάλιση των φορολογικών απαιτήσεων

¹⁹⁷ Σχετικά με τα θέματα που αφορούν την ψηφιακή οικονομία, Bauer J., Fritz J., Schanz D, Sixt M. *Corporate Income Tax Challenges Arising from Digitalised Business Models (March 7, 2019) SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3348544>*

κάθε κράτους, «μέσω της ορθής και ομαλής κατανομής του εισοδήματος που παράγεται από τις ψηφιακές επιχειρήσεις»¹⁹⁸.

Στη δράση 1 του έργου BEPS, επομένως, η εστίαση ήταν στον καθορισμό νέων κριτηρίων εδαφικής σύνδεσης κατάλληλων για τα νέα επιχειρηματικά μοντέλα που αναπτύσσουν οι εταιρείες υψηλής τεχνολογία¹⁹⁹. Στην ψηφιακή οικονομία, μάλιστα, η παρουσία νέων και συχνά άυλων παραγόντων αξίας έχει συμβάλει στον καθορισμό νέων επιχειρηματικών μοντέλων, η εφαρμογή των οποίων αγνοεί το παραδοσιακό στοιχείο της φυσικής εγγύτητας στην αγορά-στόχο²⁰⁰.

Το σημερινό καθεστώς των εθνικών και διεθνών φορολογικών κανόνων αποδείχθηκε ανεπαρκές για να εγγυηθεί τη δίκαιη και αποτελεσματική φορολόγηση του εισοδήματος που παράγεται από πολυεθνικές εταιρείες (ψηφιακές επιχειρήσεις), οι οποίες, χάρη στις δυνατότητες που προσφέρει η τεχνολογία, είναι σε θέση να προβαίνουν σε συναλλαγές με σκοπό τη

¹⁹⁸ Olbert M , Spengel C, *International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?* World Tax Journal February 2017 p 10-44.

¹⁹⁹ 'Ο.π. Η δράση 1 εστίασε την προσοχή, μεταξύ άλλων, στους εδαφικούς δεσμούς της ψηφιακής παρουσίας των επιχειρήσεων, στους τρόπους δημιουργίας αξίας στον συγκεκριμένο τομέα, στον προσδιορισμό και την ταξινόμηση του εισοδήματος που προέρχεται από τα νέα επιχειρηματικά μοντέλα, προσδιορίζοντας πιθανά συστήματα φορολόγησης του εισοδήματος που προέρχεται από την ψηφιακή οικονομία, τα οποία μπορούν να αναχθούν σε ένα διπλό μοντέλο. Η δράση 1 εισήγαγε επίσης την καινοτόμο έννοια της σημαντικής οικονομικής παρουσίας, η οποία θεωρείται ότι υφίσταται όταν πληρούνται συγκεκριμένες προϋποθέσεις σχετικά με τα έσοδα, τους ψηφιακούς παράγοντες (ψηφιακός παράγοντας) και άλλους παράγοντες που σχετίζονται με τη συμβολή των ψηφιακών χρηστών (παράγοντας βάσει των χρηστών.

²⁰⁰ Σύμφωνα με τον Gaspari T., *Sovereign States and Multinational Enterprises at the Challenge of Taxation, Between Substance and Transparency*, ό.π., σ. 41, οι σύνθετες διαδικασίες της ψηφιακής οικονομίας «έχουν καταρρίψει την αρχική αντιστοιχία μεταξύ του τόπου παραγωγής και του τόπου κατανάλωσης των προϊόντων και έχουν προτείνει δραματικά το θέμα του αποκλεισμού των αγορών προορισμού των αγαθών και των υπηρεσιών στο πλαίσιο της παραδοσιακής κατανομής των φορολογικών δικαιωμάτων: και αυτό, παρά το γεγονός ότι κανείς δεν μπορεί να αμφισβητήσει τη σημασία των πωλήσεων για την αλυσίδα αξίας. Αντιθέτως, όλα αυτά συμβαίνουν, επαναλαμβάνουμε, σε ένα σενάριο στο οποίο η συμβολή στη δημιουργία πλούτου των Μεγάλων Δεδομένων και της μάζας των χρηστών του δικτύου που τα παρέχουν δωρεάν, οι οποίοι δραστηριοποιούνται από μια δεδομένη αγορά μέσω ψηφιακών πλατφορμών, αυξάνεται εκθετικά. να τις εκμεταλλεύεται με την πώληση ή την παροχή διαφημίσεων μόνο σε όσους ενδιαφέρονται για τη συγκεκριμένη αγορά».

φοροαποφυγή και να μεταφέρουν τα κέρδη τους σε δικαιοδοσίες με χαμηλή ή καθόλου φορολογία (*μεταφορά κερδών και διάβρωση της φορολογικής βάσης*). Επομένως, η ίδια η φύση της ψηφιακής οικονομίας απαιτεί από τα κράτη να υιοθετήσουν μια νέα προσέγγιση σε σχέση με την παραδοσιακή, επανεξετάζοντας τις ίδιες τις παραδοχές της φορολογίας και την κατανομή των φορολογικών δικαιωμάτων μεταξύ των δικαιοδοσιών. Στο πλαίσιο αυτό, η συζήτηση επικεντρώθηκε στον ορισμό νέων φορολογικών μέσων που δεν σχετίζονται με τη *φορολογητέα παρουσία* (κατά κανόνα, μόνιμη εγκατάσταση) των πολυεθνικών εταιρειών εντός των χωρών στις αγορές των οποίων δραστηριοποιούνται, προσφέροντας ψηφιακά αγαθά και υπηρεσίες (μεταξύ άλλων, σημαντική ψηφιακή παρουσία, εικονική μόνιμη εγκατάσταση, ελάχιστο επίπεδο φορολόγησης, *διαδικτυακός φόρος*)²⁰¹.

Η δράση 1, ειδικότερα, επικεντρώνεται στο ζήτημα της μόνιμης εγκατάστασης και αποσκοπεί στον προσδιορισμό ενός εναλλακτικού *συνδέσμου* σε σχέση με τον παραδοσιακό που βασίζεται στη φυσική παρουσία, ο οποίος θα εφαρμόζεται στις υποθέσεις εκείνες κατά τις οποίες η δραστηριότητα μιας εταιρείας ασκείται αποκλειστικά σε ψηφιακή μορφή. Στις περιπτώσεις αυτές, μάλιστα, για μια εταιρεία που ασκεί «*πλήρως άυλες ψηφιακές δραστηριότητες*», μια μόνιμη εγκατάσταση θα μπορούσε να

²⁰¹ Η έκθεση για τη δράση 1 καταλήγει στη δήλωση ότι η ψηφιακή οικονομία δεν μπορεί να περιχαρακωθεί και να διαχωριστεί από την υπόλοιπη οικονομία, καθώς αντιπροσωπεύει όλο και περισσότερο την ίδια την οικονομία. Το ισχύον σύστημα φορολογικών κανόνων και διαδικασιών, σε εθνικό και διεθνές επίπεδο, δεν είναι συχνά ικανό να αναχαιτίσει ικανοποιητικά, και συνεπώς να φορολογήσει πλήρως, το εισόδημα που παράγεται από τις μεγάλες πολυεθνικές επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στον τομέα. Ως εκ τούτου, η ανάπτυξη ενός κατάλληλου φορολογικού πλαισίου για την ψηφιακή οικονομία είναι ένα εξαιρετικά σημαντικό ζήτημα που, επιπλέον, παρουσιάζει προφίλ σημαντικής πολυπλοκότητας. Στην πραγματικότητα, τα χαρακτηριστικά της ψηφιακής οικονομίας απαιτούν μια γενικότερη προσέγγιση, η οποία επηρεάζει τους ίδιους τους όρους της φορολογίας και την κατανομή της μεταξύ των διαφόρων δικαιοδοσιών: σήμερα, υπάρχουν στην πραγματικότητα διάφορες δυνατότητες μείωσης της φορολογικής επιβάρυνσης, διάβρωσης της φορολογικής βάσης και μεταφοράς κερδών σε χώρες με χαμηλότερη φορολογία, ο αντίκτυπος των οποίων ενισχύεται από τον υψηλό βαθμό απούλοποίησης που χαρακτηρίζει τις λεγόμενες *ψηφιακές επιχειρήσεις*.

διαμορφωθεί σε ένα δεδομένο κράτος έναντι μιας «σημαντικής ψηφιακής παρουσίας» στον κοινωνικοοικονομικό του ιστό²⁰².

Συνεπώς, η ψηφιακή οικονομία έχει αμφισβητήσει την παραδοσιακή αρχή ότι ένα κράτος έχει το δικαίωμα να φορολογεί δραστηριότητες που ασκούνται στο έδαφός του (κράτος προέλευσης) από εταιρεία άλλου κράτους (κράτος διαμονής), εφόσον η τελευταία έχει δημιουργήσει «μόνιμη εγκατάσταση» στο έδαφος του πρώτου κράτους²⁰³.

Η παράμετρος της μόνιμης εγκατάστασης, όπως παραδοσιακά ερμηνεύεται και εφαρμόζεται, προϋποθέτει εγγενώς φυσική σύνδεση μεταξύ της αλλοδαπής εταιρείας και του κράτους προέλευσης. Μια φυσικότητα που μπορεί να παρακαμφθεί πλήρως στο πλαίσιο της ψηφιακής οικονομίας με την επακόλουθη κατανομή της φορολογικής βάσης, και συνεπώς της σχετικής φορολογικής δύναμης, εντελώς αποκομμένη από τον τόπο δημιουργίας της αξίας²⁰⁴. Υπό το πρίσμα αυτής της συνειδητοποίησης, ο ΟΟΣΑ ανέλαβε δράση σε μια προσπάθεια να καθορίσει μια παγκοσμίως

²⁰² Όπως αναφέρεται στο σχέδιο δημόσιας συζήτησης, OECD, *BEPS Action 1: address the tax challenges of the digital economy* (24 Μαρτίου 2014 - 14 Απριλίου 2014) «η πρόταση αυτή φαίνεται να έρχεται σε άμεση αντίθεση με τη δήλωση ότι ο αποκλεισμός της ψηφιακής οικονομίας δεν είναι ούτε κατάλληλος ούτε εφικτός. Σημειώνουμε ότι οι προτάσεις στο Σχέδιο Συζήτησης δεν φαίνεται να εστιάζουν στο κατά πόσον οι πληρωμές που πραγματοποιούνται σε σχέση με αγαθά και υπηρεσίες εκπίπτουν φορολογικά, και μάλλον εστιάζουν σε μεγάλο βαθμό στις συναλλαγές B2C. Χωρίς αυτό το βασικό στοιχείο, είναι δύσκολο να γίνει αντιληπτό πώς η παρούσα πρόταση στοχεύει στη διάβρωση της βάσης. Η BEPS αποσκοπεί στην αντιμετώπιση της τεχνητής μεταφοράς κερδών. Εάν το εισόδημα αποδίδεται σε πραγματικές δραστηριότητες που έχουν μεταφερθεί εκτός της δικαιοδοσίας, τότε η μεταφορά των κερδών δεν είναι τεχνητή και δεν υπάρχει ζήτημα BEPS. Πιστεύουμε επίσης ότι η επιλογή αυτή δεν συνάδει με την έμφαση που δίνεται στις ανθρώπινες λειτουργίες στο σχέδιο αναθεώρησης του κεφαλαίου VI του CFI και παραβιάζει τις αρχές της Οτάβα. Η επιλογή αυτή θα οδηγούσε σε σημαντική διαμάχη και διπλή φορολόγηση και θα αποθάρρυνε την επέκταση των ψηφιακών αγαθών και υπηρεσιών σε απομακρυσμένες οικονομίες, γεγονός που θα επηρέαζε αρνητικά την οικονομική ανάπτυξη».

²⁰³ Για την αναθεώρηση της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης βλ. Gómez Requena, J.A., 'Adapting the Concept of Permanent Establishment to the Context of Digital Commerce: From Fixity to Significant Digital Economic Presence', (2017), 45, Intertax, Issue 11, σσ 732-741, <https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Intertax/45.11/TAXI2017063>

²⁰⁴ Cavelti, L, Jaag, C. & Rohner, T.. (2016). Why Corporate Taxation Means Source Taxation: A Response to the OECD's Actions Against Base Erosion and Profit Shifting. SSRN Electronic Journal. 10.2139/ssrn.2773614.

συμφωνημένη λύση ικανή να αναχαιτίσει και να επιλύσει όλα τα προβλήματα που θέτει η ψηφιακή οικονομία.

Στην τελική έκθεση της 25ης Οκτωβρίου 2015²⁴² διατυπώθηκε η ιδέα του καθορισμού ενός νέου κριτηρίου εδαφικής σύνδεσης, στο οποίο τα έσοδα που αποκτούν οι ψηφιακές εταιρείες μπορούν να αποκτήσουν αυτόνομη σημασία για φορολογικούς σκοπούς. Στην έκθεση διατυπώνονται τρεις υποθέσεις εργασίας:

- να λάβει τα εξ αποστάσεως πραγματοποιηθέντα έσοδα ως βασικό παράγοντα (μαζί με άλλα στοιχεία ψηφιακού χαρακτήρα που εκφράζουν μια σταθερή σχέση της αλλοδαπής εταιρείας με την οικονομία ενός κράτους) για την κατασκευή του νέου κριτηρίου της «σημαντικής οικονομικής παρουσίας» (Significant Economic Presence Economic Presence, το λεγόμενο SEP), στο οποίο θα βασιστεί η εφαρμογή της εταιρικής φορολογίας στην αλλοδαπή οντότητα,
- εφαρμογή παρακρατούμενου φόρου στην πηγή στις ψηφιακές συναλλαγές, και ιδίως στις πληρωμές που πραγματοποιούνται από κατοίκους (και μόνιμες εγκαταστάσεις μη κατοίκων) για αγαθά και υπηρεσίες που αγοράζονται μέσω διαδικτύου,
- εισαγωγή εισφοράς εξισορρόπησης για την εξίσωση, μέσω ενός ειδικού φόρου κατανάλωσης επί των ακαθάριστων εσόδων, της φορολογικής μεταχείρισης των αλλοδαπών εταιρειών με τις ημεδαπές εταιρείες.

Η συζήτηση σχετικά με τη φορολόγηση της ψηφιακής οικονομίας, επομένως, περιστρέφεται γύρω από την ανάγκη να υιοθετηθούν νέες αρχές εδαφικής σύνδεσης, βάσει των οποίων να αναχαιτιστούν «οι σημερινοί (και μελλοντικοί) τρόποι δημιουργίας πλούτου στο πλαίσιο των μεγάλων ψηφιοποιημένων πολυεθνικών ομίλων και να προσδιοριστούν οι χώρες που συμμετέχουν στη διαμόρφωση της παγκόσμιας αλυσίδας αξίας, καθώς και ο

βαθμός συμβολής της καθεμιάς, προκειμένου να επιτευχθεί μια ισορροπημένη κατανομή των φορολογικών εξουσιών»²⁰⁵.

Επιπλέον, όπως ορθά επισημάνθηκε, η εννοιολογική προσέγγιση που αναπτύχθηκε στον ΟΟΣΑ οδήγησε σε σύγκρουση μεταξύ των Ηνωμένων Πολιτειών, αφενός, και της Ευρώπης και του υπόλοιπου κόσμου, αφετέρου. Η σύγκρουση αυτή έχει τις ρίζες της στις αρχές της δεκαετίας του 1990, περίοδο κατά την οποία ξεκίνησε μια ζωντανή συζήτηση για την ψηφιακή οικονομία και στις δύο πλευρές του Ατλαντικού. Ειδικότερα, σε αντίθεση με τον ΟΟΣΑ και τα κράτη της ΕΕ, το υπουργείο Οικονομικών των ΗΠΑ υποστήριξε ότι τα χαρακτηριστικά της ψηφιακής οικονομίας, και πιο συγκεκριμένα του ηλεκτρονικού εμπορίου, δεν δικαιολογούν την εισαγωγή *ad hoc* φορολογικών κανόνων, καθώς υφιστάμενοι φόροι είναι καλά προσαρμοσμένοι σε αυτό το νέο τρόπο επιχειρηματικής δραστηριότητας, υφιστάμενοι φόροι²⁰⁶.

Ο επιδιωκόμενος στόχος ήταν να διασφαλιστεί η τήρηση της αρχής της ουδετερότητας, η οποία προβλέπει την ομοιογενή μεταχείριση του εισοδήματος, ανεξάρτητα από το αν προέρχεται από παραδοσιακά ή ψηφιακά επιχειρηματικά μοντέλα. Ως επακόλουθο, επιβεβαιώθηκε η ιδέα ότι θα πρέπει να επικρατεί η φορολόγηση του εισοδήματος στη χώρα κατοικίας του παραγωγού, δεδομένου ότι δεν είναι δυνατόν να μιλήσουμε ακριβώς για τη χώρα προέλευσης στον ψηφιακό κόσμο, δεδομένων των αντικειμενικών δυσκολιών στον προσδιορισμό της.

Η άποψη αυτή αναπτύχθηκε και λόγω της περίπτωσης ότι η έδρα των μητρικών εταιριών των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται περισσότερο στην ψηφιακή οικονομία βρίσκεται στις ΗΠΑ, οι οποίες, για το λόγο αυτό, διεκδίκησαν τη δική τους φορολογική εξουσία επί των

²⁰⁵ Gaspari T., *Sovereign States and Multinational Enterprises at the Challenge of Taxation, Between Substance and Transparency*, ό.π., σ. 41.

²⁰⁶ Πρβλ. τον νόμο για τη φορολογική ελευθερία του Διαδικτύου (*Internet Tax Freedom Act*), ο οποίος θεσπίστηκε από το Υπουργείο Οικονομικών των ΗΠΑ το 1998 και στον οποίο προβλέπεται παράταση για την εισαγωγή νέων τοπικών, πολιτειακών και ομοσπονδιακών φόρων στο ηλεκτρονικό εμπόριο, προκειμένου να αποφευχθούν οι διακρίσεις.

εξωλογιστικών κερδών τους, με την προϋπόθεση ότι ο τόπος παραγωγής των τελευταίων εισοδημάτων προσδιορίζεται στη χώρα φορολογικής κατοικίας της μητρικής εταιρείας, όπου αναπτύσσεται ο αλγόριθμος (ή άλλη «πνευματική ιδιοκτησία») από την οποία φέρεται να προέρχεται η ίδια²⁰⁷.

Η θέση αυτή είναι απαράδεκτη για άλλα κράτη (κυρίως ευρωπαϊκές χώρες), τα οποία αντιπροσωπεύουν τις μεγάλες αγορές αυτών των κολοσσών, ιδίως λόγω του τεράστιου αριθμού των λεγόμενων Big Data που παρέχονται από τους χρήστες, αλλά ταυτόχρονα δεν αποκομίζουν κανένα πλεονέκτημα όσον αφορά τις φορολογικές βάσεις σύμφωνα με τα παραδοσιακά διεθνή φορολογικά πρότυπα. Πράγματι, οι εταιρείες υψηλής τεχνολογίας καταφέρνουν να ελαχιστοποιήσουν την παρουσία τους στο έδαφος των κρατών προορισμού, λειτουργώντας με «ελαφρές» δομές, οι οποίες δεν είναι κατάλληλες για να τους αποδοθεί η ιδιότητα της μόνιμης εγκατάστασης. Η εμπέδωση της εννοιολογικής σύγκρουσης μεταξύ των ΗΠΑ και της ΕΕ απορρέει από τη διαφορετική θεώρηση των κινητήριων δυνάμεων της δημιουργίας αξίας στον ψηφιακό τομέα: οι πρώτοι αποδίδουν, στην πραγματικότητα, κυρίαρχη σημασία στα άυλα αγαθά, τα οποία τελικά ανάγονται στη μητρική εταιρεία των ΗΠΑ, ενώ οι δεύτεροι πιστεύουν ότι στην αλυσίδα του συνεχούς εμπλουτισμού της αξίας της πνευματικής ιδιοκτησίας, κρίσιμος είναι ο ρόλος των χρηστών, των παρόχων δεδομένων²⁴⁶.

²⁰⁷ Gaspari T., *Sovereign States and Multinational Enterprises at the Challenge of Taxation, Between Substance and Transparency*, ό.π. σ. 11, σύμφωνα με τον οποίο «εδώ βρίσκεται η καρδιά της σύγκρουσης μεταξύ των ΗΠΑ, αφενός, και της Ευρώπης και του υπόλοιπου κόσμου, αφετέρου: με την πρώτη να διεκδικεί την πρωταρχική εξουσία να φορολογεί το σύνολο των επιπλέον κερδών που παράγονται παγκοσμίως από τις ψηφιακές πολυεθνικές, με την υπόθεση ότι αυτά αποδίδονται εξ ολοκλήρου στη μητρική εταιρεία που είχε επινοήσει τον αλγόριθμο ή άλλα δικαιώματα διανοητικής ιδιοκτησίας- σαν να μην εμπλουτίζεται συνεχώς η ικανότητα των δικαιωμάτων διανοητικής ιδιοκτησίας να συμβάλλουν στην αλυσίδα αξίας από τις δραστηριότητες όλων των οντοτήτων του ομίλου και από την αλληλεπίδραση των πελατών και των χρηστών παγκοσμίως. Τέλος, αυτό το νέο παγκόσμιο εγχείρημα γέννησε τον παγκόσμιο φορολογούμενο, ο οποίος ωστόσο σχετίζεται με κυρίαρχα κράτη που περιορίζονται εντός των εθνικών εδαφικών τους ορίων».

Για τα θέματα της ψηφιακής οικονομίας, επομένως, δεν έχουν ακόμη επιτευχθεί οριστικές λύσεις σε επίπεδο ΟΟΣΑ και οι δραστηριότητες της ομάδας εργασίας της Δράσης 1 συνεχίζονται. Με την συνεχή ανάδειξη της αξίας της πνευματικής ιδιοκτησίας, κρίσιμος είναι ο ρόλος των χρηστών, των παρόχων δεδομένων²⁰⁸.

Για τα θέματα της ψηφιακής οικονομίας, επομένως, δεν έχουν ακόμη επιτευχθεί οριστικές λύσεις σε επίπεδο ΟΟΣΑ και οι δραστηριότητες της ομάδας εργασίας της δράσης 1 συνεχίζονται. Μετά τη δημοσίευση, στις 16 Μαρτίου 2018, μιας ενδιάμεσης έκθεσης με τίτλο «*Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report 2018*»²⁰⁹, ακολούθησε από κοινού δημοσίευση του ΟΟΣΑ και της G20 τον Μάιο του 2019 με τίτλο «Πρόγραμμα εργασίας για την ανάπτυξη μιας συναινετικής λύσης στις φορολογικές

²⁰⁸ R. Petruzzi & S. Buriak, *Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy – A Possible Answer in the Proper Application of the Transfer 1 Pricing Rules?*, 72 Bull. Intl. Taxn. 4a/Special Issue (2018), Journals IBFD

²⁰⁹ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report 2018 - Inclusive Framework on BEPS*, Παρίσι, 16 Μαρτίου 2018. Η έκθεση χωρίζεται σε οκτώ κεφάλαια: 1) Εισαγωγή στην ενδιάμεση έκθεση σχετικά με τις φορολογικές προκλήσεις που προκύπτουν από την ψηφιοποίηση- 2) Ψηφιοποίηση, επιχειρηματικά μοντέλα και δημιουργία αξίας, 3) Εφαρμογή και αντίκτυπος της δέσμης BEPS- 4) Σχετικές εξελίξεις στη φορολογική πολιτική- 5) Προσαρμογή του διεθνούς φορολογικού συστήματος στην ψηφιοποίηση της οικονομίας- 6) Προσωρινά μέτρα για την αντιμετώπιση των φορολογικών προκλήσεων που προκύπτουν από την ψηφιοποίηση- 7) Πέρα από τους διεθνείς φορολογικούς κανόνες: ο αντίκτυπος της ψηφιοποίησης σε άλλες πτυχές του φορολογικού συστήματος- 8) Συμπεράσματα της ενδιάμεσης έκθεσης για τις φορολογικές προκλήσεις που προκύπτουν από την ψηφιοποίηση. Η ενδιάμεση έκθεση υπογραμμίζει, ειδικότερα, την τρέχουσα έλλειψη μακροπρόθεσμων λύσεων που να μοιράζονται σε παγκόσμιο επίπεδο- μια ανταλλαγή που είναι απαραίτητη για τη συνολική συνοχή του διεθνούς φορολογικού συστήματος και για την αποφυγή των αρνητικών συνεπειών που θα μπορούσαν να προκύψουν από τη λήψη μονομερών μέτρων, όσον αφορά τον κίνδυνο διπλής φορολόγησης και την πολυπλοκότητα της πειθαρχίας. Με άλλα λόγια, η ανάγνωση του εγγράφου αποκαλύπτει σαφώς την ασυμφωνία μεταξύ των χωρών του ΟΟΣΑ όσον αφορά τον καθορισμό μιας κοινής λύσης. Οι διαφορές, εξάλλου, δεν αφορούν μόνο την τροποποίηση της αρχής της μόνιμης εγκατάστασης, αλλά και την πρόβλεψη φόρου επί των ψηφιακών υπηρεσιών. Ακολούθησε το έγγραφο που εκδόθηκε κατά τη διάρκεια της G20 τον Ιούνιο του 2019, OECD/G20, *Base Erosion and Profit Shifting Project Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, Παρίσι, Μάιος 2019.

προκλήσεις που προκύπτουν από την ψηφιοποίηση της οικονομίας».²¹⁰ Ως αποτέλεσμα του *Περιεκτικού Πλαισίου της 23ης και 24ης Ιανουαρίου 2019*, ο ΟΟΣΑ δημοσίευσε ένα σημείωμα πολιτικής²¹¹, στο οποίο περιγράφεται η πορεία προς μια «συναινετική» λύση που βασίζεται σε δύο πυλώνες.

Η πρώτη επικεντρώνεται στον ορθό καταμερισμό των κερδών των *διαδικτυακών εταιρειών*, μέσω της επανεξέτασης των κανόνων για τις *ενδοομιλικές συναλλαγές* και της επανεξέτασης της *σχέσης* που συνδέει την εταιρεία με το έδαφος του κράτους στο οποίο δραστηριοποιείται. Για το σκοπό αυτό, λαμβάνει υπόψη την έννοια των «*άυλων αγαθών του μάρκετινγκ*», τη συμβολή των χρηστών στη δημιουργία αξίας και την έννοια της «*σημαντικής ψηφιακής παρουσίας*», ακόμη και σε περίπτωση απουσίας μόνιμης φυσικής οργάνωσης.

Στον δεύτερο πυλώνα, ωστόσο, τα εναπομείναντα ζητήματα της *διάβρωσης της βάσης και της μεταφοράς των κερδών* αντιμετωπίζονται με την επεξεργασία δύο συναφών λύσεων: μια ρήτρα συμπερίληψης των εσόδων και ένας μηχανισμός φορολόγησης των χρηματοοικονομικών εκροών²¹².

²¹⁰OECD), Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, (2019) Paris, διαθέσιμο σε www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm

²¹¹ OECD/G20, *Base Erosion and Profit Shifting Project Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Policy Note As approved by the Inclusive Framework on BEPS*, Παρίσι, 23 Ιανουαρίου 2019. Μετά το σημείωμα πολιτικής, δημοσιεύθηκε ένα ακόμη έγγραφο για δημόσια διαβούλευση (OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy*, Public Consultation Document, 13 Φεβρουαρίου 2019).

²¹² Όσον αφορά τον δεύτερο πυλώνα, στις 8 Νοεμβρίου 2019, δημοσιεύθηκε και τέθηκε σε δημόσια διαβούλευση έγγραφο το οποίο βασικά επικεντρώθηκε σε τεχνικά ζητήματα με σκοπό τον καθορισμό του δίκαιου και πραγματικού φορολογικού συντελεστή στον οποίο θα πρέπει να υπόκεινται οι ψηφιακές εταιρείες. Ειδικότερα, ο προσδιορισμός με ποιους όρους οι χρηματοοικονομικοί λογαριασμοί θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν ως φορολογική βάση για τον προσδιορισμό του λεγόμενου ETR (Effective Tax Rate), ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής, ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής των πολυεθνικών και ο τρόπος με τον οποίο οι φόροι που έχει ήδη καταβάλει μια πολυεθνική σε παγκόσμια ή εγχώρια βάση θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά τον υπολογισμό του ETR. Βλέπε OECD, *Public consultation*

Εν αναμονή του καθορισμού μιας συγκεκριμένης και συμφωνημένης λύσης, ο ΟΟΣΑ πιστεύει ότι τα ασύλληπτα μοντέλα που εφαρμόζουν οι μεγάλες πολυεθνικές εταιρείες του διαδικτύου μπορούν να περιοριστούν μέσω της εφαρμογής των μέτρων που προβλέπονται στη δράση 3 (τροποποίηση της πειθαρχίας των CFC), στη δράση 7 (καταπολέμηση της τεχνητής χρήσης μόνιμων εγκαταστάσεων) και στη δράση 8-10 (τιμολόγηση των μεταβιβάσεων).

Όσον αφορά τον πρώτο πυλώνα, στις 9 Οκτωβρίου 2019 η Γενική Γραμματεία του ΟΟΣΑ δημοσίευσε έγγραφο δημόσιας διαβούλευσης²¹³ στο οποίο περιγράφεται ένα νέο κριτήριο για τον προσδιορισμό των κανόνων κατανομής κερδών, η λεγόμενη Ενιαία Προσέγγιση (*Unified Approach*), προκειμένου να ενισχυθεί και να επεκταθεί η φορολογική εξουσία των κρατών έναντι των ψηφιακών πολυεθνικών²¹⁴.

Η νέα πρόταση χαρακτηρίζεται από ένα περιορισμένο πεδίο εφαρμογής σε έντονα ψηφιοποιημένα επιχειρηματικά μοντέλα και από ένα νέο τύπο δεσμού που δεν λαμβάνει υπόψη τη φυσική παρουσία της εταιρείας στο κράτος προέλευσης. Επιπλέον, προβλέπει έναν μηχανισμό κατανομής κερδών τριών επιπέδων, τον λεγόμενο μηχανισμό τριών επιπέδων, σύμφωνα με τον οποίο το εισόδημα από διασυνοριακές δραστηριότητες

document - Global Anti-Base Erosion Proposal («GloBE») - Pillar Two, Παρίσι, 8 Νοεμβρίου 2019 - 2 Δεκεμβρίου 2019.

OECD, *Public consultation document - Secretariat Proposal for a «Unified Approach» under Pillar One*, Παρίσι, 9 Οκτωβρίου 2019 - 12 Νοεμβρίου 2019.

²¹³ OECD, *Public consultation document - Secretariat Proposal for a «Unified Approach» under Pillar One*, Παρίσι, 9 Οκτωβρίου 2019 - 12 Νοεμβρίου 2019.

²¹⁴ Η λογική προϋπόθεση της νέας προσέγγισης είναι ακριβώς η συνειδητοποίηση της ακαταλληλότητας του θεσμού της μόνιμης εγκατάστασης σε σχέση με το ψηφιακό φαινόμενο. Σύμφωνα με την *Ενιαία Προσέγγιση*, το υποκείμενο που λειτουργεί σε πολυεθνικό επίπεδο είναι ο όμιλος και όχι η μεμονωμένη εταιρεία, και ο ενοποιημένος ισολογισμός είναι το έγγραφο από το οποίο πρέπει να ξεκινήσει ο προσδιορισμός των αξιών που πρέπει να υποβληθούν σε φορολόγηση και στο οποίο πρέπει να βασιστεί η κατανομή της εισφοράς μεταξύ των διαφόρων κρατών στα οποία ασκούνται οι οικονομικές δραστηριότητες. Για το θέμα αυτό βλέπε Di Tanno T., *Sulla web tax, una partita a scacchi tra UE, USA e OSCE*, in FISCO, Lavoce.info 2020 διαθέσιμο σε <https://www.lavoce.info/archives/63196/sulla-web-tax-una-partita-a-scacchi-tra-ue-usa-e-ocse/>

διαίρεται σε τρία διαφορετικά μέρη: Ποσό Α, Β και Γ, έτσι ώστε να αποδίδονται νέα και αποτελεσματικά φορολογικά δικαιώματα στις λεγόμενες *δικαιοδοσίες της αγοράς*²¹⁵. Πιο συγκεκριμένα, για τους σκοπούς του καθορισμού των ποσών Β και Γ, οι κανόνες για τις ενδοομιλικές συναλλαγές παραμένουν ουσιαστικά έγκυροι, το πραγματικά νέο στοιχείο έγκειται στον προσδιορισμό του ποσού Α, το οποίο με τη σειρά του, μετά τα άλλα δύο ποσά, πρέπει να υποδιαιρεθεί σε δύο περαιτέρω μέρη: τα συνήθη έσοδα και τα έκτακτα έσοδα. Το πρώτο φορολογείται στη χώρα κατοικίας, το δεύτερο στα κράτη πηγή των χρηματοοικονομικών ροών (κράτη προέλευσης) ανεξάρτητα από την ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης.²¹⁶

²¹⁵ Με λίγα λόγια, το ποσό Α αποτελείται από ένα μερίδιο των υποτιθέμενων υπολειπόμενων κερδών των πολυεθνικών ομίλων, ενώ το ποσό Β αποτελείται από ένα σταθερό μερίδιο των κερδών που λαμβάνονται ως αμοιβή για τις δραστηριότητες εμπορίας και διανομής που πραγματοποιούνται στη *δικαιοδοσία της αγοράς* και αποδίδονται σε αυτήν. Το ποσό Γ, τέλος, υπολογίζεται με την εφαρμογή της αρχής των *ισών αποστάσεων* σε ορισμένες περιπτώσεις. Με άλλα λόγια, «δεδομένου ότι το κέρδος μιας ομάδας είναι 100, η κατανομή θα λάβει υπόψη τρεις διαφορετικές παραμέτρους. Το πρώτο (το κύριο, «Ποσό Α») θα κατανέμει στο κράτος προέλευσης μερίδιο ίσο με το συνήθη κέρδος, δηλαδή αυτό που προκύπτει από την απασχόληση ενός συγκεκριμένου κεφαλαίου και την ανάληψη ορισμένων κινδύνων. Το μέρος που υπερβαίνει αυτό το κέρδος («υπολειπόμενο κέρδος») θα κατανέμεται στις αγορές (κράτη) στις οποίες δραστηριοποιείται κάποιος βάσει ορισμένων παραμέτρων (εσόδων) που είναι ανεξάρτητες από το θεωρητικό κέρδος που πραγματοποιείται εκεί. Λαμβάνοντας υπόψη ότι αυτή η κατανομή είναι γεμάτη από πιθανές συγκρούσεις μεταξύ των κρατών, η Γραμματεία του ΟΟΣΑ προτείνει τον καθορισμό του μέτρου της μέσω σταθερών και διαπραγματεύσιμων ποσοστών. Προβλέπει επίσης τη δυνατότητα επιμερισμού του κέρδους όχι με βάση το ενοποιημένο ποσό του ομίλου, αλλά με διαχωρισμό του με βάση τους διάφορους «επιχειρηματικούς κλάδους», δηλαδή σε περιφερειακή βάση. Πρόκειται σαφώς για μια πολύ ρεαλιστική προσέγγιση που τείνει να αποφύγει δυσάρεστα αντισταθμιστικά αποτελέσματα μεταξύ επιχειρηματικών τμημάτων που μπορεί να είναι ιδιαίτερα κερδοφόρα αλλά και να φέρουν ζημίες, και υπό την προϋπόθεση ότι ο ίδιος μηχανισμός που εφαρμόζεται στα κέρδη θα εφαρμοστεί και στα τελευταία. Η δεύτερη («Ποσό Β») και η τρίτη («Ποσό Γ») παράμετρος περιστρέφονται γύρω από τις δραστηριότητες μάρκετινγκ και διανομής, αναγνωρίζοντάς τους ένα κατάλληλο μερίδιο των κερδών του ομίλου και διακρίνοντας μόνο την υπόθεση ότι είναι «συνήθεις» (Ποσό Β) από την υπόθεση ότι είναι «έκτακτες» (Ποσό Γ). Και η μέτρησή τους με παραμέτρους που παραπέμπουν ουσιαστικά στις έννοιες των τιμών μεταβίβασης, εάν δεν επιλέξει κανείς (δυνατότητα που προβλέπεται) την υιοθέτηση, και στην περίπτωση αυτή, σταθερών ποσοστών», αναφέρει ο Di Tanno, T, *Sulla web tax una partita a scacchi tra Ue, USA e Ocse*, ό.π...

²¹⁶ Για το θέμα αυτό, βλέπε Devereux M, The OECD Pillar One Proposal, Oxford University - Business taxation 2019/10/22 διαθέσιμο σε <https://oxfordtax.sbs.ox.ac.uk/article/oecd-pillar-one-proposal>, Greil, S., Wargowske, L "Pillar 1 of the Inclusive Framework's Work Programme: The Effect on the Taxation of the Digital Economy and Reallocation of Taxing Rights", in Bulletin of International

Στη βάση αυτής της νέας προσέγγισης βρίσκεται η πεποίθηση ότι η *αρχή των ίσων αποστάσεων*, αν και μπορεί να εξακολουθεί να εφαρμόζεται σε συνήθεις συναλλαγές, δεν μπορεί να χρησιμοποιείται πάντοτε, δηλαδή σε σχέση με όλους τους τύπους συναλλαγών. Η νέα έννοια του *δεσμού*, παράλληλα με την παραδοσιακή έννοια της μόνιμης εγκατάστασης, θα εφαρμόζεται σε όλες εκείνες τις περιπτώσεις όπου μια επιχείρηση δραστηριοποιείται κατά τρόπο σημαντικό και σταθερό στην οικονομία της *δικαιοδοσίας της αγοράς* (ιδίως μέσω της συμμετοχής χρηστών/καταναλωτών), ανεξάρτητα από τη φυσική της παρουσία στο εν λόγω κράτος.

Η νέα επιχειρησιακή προσέγγιση υπονομεύει έντονα τους πυλώνες στους οποίους στηρίζεται το διεθνές φορολογικό σύστημα εδώ και σχεδόν έναν αιώνα (*αρχή της διακριτικής ευχέρειας*, *transfer pricing* και μόνιμη εγκατάσταση) και επιβεβαιώνει την προσπάθεια του ΟΟΣΑ να καταλήξει σε μια παγκόσμια συμφωνημένη λύση ²¹⁷. Με τον δικό της «επαναστατικό» τρόπο, η αρχή ότι τα κράτη έχουν το δικαίωμα να φορολογούν τους πολυεθνικούς ομίλους της ψηφιακής οικονομίας ανεξάρτητα από τη φυσική τους παρουσία στην επικράτειά τους φαίνεται να είναι ιδιαίτερα «επαναστατική» ²¹⁸.

Σε κάθε περίπτωση, η *Ενιαία Προσέγγιση* που βασίζεται στον *μηχανισμό τριών επιπέδων* και στην απόδοση ενός νέου φορολογικού δικαιώματος στις

Taxation , 10 (2019), επίσης Di Tanno T., OCSE: Unified approach nella tassazione delle attività digital in *Corriere Tributario* (2019)vol 7 issue 20, Wolters Kluwer Italia 653-661

²¹⁷ Επιπλέον, οι Ηνωμένες Πολιτείες, επιβεβαιώνοντας τις πολιτικές εντάσεις που αναπόφευκτα προκαλεί το ζήτημα της φορολόγησης της ψηφιακής οικονομίας, πρότειναν εξαρχής ότι η νέα προσέγγιση θα πρέπει να είναι προαιρετική και όχι υποχρεωτική.

²¹⁸ Για το σημείο αυτό, βλ. Olbert M and Spengel C International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted? *World Tax Journal* February 2017

δικαιοδοσίες της αγοράς φαίνεται να αποτελεί σημείο χωρίς επιστροφή, στο βαθμό που διαμορφώνεται ως λύση που μπορεί να αποτυπώσει με μεγαλύτερη ακρίβεια πτυχές της ψηφιακής οικονομίας²⁵⁶.

Τον Ιανουάριο του 2020, εγκρίθηκε νέο πρόγραμμα εργασίας για τον πυλώνα 1, με στόχο την προώθηση της διαδικασίας διαπραγμάτευσης για μια συναινετική λύση που θα έπρεπε συμφωνηθεί έως το τέλος του 2020. Η εμφάνιση της παγκόσμιας πανδημίας που συνδέεται με την εξάπλωση του Covid-19 επιβράδυνε αναπόφευκτα τις εργασίες, ανατρέποντας τη σειρά των προτεραιοτήτων τόσο του ΟΟΣΑ όσο και των κρατών. Επιπλέον, κατά τη διάρκεια της 11ης συνάντησης του Περιεκτικού Πλαισίου BEPS του ΟΟΣΑ/G20, που πραγματοποιήθηκε από τις 27 έως τις 29 Ιανουαρίου 2021, με θέμα τη φορολόγηση της ψηφιακής οικονομίας, ο Γενικός Γραμματέας του ΟΟΣΑ Gurría επανέλαβε πώς το BEPS είναι έτοιμο να δράσει σε δύο μέτωπα: αλλαγή της φορολογίας ώστε οι πολυεθνικές που δραστηριοποιούνται στον ψηφιακό τομέα να πληρώνουν φόρους στις δικαιοδοσίες της αγοράς και επιβολή μιας παγκόσμιας ελάχιστης φορολογίας. Η ομάδα εργασίας για τα BEPS επανήλθε με κοινή δήλωση τον Οκτώβριο το 2021, στην οποία προσχώρησαν 137 μέλη του ΟΟΣΑ.²¹⁹ Ο πρώτος πυλώνας θα αντικαταστήσει ορισμένες υφιστάμενες προδιαγραφές για τη φορολόγηση των πολυεθνικών εταιρειών και θα είναι αντίθετος με ορισμένες πολιτικές που εφάρμοσαν οι χώρες για τη φορολόγηση των ψηφιακών εταιρειών τα τελευταία χρόνια. Η πιο συνηθισμένη μορφή είναι ο φόρος ψηφιακών υπηρεσιών (DST), ο οποίος είναι ένας φόρος επί επιλεγμένων ακαθάριστων ροών εσόδων των μεγάλων ψηφιακών εταιρειών.

Επειδή ο πρώτος πυλώνας επικεντρώνεται στην αλλαγή του τρόπου φορολόγησης των κερδών, μεταξύ άλλων και για πολλές μεγάλες ψηφιακές

²¹⁹ OECD Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy

εταιρείες, οι φόροι ψηφιακών υπηρεσιών αναμένεται να καταργηθούν σε μια μεταβατική διαδικασία η οποία θα πρέπει να ολοκληρωθεί έως το τέλος του 2023.

Στις 21 Οκτωβρίου 2021, μια κοινή δήλωση της Αυστρίας, της Γαλλίας, της Ιταλίας, της Ισπανίας, του Ηνωμένου Βασιλείου και των Ηνωμένων Πολιτειών παρουσίασε ένα σχέδιο για την κατάργηση των φόρων στις ψηφιακές υπηρεσίες (Web Tax) και των απειλών για αντίμετρα μόλις εφαρμοστούν οι κανόνες του πρώτου πυλώνα. Στις 22 Νοεμβρίου, το Υπουργείο Οικονομικών των ΗΠΑ ανακοίνωσε ότι η Τουρκία είχε συμφωνήσει στους ίδιους όρους.

Η κοινή δήλωση περιέγραφε μια προσέγγιση για τη γεφύρωση μεταξύ της φορολογικής υποχρέωσης για τις ψηφιακές υπηρεσίες (Web Tax) και της νέας φορολογικής υποχρέωσης του πρώτου πυλώνα για τις εταιρείες που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής και των δύο κανόνων. Αυτό θα ήταν απαραίτητο για τη μετάβαση που αναμένεται να πραγματοποιηθεί για τις εταιρείες που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής τόσο των κανόνων του του πρώτου πυλώνα όσο και των υφιστάμενων φόρων ψηφιακών υπηρεσιών που έχουν υιοθετήσει επιμέρους δικαιοδοσίες. Συγκεκριμένα στην Ευρώπη συνεχίζονται οι πρωτοβουλίες των επιμέρους κρατών μελών που έχουν προβλέψει ή βρίσκονται στη διαδικασία πρόβλεψης ενός «εθνικού» διαδικτυακού φόρου με κίνδυνο να υπονομευθεί η ενότητα της ενιαίας αγοράς και να διευκολυνθούν οι πρακτικές καταστρατήγησης. Για τον λόγο αυτό, λοιπόν, η Ευρωπαϊκή Ένωση ενέκρινε έναν «οδικό χάρτη» (που προβλέπεται στο πολυετές δημοσιονομικό πλαίσιο 2021-2027), στον οποίο οι διαπραγματεύσεις για τον *φόρο ψηφιακών υπηρεσιών* αναμένεται να ολοκληρωθούν έως τα μέσα του 2021, ώστε να τεθεί σε λειτουργία από το 2023, εν αναμονή της απόφασης σε διεθνές επίπεδο.²²⁰

²²⁰ Η G20 αποτέλεσε ένα επιπλέον φόρουμ όπου καταβάλλονται προσπάθειες για την επίτευξη συναίνεσης στο θέμα αυτό. Στο πλαίσιο αυτό, η υπουργός Οικονομικών των ΗΠΑ Janet Yellen ανακοίνωσε την πρόθεση της νέας αμερικανικής κυβέρνησης με επικεφαλής τον Joe Biden να άρει τα εμπόδια που έθεσε η προηγούμενη κυβέρνηση στις διαπραγματεύσεις για την *ψηφιακή φορολογία*. Αυτό γίνεται με σκοπό την

Ανεξάρτητα από τις επιλογές που θα υιοθετηθούν συγκεκριμένα, κρίνεται σε κάθε περίπτωση αναγκαίο να καθοριστούν διαρθρωτικές λύσεις ικανές να ανταποκριθούν στις ανάγκες που θέτει η διαδικασία της προοδευτικής ψηφιοποίησης της οικονομίας και, κυρίως, να αναχαιτιστούν οι σημερινές διαφορές στους φορολογικούς συντελεστές μεταξύ των επιχειρήσεων υψηλής τεχνολογίας και των επιχειρήσεων της λεγόμενης παλαιάς οικονομίας²²¹.

επίτευξη συμφωνίας στο διεθνές πλαίσιο σύμφωνα με τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ. Επομένως, η νέα κατεύθυνση της αμερικανικής κυβέρνησης θα πρέπει να συμβάλει στην υπέρβαση του προηγούμενου αδιεξόδου, φέρνοντας τις θέσεις των ΗΠΑ και της ΕΕ πιο κοντά. Στα τέλη Μαΐου του 2021, η κυβέρνηση των ΗΠΑ υπό τον Joe Biden διατύπωσε πρόταση για τη μεταρρύθμιση της φορολόγησης των κερδών των πολυεθνικών εταιρειών με την έννοια της θέσπισης του λεγόμενου *παγκόσμιου ελάχιστου φόρου*, με στόχο να διασφαλιστεί ότι οι πολυεθνικές εταιρείες θα καταβάλλουν πραγματικό φορολογικό συντελεστή τουλάχιστον 15% επί των παγκόσμιων κερδών τους. Η πρόταση έγινε δεκτή στο πλαίσιο της G7.

²²¹ Για μια συνολική αξιολόγηση της νέας πρότασης του ΟΟΣΑ, Deveraux M., *The OECD Pillar One Proposal*, Oxford University, Centre for Business Taxation, 22 October 2019- Scornos D., *Cloud computing: difficulties in Applying Current and Proposed Nexus and Profit Allocation Rules in a cross Border Scenario*, στο Bulletin for International Taxation, Vol. 74), No. 2, 15 January 2020- Greil S.- Wawrgowske L., *Pillar 1 of the Inclusive Framework's*, στο Bulletin for International Taxation, τόμος 73, Αρ. 10, 25 September 2019.

6.3. ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΑΦΑΝΕΙΑ

Μεταξύ των μέσων για την αντιμετώπιση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού που έχουν θεσπιστεί στο διεθνές πλαίσιο περιλαμβάνονται επίσης όλα εκείνα τα μέτρα που αποσκοπούν στην εξασφάλιση της φορολογικής διαφάνειας και εφαρμόζονται, ιδίως, μέσω της υποχρεωτικής αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών. Πρόκειται για μια σειρά κανόνων, οι οποίοι καταρτίστηκαν τόσο σε επίπεδο ΟΟΣΑ όσο και σε ευρωπαϊκό επίπεδο και αποσκοπούν, αφενός, στην πρόληψη της διασυννοριακής φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής και του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού από τις πολυεθνικές εταιρείες και, αφετέρου, στη διασφάλιση της διαφάνειας των διεθνών οικονομικών σχέσεων²²².

Εξάλλου, σε ένα παγκοσμιοποιημένο και ψηφιοποιημένο οικονομικό περιβάλλον, η ανάγκη να εξασφαλιστεί στενότερη διοικητική συνεργασία μεταξύ των κρατών φαίνεται αναπόφευκτη. Ως εκ τούτου, τα τελευταία χρόνια έχει ενταθεί η χρήση μέσων που αφορούν την αυτόματη και υποχρεωτική ανταλλαγή πληροφοριών, τα οποία, μέσω της υπογραφής ειδικών συμφωνιών, προβλέπουν την αποστολή και λήψη μεγάλων ποσοτήτων δεδομένων και πληροφοριών σε προκαθορισμένα χρονικά διαστήματα.

Ο ΟΟΣΑ, εκκινώντας από την έκθεση του 1998 για τον επιζήμιο φορολογικό ανταγωνισμό²²³, εκπόνησε τον Απρίλιο του 2002 ένα Πρότυπο Διμερούς Συμφωνίας Ανταλλαγής Φορολογικών Πληροφοριών, το οποίο αποτελεί τη

²²² Η αναφορά αφορά χρηματοοικονομικές σχέσεις που κατέχουν φυσικά πρόσωπα που κατοικούν σε κράτη διαφορετικά από εκείνα στα οποία είναι εγκατεστημένα τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Για την ανταλλαγή πληροφοριών στον φορολογικό τομέα, Για το ζήτημα της φορολογικής διαφάνειας, βλ. Θεοχαροπούλου Ε. Φορολογική Διαφάνεια και Ανταλλαγή Πληροφοριών σε καιρούς δημοσιονομικής και παγκόσμιας οικονομικής κρίσης, Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη, 2016, σ. 281

²²³ OECD, Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue, 1998, διαθέσιμο σε <https://www.oecd.org/ctp/harmful/1904176.pdf>

βάση για τη σύναψη των διμερών συμφωνιών μεταξύ των συμβαλλομένων κρατών.

Το Πρότυπο Διμερούς Συμφωνίας Ανταλλαγής Φορολογικών Πληροφοριών (ΤΙΕΑ) λειτούργησε ως ένα μέσο πίεσης προς συμμόρφωση με της απαιτήσεις του ΟΟΣΑ και του Παγκοσμίου Φόρουμ²²⁴. Τα πρώτα σημαντικά βήματα προς την κατεύθυνση της διεθνούς φορολογικής διαφάνειας έγιναν το 2009, όταν, κατά τη σύνοδο της G20 στο Λονδίνο, αποφασίστηκε να ανατεθεί στο *Παγκόσμιο Φόρουμ για τη διαφάνεια και την ανταλλαγή πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς*²²⁵ το έργο της εφαρμογής ενός ενιαίου παγκόσμιου προτύπου κανόνων για τη διασφάλιση της αυτόματης και υποχρεωτικής ανταλλαγής φορολογικών πληροφοριών μεταξύ των κρατών. Πράγματι, μετά τη Σύνοδο Κορυφής της G20, υπογράφηκαν δώδεκα διμερείς συμφωνίες ανταλλαγής φορολογικών πληροφοριών από ορισμένα κράτη, προκειμένου να διαγραφούν από τον κατάλογο των μη συνεργάσιμων κρατών.²²⁶

Η δράση του Παγκοσμίου Φόρουμ εμπνεύστηκε σε μεγάλο βαθμό από τον νόμο περί φορολογικής συμμόρφωσης λογαριασμών αλλοδαπής (Foreign Account Tax Compliance Act - FATCA)²²⁷ που εγκρίθηκε το 2010 από τις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής με στόχο την καταπολέμηση της

²²⁴ Schuknecht, L., Siegerink V. *the Political Economy of the International Tax Transparency Agenda in the G20/OECD Context*, 2021, διαθέσιμο σε <https://www.ssrn.com/index.cfm/en/>

²²⁵ Το *Παγκόσμιο Φόρουμ*, που συστάθηκε στον ΟΟΣΑ (σήμερα 157 κράτη, συμπεριλαμβανομένης της Ελλάδας, είναι μέλη) αποτελεί το σημαντικότερο διεθνές όργανο για την εφαρμογή των προτύπων διαφάνειας και ανταλλαγής πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας. Για στοιχεία και ειδήσεις σχετικά με το *Παγκόσμιο Φόρουμ*, ανατρέξτε στη θεσμική ιστοσελίδα (<https://www.oecd.org/tax/transparency/>).

²²⁶ Σαββαΐδου Α. *Το Σχέδιο Δράσης του ΟΟΣΑ ("BEPS Project" για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής και η εφαρμογή του στην Ευρωπαϊκή Ένωση*. Νομική Βιβλιοθήκη, 2022, σ.200

²²⁷ Σχετικά με τη FATCA βλ. παρακάτω στο κείμενο.

φοροδιαφυγής που πραγματοποιείται μέσω του ανοίγματος τραπεζικών λογαριασμών από Αμερικανούς φορολογούμενους σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα που λειτουργούν σε ξένα κράτη και εγγυώνται την ανωνυμία και το τραπεζικό απόρρητο. Ειδικότερα, οι διαπραγματεύσεις μεταξύ των ΗΠΑ και τρίτων χωρών, συμπεριλαμβανομένων όλων των κρατών μελών της ΕΕ, με στόχο τη σύναψη διμερών συμφωνιών για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών για την εφαρμογή των κανονισμών FATCA, αποτέλεσαν τη βάση πάνω στην οποία ο ΟΟΣΑ ανέπτυξε ένα νέο ενιαίο παγκόσμιο πρότυπο για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς.

Για να επιβεβαιωθεί αυτό και ο καθοριστικός πλέον ρόλος που διαδραματίζει η αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών, το 2014 το Παγκόσμιο Φόρουμ δημοσίευσε το *Πρότυπο για την Αυτόματη Ανταλλαγή Πληροφοριών Χρηματοοικονομικών Λογαριασμών σε Φορολογικά Θέματα*²²⁸, το οποίο

²²⁸ OECD, *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, Παρίσι, 21 Ιουλίου 2014, στην παρουσίαση του οποίου αναφέρεται ότι «το πρότυπο για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών χρηματοοικονομικών λογαριασμών, που αναπτύχθηκε από τον ΟΟΣΑ με τις χώρες της G20, αντιπροσωπεύει τη διεθνή συναίνεση για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών χρηματοοικονομικών λογαριασμών για φορολογικούς σκοπούς, σε αμοιβαία βάση. Πάνω από 60 δικαιοδοσίες έχουν δεσμευτεί να εφαρμόσουν το πρότυπο και όλα τα χρηματοπιστωτικά κέντρα έχουν κληθεί να ανταποκριθούν στις δεσμεύσεις αυτές, από τον Ιούλιο του 2014. Η παρούσα δημοσίευση είναι η πρώτη έκδοση της πλήρους έκδοσης του Προτύπου για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών χρηματοοικονομικών λογαριασμών. Περιέχει το κείμενο του υποδείγματος συμφωνίας αρμόδιας αρχής και του κοινού προτύπου αναφοράς, καθώς και τα σχόλια επ' αυτών, όπως είχαν διαμορφωθεί στις 15 Ιουλίου 2014. Περιλαμβάνει επίσης πολυμερείς και μη αμοιβαίες εκδόσεις του υποδείγματος συμφωνίας αρμόδιας αρχής, τις τεχνικές λεπτομέρειες και μια ευρύτερη προσέγγιση του κοινού προτύπου αναφοράς». Μια δεύτερη έκδοση του προτύπου δημοσιεύθηκε το 2017: OECD, *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, Second edition, Paris, 27 March 2017, όπου σημειώνεται ότι «το Κοινό Πρότυπο Αναφοράς (CRS), το οποίο αναπτύχθηκε σε απάντηση στο αίτημα της G20 και εγκρίθηκε από το Συμβούλιο του ΟΟΣΑ στις 15 Ιουλίου 2014, καλεί τις δικαιοδοσίες να λαμβάνουν πληροφορίες από τα χρηματοπιστωτικά τους ιδρύματα και να ανταλλάσσουν αυτόματα τις πληροφορίες αυτές με άλλες δικαιοδοσίες σε ετήσια βάση. Καθορίζει τις πληροφορίες χρηματοοικονομικών λογαριασμών που πρέπει να ανταλλάσσονται, τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα που υποχρεούνται να υποβάλλουν εκθέσεις, τους διαφορετικούς τύπους λογαριασμών και τους φορολογούμενους που καλύπτονται, καθώς και τις κοινές διαδικασίες δέουσας επιμέλειας που πρέπει να ακολουθούνται από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Η παρούσα έκδοση περιλαμβάνει τα ακόλουθα τέσσερα μέρη: ένα υπόδειγμα συμφωνίας αρμόδιας αρχής (CAA) για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών CRS, το κοινό πρότυπο αναφοράς, τα σχόλια για την CAA και το CRS και τον οδηγό χρήσης του σχήματος CRS XML. Αυτή η έκδοση επεκτείνει το τελευταίο μέρος του Οδηγού χρήσης του σχήματος CRS XML. Περιέχει πρόσθετη τεχνική καθοδήγηση σχετικά με το χειρισμό των διορθώσεων και των ακυρώσεων στο

επιβεβαιώνει τη θεμελιώδη σημασία του εν λόγω μέσου στην πορεία προς την οριστική καθιέρωση της φορολογικής διαφάνειας σε παγκόσμιο επίπεδο²²⁹.

Το 2015, Ο ΟΟΣΑ υιοθέτησε το Πρωτόκολλο για τη συμπλήρωση του Προτύπου Διμερούς Συμφωνίας Ανταλλαγής Φορολογικών Πληροφοριών²³⁰, προκειμένου να επιτρέπει την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών έναντι της προηγούμενης εκδοχής η οποία πρόβλεπε την ανταλλαγή πληροφοριών μόνο μετά την υποβολή αιτήματος.²³¹

Το πρότυπο για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών αποτελείται από 4 μέρη:

- το υπόδειγμα συμφωνίας αρμόδιας αρχής (MCAA), ένα υπόδειγμα συμφωνίας για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των αρμόδιων αρχών των συμβαλλόμενων κρατών²³²,

σχήμα CRS XML, καθώς και ένα αναθεωρημένο και διευρυμένο σύνολο παραδειγμάτων διορθώσεων. Τα υπόλοιπα μέρη παραμένουν αμετάβλητα σε σχέση με την πρώτη έκδοση που εκδόθηκε το 2014».

²²⁹ Τον Δεκέμβριο του 2020, το Παγκόσμιο Φόρουμ δημοσίευσε την τελευταία ετήσια έκθεσή του στην οποία περιγράφονται τα επιτεύγματά του από το 2009, ξεκινώντας από τον αριθμό των κρατών που συμμετέχουν στην ανταλλαγή πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς (105 στο τέλος του 2020). Η έκθεση υπογραμμίζει επίσης το εξαιρετικά σημαντικό ποσό των 107 δισεκατομμυρίων εσόδων που προέκυψε παγκοσμίως από την ίδρυση του Φόρουμ χάρη στις διεθνείς φορολογικές έρευνες και τα προγράμματα αποκάλυψης. Βλέπε OECD, *Tax Transparency and Exchange of Information in Times of COVID-19 2020 Global Forum Annual Report*, Παρίσι, Δεκέμβριος 2020.

²³⁰ Θεοχαροπούλου, Ε. Φορολογική Διαφάνεια και Ανταλλαγή Πληροφοριών σε καιρούς δημοσιονομικής και παγκόσμιας οικονομικής κρίσης, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, 2016 σ. 248.

²³¹ Ήδη σήμερα έχουν συναφθεί περισσότερες από 800 διμερείς συμφωνίες ευρωπαϊκών κρατών, ενώ η Ελλάδα έχει προχωρήσει σε 59 τέτοιες διμερείς συμφωνίες. Οι πιο πρόσφατες αφορούν στον Άγιο Μαρίνο, τα Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα και τη νήσο Γκέρνσεϋ, βλ Ν.4240/2014

²³² Το υπόδειγμα συμφωνίας αρμόδιας αρχής έχει τη νομική του βάση στο άρθρο 6 της πολυμερούς σύμβασης για την αμοιβαία διοικητική συνδρομή, σύμφωνα με το οποίο «για ορισμένες κατηγορίες περιπτώσεων και σύμφωνα με διαδικασίες που καθορίζονται με αμοιβαία συμφωνία, δύο ή περισσότερα μέρη ανταλλάσσουν αυτόματα τις πληροφορίες που αναφέρονται στο άρθρο 4», δηλαδή όλες τις

- το *Κοινό Πρότυπο Αναφοράς (CRS)*²³³, το οποίο περιέχει διατάξεις σχετικά με τα αναφερόμενα δεδομένα και τις διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα για τον προσδιορισμό των *αναφερόμενων λογαριασμών* και τη διαβίβαση των δεδομένων,
- τα σχόλια των προτύπων MCAA και CRS,
- τον *οδηγό χρήστη* σχετικά με το σχήμα CRS xml.

Οι επόμενες παράγραφοι θα επικεντρωθούν στα δύο κύρια μέσα που αποσκοπούν στη διασφάλιση της διεθνούς φορολογικής διαφάνειας: το *Κοινό Πρότυπο Αναφοράς (CRS)* και η *Αναφορά ανά Χώρα (CbCR)*.

πληροφορίες που φαίνονται σχετικές με τη διοίκηση ή την επιβολή της αντίστοιχης εθνικής τους νομοθεσίας σχετικά με τους φόρους που καλύπτονται από τη σύμβαση.

²³³ Σχετικά με το *Κοινό Πρότυπο Αναφοράς* βλέπε παρακάτω.

Η συνειδητοποίηση της αναπόφευκτης πλέον ανάγκης να περιοριστεί η ζημία που προκαλείται από τη διεθνή φοροδιαφυγή και φοροαποφυγή ώθησε τα κράτη να λάβουν μέτρα για την ενίσχυση της αυτόματης και υποχρεωτικής ανταλλαγής πληροφοριών στον φορολογικό τομέα. Ειδικότερα, στον τομέα των χρηματοοικονομικών σχέσεων διεθνούς χαρακτήρα (δηλαδή των χρηματοοικονομικών σχέσεων που διατηρούν κάτοικοι ενός κράτους με χρηματοπιστωτικά ιδρύματα που έχουν την είναι κάτοικοι άλλων κρατών), με την ώθηση της αμερικανικής νομοθεσίας FATCA, καταρτίστηκε ένα παγκόσμιο πρότυπο με την ονομασία *Common Reporting Standard* (CRS), το οποίο αποσκοπεί στη διασφάλιση της διαφάνειας των διασυνοριακών χρηματοοικονομικών σχέσεων.

Η παγκοσμιοποίηση των αγορών, συμπεριλαμβανομένων των χρηματοπιστωτικών μέσων, διευκόλυνε τους φορολογούμενους να πραγματοποιούν, να κατέχουν και να διαχειρίζονται επενδύσεις μέσω χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων που βρίσκονται εκτός της χώρας κατοικίας τους. Τεράστια χρηματικά ποσά μπορούν να επενδυθούν «υπεράκτια» και να ξεφύγουν από κάθε φορολογικό καθεστώς. Η διεθνής φοροδιαφυγή αποτελεί σοβαρό πρόβλημα για τα κράτη, το οποίο γίνεται ακόμη πιο έντονο λόγω της συνεχιζόμενης οικονομικής κρίσης που έχει οδηγήσει σε σημαντική μείωση των εσόδων που εισρέουν στα δημόσια ταμεία.

Ως εκ τούτου, τα κράτη συνειδητοποιούν όλο και περισσότερο το κοινό συμφέρον να συνεργάζονται μεταξύ τους με στόχο τη διασφάλιση της ακεραιότητας των αντίστοιχων φορολογικών τους συστημάτων. Για το λόγο αυτό, τις τελευταίες δύο δεκαετίες παρατηρήθηκε μια προοδευτική αύξηση της προσοχής και της ευαισθησίας των διεθνών και ευρωπαϊκών αρχών προς την ενίσχυση και την ενδυνάμωση της ανταλλαγής πληροφοριών σε

φορολογικά θέματα ως εργαλείο για την αντιμετώπιση των πρακτικών επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού, φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, καθώς και των επιβλαβών συστημάτων φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ κρατών, μέσω των οποίων οι εταιρείες μεταφέρουν κέρδη σε χώρες με χαμηλό επίπεδο φορολογίας, αφαιρώντας έτσι φορολογικές βάσεις από άλλα κράτη²³⁴.

Ο προσανατολισμός αυτός στηρίζεται στη συνειδητοποίηση ότι σε ένα παγκοσμιοποιημένο και τεχνολογικά συνεχώς εξελισσόμενο οικονομικό πλαίσιο, οι οικονομίες των διαφόρων χωρών είναι στενά αλληλοεξαρτώμενες και κανένα κράτος δεν μπορεί να ενεργεί αποτελεσματικά σε πλήρη αυτονομία. Συνεπώς, η αμοιβαία συνεργασία για την ενημέρωση αποτελεί απαραίτητο εργαλείο για την επιβεβαίωση των αρχών της διαφάνειας και της διοικητικής συνεργασίας.

Το μοντέλο που έχει σταδιακά επιβληθεί σε διεθνές επίπεδο είναι αυτό της αυτόματης και υποχρεωτικής ανταλλαγής δεδομένων (εκτός από την παραδοσιακή «ανταλλαγή κατόπιν αιτήματος» και την «αυθόρμητη ανταλλαγή»), με βάση ένα κοινό πρότυπο πληροφοριών, ικανό, επομένως, να ξεπεράσει τον πολλαπλασιασμό των ετερογενών κανόνων που

²³⁴ Για μια γενική επισκόπηση της ανταλλαγής πληροφοριών σε φορολογικά θέματα, βλέπε, μεταξύ άλλων Σαββαΐδου Κ., *Δημοσιονομική Διαφάνεια. Πρωτοβουλίες πρότυπα και κώδικες, εργαλεία αξιολόγησης της δημοσιονομικής διαχείρισης, δημοσιονομικοί κανόνες και θεσμοί, ελληνική δημοσιονομική μεταρρύθμιση*, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, 2017, Αντωνίου Α., *Ενίσχυση της αυτόματης ανταλλαγής φορολογικών πληροφοριών : προϊόν της οικονομικής κρίσης αλλά και μέσο καταπολέμησής της*, Δίκαιο Επιχειρήσεων και Εταιριών 1/2008 σ. 33 κ.ε. Μάλλιου Α., *Η FATCA και η νέα χρηματοοικονομική πραγματικότητα*, ΔΦΝ, 2013 σ. 1697-1698, Δούβλης Β. *Η Υποχρεωτική Αυτόματη Ανταλλαγή Φορολογικών Πληροφοριών και η επέκτασή της στις Διασυνοριακές Ρυθμίσεις με την Οδηγία 2018/822/ΕΕ*, Δίκαιο Επιχειρήσεων και Εταιριών, 1/2019 σελ. 1 κ.ε., Τοκμακίδου-Μουσχούρη Ε., *Οι πρωτοβουλίες του ΟΟΣΑ για τη διαφάνεια και την ανταλλαγή πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς*, Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας, 2012 σ 1391 κ.ε., Brodzka A. *The Road to FATCA in the European Union*, *European Taxation*, October 2013, p.517, Neve L, *The Peer Review Process of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*, 2017, διαθέσιμο σε <https://www.ssrn.com/index.cfm/en>, Marino G (editor) *New exchange of information versus tax solutions of equivalent effect*, EATLP Istanbul Congress 2014, διαθέσιμο σε www.eatlp.org, Codorniz Leite Pereira R., *The Emergence of Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes on Request as an International Tax Custom*, 48, *Intertax*, 2020, Issue 6, . 624-641, <https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Intertax/48.6/TAXI2020057>

εμποδίζουν την αποτελεσματική κυκλοφορία των πληροφοριών μεταξύ των κρατών²³⁵.

Οι επόμενες παράγραφοι θα επικεντρωθούν στην ανάλυση του *Κοινού Προτύπου Αναφοράς (CRS)*, δηλαδή του παγκόσμιου προτύπου που αποσκοπεί στη διασφάλιση της διαφάνειας των χρηματοοικονομικών σχέσεων διεθνούς χαρακτήρα (δηλαδή που διατηρούν κάτοικοι ενός κράτους με χρηματοπιστωτικά ιδρύματα που είναι κάτοικοι άλλων κρατών). Της ανάλυσης του CRS θα προηγηθεί μια σύντομη εξέταση του προτύπου FATCA των ΗΠΑ, του οποίου το πρώτο μπορεί να θεωρηθεί λογική παράγωγη

7.1 Ο ΝΟΜΟΣ ΓΙΑ ΤΗ ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗ ΜΕ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΛΛΟΔΑΠΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ (FATCA)

Το 2010, το Κογκρέσο των ΗΠΑ ψήφισε τον νόμο *περί φορολογικής συμμόρφωσης των λογαριασμών εξωτερικού (Foreign Account Tax Compliant Act - FATCA)*, σύμφωνα με τον οποίο τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα εκτός ΗΠΑ υποχρεούνται να εντοπίζουν (*δέουσα επιμέλεια*) τους πελάτες τους και να αναφέρουν στην *Υπηρεσία Εσωτερικών Εσόδων (IRS)* πληροφορίες σχετικά με χρηματοοικονομικούς λογαριασμούς που τηρούν πολίτες των ΗΠΑ και φορολογικοί κάτοικοι των ΗΠΑ.

Η πολιτική βάση της FATCA, επομένως, είναι η επιθυμία των ΗΠΑ να προστατευθούν από τη φοροδιαφυγή και τη φοροαποφυγή που απορρέουν από τις συναλλαγές που πραγματοποιούνται στο εξωτερικό από τους κατοίκους τους. Ειδικότερα, από τα πρώτα χρόνια του 21ου αιώνα, η φορολογική διοίκηση των ΗΠΑ έχει ξεκινήσει πολυάριθμες στοχευμένες έρευνες κατά μεγάλων ξένων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων με σκοπό τη συλλογή στοιχείων και πληροφοριών για τους δικούς της φορολογούμενους.

Οι έρευνες αυτές αποκάλυψαν σημαντικές συναλλαγές φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής που οδήγησαν σε σημαντική διάβρωση της φορολογικής βάσης των ΗΠΑ.

Ως αποτέλεσμα των υπό εξέταση ερευνών, οι φορολογικές αρχές των ΗΠΑ κατηγόρησαν τόσο τους ίδιους τους φορολογούμενους όσο και τα ξένα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (που συχνά βρέθηκαν να είναι συνένοχα στην εφαρμογή πρακτικών φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής) για φορολογικά αδικήματα. Ακολούθησε η σύναψη συμφωνιών με τις εμπλεκόμενες τράπεζες με στόχο την είσπραξη φόρων και προστίμων και την αποκάλυψη της παράνομης συμπεριφοράς²³⁶.

Υπό το πρίσμα αυτών των εμπειριών, η κυβέρνηση των ΗΠΑ έχει πεισθεί ότι για να καταπολεμηθεί η διεθνής φοροδιαφυγή και να επιτευχθούν ικανοποιητικά επίπεδα διαφάνειας, είναι απαραίτητο να καθιερωθούν σταθερές μορφές διοικητικής συνεργασίας μεταξύ των φορολογικών αρχών διαφόρων χωρών.

Οι κανονισμοί που υπαγορεύει η FATCA, ως εκ τούτου, επιβάλλουν στους αλλοδαπούς ενδιάμεσους χρηματοπιστωτικούς οργανισμούς (*Foreign Financial Institutions - FFIs*)²³⁷, οι οποίοι κατέχουν, άμεσα ή έμμεσα, επενδύσεις στις ΗΠΑ, υποχρέωση ακριβούς πληροφόρησης προκειμένου να

²³⁶Οι κύριες έρευνες κατά φαινομένων διεθνούς φοροδιαφυγής αφορούσαν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα τραπεζικά ιδρύματα: Credit Suisse, USB, Wegelin η και συνολικά δεκαπέντε ελβετικές τράπεζες. Η Wegelin, παλαιότερη τράπεζα της Ελβετίας, κατόπιν αυτού οδηγήθηκε σε παύση εργασιών στις αρχές του 2013. Για το θέμα αυτό, Βλ. Song J, *The End of Secret Swiss Accounts?: The Impact of the U.S. Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) on Switzerland's Status as a Haven for Offshore Accounts*, 35 Nw. J. Int'l L. & Bus. 687 (2015). <http://scholarlycommons.law.northwestern.edu/njilb/vol35/iss3/4>

²³⁷ Η έννοια των FFIs είναι πολύ ευρεία: περιλαμβάνει όχι μόνο τράπεζες, αλλά και κάθε τύπου χρηματοπιστωτικούς οργανισμούς, επενδυτικά σχήματα, συμπεριλαμβανομένων των εταιρειών διαχείρισης περιουσιακών στοιχείων, των εταιρειών κινητών αξιών και των ασφαλιστικών εταιρειών. Βλ. Μάλλιου Α. *Η FATCA και η νέα χρηματοοικονομική πραγματικότητα*, Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας, 2013, σς. 1697-1698

εντοπίζονται οι Αμερικανοί επενδυτές (φυσικά και νομικά πρόσωπα) που, χρησιμοποιώντας αλλοδαπά οχήματα, επιδιώκουν να αποκρύψουν τα εισοδήματά τους από τις φορολογικές αρχές των ΗΠΑ. Συγκεκριμένα, υπάρχει υποχρέωση σύναψης ειδικής συμφωνίας ιδιωτικού χαρακτήρα με την Φορολογική Αρχή των ΗΠΑ, την *Υπηρεσία Εσωτερικών Προσόδων* (IRS) και κάθε μεμονωμένο Δηλούν Χρηματοπιστωτικό Ίδρυμα (ΔΧΙ) υποχρεούται να προσδιορίζει τους πελάτες του στις ΗΠΑ (φυσικά και νομικά πρόσωπα) υπό το πρίσμα αυστηρών διαδικασιών δέουσας επιμέλειας για φορολογικούς σκοπούς.²³⁸

Τα ΔΧΙ πρέπει επίσης να γνωστοποιούν στην IRS τις πληροφορίες που κατέχουν για το φυσικό ή νομικό πρόσωπο των ΗΠΑ που διατηρεί τη χρηματοοικονομική σχέση και να εφαρμόζουν παρακράτηση φόρου 30 τοις εκατό στις πληρωμές αμερικανικής προέλευσης που πραγματοποιούνται σε πελάτες που δεν έχουν παράσχει πληροφορίες σχετικά με τη φορολογική τους κατοικία, καθώς και σε αλλοδαπούς διαμεσολαβητές που δραστηριοποιούνται σε κράτη που δεν έχουν υπογράψει ούτε διακρατική συμφωνία με τις ΗΠΑ (Intergovernmental Agreement ,IGA) ούτε *συμφωνία FFI*²³⁹.

Σε πολλές περιπτώσεις, οι υποχρεώσεις που απορρέουν από τη FATCA συγκρούστηκαν με τις υφιστάμενες συμβατικές σχέσεις μεταξύ των

²³⁸ Στον ιστότοπο της IRS δημοσιεύεται σε μηνιαία βάση ο κατάλογος των εγγεγραμμένων FFIs βλ. <http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/FATCA-Foreign-Financial-Institution-List-Search-and-Download-Tool>

²³⁹ Grinberg I, *Taxing Capital Income in Emerging Countries: Will FATCA open the door?* *World Tax Journal*, 2013Vol. 5, σσ. 325-367 Georgetown Public Law Research Paper No. 13-031

Πρόκειται για τα λεγόμενα *Μη Συμμετέχοντα FFIs*, χρηματοπιστωτικά ιδρύματα που εδρεύουν σε κράτη που δεν έχουν συνάψει με τις ΗΠΑ το μοντέλο 1 της IGA (το οποίο καθιστά το πλαίσιο FATCA υποχρεωτικό εθνικό δίκαιο) ούτε έχουν υπογράψει τη *συμφωνία* για τα FFIs. Grinberg I., *Taxing Capital Income in Emerging Countries: Will FATCA open the door?* στο *World Tax Journal*, v. 5, n. 3, 2013, σελ. 331 επ., ο παρακρατούμενος φόρος στην πηγή δεν έχει τον χαρακτήρα φόρου, αλλά μάλλον κυρώσεων που αποσκοπούν στην παρακίνηση των FFIs να συνεργαστούν.

χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων και των πελατών τους, καθώς και με τους νόμους περί τραπεζικού απορρήτου και προστασίας της ιδιωτικότητας και των προσωπικών δεδομένων των διαφόρων χωρών²⁴⁰. Ακριβώς για να ξεπεραστούν τα νομικά εμπόδια που σχετίζονται με την εφαρμογή των κανόνων FATCA και για να εξασφαλιστεί η αποτελεσματικότητα και η έγκαιρη ανταλλαγή πληροφοριών²⁴¹, από τον Φεβρουάριο του 2012, η Γαλλία, η Γερμανία, το Ηνωμένο Βασίλειο, η Ισπανία και η Ιταλία άρχισαν διαπραγματεύσεις με την κυβέρνηση των ΗΠΑ για τον καθορισμό ενός υποδείγματος διακυβερνητικής συμφωνίας με στόχο τη μελλοντική σύναψη διμερών συμφωνιών με τις ΗΠΑ²⁴². Ως αποτέλεσμα αυτών των συζητήσεων, καθορίστηκε ένα λεπτομερές υπόδειγμα συμφωνίας (υπόδειγμα *διακυβερνητικής συμφωνίας* - υπόδειγμα IGA) που βασίζεται στην αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών. Η IGA χωρίζεται σε δύο τμήματα κύρια υποδείγματα: Το Υπόδειγμα 1 και το Υπόδειγμα 2, για καθένα από τα οποία υπάρχουν υποεκδόσεις που έχουν υιοθετηθεί για τα κράτη που δεν έχουν συνάψει διμερείς συμφωνίες με τις Ηνωμένες Πολιτείες²⁴³.

Με την έναρξη ισχύος του FATCA, λοιπόν, αναπτύχθηκε μια αποφασιστική πολιτική ώθηση για την υιοθέτηση ενός παγκόσμιου προτύπου ανταλλαγής πληροφοριών στο όνομα της φορολογικής διαφάνειας και πάταξης των μεθόδων φοροαποφυγής. Στη συνέχεια, η διαδικασία αυτή ενισχύθηκε από την υπογραφή διμερών συμφωνιών μεταξύ των ΗΠΑ και τρίτων χωρών για την εφαρμογή της FATCA.

²⁴⁰ HJI Panayi C., *Current trends on automatic exchange of information* Singapore Management University School of Accountancy Research Paper 2016, σ. 43

²⁴¹ De Simone L., Lester R., Markle K. *Transparency and tax evasion: evidence from the foreign account tax compliance act (FATCA)* Stanford University Graduate School of Business Research Paper 2017, No. 17-62.

²⁴² Padiaditaki T. *FATCA and Tax treaties: Does it Really Take Two to Tango?*, in *European Taxation*, Vol. 53, No. 9, 12 August 2013.

²⁴³ Με λίγα λόγια, το υπόδειγμα IGA 1 είναι πιο αυτοτελές και αποκλίνει περισσότερο από το αμερικανικό δίκαιο, ενώ το υπόδειγμα IGA 2 είναι πιο στενά ευθυγραμμισμένο με το πλαίσιο FATCA.

Αυτό επέτρεψε τη σταδιακή χάραξη ενός επιχειρησιακού μοντέλου που αποσκοπεί στην εξασφάλιση της διαφάνειας των οικονομικών θέσεων των φορολογουμένων με διακρατικές δραστηριότητες και, ως εκ τούτου, στον καθορισμό ενός προτύπου πληροφόρησης που μπορεί να διασφαλίσει ότι η αδιαφάνεια των οικονομικών σχέσεων με το εξωτερικό θα ξεπεραστεί μέσω της ανταλλαγής πληροφοριών σχετικά με τα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα που λειτουργούν σε κράτη διαφορετικά από εκείνο της φορολογικής κατοικίας.

Η θέση σε ισχύ της νομοθεσίας FATCA και, κυρίως, η σύναψη διμερών συμφωνιών μεταξύ των ΗΠΑ και άλλων χωρών (συμπεριλαμβανομένων των κρατών μελών της ΕΕ), με στόχο την εφαρμογή της εν λόγω νομοθεσίας, αποτέλεσε το σημείο καμπής και αποτέλεσε έναυσμα για τη διεύρυνση της φορολογικής διαφάνειας σε παγκόσμιο επίπεδο. Το μοντέλο που διέπει τη νομοθεσία των ΗΠΑ έχει ληφθεί ως σημείο αναφοράς από τον ΟΟΣΑ για την ανάπτυξη του παγκόσμιου προτύπου αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών για την αντιμετώπιση του επιβλαβούς φορολογικού ανταγωνισμού .

7.2 Η ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΤΗΣ FATCA ΣΤΟ ΔΙΕΘΝΕΣ ΚΑΙ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

Ως εκ τούτου, μετά την εμπειρία των ΗΠΑ, η σημασία της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών ως εργαλείου για την καταπολέμηση της διασυνοριακής φορολογικής απάτης και φοροδιαφυγής έχει επίσης αναγνωριστεί διεθνώς. Η νομοθεσία FATCA και το μοντέλο διακυβερνητικής συμφωνίας (IGA) αποτέλεσαν, στην πραγματικότητα, ένα αποτελεσματικό μέσο για την ανάπτυξη, στο πλαίσιο του ΟΟΣΑ, ενός κοινού προτύπου για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών, το οποίο βασίζεται στην υποχρέωση των χρηματοπιστωτικών διοικήσεων των κρατών που προσχωρούν να ανταλλάσσουν αυτόματα δεδομένα σχετικά με

χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς που τηρούνται από μη κατοίκους και διαβιβάζονται σε αυτές από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (τράπεζες, αμοιβαία κεφάλαια, ασφαλιστικές εταιρείες, καταπιστεύματα, ιδρύματα κ.λπ.) που βρίσκονται στην επικράτειά τους. Ως εκ τούτου, από το 2000, το ενδιαφέρον της διεθνούς κοινότητας επικεντρώθηκε σταδιακά στις δυνατότητες που παρέχει η αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών. Για το σκοπό αυτό, συστάθηκε στον ΟΟΣΑ το «Παγκόσμιο Φόρουμ για τη διαφάνεια και την ανταλλαγή πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς» (*Global Forum on transparency and exchange of information on tax matters*)²⁴⁴, το οποίο αποτελεί το πολυμερές πλαίσιο εντός του οποίου εκπονήθηκαν και αναπτύχθηκαν οι εργασίες σχετικά με τη διαφάνεια και την ανταλλαγή πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς. Ως εκ τούτου, το Φόρουμ έχει καταστεί ο βασικός διεθνής φορέας που ασχολείται με την εφαρμογή των διεθνών προτύπων για τη φορολογική διαφάνεια.

Το 2012, ωστόσο, ο ΟΟΣΑ παρέδωσε στην ομάδα των G20 την έκθεση «Αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών: Τι είναι, πώς λειτουργεί, οφέλη, τι μένει να γίνει», στην οποία περιγράφονται συνοπτικά τα βασικά χαρακτηριστικά ενός αποτελεσματικού μοντέλου για την αυτόματη ανταλλαγή χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Ειδικότερα, η έκθεση ανέφερε τα ακόλουθα τρία βασικά στοιχεία: 1) ένα κοινό πρότυπο για την αναφορά πληροφοριών, τη δέουσα επιμέλεια και την ανταλλαγή πληροφοριών- 2) μια νομική και λειτουργική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών- 3) κοινές ή συμβατές τεχνικές λύσεις.²⁴⁵ Τον Φεβρουάριο του 2014, ο ΟΟΣΑ δημοσίευσε τα κύρια στοιχεία ενός παγκόσμιου προτύπου για

²⁴⁴ <https://www.oecd.org/tax/transparency/>

²⁴⁵ Βλέπε OECD, *Automatic Exchange of Information: What It Is, How It Works, Benefits, What Remains To Be Done*, Παρίσι, 23 Ιουλίου 2012, στην παρουσίαση της οποίας τονίζεται ότι «η παρούσα έκθεση περιγράφει τις βασικές πτυχές της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών και εξηγεί το έργο του ΟΟΣΑ στον τομέα αυτό. Ειδικότερα, η έκθεση δίνει απαντήσεις στα ακόλουθα βασικά ερωτήματα: (i) τι είναι η αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών, (ii) πώς λειτουργεί, (iii) ποια είναι η νομική βάση, (iv) ποια είναι η τρέχουσα κατάσταση (v) λειτουργεί η αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών και (vi) τι κάνει ο ΟΟΣΑ στον τομέα αυτό και τι πρέπει να γίνει ακόμη».

την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών χρηματοοικονομικών λογαριασμών σε φορολογικά θέματα. Η πλήρης έκδοση του *Προτύπου για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών χρηματοοικονομικών λογαριασμών σε φορολογικά θέματα* κυκλοφόρησε από το Συμβούλιο του ΟΟΣΑ τον Ιούλιο του 2014 και στη συνέχεια εγκρίθηκε τον Σεπτέμβριο του ίδιου έτους από τους Υπουργούς Οικονομικών και τους Διοικητές των Κεντρικών Τραπεζών της G20²⁴⁶.

Το πρότυπο αποτελείται από: α) ένα υπόδειγμα διακυβερνητικής συμφωνίας που καθορίζει τους κανόνες που διέπουν την ανταλλαγή (*Πολυμερής Συμφωνία Αρμόδιας Αρχής -Multilateral Competent Authority Agreement MCAA*)²⁴⁷, β) κοινούς κανόνες που διέπουν τις διαδικασίες για την εκπλήρωση των απαιτήσεων δέουσας επιμέλειας και υποβολής εκθέσεων (*Κοινό Πρότυπο Αναφοράς - CRS*),

γ) ένα σχόλιο με τις κύριες ερμηνευτικές διευκρινίσεις- δ) τεχνικούς κανόνες για τη διαβίβαση των πληροφοριών.

Στο ευρωπαϊκό επίπεδο, η συνειδητοποίηση της ανάγκης προώθησης της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών ως μελλοντικού προτύπου διαφάνειας σε φορολογικά θέματα γίνεται όλο και πιο ισχυρή. Η θέση σε ισχύ και η εφαρμογή της νομοθεσίας FATCA συνέβαλε φυσικά αποφασιστικά σε αυτό.

Στις 22 Μαΐου 2013, το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο, ακολουθώντας τις πρωτοβουλίες των G20, G8 και ΟΟΣΑ για την ανάπτυξη ενός παγκόσμιου προτύπου για την αυτόματη ανταλλαγή χρηματοοικονομικών πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς, ζήτησε την επέκταση αυτού του μέσου σε επίπεδο ΕΕ. Προκειμένου, επομένως, να παράσχει μια νομική βάση στα

²⁴⁶ Μάλλιου, Α. *Η αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών και η εθελουσία συμμόρφωση*, ΔΦΝ, 2014 σ.1202

²⁴⁷ Μπορεί να είναι είτε διμερής είτε πολυμερής και αποτελείται από μια διοικητική συμφωνία μεταξύ αρμόδιων αρχών, η οποία έχει τη νομική της βάση στο άρθρο 6 της πολυμερούς σύμβασης ΟΟΣΑ-Συμβολίου της Ευρώπης και, ως εκ τούτου, δεν χρειάζεται να επικυρωθεί από το Κοινοβούλιο

κράτη μέλη για την εφαρμογή του προτύπου που αναπτύχθηκε από τον ΟΟΣΑ, εκδόθηκε η οδηγία 2014/107/ΕΕ (η λεγόμενη DAC 2) για την τροποποίηση της προηγούμενης οδηγίας 2011/16/ΕΕ σχετικά με την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας²⁴⁸.

Η θέσπιση της οδηγίας 2014/107/ΕΕ είχε ως στόχο να επεκτείνει και να ενισχύσει το επιχειρησιακό πεδίο εφαρμογής της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών που προβλέπεται ήδη στην οδηγία του 2011. Στην πραγματικότητα, προβλέποντας την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των κρατών μελών για ορισμένες κατηγορίες εισοδημάτων και κεφαλαίων, κυρίως μη χρηματοοικονομικής φύσης, που κατέχουν οι φορολογούμενοι σε κράτη μέλη διαφορετικά από το κράτος κατοικίας τους, περιγράφει μια σταδιακή προσέγγιση με στόχο την ενίσχυση της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών με τη σταδιακή επέκτασή της σε νέες κατηγορίες εισοδημάτων και κεφαλαίων και την εξάλειψη του όρου που εξαρτά την ανταλλαγή πληροφοριών από τη διαθεσιμότητά τους²⁴⁹.

²⁴⁸ Βλέπε οδηγία 2014/107/ΕΕ του Συμβουλίου, της 9ης Δεκεμβρίου 2014, για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ όσον αφορά την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας (η λεγόμενη DAC 2 - οδηγία για τη διοικητική συνεργασία). Η προηγούμενη οδηγία 2011/16/ΕΕ (DAC 1) έχει θεσπίσει διατάξεις για τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας, καταργώντας την προηγούμενη οδηγία 77/799/ΕΟΚ σχετικά με την αμοιβαία συνδρομή των αρμόδιων αρχών των κρατών μελών στον τομέα της άμεσης φορολογίας και της φορολογίας των ασφαλιστών, με στόχο τη διεύρυνση του αντικειμενικού και υποκειμενικού πεδίου της συνεργασίας και την εξασφάλιση αποτελεσματικότερης ανταλλαγής πληροφοριών στον τομέα της άμεσης και έμμεσης φορολογίας. Οι διατάξεις της προβλέπουν τρεις διαφορετικούς τύπους ανταλλαγής πληροφοριών: κατόπιν αιτήματος, αυθόρμητη και αυτόματη υποχρεωτική.

²⁴⁹ Βλέπε αιτιολογική σκέψη 5 της οδηγίας 2014/107/ΕΕ, η οποία επισημαίνει ότι «η οδηγία 2011/16/ΕΕ του Συμβουλίου προβλέπει ήδη την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των κρατών μελών για ορισμένες κατηγορίες εισοδημάτων και κεφαλαίων, κυρίως μη χρηματοοικονομικής φύσης, που κατέχουν οι φορολογούμενοι σε κράτη μέλη διαφορετικά από το κράτος κατοικίας τους. Καθιερώνει επίσης μια σταδιακή προσέγγιση για την ενίσχυση της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών με τη σταδιακή επέκτασή της σε νέες κατηγορίες εισοδήματος και κεφαλαίου και με την κατάργηση του όρου ότι η ανταλλαγή πληροφοριών εξαρτάται από τη διαθεσιμότητά τους. Επί του παρόντος, δεδομένων των αυξημένων ευκαιριών για επενδύσεις στο εξωτερικό σε ένα ευρύ φάσμα χρηματοπιστωτικών προϊόντων, τα υφιστάμενα μέσα διοικητικής συνεργασίας στον τομέα της φορολογίας σε ευρωπαϊκό και διεθνές επίπεδο έχουν καταστεί λιγότερο αποτελεσματικά στην καταπολέμηση της διασυνοριακής φορολογικής απάτης και φοροδιαφυγής».

Με τις αυξημένες ευκαιρίες για επενδύσεις στο εξωτερικό σε ένα ευρύ φάσμα χρηματοπιστωτικών προϊόντων, υπήρξε μια αυξανόμενη συνειδητοποίηση σε επίπεδο ΕΕ ότι η υφιστάμενη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας είχε καταστεί λιγότερο αποτελεσματική στην καταπολέμηση της διασυνοριακής φορολογικής απάτης και φοροδιαφυγής.

Η σημαντικότερη αλλαγή που εισήγαγε η οδηγία 2014/107/ΕΕ αφορά την επέκταση του πεδίου εφαρμογής της ανταλλαγής πληροφοριών στις ακόλουθες κατηγορίες εισοδήματος: μερίσματα, κεφαλαιακά κέρδη, άλλα χρηματοοικονομικά εισοδήματα και υπόλοιπα τρεχουσών συναλλαγών. Ουσιαστικά, με την έκδοση της εν λόγω οδηγίας, η ενσωμάτωση του *Κοινού Προτύπου Αναφοράς στην* ευρωπαϊκή νομοθεσία πραγματοποιήθηκε με ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2016 και η πρώτη ανταλλαγή πληροφοριών το 2017.

7.3 ΤΟ ΚΟΙΝΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΑΝΑΦΟΡΑΣ (CRS)

Όπως έχει ήδη τονιστεί αρκετές φορές, το *Κοινό Πρότυπο Αναφοράς* αποτελεί ένα παγκόσμιο πρότυπο για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών σχετικά με τα χρηματοοικονομικά δεδομένα²⁵⁰, βάσει του οποίου τα κράτη λαμβάνουν συγκεκριμένα είδη πληροφοριών από τα χρηματοπιστωτικά τους ιδρύματα, τα οποία στη συνέχεια πρέπει να ανταλλάσσονται αυτόματα, σε ετήσια βάση, με τα άλλα κράτη που εφαρμόζουν το CRS²⁵¹. Για το σκοπό αυτό,

²⁵⁰ Καθώς και για τις αποφάσεις και την υποβολή εκθέσεων ανά χώρα από τις πολυεθνικές εταιρείες. Βλέπε παρακάτω στο κείμενο.

²⁵¹ Το *Κοινό Πρότυπο Αναφοράς*, επομένως, αντιπροσωπεύει ένα ενιαίο πρότυπο σε διεθνή βάση (έγκυρο για όλα τα κράτη μέλη του ΟΟΣΑ), που αποσκοπεί στη ρύθμιση των ροών πληροφοριών που Καθώς και για τις αποφάσεις και την υποβολή εκθέσεων ανά χώρα από

ορίζονται ρητά τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα που υποχρεούνται να υποβάλλουν εκθέσεις, οι πληροφορίες χρηματοοικονομικών λογαριασμών που πρέπει να ανταλλάσσονται, οι διάφοροι τύποι λογαριασμών και οι φορολογούμενοι που αφορούν, καθώς και οι διαδικασίες *δέουσας επιμέλειας* (“*due diligence*”) που πρέπει να ακολουθούνται.

Όσον αφορά το περιεχόμενο,²⁵² το πρότυπο αποτελείται από:

- ένα *υπόδειγμα* διακυβερνητικής συμφωνίας που καθορίζει τους κανόνες που διέπουν την ανταλλαγή (*υπόδειγμα συμφωνίας αρμόδιας αρχής - CAA - για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών CRS*)²⁵³,
- κοινούς κανόνες που διέπουν τις διαδικασίες για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων δέουσας επιμέλειας και υποβολής εκθέσεων (το πραγματικό *Κοινό Πρότυπο Αναφοράς - CRS*),
- ένα Σχόλιο, το οποίο περιέχει τις κυριότερες ερμηνευτικές διευκρινίσεις,
- τεχνικούς κανόνες για τη διαβίβαση πληροφοριών (*The CRS XML Schema User Guide*).

τις πολυεθνικές εταιρείες. Βλέπε παρακάτω στο κείμενο. ανταλλάσσονται αυτόματα από τις φορολογικές διοικήσεις. Βλ. Σαββαΐδου Α. *Το Σχέδιο Δράσης του ΟΟΣΑ (“BEPS project”) για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής και η εφαρμογή του στην Ευρωπαϊκή Ένωση*, Νομική Βιβλιοθήκη σ. 205

²⁵² Για λεπτομερή περιγραφή του περιεχομένου του προτύπου, βλ. το «*CRS Implementation Handbook, second edition*», που δημοσιεύθηκε τον Απρίλιο του 2018 και είναι διαθέσιμο στον ιστότοπο του ΟΟΣΑ. Στόχος του εγχειριδίου είναι να παρέχει επιχειρησιακή και πρακτική υποστήριξη στους κυβερνητικούς αξιωματούχους και τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα που καλούνται να εφαρμόσουν το πρότυπο. Ειδικότερα, το εγχειρίδιο παρέχει λεπτομερή περιγραφή των βημάτων που απαιτούνται για την εφαρμογή του προτύπου και επισκόπηση του νομοθετικού και τεχνικού πλαισίου. Βλέπε, OECD, *Standard for Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters Implementation Handbook Second edition*, Παρίσι, Απρίλιος 2018.

Το CRS είναι το αποτέλεσμα της συνέργειας μεταξύ του ΟΟΣΑ, των χωρών της G20 και της Ευρωπαϊκής Ένωσης και έχει σχεδιαστεί για να παρέχει μια αποτελεσματική απάντηση στην αντιληπτή ανάγκη της διεθνούς κοινότητας να περιορίσει την *υπεράκτια* φοροδιαφυγή μέσω επιχειρησιακών λύσεων που εξασφαλίζουν διασυνοριακή φορολογική διαφάνεια στους χρηματοοικονομικούς λογαριασμούς που τηρούνται στο εξωτερικό.

Ως εκ τούτου, το *Κοινό Πρότυπο Αναφοράς* σχεδιάστηκε και τέθηκε σε εφαρμογή για να επιτρέψει μια ριζική και σημαντική αλλαγή στην καταπολέμηση της διασυνοριακής φοροδιαφυγής. Για το σκοπό αυτό, μέσω του προτύπου, οι συμμετέχουσες δικαιοδοσίες²⁵⁴ συγκεντρώνουν μεγάλο όγκο δεδομένων και πληροφοριών σχετικά με τον πλούτο των κατοίκων τους που διακρατείται στο εξωτερικό. Η διαδικασία αμοιβαίας ανταλλαγής βασίζεται σε αυτοματοποιημένες και τυποποιημένες λύσεις που διαμορφώνονται με βάση τον κανονισμό FATCA²⁵⁵. Τα στοιχεία και οι πληροφορίες που πρέπει να *αναφερθούν* είναι το όνομα και τα στοιχεία ταυτότητας του κατόχου του λογαριασμού²⁵⁶, ο αριθμός λογαριασμού, το όνομα και τα στοιχεία ταυτότητας του αναφέροντος χρηματοπιστωτικού ιδρύματος, το υπόλοιπο ή η αξία του λογαριασμού στο τέλος του σχετικού ημερολογιακού έτους ή άλλης κατάλληλης περιόδου αναφοράς.

²⁵⁴ Τον Οκτώβριο του 2014, στο πλαίσιο της κοινής δήλωσης της Ομάδας Πρώιμων Υιοθετών, 51 δικαιοδοσίες υπέγραψαν την Πολυμερή Συμφωνία Αρμόδιων Αρχών CRS (CRS MCAA). Μέχρι σήμερα, περισσότερες από 90 χώρες συμμετέχουν στο CRS και, από το 2018, έχουν ανταλλαχθεί πληροφορίες για 47 εκατομμύρια *υπεράκτιους* λογαριασμούς συνολικής αξίας περίπου 4,9 τρισεκατομμυρίων ευρώ. Η αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών - που ενεργοποιείται μέσω 4.500 διμερών σχέσεων - αποτελεί τη μεγαλύτερη ανταλλαγή φορολογικών δεδομένων στην ιστορία, καθώς και το αποκορύφωμα διεθνών προσπαθειών άνω των δύο δεκαετιών για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής. Με αυτούς τους όρους, OECD, *Implementation of tax transparency initiative delivering concrete and impressive results*, Παρίσι, Ιούνιος 2019.

²⁵⁵ Beer, S., Delgado Coelho M. and Leduc S. «Hidden Treasure: The Impact of Automatic Exchange of Information on Cross-Border Tax Evasion», IMF WORKING PAPERS 2019, 286, A001

²⁵⁶ Δικαιούχος που είναι φορολογικός κάτοικος εξωτερικού.

Με στόχο την αμοιβαία συνεργασία, προβλέπονται επίσης μηχανισμοί συνεργασίας με τους οποίους οι φορολογικές αρχές των προσχωρούντων κρατών θα ενημερώνουν τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα για τυχόν λάθη ή ελλείψεις στη ροή των εκθέσεων.

Σύμφωνα με τους κανόνες του προτύπου, η αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών ακολουθεί μια διαδικασία που βασίζεται σε μια διπλή ροή: α) τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα αναφέρουν τις πληροφορίες που πρέπει να κοινοποιηθούν (οικονομικά στοιχεία σχετικά με περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται για λογαριασμό φορολογουμένων μη κατοίκων και εισοδήματα που προέρχονται από αυτά) στη φορολογική διοίκηση του κράτους στο οποίο λειτουργούν- β) οι φορολογικές διοικήσεις ανταλλάσσουν στη συνέχεια τις πληροφορίες αυτές με το κράτος κατοικίας του φορολογούμενου.

Με άλλα λόγια, ο μηχανισμός καταλήγει στην παροχή ενός «πακέτου πληροφοριών», το οποίο, μόλις παραληφθεί από τις φορολογικές αρχές κάθε κράτους, μπορεί εύκολα να χρησιμοποιηθεί για τη σύγκριση των δεδομένων που προκύπτουν από τις φορολογικές δηλώσεις των φορολογουμένων του, προκειμένου να επαληθευτεί η φορολογική συμπεριφορά και η συμμόρφωση με την εθνική φορολογική νομοθεσία .

Η διαδικασία αυτή απαιτεί κανόνες για τη συλλογή και την κοινοποίηση πληροφοριών από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, διοικητικές και τεχνολογικές ικανότητες για τη λήψη και την ανταλλαγή των πληροφοριών, ένα υποκείμενο νομικό μέσο για την κάλυψη της ανταλλαγής μεταξύ δικαιοδοσιών και μέτρα για τη διασφάλιση των υψηλότερων προτύπων εμπιστευτικότητας και προστασίας των ανταλλασσόμενων δεδομένων.

Το ιδιαίτερο χαρακτηριστικό του CRS είναι, όπως έχει επανειλημμένα τονιστεί, ο χαρακτήρας του ως τυποποιημένου μοντέλου σε παγκόσμια κλίμακα: αυτό οδηγεί σε απλούστευση των σχετικών επιχειρησιακών δραστηριοτήτων, μεγαλύτερη αποτελεσματικότητα των διαδικασιών και χαμηλότερο κόστος για τους εμπλεκόμενους. Η προσέγγιση αυτή, εξάλλου, φαίνεται να συνάδει με την παραδοχή ότι, εφόσον η φοροδιαφυγή είναι

παγκόσμιο πρόβλημα, τα μέσα που σχεδιάζονται για την καταπολέμησή της πρέπει αναπόφευκτα να έχουν παγκόσμιο πεδίο εφαρμογής²⁵⁷.

Το πεδίο εφαρμογής του CRS είναι πολύ ευρύ, τόσο αντικειμενικά (καλύπτονται πολυάριθμα είδη επενδυτικού εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων των τόκων και των μερισμάτων) όσο και υποκειμενικά (πρέπει να αναφέρονται και να ανταλλάσσονται πληροφορίες σχετικά με λογαριασμούς που ανήκουν τόσο σε φυσικά όσο και σε νομικά πρόσωπα, ενώ ο κατάλογος των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων που υποχρεούνται να υποβάλλουν εκθέσεις περιλαμβάνει όχι μόνο τράπεζες, αλλά και χρηματιστηριακές εταιρίες, αμοιβαία κεφάλαια συλλογικών επενδύσεων και ασφαλιστικές εταιρίες).

Ένα άλλο βασικό χαρακτηριστικό του CRS είναι οι διαδικασίες *δέουσας επιμέλειας* που πρέπει να ακολουθούν τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα προκειμένου να εντοπίζουν τους αποκαλυπτόμενους λογαριασμούς και να λαμβάνουν πληροφορίες για τους κατόχους. Οι διαδικασίες αυτές, στην πραγματικότητα, συμβάλλουν στη διασφάλιση της ποιότητας των πληροφοριών που συλλέγονται και δημοσιοποιούνται. Ειδικότερα, στο πλαίσιο του CRS, γίνεται διάκριση μεταξύ *προϋπαρχόντων λογαριασμών* και *νέων λογαριασμών*, στο όνομα φυσικών ή νομικών προσώπων, σε σχέση με τους οποίους υπάρχουν διαφορετικοί κανόνες *δέουσας επιμέλειας*, μέθοδοι εφαρμογής και *υποβολής εκθέσεων*.

Η μεταφορά του προτύπου στη νομοθεσία των επιμέρους κρατών απαιτούσε την έκδοση ειδικών εθνικών κανονισμών για την εφαρμογή των κανόνων *υποβολής εκθέσεων* και *δέουσας επιμέλειας*. Για να υποστηρίξει

²⁵⁷ Βλέπε, OECD, Joint Statement by the *the Early Adopters Group* 19ης Μαρτίου 2014, διαθέσιμο σε <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/AEOI-early-adopters-statement.pdf> στην οποία αναφέρεται, μεταξύ άλλων, ότι «η φοροδιαφυγή είναι παγκόσμιο πρόβλημα και απαιτεί παγκόσμια λύση».

αυτή τη δράση προσαρμογής, ο ΟΟΣΑ δημοσίευσε ένα σχόλιο με στόχο να διασφαλίσει την ομοιόμορφη εφαρμογή του CRS.²⁵⁸

7.4 ΑΝΑΦΟΡΑ ΑΝΑ ΧΩΡΑ

Επίσης, εμπνευσμένο από τις αρχές της διαφάνειας και της συνεργασίας είναι το μέσο της υποβολής αναφοράς ανά χώρα (Country by Country Report - CbCR). Η τελευταία, όπως ήδη αναφέρθηκε, βρίσκει τη βάση της στη δράση 13 του έργου BEPS, στο πλαίσιο της οποίας προβλεπόταν η εισαγωγή της υποχρέωσης των πολυεθνικών εταιρειών να συντάσσουν την έκθεση ανά χώρα στην οποία αναφέρουν, με αναφορά σε κάθε δικαιοδοσία στην οποία δραστηριοποιούνται, το ύψος των εσόδων τους, κόστος, τα κέρδη και οι καταβληθέντες φόροι, καθώς και ορισμένοι ειδικοί οικονομικοί δείκτες (π.χ. αριθμός εργαζομένων και αξία περιουσιακών στοιχείων)²⁵⁹.

²⁵⁸ OECD, *Standard for Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters Implementation Handbook*, ό.π.

²⁵⁹ Οι όμιλοι που αποτελούνται από δύο ή περισσότερες εταιρείες που είναι φορολογικοί κάτοικοι σε διαφορετικές δικαιοδοσίες ή μια εταιρεία που είναι φορολογικός κάτοικος σε μια δικαιοδοσία και υπόκειται σε φόρο για δραστηριότητες που ασκούνται μέσω μόνιμης εγκατάστασης σε άλλη δικαιοδοσία, υποχρεούνται να υποβάλουν, από τη φορολογική περίοδο που αρχίζει την 1η Ιανουαρίου 2016 ή μετά, ένα υπόδειγμα έκθεσης ανά χώρα, το οποίο συνοψίζει την κατανομή του εισοδήματος, των φόρων και των περιουσιακών στοιχείων ανά φορολογική δικαιοδοσία και έναν κατάλογο όλων των οντοτήτων του ομίλου που είναι κάτοικοι στην εν λόγω δικαιοδοσία. Η τελική έκθεση της δράσης 13, που δημοσιεύθηκε το 2015, αναφέρει ότι «οι μεγάλες πολυεθνικές επιχειρήσεις υποχρεούνται να υποβάλλουν έκθεση ανά χώρα, η οποία θα παρέχει ετησίως και για κάθε φορολογική δικαιοδοσία στην οποία δραστηριοποιούνται, το ποσό των εσόδων, των κερδών προ φόρου εισοδήματος και του φόρου εισοδήματος που καταβλήθηκε και συσσωρεύτηκε. Απαιτεί επίσης από τις πολυεθνικές επιχειρήσεις να αναφέρουν τον αριθμό των εργαζομένων τους, το δηλωθέν κεφάλαιο, τα κέρδη εις νέον και τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία σε κάθε φορολογική δικαιοδοσία. Τέλος, απαιτεί από τις πολυεθνικές επιχειρήσεις να προσδιορίζουν κάθε οντότητα του ομίλου που δραστηριοποιείται σε συγκεκριμένη φορολογική δικαιοδοσία και να παρέχουν ένδειξη των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων που ασκεί κάθε οντότητα». Με ειδική αναφορά στο CbCR, ο ίδιος ο ΟΟΣΑ δημοσίευσε τον Σεπτέμβριο του 2017 την Καθοδήγηση σχετικά με την κατάλληλη χρήση των πληροφοριών που περιέχονται στις εκθέσεις ανά χώρα. Βλ σχετικά OECD, *Guidance on the Implementation of CbC Reporting*, Paris, December 2019 καθώς επίσης και σε Τσουρουφλής Α. *Η ενδοομιλική τιμολόγηση, Transfer Pricing*, Νομική Βιβλιοθήκη

Η αναφορά ανά χώρα (CbC Report) ή έκθεση αποτελεί τμήμα μίας τριμερούς προσέγγισης για την τεκμηρίωση των τιμών ενδοομικών συναλλαγών η οποία προβλέπει επιπλέον την τήρηση του Βασικού Φακέλου Τεκμηρίωσης (Master File), του Τοπικού Φακέλου Τεκμηρίωσης (Local File)

260

Η φορολογική αρχή ενός κράτους μέλους που έχει λάβει την έκθεση υποχρεούται με τη σειρά της να την κοινοποιήσει σε κάθε άλλο κράτος μέλος στο οποίο, σύμφωνα με τις πληροφορίες που περιέχονται στην έκθεση, μία ή περισσότερες οντότητες που ανήκουν στον όμιλο είναι φορολογικοί κάτοικοι ή υπόκεινται σε φόρο για δραστηριότητες που ασκούνται μέσω μόνιμης εγκατάστασης.

Στο ευρωπαϊκό νομικό πλαίσιο, το CbCR εισήχθη με την οδηγία 2016/881/ΕΕ (τη λεγόμενη DAC4), η οποία διεύρυνε το πεδίο εφαρμογής της υποχρεωτικής αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών, εισάγοντας στην προηγούμενη οδηγία (ΕΕ) 2011/16 το άρθρο 8α με τίτλο «Πεδίο εφαρμογής και όροι της υποχρεωτικής αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών για την υποβολή εκθέσεων ανά χώρα»²⁶¹.

Η αναφορά ανά χώρα περιέχει τις ακόλουθες πληροφορίες σχετικά με τον όμιλο πολυεθνικών επιχειρήσεων:

- συγκεντρωτικές πληροφορίες σχετικά με τα έσοδα, τα κέρδη (ζημίες) προ φόρων εισοδήματος, τους φόρους εισοδήματος που καταβλήθηκαν και τους δεδουλευμένους φόρους εισοδήματος, το δηλωθέν κεφάλαιο, τα κέρδη εις νέον, τον αριθμό των εργαζομένων και ενσώματα περιουσιακά στοιχεία εκτός από μετρητά ή ισοδύναμα μετρητών σε σχέση με κάθε δικαιοδοσία στην οποία δραστηριοποιείται ο Όμιλος Πολυεθνικών Επιχειρήσεων,

²⁶¹ Βλ. οδηγία (ΕΕ) 2016/881 του Συμβουλίου, της 25ης Μαΐου 2016, για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ όσον αφορά την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας.

- τα στοιχεία κάθε συνιστώσας οντότητας του ομίλου εταιρειών ΑΕΕ, αναφέροντας τη δικαιοδοσία της φορολογικής κατοικίας της εν λόγω συνιστώσας οντότητας και, εάν διαφέρει από τη δικαιοδοσία της φορολογικής κατοικίας, τη δικαιοδοσία σύμφωνα με τη νομοθεσία της οποίας είναι οργανωμένη η εν λόγω συνιστώσα οντότητα, καθώς και τη φύση της κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας ή δραστηριοτήτων της εν λόγω συνιστώσας οντότητας.

ΔΕΥΤΕΡΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

Η ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ ΣΕ ΑΝΑΖΗΤΗΣΗ ΜΕΣΩΝ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗΣ ΤΟΥ ΕΠΙΖΗΜΙΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΥ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Το τρίτο μέρος της παρούσας μελέτης είναι αφιερωμένο στην ανάλυση των προτάσεων λύσεων που αναπτύχθηκαν εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την αντιμετώπιση των πρακτικών επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού που εφαρμόζουν τα κράτη μέλη. Εδώ και μερικές δεκαετίες, η ΕΕ, στον απόηχο των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ (ιδίως με το σχέδιο BEPS), και έχοντας επίγνωση ότι οι ασυμμετρίες μεταξύ των διαφόρων φορολογικών καθεστώτων των εθνικών συστημάτων (σε συνδυασμό με τα χαρακτηριστικά της θεσμικής και πολιτικής αρχιτεκτονικής της Ένωσης) αποτελούν δυνητικά ένα πολύ γόνιμο έδαφος για να επιτραπεί στα Κράτη Μέλη να επιδοθούν σε επιζήμιο φορολογικό ανταγωνισμό, έχει πειστεί για την ανάγκη να περιορίσει τις *επιζήμιες* πρακτικές *φορολογικού ανταγωνισμού*.

Στο πρώτο κεφάλαιο αυτής του τρίτου μέρους θα αναλυθούν τα ρυθμιστικά μέσα που έχει θεσπίσει η Ευρωπαϊκή Ένωση για την καταπολέμηση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών μελών- μέσα που, στο σύνολό τους, σκιαγραφούν μια ευρεία πορεία που αποσκοπεί, επίσης μετά τις υποδείξεις του ΟΟΣΑ, στον σταδιακό επαναπροσδιορισμό των συντεταγμένων της διεθνούς φορολογίας, δεδομένης της αναπόφευκτης ανάγκης προσαρμογής της στο μεταβαλλόμενο οικονομικό πλαίσιο που χαρακτηρίζεται από την παγκοσμιοποίηση και την μετάβαση στην ψηφιακή οικονομία.

Το κεφάλαιο ξεκινά με την ανάλυση της πρώτης σχετικής ευρωπαϊκής προσπάθειας για την αντιμετώπιση του επιβλαβούς φορολογικού

ανταγωνισμού που χρονολογείται από το 1998 και αντιπροσωπεύεται από τη λεγόμενη δέσμη μέτρων Monti και, ειδικότερα, από τον κώδικα δεοντολογίας για τη φορολογία των επιχειρήσεων. Στην κορυφή του προβλήματος της φορολόγησης των εταιρειών στην Ευρωπαϊκή Ένωση θα επικεντρωθούμε στη συνέχεια στην πρόταση για μια κοινή ενοποιημένη βάση φορολογίας εταιρειών (ΚΕΒΦΕ ή CCCTB), αναλύοντας τόσο την αρχική της εκδοχή όσο και αυτή που επαναπροωθήθηκε πρόσφατα από τα ευρωπαϊκά θεσμικά όργανα.

Στη συνέχεια, το επίκεντρο θα μετατοπιστεί στην εφαρμογή των συντεταγμένων του έργου BEPS στο πλαίσιο της ΕΕ, με ιδιαίτερη αναφορά στους τομείς της καταπολέμησης της φοροαποφυγής (ανάλυση της λεγόμενης *οδηγίας για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής - ATAD*), της διαφάνειας και της ανταλλαγής πληροφοριών (ανάλυση της *οδηγίας για τη διοικητική συνεργασία - DAC*) και της φορολόγησης της ψηφιακής οικονομίας. Όσον αφορά αυτούς τους τρεις τομείς, θα αναφερθεί επίσης εν συντομία η μεταφορά των ευρωπαϊκών κανονισμών στο ελληνικό δίκαιο.

Επιπλέον γίνεται την ανάλυση της δέσμης μέτρων που ενέκρινε η Επιτροπή τον Ιούλιο του 2020 για τη διασφάλιση δίκαιης και απλής φορολόγησης στο πλαίσιο των μεγάλων δυσκολιών που επέφερε η παγκόσμια πανδημία που προκλήθηκε από την εξάπλωση του ιού Covid-19.

Το όγδοο κεφάλαιο θα επικεντρωθεί, αντιθέτως, σε μια πρόσφατη γραμμή δράσης της Ευρωπαϊκής Επιτροπής που βασίζεται στην ενίσχυση της πολιτικής ελέγχου των κρατικών ενισχύσεων ως εργαλείο για την αντιμετώπιση των *επιβλαβών πρακτικών φορολογικού ανταγωνισμού*, με ιδιαίτερη αναφορά στη χρήση προληπτικών συμφωνιών σε φορολογικά θέματα ή «εκ των προτέρων διασυννοριακές αποφάσεις» τύπου «Tax Rulings». Πρόκειται για ένα μέσο που διαφέρει από εκείνα που αναλύθηκαν παραπάνω, καθώς δεν μπορεί να οριστεί ως καθαρά κανονιστικού ή ρυθμιστικού χαρακτήρα, αλλά μάλλον ως ένα επιχειρησιακό εργαλείο που βασίζεται σε μια προσέγγιση κατά περίπτωση (η οποία δεν είναι εντελώς νέα) και χρησιμοποιείται από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή για την

αντιμετώπιση της συμπεριφοράς μεμονωμένων κρατών μελών που έχουν ευνοήσει τη διάδοση του επιβλαβούς φορολογικού ανταγωνισμού στην Ευρώπη. Τις τελευταίες δεκαετίες, μάλιστα, κράτη μέλη, όπως οι Κάτω Χώρες, το Λουξεμβούργο και η Ιρλανδία, μέσω της σύναψης ειδικών προληπτικών συμφωνιών (tax rulings) έχουν καταστεί πρωταγωνιστές «ληστρικών» φορολογικών πολιτικών έναντι των φορολογικών βάσεων των άλλων κρατών μελών, προσφέροντας στις μεγάλες ψηφιακές πολυεθνικές επιχειρήσεις πολύ ευνοϊκά φορολογικά πλαίσια με αντάλλαγμα, κυρίως, μεγάλα ποσά μετρητών που κατατίθενται σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα στις χώρες αυτές. Στη συνέχεια, θα αναλύσει τις αποφάσεις με τις οποίες η Επιτροπή αντιμετώπισε μια σειρά προληπτικών συμφωνιών που συνήψαν τα προαναφερθέντα κράτη μέλη με την Apple την Amazon, τη Starbucks και τη Fiat, και θα εξετάσει τους βαθύτερους λόγους για τη γραμμή δράσης που ακολούθησε η Επιτροπή, η οποία προκάλεσε όχι λίγες απορίες τόσο σε θεωρητικό όσο και σε πολιτικό και θεσμικό επίπεδο.

1. Η ΔΕΣΜΗ ΜΕΤΡΩΝ ΜΟΝΤΙ

Στο πλαίσιο του δικαίου της ΕΕ, το πρώτο σημαντικό βήμα προς την κατεύθυνση της καταπολέμησης του επιβλαβούς φορολογικού ανταγωνισμού έγινε με την υιοθέτηση της λεγόμενης «δέσμης μέτρων Monti»²⁶² στα τέλη της δεκαετίας του 1990. Την 1η Οκτωβρίου 1997, μάλιστα, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, με διακηρυγμένο στόχο να αναχαιτίσει τις στρεβλωτικές συνέπειες των *επιζήμιων* πρακτικών φορολογικού ανταγωνισμού στην ενιαία αγορά, εξέδωσε ανακοίνωση στην οποία περιγράφονται οι βασικές γραμμές μιας «δέσμης» μέτρων για τον περιορισμό των επιβλαβών συνεπειών του ανταγωνισμού στον φορολογικό τομέα²⁶³.

Με λίγα λόγια, η «δέσμη μέτρων Monti» περιλάμβανε τα ακόλουθα μέτρα, τα οποία θεωρήθηκαν απαραίτητα για την καταπολέμηση των επιζήμιων πτυχών του φορολογικού ανταγωνισμού: α) έναν Κώδικα Δεοντολογίας για

²⁶² Από το όνομα του τότε Επιτρόπου αρμόδιου για την εσωτερική αγορά και τη φορολογία, Mario Monti. Βλ. Radaelli, C.M. *Harmful Tax Competition in the EU: Policy Narratives and Advocacy Coalitions*. JCMS: Journal of Common Market Studies, 1999 37: 661-682. <https://doi.org/10.1111/1468-5965.00201>

²⁶³ European Commission, *Communication from the Commission to the Council - Towards Tax Coordination in the European Union: A package to tackle harmful tax competition in the European Union*, Brussels, 1 October 1997, COM (97)495. Η ανακοίνωση αποτελεί το αποκορύφωμα των συζητήσεων που ξεκίνησαν με πρωτοβουλία της Επιτροπής κατά την άτυπη σύνοδο των Υπουργών Οικονομικών και Οικονομίας στη Βερόνα τον Απρίλιο του 1996 και υλοποιήθηκαν κατά την άτυπη σύνοδο στο Mondorf-les-Bains τον Σεπτέμβριο του 1997. Στο δελτίο τύπου για την ανακοίνωση τονίζεται ότι «*απαιτείται δράση σε ευρωπαϊκό επίπεδο για να μειωθούν οι στρεβλωτικές επιπτώσεις στην ενιαία αγορά, να αποτραπούν σημαντικές απώλειες φορολογικών εσόδων και να αντιστραφεί η τάση για υψηλότερη φορολόγηση της μισθωτής εργασίας σε σχέση με φορολογικές βάσεις που χαρακτηρίζονται από μεγαλύτερη κινητικότητα, οι οποίες προκύπτουν από την έλλειψη φορολογικού συντονισμού μεταξύ των κρατών μελών*». Με την ευκαιρία της δημοσίευσης της Ανακοίνωσης, ο Επίτροπος Monti δήλωσε: «*Σήμερα, για πρώτη φορά, έχουμε πλήρη επίγνωση των αρνητικών επιπτώσεων της καθυστέρησης στον συντονισμό των εθνικών δημοσιονομικών πολιτικών στην ολοκλήρωση της αγοράς, η οποία έχει ήδη προχωρήσει αρκετά και θα προχωρήσει ακόμη περισσότερο με το ενιαίο νόμισμα. Οι υπουργοί Οικονομικών συζητούν την ανάλυσή μας και αναγνωρίζουν την ανάγκη για πρόοδο. Στόχος είναι να υπάρξει πολιτική δέσμευση μέχρι το τέλος του έτους για τη δέσμη μέτρων της οποίας έχουμε περιγράψει τα βασικά στοιχεία. Πρόκειται για μια μακρά και δύσκολη διαδικασία που (...) απαιτεί από τα κράτη μέλη πνεύμα ανοιχτού και προθυμίας συμβιβασμού: είμαι βέβαιος ότι αυτή θα είναι η στάση τους*».

τη φορολογία των επιχειρήσεων²⁶⁴, β) μια πρόταση οδηγίας με στόχο μια κοινοτική λύση για τη φορολόγηση των εισοδημάτων από αποταμιεύσεις²⁶⁵, γ) μια πρόταση οδηγίας με στόχο την κατάργηση των φόρων στην πηγή επί των διασυνοριακών πληρωμών τόκων και δικαιωμάτων μεταξύ εταιρειών²⁶⁶, (δ) μέτρα για την αντιμετώπιση των στρεβλώσεων στους έμμεσους φόρους²⁶⁷.

Η έγκριση της «δέσμης μέτρων Monti» σηματοδοτεί τη στιγμή που τα θεσμικά όργανα της ΕΕ, αντιμέτωπα με την έλλειψη φορολογικού

²⁶⁴ Αποτέλεσμα των εργασιών της ομάδας φορολογικής πολιτικής που αποτελείται από τους προσωπικούς εκπροσώπους των υπουργών Οικονομικών. Ο Κώδικας έχει τη μορφή ηπίου δικαίου, δηλαδή δεν είναι νομικά δεσμευτικός, αλλά μπορεί να δεσμεύσει τα κράτη μέλη σε πολιτικό επίπεδο μέσω «συμφωνίας κυρίων» προκειμένου να σέβονται τις αρχές του θεμιτού ανταγωνισμού και να απέχουν από τη θέσπιση φορολογικών μέτρων που θα ήταν επιζήμια. Σχετικά με τον Κώδικα Δεοντολογίας, βλ. εκτενώς παρακάτω.

²⁶⁵ Η Επιτροπή καλεί τα κράτη μέλη να συμφωνήσουν σε ορισμένα στοιχεία που θα αποτελέσουν τη βάση μιας πρότασης οδηγίας που προγραμματίζεται για τον Απρίλιο του 1998. Τα επίμαχα στοιχεία είναι τα εξής: α) το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας θα πρέπει να περιορίζεται στους τόκους που καταβάλλονται σε μη κατοίκους- β) η οδηγία θα πρέπει να βασίζεται στο λεγόμενο «μοντέλο συνύπαρξης», σύμφωνα με το οποίο κάθε κράτος μέλος εφαρμόζει ελάχιστη παρακράτηση φόρου στην πηγή ή παρέχει πληροφορίες για τα εισοδήματα από αποταμιεύσεις στα άλλα κράτη μέλη, γ) κάθε παρακράτηση φόρου στην πηγή επί των πληρωμών τόκων θα πρέπει να εισπράττεται από τον φορέα που καταβάλλει τους τόκους- δ) η οδηγία θα λαμβάνει υπόψη την ανάγκη διατήρησης της ανταγωνιστικότητας των ευρωπαϊκών χρηματοπιστωτικών αγορών στο παγκόσμιο πλαίσιο. Για το σκοπό αυτό, τα κράτη μέλη θα προωθήσουν την εφαρμογή τους σε διεθνές επίπεδο, ιδίως υποστηρίζοντας ενεργά την υιοθέτησή τους στα εξαρτημένα ή συνδεδεμένα εδάφη τους.

²⁶⁶ Όπως σημειώνεται στο σχέδιο δράσης για την ενιαία αγορά, οι φόροι στην πηγή επί των πληρωμών τόκων και δικαιωμάτων μεταξύ επιχειρήσεων δημιουργούν δυσκολίες για τους οικονομικούς φορείς που ασκούν διασυνοριακές δραστηριότητες, καθώς μπορεί να συνεπάγονται χρονοβόρες διατυπώσεις και ενίοτε διπλή φορολόγηση. Ως εκ τούτου, η Επιτροπή καλεί τα κράτη μέλη να εκφράσουν την πολιτική τους δέσμευση για την ταχεία έκδοση, μέχρι το Φεβρουάριο του 1998, μιας οδηγίας με στόχο την εξάλειψη των εν λόγω φόρων στην πηγή.

²⁶⁷ Η δέσμη μέτρων Monti περιλαμβάνει επίσης μέτρα για τους έμμεσους φόρους, αλλά μόνο σε τομείς όπου υπάρχει κίνδυνος αρνητικών επιπτώσεων από τον φορολογικό ανταγωνισμό. Σύμφωνα με την Επιτροπή, στην πραγματικότητα, οι αποκλίσεις στην εφαρμογή του συστήματος ΦΠΑ έχουν σημαντικό αντίκτυπο στις διασυνοριακές οικονομικές συναλλαγές, ενώ αναπτύσσονται τεχνικές φορολογικής μηχανικής οι οποίες, εκμεταλλευόμενες τον φορολογικό ανταγωνισμό, μπορούν να οδηγήσουν σε σημαντικές αρνητικές επιπτώσεις.

συντονισμού μεταξύ των κρατών μελών²⁶⁸, συνειδητοποιήσαν την ανάγκη να δράσουν σε ευρωπαϊκό επίπεδο για να αντιμετωπίσουν τις στρεβλωτικές επιπτώσεις στην ενιαία αγορά των επιβλαβών πρακτικών φορολογικού ανταγωνισμού, οι οποίες προκαλούν σημαντικές απώλειες φορολογικών εσόδων, καθώς και αρνητικό αντίκτυπο στις κοινωνικές πολιτικές και τις πολιτικές απασχόλησης. Με άλλα λόγια, υπήρχε ανάγκη συντονισμού της εξέλιξης των εθνικών φορολογικών συστημάτων και ενός ελάχιστου επιπέδου φορολογικής εναρμόνισης, ιδίως σε τομείς όπου ο επιζήμιος φορολογικός ανταγωνισμός είναι ικανός να προκαλέσει αρνητικές επιπτώσεις, όπως η άμεση φορολογία, η φορολογία των επιχειρήσεων, η φορολόγηση κινητών συντελεστών, όπως το κεφάλαιο, η φορολογική μεταχείριση φυσικών και νομικών προσώπων μη κατοίκων, οι φόροι στην ενέργεια και το περιβάλλον και η φορολογική μεταχείριση της διασυνοριακής εργασίας.

Εξάλλου, από την ανάγνωση της ανακοίνωσης της 1ης Οκτωβρίου 1997 προκύπτει ότι, κατά την άποψη της Επιτροπής, το φαινόμενο του φορολογικού ανταγωνισμού είναι από μόνο του θετικό, εφόσον αποτελεί μέσο ικανό να δημιουργήσει πλεονεκτήματα για τους πολίτες και να ασκήσει πίεση προς τα κάτω στις εθνικές δημόσιες δαπάνες. Ωστόσο, κατά την άποψη της Επιτροπής, «ο απεριόριστος ανταγωνισμός για την εξασφάλιση των πιο κινητών συντελεστών παραγωγής μπορεί να έχει αρνητικές

²⁶⁸ Committee on Economic and Monetary Affairs and Industrial Policy, *Report on the communication from the Commission on «A package to tackle harmful tax competition in the European Union»* (COM(97)0564 - C4-0333/98) όπου αναφέρεται ότι «Η έλλειψη συντονισμού μεταξύ των εθνικών φορολογικών συστημάτων και το συνακόλουθο υψηλό επίπεδο φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών μελών έχει φθάσει σε ένα όριο που έχει αποδειχθεί επιζήμιος και έχει οδηγήσει σε πιθανή αδυναμία πλήρους αξιοποίησης των πλεονεκτημάτων της ενιαίας αγοράς όσον αφορά την ανάπτυξη και την απασχόληση, δεδομένης της υψηλότερης φορολογικής επιβάρυνσης που επιβάλλεται στην εργασία σε σύγκριση με το πιο κινητικό κεφάλαιο. Επιπλέον, η έλλειψη φορολογικής εναρμόνισης και τα υπερβολικά επίπεδα ανταγωνισμού έχουν οδηγήσει σε προοδευτική απώλεια της κυριαρχίας των κρατών μελών επί της φορολογικής τους πολιτικής και, ως εκ τούτου, επί του φορολογικού τους μέσου, με αποτέλεσμα την πιθανή διάβρωση της φορολογίας και την απώλεια φορολογικών εσόδων από τον αχαλίνωτο φορολογικό ανταγωνισμό».

επιπτώσεις στις φορολογικές δομές και να οδηγήσει σε στρεβλώσεις εις βάρος της απασχόλησης»²⁶⁹ και, ταυτόχρονα, μπορεί να επιβραδύνει τη διαδικασία μείωσης της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης. Ο απεριόριστος φορολογικός ανταγωνισμός εμποδίζει επίσης την επιδίωξη άλλων θεμελιωδών στόχων της Κοινότητας, όπως, για παράδειγμα, η προστασία του περιβάλλοντος, η προστασία του κράτους πρόνοιας και η προοδευτική μείωση των δημοσιονομικών ελλειμμάτων²⁷⁰.

Η υιοθέτηση της δέσμης μέτρων Monti σηματοδότησε, επομένως, τη συνειδητοποίηση από τις ευρωπαϊκές κυβερνήσεις της ανάγκης για ένα συντονισμένο σχέδιο δράσης κατά του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών μελών και των ασύμμετρων αποτελεσμάτων που αυτός προκαλεί. Από τα τέλη της δεκαετίας του 1980, στην πραγματικότητα, είχε δημιουργηθεί στην Ευρώπη μια βαθιά ανισορροπία μεταξύ της φορολογίας του κεφαλαίου (μειωμένη κατά 10 ποσοστιαίες μονάδες) και της φορολογίας της εργασίας (αυξημένη κατά 7 ποσοστιαίες μονάδες), η αιτία της οποίας εντοπίζεται στις πρακτικές επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού που υιοθετούνται από τα κράτη μέλη, οι οποίες αναμφίβολα διευκολύνονται από την έλλειψη εναρμόνισης και συντονισμού μεταξύ των εθνικών φορολογικών πολιτικών²⁷¹.

²⁶⁹ European Commission, *Communication from the Commission to the Council - Towards Tax Coordination in the European Union: A package to tackle harmful tax competition in the European Union*, Brussels, 1 October 1997, COM (97)495 ό.π.

²⁷⁰ Melis G., Persiani A. *Trattato di Lisbona e sistemi fiscali*, στο *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 2/2013, σ. 21 επ. όπου σημειώνεται “Από τα μέσα της δεκαετίας του 1990 μέχρι σήμερα, η ευρωπαϊκή παρέμβαση σε φορολογικά θέματα δεν κατευθύνεται πλέον μόνο στον στόχο της άρσης των φορολογικών εμποδίων για την επίτευξη της εσωτερικής αγοράς, αλλά και στην προστασία των οικονομικών συμφερόντων των επιμέρους κρατών μελών. Έτσι, η επιδίωξη εναρμόνισης στον τομέα της άμεσης φορολογίας δεν θεωρήθηκε πλέον μόνο ως (αρνητικό) στοιχείο απώλειας της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών μελών, αλλά και, υπό μια ορισμένη έννοια, ως (θετικό) μέσο διατήρησής της. Η προσοχή στράφηκε έτσι στις άδικες και επιζήμιες φορολογικές πολιτικές που αποσκοπούν στην προσέλκυση παραγωγικών και χρηματοοικονομικών επενδύσεων μη κατοίκων.

²⁷¹ Σχετικά με την εναρμόνιση της φορολογικής πολιτικής και της νομοθεσίας εντός της ΕΕ βλ. Μπάρμπας Ν, Άμεσοι φόροι και Κοινοτικό Δίκαιο, Εμπόδια στη λειτουργία των κανόνων της Εσωτερικής Αγοράς, Εκδόσεις Σάκκουλα 2005, σ 4-7

Ο τομέας δράσης στον οποίο επικεντρώθηκαν ιδιαίτερα οι προσπάθειες της Επιτροπής ήταν ο τομέας της φορολογίας των εταιρειών, ένας τομέας στον οποίο έγινε αμέσως αισθητή η ανάγκη συντονισμού και, συνεπώς, σύγκλισης των εθνικών αποφάσεων. Μετά την έκδοση του εγγράφου COM (97)495, το Συμβούλιο ECOFIN εξέδωσε ομόφωνα ψήφισμα την 1η Δεκεμβρίου 1997, το οποίο μετέφερε τις προτάσεις που περιείχονταν στη δέσμη μέτρων Monti σε νομική μορφή²⁷².

1.1 Ο ΚΩΔΙΚΑΣ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ ΓΙΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Για τους σκοπούς της έρευνάς μας, το μέρος της δέσμης μέτρων του Μόντι που είναι πιο σημαντικό είναι ο «Κώδικας δεοντολογίας για τη φορολογία των επιχειρήσεων», του οποίου πρέπει πρώτα να τονιστεί ο χαρακτήρας ως «πολιτική δέσμευση» (νομικά μη δεσμευτική, επομένως) και ο οποίος, ως τέτοιος, δεν είναι σε θέση να επηρεάσει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των κρατών μελών και να επηρεάσει τις αρμοδιότητες των τελευταίων και των ευρωπαϊκών οργάνων²⁷³.

²⁷² ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ECOFIN Συμπεράσματα του Συμβουλίου ECOFIN της 1^{ης} Δεκεμβρίου 1997 σχετικά με τη φορολογική πολιτική - Ψήφισμα του Συμβουλίου και των αντιπροσώπων των κυβερνήσεων των κρατών μελών, συνεληθόντων στο πλαίσιο του Συμβουλίου, της 1^{ης} Δεκεμβρίου 1997 σχετικά με κώδικα δεοντολογίας για τη φορολογία των επιχειρήσεων - Φορολόγηση των αποταμιεύσεων.

²⁷³ «Ο Κώδικας Δεοντολογίας τείνει, επομένως, να χαρακτηριστεί ως ένα μέτρο ήπιου δικαίου που εντάσσεται στο ρυθμιστικό περιβάλλον της φορολογίας, στο οποίο κυριαρχούσαν επί χρόνια τα μέσα σκληρού δικαίου. Άλλα ρυθμιστικά μέσα «ηπιότερου» χαρακτήρα δεν είχαν εξεταστεί νωρίτερα ως πιθανός τρόπος για την επίτευξη φορολογικής ολοκλήρωσης. Η επιλογή της μορφής του ήπιου δικαίου για την επιρροή της άμεσης φορολογίας ήταν αρνητική. Υποστηρίχθηκε λόγω των όσων δεν θα μπορούσαν να επιτευχθούν με μέτρα κανονιστικού χαρακτήρα. [...]Με άλλα λόγια, η επιλογή της εφαρμογής του μέσου του ήπιου δικαίου δεν ήταν θετική επειδή δεν υπογράμμιζε τις αξίες και τα σχετικά πλεονεκτήματα του ίδιου του ήπιου δικαίου. Το

Ο Κώδικας Δεοντολογίας ανέλαβε, από την αρχή, το ρόλο του κύριου μέσου που διαθέτει η ΕΕ για την αντιμετώπιση του επιβλαβούς φορολογικού ανταγωνισμού, ενόψει της ανάγκης θέσπισης κοινών αρχών που μπορούν να καθοδηγήσουν τα κράτη μέλη στην υιοθέτηση φορολογικών πολιτικών και καθεστώτων για την προσέλκυση επιχειρήσεων και κερδών.

Το τελευταίο, το οποίο είναι ιδιαίτερα σημαντικό στο πλαίσιο της ενιαίας αγοράς, όπου οι ελευθερίες που προβλέπονται από τη Συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΣΛΕΕ) εγγυώνται την πλήρη και ολοκληρωμένη κινητικότητα των συντελεστών παραγωγής²⁷⁴, και κατά συνέπεια των κερδών και των επενδύσεων.

Γνωρίζοντας ότι η εφαρμογή επιζήμιων πρακτικών φορολογικού ανταγωνισμού συνεπάγεται αναπόφευκτα επιζήμιες συνέπειες, ο κώδικας δεοντολογίας ασχολείται με φορολογικά μέτρα (νομοθετικά, κανονιστικά και διοικητικά) που έχουν ή ενδέχεται να έχουν αξιοσημείωτο αντίκτυπο στον τόπο εγκατάστασης επιχειρηματικών δραστηριοτήτων (που ασκούνται επίσης στο πλαίσιο εταιρικού ομίλου) στο έδαφος της Κοινότητας.

ήπιο δίκαιο θεωρήθηκε ως μια λειτουργική αλλά αντισταθμιστική αντίδραση σε αυτό που δεν ήταν σε θέση να επιτύχει με δεσμευτικούς κανόνες. Από την άλλη πλευρά, η μετατόπιση της προσέγγισης από την κανονιστική επιβολή προς το ήπιο δίκαιο ή τη διακυβέρνηση εντάσσεται άνετα στη γενική στροφή προς «ηπιότερες» μορφές διακυβέρνησης, λιγότερο επικεντρωμένες στην επίτευξη ομοιόμορφων αποτελεσμάτων, που σημειώθηκε στην ΕΕ.» Με αυτή τη διατύπωση σε : Seeruthun-Kowalczyk M, *Hard law and soft law interactions in EU corporate tax regulation: exploration and lessons for the future* PhD Thesis, The University of Edinburgh, 2011, σ.179 διαθέσιμο σε <https://era.ed.ac.uk/handle/1842/6409>

²⁷⁴ Η ενιαία αγορά ορίζεται ως «ένας χώρος χωρίς εσωτερικά σύνορα» εντός του οποίου εξασφαλίζεται η ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, των προσώπων, των υπηρεσιών και των κεφαλαίων. Βλέπε άρθρο 4 παράγραφος 2 στοιχείο α), άρθρα 26, 27, 114 και 115, άρθρα 28 έως 37, άρθρα 63 έως 66, άρθρα 49 έως 55 και 56 έως 62, άρθρο 3 παράγραφος 2, άρθρα 20 και 45 έως 48 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΣΛΕΕ).

Δεδομένης της ικανότητάς του να κατευθύνει τις καταναμητικές επιλογές των επιχειρήσεων και, κατά συνέπεια, να επηρεάζει τις εθνικές φορολογικές πολιτικές, ο επιζήμιος φορολογικός ανταγωνισμός θεωρείται παράγοντας αστάθειας και σύγκρουσης μεταξύ των κρατών μελών που πρέπει να αντιμετωπιστεί μέσω ενός υψηλότερου επιπέδου συντονισμού²⁷⁵.

Ο Κώδικας Δεοντολογίας θέτει ως θεμελιώδη στόχο την αναχαίτιση της λογικής της τεχνητής εγκατάστασης επιχειρηματικών δραστηριοτήτων σε χώρες με ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς που τροφοδοτείται από φορολογικά μέτρα ικανά να καθορίσουν πλεονεκτήματα τόσο σημαντικά ώστε να αλλάξουν τις επιλογές της ίδιας της επιχείρησης να εγκατασταθεί σε έδαφος διαφορετικό από το συνήθη έδαφός της (ή στο οποίο ασκείται η κύρια οικονομική δραστηριότητα)²⁷⁶.

Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τη λογική και τη γλώσσα του Κώδικα, τα φορολογικά μέτρα των οποίων η εφαρμογή οδηγεί σε σημαντικά χαμηλότερο πραγματικό επίπεδο φορολογίας, ή ακόμη και μηδενικό, από τα επίπεδα που εφαρμόζονται γενικά στο οικείο κράτος μέλος²⁷⁷.

Η διαδικασία αξιολόγησης του ζημιογόνου χαρακτήρα των φορολογικών μέτρων πρέπει να λαμβάνει υπόψη τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

²⁷⁶ Με άλλα λόγια, ο Κώδικας εφαρμόζεται στα μέτρα (νομοθετικής, κανονιστικής ή διοικητικής φύσης) που αφορούν τη φορολογία των επιχειρήσεων και επηρεάζουν ή ενδέχεται να επηρεάσουν σημαντικά την επιλογή της τοποθεσίας εγκατάστασης των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων στο έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης (καθώς και στα ειδικά φορολογικά καθεστώτα που προορίζονται για τους μισθωτούς).

²⁷⁷ Το επίπεδο φορολόγησης μπορεί να προκύπτει από τον ονομαστικό φορολογικό συντελεστή, τη φορολογική βάση ή άλλα στοιχεία της φορολογικής υπόθεσης. Με άλλα λόγια, ο Κώδικας περιγράφει τις αρχές του δίκαιου φορολογικού ανταγωνισμού και χρησιμοποιείται ως κριτήριο για την αξιολόγηση του κατά πόσον ένα φορολογικό καθεστώς είναι επιβλαβές ή όχι.

- αν οι διευκολύνσεις προορίζονται αποκλειστικά για μη κατοίκους ή για συναλλαγές με μη κατοίκους,
- εάν οι επιδοτήσεις είναι πλήρως απομονωμένες από την εθνική οικονομία, ώστε να μην επηρεάζουν την εθνική φορολογική βάση,
- αν τα πλεονεκτήματα χορηγούνται ακόμη και αν δεν υπάρχει πραγματική οικονομική δραστηριότητα και ουσιαστική οικονομική παρουσία στο κράτος μέλος που τα προετοίμασε και τα εφάρμοσε,
- εάν οι κανόνες για τον προσδιορισμό των κερδών από τις εγχώριες δραστηριότητες ενός πολυεθνικού ομίλου αποκλίνουν από τις διεθνώς αναγνωρισμένες γενικές αρχές, ιδίως τους κανόνες που έχουν συμφωνηθεί από τον ΟΟΣΑ,
- αν τα φορολογικά μέτρα στερούνται διαφάνειας, συμπεριλαμβανομένων των περιπτώσεων όπου οι νομικοί κανόνες εφαρμόζονται λιγότερο αυστηρά και με διοικητικά αδιαφανή τρόπο.

Έχοντας καθορίσει τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των φορολογικών μέτρων που θεωρούνται επιβλαβή, πρέπει να τονιστεί ότι ο Κώδικας Δεοντολογίας θεσπίζει, αφενός, την απαγόρευση της εισαγωγής νέων καθεστώτων που είναι ικανά να τροφοδοτήσουν τον επιβλαβή ανταγωνισμό μεταξύ των κρατών μελών (ρήτρα *αναστολής ή Standstill*)²⁷⁸ και, αφετέρου, την εξάλειψη των φορολογικών μηχανισμών που στρεβλώνουν τις αποφάσεις κατανομής των επιχειρήσεων εντός του ευρωπαϊκού χώρου (ρήτρα *Κατάργησης ή Rollback*)²⁷⁹.

Όσον αφορά την πρώτη πτυχή, τα κράτη μέλη δεσμεύονται να μην εισάγουν νέα επιβλαβή φορολογικά μέτρα (δηλαδή προάγγελους επιβλαβών

²⁷⁸ Υφιστάμενη κατάσταση ή ρήτρα *Standstill*: Τα κράτη μέλη δεσμεύονται να μην εισάγουν νέα επιβλαβή φορολογικά μέτρα και να τηρούν τις αρχές που διέπουν τον Κώδικα κατά την ανάπτυξη των μελλοντικών πολιτικών τους.

²⁷⁹ Κατάργηση ή ρήτρα *Rollback*: ο Κώδικας, με βάση τις παραμέτρους που αναφέρθηκαν προηγουμένως στο κείμενο, ορίζει τις μορφές φορολογικού ανταγωνισμού που θεωρούνται επιβλαβείς και τις οποίες τα κράτη μέλη αναλαμβάνουν να μην εφαρμόζουν πλέον και να καταργήσουν εντός ορισμένου αριθμού ετών.

πρακτικών φορολογικού ανταγωνισμού) και να τηρούν τις αρχές του κώδικα κατά τον σχεδιασμό των μελλοντικών φορολογικών πολιτικών τους. Όσον αφορά τη δεύτερη πτυχή, τα κράτη μέλη αναλαμβάνουν την υποχρέωση να επανεξετάσουν την εθνική τους νομοθεσία, καθώς και τις υφιστάμενες πρακτικές, και, όπου χρειάζεται, να τις τροποποιήσουν εντός του συντομότερου δυνατού χρόνου, προκειμένου να εξαλείψουν τυχόν επιβλαβή μέτρα.

Από την ανάγνωση των οδηγιών του Κώδικα Δεοντολογίας προκύπτει ότι, σύμφωνα με τα ευρωπαϊκά θεσμικά όργανα, ο φορολογικός ανταγωνισμός δεν μπορεί να υπερβαίνει ένα ωφέλιμο επίπεδο και να είναι υπερβολικός, δηλαδή δεν πρέπει να είναι Επιζήμιος, δεν πρέπει να συνεπάγεται μεγαλύτερο κόστος από ό,τι όφελος. Αυτό σημαίνει, επομένως, ότι ένα «ευεργετικό» επίπεδο φορολογικού ανταγωνισμού είναι αναμφίβολα επιτρεπτό προκειμένου να τονωθεί η βελτίωση του επιπέδου ανταγωνιστικότητας και η διαδικασία γενικής μείωσης της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης στην Ευρώπη.

Με άλλα λόγια, από τη σκοπιά του Κώδικα Δεοντολογίας, ο ευεργετικός φορολογικός ανταγωνισμός μεταξύ των κρατών μελών είναι ένα μέσο που αποσκοπεί στην ενίσχυση της ανταγωνιστικότητας της ευρωπαϊκής οικονομίας στο σύνολό της ενόψει των προκλήσεων που θέτει η παγκοσμιοποίηση της οικονομίας και των αγορών²⁸⁰.

²⁸⁰ «Υπάρχει μορφή και μορφή φορολογικού ανταγωνισμού: υπάρχουν, ως γνωστόν, κράτη μέλη που έχουν υψηλότερο φορολογικό συντελεστή από άλλα που έχουν χαμηλότερο. Αυτό είναι το παιχνίδι του φορολογικού ανταγωνισμού. Ωστόσο, υπάρχουν επίσης ορισμένα κράτη μέλη που εφαρμόζουν επιβλαβείς ή αθέμιτες μορφές φορολογικού ανταγωνισμού, με την έννοια ότι, ενώ έχουν έναν ορισμένο φορολογικό συντελεστή για τις εταιρείες στο εσωτερικό τους, ενθαρρύνουν την εγκατάσταση εταιρειών από άλλα κράτη μέλη στη χώρα αυτή, παρέχοντας προνομιακή φορολογική μεταχείριση. Αυτό συμβαίνει ιδίως στον τομέα των εταιρειών, αλλά και στον τομέα της φορολογικής μεταχείρισης και των αποταμιεύσεων, δεδομένου ότι πολλές ευρωπαϊκές χώρες έχουν ένα σύστημα φορολόγησης των τόκων επί των εισοδημάτων από κεφάλαιο των φυσικών προσώπων που είναι κάτοικοι και ένα σύστημα που τείνει προς τη μηδενική φορολόγηση των ίδιων εισοδημάτων των μη κατοίκων». Προκύπτει ότι «υπάρχει μια γραμμή αποδοχής μιας φυσιολογικής μορφής φορολογικού ανταγωνισμού έναντι των αθέμιτων και επιβλαβών μορφών

1.2 Η ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΜΕΤΡΩΝ ΩΣ ΕΠΙΖΗΜΙΩΝ

Ο Κώδικας Δεοντολογίας προβλέπει ένα σύστημα επικοινωνίας και αξιολόγησης των δυνητικά επιβλαβών φορολογικών μέτρων στο οποίο συμμετέχουν όχι μόνο η Επιτροπή αλλά και τα κράτη μέλη. Πράγματι, κατ' εφαρμογή των αρχών της διαφάνειας και της ανοικτότητας, οι τελευταίοι υποχρεούνται να ανταλλάσσουν πληροφορίες μεταξύ τους σχετικά με τα φορολογικά μέτρα που ήδη ισχύουν και εκείνα που προτίθενται να λάβουν στο μέλλον και τα οποία ενδέχεται να εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του κώδικα.

Για το σκοπό αυτό, κάθε κράτος μέλος μπορεί να ζητήσει να συζητηθούν φορολογικά μέτρα άλλου κράτους μέλους που μπορεί να εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του κώδικα, υποβάλλοντας παρατηρήσεις και αιτήματα για διευκρινίσεις. Η διαδικασία αξιολόγησης βασίζεται, συνεπώς, στις παραμέτρους της βλαπτικότητας που προβλέπονται ρητά στον Κώδικα και αποσκοπεί στο να προσδιορίσει εάν τα φορολογικά μέτρα είναι ή όχι επιζήμια, υπό το πρίσμα των πιθανών επιπτώσεών τους σε επίπεδο ΕΕ.

Επιπλέον, προκειμένου να διασφαλιστεί η συνεχής παρακολούθηση της εφαρμογής του Κώδικα, προτείνεται η σύσταση μίας ομάδα επανεξέτασης για την επιλογή και αξιολόγηση φορολογικών μέτρων που μπορεί να θεωρηθούν ως εκδήλωση επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού (και συνεπώς να παράγουν στρεβλωτικές επιπτώσεις στην κοινή αγορά), καθώς

φορολογικού ανταγωνισμού». Αυτό αναφέρεται από τον *Mario Monti*, στην ακρόαση του από τη Γερουσία της Ιταλικής Δημοκρατίας, βλ. <https://www.senato.it/service/PDF/PDFServer/DF/13820.pdf>

και για την εποπτεία της υποβολής πληροφοριών σχετικά με τα μέτρα αυτά²⁸¹.

1.3 Ο ΚΩΔΙΚΑΣ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ ΚΑΙ ΟΙ ΕΥΡΩΠΑΪΚΕΣ ΚΑΤΕΥΘΥΝΤΗΡΙΕΣ ΓΡΑΜΜΕΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΝΙΣΧΥΣΕΙΣ

Ο Κώδικας Δεοντολογίας, όπως αναφέρθηκε, είναι ένα μέσο ουσιαστικά πολιτικής φύσης που, ως τέτοιο, δεν είναι νομικά δεσμευτικό. Ωστόσο, με την πάροδο των ετών υπήρξε μια τάση εξομίωσης των φορολογικών μέτρων που εκφράζουν επιζήμιο φορολογικό ανταγωνισμό, και συνεπώς εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του κώδικα δεοντολογίας, με κρατικές ενισχύσεις. Και οι δύο τύποι, στην πραγματικότητα, μπορούν να αναχθούν στη γενικότερη κατηγορία των φορολογικών κινήτρων ή παραχωρήσεων. Η συγγένεια αυτή αποτελεί τη λογική προϋπόθεση για την εφαρμογή των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων της Συνθήκης και στα φορολογικά μέτρα του κώδικα δεοντολογίας.²⁸²

Επιπλέον, ο ίδιος ο κώδικας προβλέπει ρητά ότι ορισμένα από τα φορολογικά μέτρα που προβλέπονται σε αυτόν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων περί κρατικών ενισχύσεων. Στο ίδιο πνεύμα, ωστόσο, δεν πρέπει να χαρακτηρίζεται ως κρατική ενίσχυση κάθε φορολογικό μέτρο που είναι δυνητικά ικανό να προκαλέσει επιζήμιο

²⁸¹ Γνωστή ως Ομάδα του Κώδικα Δεοντολογίας, συστάθηκε επίσημα από τη συνεδρίαση του ECOFIN της 9ης Μαρτίου 1998 και αποτελείται από εθνικούς εκπροσώπους υψηλού επιπέδου με καθήκον να αξιολογεί τα φορολογικά μέτρα που θεσπίζουν τα κράτη μέλη και να αποφασίζει εάν είναι επιβλαβή, ως αποτέλεσμα τεχνικής ανάλυσης που διενεργεί η Επιτροπή βάσει κριτηρίων και παραμέτρων σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα. Εάν ένα φορολογικό μέτρο χαρακτηριστεί επιβλαβές, το κράτος μέλος που το θέσπισε υποχρεούται να το τροποποιήσει ή να το καταργήσει. Από την εισαγωγή του κώδικα (1997), έχουν αξιολογηθεί περισσότερα από 400 φορολογικά καθεστώτα και περίπου 100 έχουν κριθεί επιβλαβή. Βλ. σχετικά τις αναφορές εδώ: <https://www.consilium.europa.eu/en/documents-publications/public-register/ccg-reports/>

²⁸² Παπαλεωνίδας Λ. *Ανταγωνισμός και κρατικές φορολογικές ενισχύσεις: ο Κώδικας Συμπεριφοράς για τη φορολόγηση των επιχειρήσεων* σε : Η φορολογία των εταιριών στο νέο διεθνές και ευρωπαϊκό περιβάλλον, 2006

φορολογικό ανταγωνισμό, δεδομένου ότι δεν είναι απαραίτητο να πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 107 ΣΛΕΕ.²⁸³

Επιπλέον, στην ανακοίνωση C-384/3 της 10^{ης} Δεκεμβρίου 1998, η Επιτροπή επιβεβαίωσε ρητά τη δυνατότητα εφαρμογής των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων των Συνθηκών στα μέτρα δημοσιονομικής πολιτικής²⁸⁴.

Συνεπώς, η εφαρμογή των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων στις υποθέσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του κώδικα είχε ως συνέπεια την ενίσχυση της νομικής αξίας του ίδιου του κώδικα²⁸⁵.

Ωστόσο, πρέπει να τονιστεί ότι ο Κώδικας Δεοντολογίας και η ευρωπαϊκή νομοθεσία περί κρατικών ενισχύσεων όχι μόνο έχουν διαφορετικό νομικό αποτέλεσμα, αλλά και επιδιώκουν διαφορετικούς στόχους. Επιπλέον, βάσει αυτής της προσέγγισης, η Επιτροπή έχει κινήσει πολυάριθμες διαδικασίες κατά κρατών μελών όσον αφορά τη νομιμότητα συγκεκριμένων, δυνητικά

²⁸³ Το θεμελιώδες ζήτημα της εξομίωσης των φορολογικών μέτρων που εκφράζουν τον επιζήμιο φορολογικό ανταγωνισμό με τις κρατικές ενισχύσεις θα συζητηθεί διεξοδικά στις επόμενες παραγράφους.

²⁸⁴ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, *Commission notice on the application of the State aid rules to measures relating to direct business taxation* (98/C 384/03), 10 December 1998. Στην ίδια ανακοίνωση, εξάλλου, αναφέρεται ότι «οι διατάξεις της Συνθήκης για τις κρατικές ενισχύσεις, με τον ειδικό μηχανισμό τους, θα συμβάλουν επίσης στην καταπολέμηση του επιβλαβούς φορολογικού ανταγωνισμού». Ωστόσο, «το γεγονός ότι ένα φορολογικό μέτρο πρέπει να θεωρείται επιβλαβές σύμφωνα με τον κώδικα δεοντολογίας δεν θίγει τον ενδεχόμενο χαρακτηρισμό του μέτρου ως κρατική ενίσχυση. Από την άλλη πλευρά, η εξέταση του συμβιβασμού των φορολογικών ενισχύσεων με την κοινή αγορά θα πρέπει να πραγματοποιείται λαμβάνοντας υπόψη, μεταξύ άλλων, τις επιπτώσεις των ενισχύσεων αυτών που αναδεικνύονται από την εφαρμογή του κώδικα δεοντολογίας». Στη συνέχεια, η ανακοίνωση του 1998 υιοθετήθηκε, ως προς το ουσιαστικό περιεχόμενό της, από μεταγενέστερες ανακοινώσεις και πιο πρόσφατα από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, *Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης* (2016/C 262/01), 19 Ιουλίου 2016. Όσον αφορά την ερμηνευτική κατεύθυνση της Επιτροπής που εντάσσει τα μέτρα που καλύπτονται από τον Κώδικα Δεοντολογίας στην πειθαρχία των κρατικών ενισχύσεων, βλ. Traversa E., Flamini A. *Fighting Harmful Tax Competition through EU State Aid Law: Will the Hardening of Soft Law Suffice?* *EstAL* 3/2015 p 323-331

²⁸⁵ Traversa E., Flamini A. *Fighting Harmful Tax Competition through EU State Aid Law: Will the Hardening of Soft Law Suffice?* Ό.π.

επιβλαβών φορολογικών καθεστώτων. Το γεγονός αυτό οδήγησε σε μια αμοιβαία επιρροή μεταξύ των δύο μέσων, η οποία αναμφίβολα συνέβαλε στο να αποκτήσει ο Κώδικας Δεοντολογίας μια μερική δεσμευτική ισχύ - και από νομικής πλευράς - που από τη φύση του δεν είχε²⁸⁶ .

²⁸⁶ Perotto G., *How to cope with harmful tax competition in the EU legal order : going beyond the elusive quest for a definition and the misplaced reliance on state aid law*, European journal of legal studies, 2021, Vol. 13, No. 1, . 309-340 - <https://hdl.handle.net/1814/71283> Retrieved from Cadmus, EUI Research Repository

2. ΤΟ ΠΡΟΒΛΗΜΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΈΝΩΣΗ

Στο πλαίσιο της ΕΕ, επίσης ως αποτέλεσμα της λειτουργίας του Κώδικα Δεοντολογίας, το ζήτημα του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών μελών που προωθείται από την εκμετάλλευση από τις πολυεθνικές εταιρείες και τους ομίλους των ρυθμιστικών ασυμμετριών μεταξύ των διαφόρων φορολογικών καθεστώτων των κρατών μελών βρέθηκε στο επίκεντρο της πολιτικής συζήτησης στα τέλη της δεκαετίας του 1990 και στις αρχές της δεκαετίας του 2000²⁸⁷.

Πράγματι, οι εθνικοί φορολογικοί κανόνες για τις εταιρείες αποδείχθηκαν σύντομα ανεπαρκείς στο μεταβαλλόμενο οικονομικό περιβάλλον που χαρακτηρίζεται από την παγκοσμιοποίηση, την ακραία κινητικότητα των συντελεστών παραγωγής και την ψηφιοποίηση.

Στο πλαίσιο αυτό, δεδομένης της ολοένα αυξανόμενης πολυπλοκότητας των εταιρικών δομών, αντιμέτωπη με την εξαιρετική ευκολία μεταφοράς των κερδών της εταιρείας από το ένα κράτος στο άλλο, έχει καταστεί εξαιρετικά δύσκολο να προσδιοριστεί ποια χώρα είναι υπεύθυνη για τη φορολόγηση του εισοδήματος μιας πολυεθνικής. Συνεπώς, σε ένα σύστημα που χαρακτηρίζεται από είκοσι επτά διαφορετικά φορολογικά καθεστάτα, αφενός, ορισμένες πολυεθνικές επιχειρήσεις μεταφέρουν τα κέρδη τους σε κράτη μέλη όπου η φορολογία είναι ελάχιστη- αφετέρου, δημιουργείται

²⁸⁷ Εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, «ορισμένα κράτη μέλη (...), προκειμένου να προσελκύσουν επενδύσεις, έχουν εξασφαλίσει ασφαλείς παραδείσους διέλευσης μη φορολογηθέντων εισοδημάτων ή καταφύγιο εισοδημάτων χωρίς ιθαγένεια, εκμεταλλεόμενα προς όφελός τους όλα τα πλεονεκτήματα της ενιαίας αγοράς και των ελευθεριών της ΕΕ στο ασύμμετρο πλαίσιο είκοσι οκτώ διαφορετικών εθνικών φορολογικών συστημάτων και αρχών» αναφέρεται, Gasparri T., *Stati sovrani e imprese multinazionali alla sfida del fisco, tra sostanza e trasparenza*, Assonime, Noti e Studi, 15/2017, διαθέσιμο σε https://www.internationalize.co/news3.0/_documenti/3GetPdfToUrl.pdf.

έναν πραγματικό φορολογικό ανταγωνισμό μεταξύ των κρατών μελών, τα οποία, μειώνοντας τους φορολογικούς συντελεστές τους, προσπαθούν να προστατεύσουν τη φορολογική τους βάση και να προσελκύσουν άμεσες ξένες επενδύσεις²⁸⁸.

Σε αυτό το πλαίσιο, έχει αυξηθεί η συνειδητοποίηση της ανάγκης για μια γενική επανεξέταση των μηχανισμών φορολόγησης του εισοδήματος που παράγουν οι εταιρείες, ιδίως εκείνες που έχουν διεθνή προσανατολισμό και ανήκουν σε ομίλους που δραστηριοποιούνται σε παγκόσμιο επίπεδο.

Οι επιμέρους εθνικοί κανόνες φορολογίας εταιρειών είναι, στην πραγματικότητα, εδραιωμένοι σε αρχές και βασικούς κανόνες που αναπτύχθηκαν σε μια εποχή κατά την οποία «οι διασυνοριακές δραστηριότητες ήταν περιορισμένες και οι πολυεθνικές ήταν κυρίως βιομηχανικές εταιρείες που πωλούσαν υλικά αγαθά». Μια εποχή, επομένως, έτη φωτός μακριά από το σημερινό «παγκοσμιοποιημένο, κινητό και ψηφιοποιημένο» οικονομικό περιβάλλον.³⁵²

2.1 Η ΠΡΟΤΑΣΗ ΓΙΑ ΜΙΑ ΚΟΙΝΗ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΗ ΒΑΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ (CCCTB)

Στις 16 Μαρτίου 2011, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ενέκρινε την πρόταση οδηγίας για μια κοινή ενοποιημένη βάση φορολογίας εταιρειών (ΚΕΒΦΕ - Common Consolidated Corporate Tax Base - CCCTB), με στόχο να παρέχει στις εταιρείες ένα ενιαίο σύνολο κανόνων φορολογίας εταιρειών για τη λειτουργία τους σε ολόκληρη την ενιαία αγορά.³⁵⁴

Η πρόταση περιγράφει ένα καθεστώς κοινών κανόνων για τον υπολογισμό της φορολογικής βάσης των εταιρειών που είναι φορολογικοί κάτοικοι της

²⁸⁸Radaelli C., *Harmful Tax Competition in the EU: Policy Narratives and Advocacy Coalitions*, Working Paper International Studies Association, Washington, D.C., February 16–20, 1999. Διαθέσιμο σε <https://ciaotest.cc.columbia.edu/isa/rac01/>

ΕΕ και των εγκατεστημένων στην ΕΕ υποκαταστημάτων εταιρειών εκτός ΕΕ. Ειδικότερα, προβλέπονται κανόνες για τον υπολογισμό των φορολογικών αποτελεσμάτων κάθε εταιρείας (είτε μητρικής, είτε θυγατρικής, είτε υποκαταστήματος), την ενοποίηση των αποτελεσμάτων αυτών, εάν υπάρχουν και άλλα μέλη του ομίλου, και την κατανομή της ενοποιημένης φορολογικής βάσης μεταξύ των κρατών μελών.

Συνεπώς, η ΚΕΒΦΕ αποτελεί μια σημαντική προσπάθεια φορολογικής εναρμόνισης των άμεσων φόρων. Η εναρμόνιση, ωστόσο, δεν επεκτείνεται στους συντελεστές, δεδομένου ότι κάθε κράτος μέλος είναι ελεύθερο να εφαρμόζει τον δικό του συντελεστή στο μερίδιό του επί της φορολογικής βάσης των φορολογουμένων.

Η ΚΕΒΦΕ αντιπροσωπεύει, όσον αφορά το εύρος του πεδίου εφαρμογής και την κλίμακα των στόχων της, μια σημαντική προσπάθεια μεταρρύθμισης της άμεσης φορολογίας στην ιστορία της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Για πρώτη φορά από τη γέννηση της Ευρωπαϊκής Ένωσης, μια νομοθετική πράξη ρυθμίζει σε υπερεθνικό επίπεδο και με ομοιόμορφο τρόπο ένα βασικό στοιχείο του φόρου, τη φορολογική βάση, από την οποία -μαζί με τον συντελεστή- εξαρτάται η έκταση της φορολογικής επιβάρυνσης. Υπό αυτή την έννοια, η ΚΕΒΦΕ αποτελεί το αποκορύφωμα μιας 20ετούς και πλέον προσπάθειας επανεξέτασης της φορολογίας των επιχειρήσεων και τη θεμελιώδη καμπή μιας φορολογικής πολιτικής φιλικότερης προς την ανάπτυξη για τα οικονομικά συστήματα²⁸⁹.

²⁸⁹ Η υπό εξέταση πρόταση οδηγίας βρίσκει τη νομική της βάση στο άρθρο 115 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΣΛΕΕ), σύμφωνα με το οποίο το Συμβούλιο μπορεί να λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα για την προσέγγιση των εθνικών νομοθεσιών «που επηρεάζουν άμεσα την εγκαθίδρυση ή τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς». Με άλλα λόγια, το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο έχει τη δυνατότητα να παρεμβαίνει στον τομέα της άμεσης φορολογίας, υπό την προϋπόθεση, αφενός, ότι υπάρχει πραγματικό εμπόδιο στη λειτουργία της κοινής αγοράς και, αφετέρου, ότι τηρούνται ορισμένοι διαδικαστικοί κανόνες. Επιπλέον, το άρθρο 115 δεσμεύει το Συμβούλιο να εκδίδει μόνο οδηγίες, οι οποίες πρέπει να εκδίδονται ομόφωνα σύμφωνα με ειδική νομοθετική διαδικασία και μετά από διαβούλευση με το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο. Οι πρώτες προσπάθειες της Επιτροπής να σχεδιάσει μια κοινή φορολογική βάση για τις επιχειρήσεις χρονολογούνται από τις αρχές της δεκαετίας του 2000. Πράγματι, η έκδοση μιας σειράς ανακοινώσεων (νομικά μη δεσμευτικών πράξεων) προς τα άλλα ευρωπαϊκά θεσμικά όργανα χρονολογείται από την περίοδο αυτή, η οποία

Η πρόταση της ΚΕΒΦΕ σκιαγραφεί έτσι ένα σύνολο αυτόνομων και κοινών κανόνων, που προορίζονται να εφαρμοστούν ομοιόμορφα σε όλα τα κράτη μέλη για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος²⁹⁰, το οποίο είναι ανεξάρτητο από τα λογιστικά συστήματα που υιοθετούνται στις επιμέρους χώρες²⁹¹.

Ο λειτουργικός μηχανισμός της ΚΕΒΦΕ προβλέπει μια κοινή ενοποιημένη φορολογική βάση για τις εταιρείες που δραστηριοποιούνται σε περισσότερα από ένα κράτη μέλη και επιλέγουν να ενοποιούν τα κέρδη τους σε ευρωπαϊκό επίπεδο. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα ένα φορολογικό σύστημα που βασίζεται σε ένα σύνολο εναρμονισμένων κανόνων που προβλέπει τον

δρομολόγησε τη συζήτηση για τον ορισμό της πρότασης. Για το θέμα αυτό βλέπε, μεταξύ άλλων, ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee Towards an Internal Market without tax obstacles A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities* COM [2001] 582, 23 Οκτωβρίου 2001-European Commission, ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ *European Commission Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee - An Internal Market without company tax obstacles: achievements, ongoing initiatives and remaining challenges*, (COM (2003)726), 24 Νοεμβρίου 2003, ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ *European Commission Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee - Towards an Internal Market without tax obstacles - A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities*, 2001 COM[2001]582, 23 Οκτωβρίου 2001

Το 2004 συστάθηκε η Ομάδα Εργασίας για την ΚΕΒΦΕ (CCCTB Working Group), αποτελούμενη από εμπειρογνώμονες των φορολογικών διοικήσεων όλων των κρατών μελών, η οποία συνεδρίασε δεκατρείς φορές σε ολομέλεια μέχρι τον Απρίλιο του 2008 και, μεταξύ 2004 και 2008, πραγματοποίησε τουλάχιστον 13 στρογγυλές τράπεζες και συζήτησε περισσότερα από 70 έγγραφα. Το καθήκον της ομάδας εργασίας ήταν να εξετάσει τις σημαντικότερες πτυχές της πρότασης και να μελετήσει τις καταλληλότερες τεχνικές λύσεις με βάση τις θεμελιώδεις αρχές του σχεδίου οδηγίας: την εξάλειψη της διπλής φορολόγησης και της (διπλής) μη φορολόγησης, την πρόληψη των καταχρήσεων, τη μείωση του κόστους συμμόρφωσης (ιδίως των επιβαρύνσεων για τις ενδοομιλικές συναλλαγές) και την απλούστευση των διοικητικών διαδικασιών.

²⁹⁰ Freedman, J., & Macdonald, G.. *The Tax Base for CCCTB: The Role of Principles* (2008), διαθέσιμο σε <https://wayback.archive-it.org/org-467/20200811102806/http://eureka.sbs.ox.ac.uk/3367/1/WP0807.pdf>

²⁹¹ Οι διατάξεις του σχεδίου οδηγίας εφαρμόζονται σε εταιρείες οποιουδήποτε μεγέθους που κατοικούν σε κράτη μέλη της ΕΕ, οι οποίες έχουν το καθεστώς των εταιρειών και υπόκεινται στο φόρο εισοδήματος ενός κράτους μέλους, καθώς και σε μόνιμες εγκαταστάσεις εταιρειών από τρίτα κράτη.

υπολογισμό της φορολογικής βάσης του ομίλου με την εφαρμογή κοινών κανόνων για όλα τα κράτη μέλη. Όπως έχει ήδη αναφερθεί, κάθε χώρα παραμένει ελεύθερη να εφαρμόζει τον δικό της συντελεστή στο μερίδιό της στη φορολογική βάση (η οποία κατανέμεται μεταξύ των χωρών σύμφωνα με έναν προκαθορισμένο τύπο). Με άλλα λόγια, το καθεστώς της ΚΕΒΦΕ αποσκοπεί στην καθιέρωση ενός ενιαίου ευρωπαϊκού φορολογικού νόμου σε προαιρετική βάση ως εναλλακτική λύση σε σχέση με αυτόν που συνήθως θεσπίζεται σε εθνικό επίπεδο, αποφεύγοντας παράλληλα την εναρμόνιση των φορολογικών συντελεστών μεταξύ των κρατών. Ο δηλωμένος στόχος είναι η δημιουργία ενός πιο αποτελεσματικού φορολογικού συστήματος για τις εταιρείες που δραστηριοποιούνται εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, με συνέπεια την αποφυγή του ανταγωνισμού των φορολογικών συντελεστών μεταξύ των κρατών μελών.

Το σχέδιο οδηγίας που προτάθηκε το 2011, ομολογουμένως πολύ φιλόδοξο, απέτυχε να λάβει την τελική έγκριση λόγω της δυσκολίας επίτευξης της ομόφωνης ευρωπαϊκής συναίνεσης που απαιτεί η ΣΛΕΕ για τη φορολογική νομοθεσία²⁹². Ένα ακόμη εμπόδιο για την έγκριση της ΚΕΒΦΕ ήταν η οικονομική κρίση που ξεκίνησε το 2008, η οποία κατέστησε πιο δύσκολο να δοθεί το πράσινο φως σε ένα μέσο που θα περιόριζε την κυριαρχία των κρατών μελών στον τομέα της άμεσης φορολογίας.

Η μη υιοθέτηση της ΚΕΒΦΕ επέτρεψε τη συνέχιση του ανοργάνωτου πλαισίου των καθεστώτων και του προσδιορισμού της φορολογικής βάσης των εταιρειών, καθώς και των ανισοτήτων μεταξύ των φορολογικών συντελεστών στα διάφορα κράτη μέλη.

Κατά την τελευταία δεκαετία οι στρεβλώσεις αυτές οδήγησαν στην εξάπλωση της ευκαιριακής συμπεριφοράς των κρατών και των φορολογουμένων στις επενδυτικές επιλογές των επιχειρήσεων, με

²⁹² Spengel C., Ortmann-Babel M., Zinn B.T. and Matenaer S. *A Common Corporate Tax Base for Europe: An Impact Assessment of the Draft Council Directive on a CC(C)TB*. (2012). Διαθέσιμο σε : <https://madoc.bib.uni-mannheim.de/32392/1/dp12039.pdf>

αποτέλεσμα τον πολλαπλασιασμό των επιζήμιων πρακτικών φορολογικού ανταγωνισμού εντός της ενιαίας αγοράς.

2.2 Η ΕΠΑΝΕΚΚΙΝΗΣΗ ΤΗΣ ΚΟΙΝΗΣ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΗΣ ΒΑΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ (ΚΕΒΦΕ)

Αφού η πρόταση οδηγίας του 2011 απέτυχε να υιοθετηθεί, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, αντιμέτωπη με την εντατικοποίηση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού εντός της ΕΕ, αποφάσισε κατά τη διάρκεια του 2015 να επανεκκινήσει το σχέδιο της Κοινής Ενοποιημένης Βάσης Φορολογίας Εταιρειών (ΚΕΒΦΕ) ως μέρος ενός νέου σχεδίου δράσης (*Ένα δίκαιο και αποτελεσματικό σύστημα φορολογίας των εταιρειών*) που περιλαμβάνει μια σειρά πρωτοβουλιών με στόχο τη διασφάλιση δίκαιης και διαφανούς φορολογίας των εταιρειών, την καταπολέμηση της φοροαποφυγής και την προώθηση της ανάπτυξης της ενιαίας αγοράς²⁹³.

Εν προκειμένω, στις 17 Ιουνίου 2015 δημοσιεύθηκε η ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο με τίτλο «*Ένα δίκαιο και αποτελεσματικό σύστημα φορολογίας εταιρειών στην Ευρωπαϊκή Ένωση: οι 5 κύριοι τομείς δράσης*»²⁹⁴, στην οποία τονίζεται η ανάγκη για «*μια νέα προσέγγιση της εταιρικής φορολογίας, για την επίτευξη του στόχου της δικαιότερης και αποτελεσματικότερης φορολόγησης και για την αποτελεσματική αντιμετώπιση του προβλήματος της φοροαποφυγής των επιχειρήσεων*»²⁹⁵. Σύμφωνα με την Επιτροπή, το νέο φορολογικό μοντέλο

²⁹³ Nerudová, D., Solilová, V. The Impact of the Introduction of a CCCTB in the EU. *Intereconomics* 54, 160–165 (2019). <https://doi.org/10.1007/s10272-019-0815-2>
Διαθέσιμο σε <https://link.springer.com/article/10.1007/s10272-019-0815-2>

²⁹⁴ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ *European Commission: A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action*, No. COM(2015) 302 final, Brussels 2015

²⁹⁵ Η επανεκκίνηση της προηγούμενης πρότασης οδηγίας για μια κοινή ενοποιημένη φορολογική βάση εταιρειών (ΚΕΒΦΕ) για ομίλους εταιρειών που υπερβαίνουν ένα ορισμένο όριο εσόδων αποτελεί ενδεχομένως λύση σε αυτά τα προβλήματα και στις αυθαιρέσιες μεταφοράς κερδών- ή ακόμη και μια εναλλακτική λύση σε έναν πιθανό ψηφιακό φόρο (Web Tax). Η πρόταση προβλέπει την ενοποίηση των φορολογικών βάσεων όλων των οντοτήτων του ομίλου (θυγατρικές ή μόνιμες εγκαταστάσεις) που

πρέπει να παρέχει μια «ολιστική λύση» στο πρόβλημα της μεταφοράς των κερδών και να επιδιώκει τους ακόλουθους στόχους:

- αποκατάσταση της σύνδεσης μεταξύ της φορολογίας και του τόπου όπου ασκείται η οικονομική δραστηριότητα,
- να διασφαλίσει ότι τα κράτη μέλη είναι σε θέση να προσδιορίζουν σωστά την αξία της εταιρικής δραστηριότητας στη δικαιοδοσία τους,
- δημιουργία ενός ανταγωνιστικού και φιλικού προς την ανάπτυξη φορολογικού περιβάλλοντος για τις επιχειρήσεις στην ΕΕ, το οποίο θα οδηγήσει σε μεγαλύτερη ανθεκτικότητα του εταιρικού τομέα,
- Προστασία της ενιαίας αγοράς και διασφάλιση μιας ισχυρής προσέγγισης της ΕΕ σε θέματα εξωτερικής φορολογίας εταιρειών, συμπεριλαμβανομένων μέτρων για την εφαρμογή του σχεδίου BEPS του ΟΟΣΑ,
- αντιμετώπιση του ζητήματος των μη συνεργάσιμων φορολογικών δικαιοδοσιών και αύξηση της φορολογικής διαφάνειας.

Ένας νέος φορολογικός μηχανισμός είναι απαραίτητος διότι, σύμφωνα με την Επιτροπή, *«οι ισχύοντες κανόνες φορολογίας των επιχειρήσεων δεν είναι πλέον προσαρμοσμένοι στο σύγχρονο περιβάλλον. Το εταιρικό εισόδημα φορολογείται σε εθνικό επίπεδο, αλλά το επιχειρηματικό περιβάλλον έχει γίνει παγκοσμιοποιημένο, κινητό και ψηφιοποιημένο. Τα επιχειρηματικά μοντέλα και οι εταιρικές δομές γίνονται όλο και πιο πολύπλοκα και, κατά συνέπεια, διευκολύνουν τη μεταφορά κερδών. Συνεπώς, έχει γίνει πιο*

είναι παρούσες στα κράτη μέλη και τον επιμερισμό του μεριδίου του φορολογητέου εισοδήματος επί του οποίου κάθε δικαιοδοσία μπορεί να ασκήσει τα φορολογικά της δικαιώματα, με βάση έναν προκαθορισμένο τύπο στον οποίο έχουν σημασία το ύψος των πωλήσεων στον προορισμό και οι λιγότερο κινητοί παράγοντες, δηλαδή το κόστος εργασίας και τα πάγια ενσώματα περιουσιακά στοιχεία. Έτσι, στην ενοποιημένη φορολογική βάση, όλες οι ενδοομιλικές συναλλαγές δυνητικά θα εξαλειφθούν και η επιχείρηση θα θεωρηθεί ως ενιαία οντότητα, με τη συνακόλουθη κατάργηση της αρχής του ανεξάρτητου προσώπου του ΟΟΣΑ και την εγκατάλειψη ολόκληρου του εφαρμοστικού μηχανισμού του Transfer Pricing, ο οποίος, αντίθετα, προβλέπει (ακόμη και μετά την ουσιαστική αναμόρφωση του σχεδίου BEPS) ότι τα κέρδη αποδίδονται με βάση τον κύκλο εργασιών, τις ζημίες και τα περιουσιακά στοιχεία, ιδίως τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, κάθε μεμονωμένης οντότητας.

δύσκολο να καθοριστεί ποια χώρα θα πρέπει να φορολογεί το εισόδημα μιας πολυεθνικής εταιρείας»²⁹⁶ .

Η Επιτροπή επισημαίνει επίσης ότι ο επιζήμιος φορολογικός ανταγωνισμός στη φορολογία των επιχειρήσεων έχει λάβει τα χαρακτηριστικά ενός παγκόσμιου φαινομένου, που τροφοδοτείται διαρκώς από τις ασυμμετρίες που υπάρχουν μεταξύ των διαφόρων χωρών.

Στο πλαίσιο της ΕΕ, η ενιαία αγορά προσφέρει «αδιαμφισβήτητα οφέλη στους πολίτες και τις επιχειρήσεις», αλλά ταυτόχρονα η συνύπαρξη 28 , κατά το χρόνο εκείνο , διαφορετικών φορολογικών καθεστώτων σε μια ολοκληρωμένη αγορά έχει οδηγήσει σε «έντονο φορολογικό ανταγωνισμό μεταξύ των κρατών μελών, τα οποία, κατά συνέπεια, μείωσαν σταδιακά τους συντελεστές φορολογίας των επιχειρήσεων, προκειμένου να προστατεύσουν τη φορολογική τους βάση και να προσελκύσουν άμεσες ξένες επενδύσεις»²⁹⁷ .

²⁹⁶ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ *European Commission: A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action*, No. COM(2015) 302 final, Brussels 2015, European Commission, ό.π. Εισαγωγή, όπου επίσης αναφέρεται ότι «Ορισμένες εταιρείες εκμεταλλεύονται την κατάσταση για να μεταφέρουν τεχνητά τα κέρδη τους στην περιοχή δικαιοδοσίας με τον χαμηλότερο φόρο και να ελαχιστοποιήσουν τη συνολική φορολογική εισφορά τους. Το γεγονός ότι ορισμένες κερδοφόρες πολυεθνικές φαίνεται να καταβάλλουν πολύ χαμηλούς φόρους σε σχέση με το εισόδημά τους, ενώ πολλοί πολίτες πλήττονται σημαντικά από τις προσπάθειες δημοσιονομικής προσαρμογής, έχει προκαλέσει δημόσια δυσαρέσκεια. Αυτή η φαινομενική έλλειψη αμεροληψίας απειλεί το κοινωνικό συμβόλαιο μεταξύ των κυβερνήσεων και των πολιτών τους και μπορεί να έχει επιπτώσεις ακόμη και στη γενική φορολογική συμμόρφωση. Είναι έντονη η ανάγκη να αντιμετωπιστούν αυτές οι καταχρηστικές φορολογικές πρακτικές των εταιρειών και να επανεξεταστούν οι κανόνες φορολόγησης των εταιρειών με στόχο την καλύτερη αντιμετώπιση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού.[...]. Η σημερινή έλλειψη συντονισμού μεταξύ των κρατών μελών όσον αφορά τη φορολογία των εταιρειών εμποδίζει τις εταιρείες που δραστηριοποιούνται στην ενιαία αγορά, καθώς πρέπει να αντιμετωπίσουν 28 διαφορετικές φορολογικές βάσεις για τις εταιρείες, με αποτέλεσμα υψηλό κόστος συμμόρφωσης και διοικητικό φόρτο που πλήττει την ευρωπαϊκή ανταγωνιστικότητα. Επιτρέπει επίσης στις εταιρείες να εκμεταλλεύονται τις υπάρχουσες ασυμμετρίες. Ο έντονος ανταγωνισμός για κινητές φορολογικές βάσεις έχει δημιουργήσει νέες ευκαιρίες για επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό, ενώ άλλες εταιρείες εξακολουθούν να αντιμετωπίζουν διπλή φορολόγηση».

²⁹⁷ Ό.π.

Αυτό είχε ως αποτέλεσμα μια σημαντική «γενικευμένη μείωση» του συντελεστή φορολογίας των εταιρειών εντός της ΕΕ²⁹⁸, όπου οι αρχές της ελεύθερης κυκλοφορίας στην ενιαία αγορά επιτρέπουν ακόμη μεγαλύτερη κινητικότητα της φορολογικής βάσης και των κερδών. Από την άλλη πλευρά, πολλά κράτη μέλη έχουν διευρύνει τη φορολογική βάση προκειμένου να αντισταθμίσουν, τουλάχιστον εν μέρει, τους χαμηλότερους συντελεστές, και υπογραμμίζει η Επιτροπή, «*ορισμένα από αυτά προσφέρουν ειδικά καθεστώτα ή ρυθμίσεις (rulings) που καθορίζουν σημαντικά χαμηλότερους συντελεστές για ορισμένα είδη εισοδήματος ή εταιρειών*».

Τα χαμηλότερα έσοδα από τους εταιρικούς φόρους και οι πρακτικές φοροαποφυγής των επιχειρήσεων αντισταθμίστηκαν από ορισμένες κυβερνήσεις με την αύξηση της φορολογικής επιβάρυνσης των λιγότερο κινητικών επιχειρήσεων και του παράγοντα εργασία. Η κατάσταση αυτή, σύμφωνα με την Επιτροπή, «*υπονομεύει την αποτελεσματικότητα και την ικανότητα των καθεστώτων να χρησιμοποιούν τη φορολογία για τη δημιουργία ευνοϊκών συνθηκών για την ανάπτυξη: η υψηλότερη φορολογική επιβάρυνση της εργασίας αποθαρρύνει την απασχόληση και τη δημιουργία θέσεων εργασίας- η υψηλότερη φορολογική επιβάρυνση των λιγότερο κινητικών επιχειρήσεων αυξάνει το κόστος κεφαλαίου τους και μειώνει την ικανότητά τους να επενδύουν- και οι επιχειρήσεις που δεν μπορούν ή δεν θέλουν να εφαρμόσουν επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό υφίστανται επίσης ανταγωνιστικά μειονεκτήματα σε σύγκριση με εκείνες που το κάνουν. Οι ΜΜΕ είναι οι επιχειρήσεις που πλήττονται περισσότερο από αυτή την κατάσταση*»²⁹⁹. Επομένως, υπονομεύεται η νομιμότητα του φορολογικού ανταγωνισμού, ο οποίος χρησιμοποιείται όλο και περισσότερο «*καταχρηστικά για τη φοροδιαφυγή των επιχειρήσεων*». Εξ ου και η ανάγκη «*επαναφοράς του θέματος ώστε να διασφαλιστεί ότι η φορολογία των*

²⁹⁸ Ωστόσο, παρόλο που οι συντελεστές φορολογίας εταιρειών έχουν μειωθεί, η φορολογία εταιρειών εξακολουθεί να αποτελεί σημαντική πηγή εσόδων για όλα τα κράτη μέλη.

²⁹⁹ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ European Commission: *A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action*, No. COM(2015) 302 final, Brussels 2015, European Commission, Introduction

επιχειρήσεων δημιουργεί συνθήκες φιλικές προς την ανάπτυξη, δίκαιες και διαφανείς».

Κατά την άποψη της Επιτροπής, η διαδικασία μεταρρύθμισης της φορολογίας των εταιρειών εντός της ΕΕ πρέπει, επιπλέον, να λαμβάνει υπόψη τις πρωτοβουλίες που αναλαμβάνονται σε διεθνές επίπεδο, ιδίως το σχέδιο BEPS του ΟΟΣΑ. Σύμφωνα με την Επιτροπή, στην πραγματικότητα, η ΕΕ, αναλαμβάνοντας τις δικές της δράσεις, πρέπει να εμπνέεται από τις διεθνείς μεταρρυθμίσεις, μελετώντας τον καλύτερο τρόπο ενσωμάτωσης των αποτελεσμάτων του σχεδίου BEPS σε ευρωπαϊκό επίπεδο, χωρίς να ξεχνά τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της ενιαίας αγοράς και του ενιαίου νομίσματος³⁰⁰.

Μεταξύ των τομέων δράσης που αναφέρονται στην ανακοίνωση του 2015 είναι, επομένως, η επανεκκίνηση του σχεδίου για την Κοινή Ενοποιημένη Βάση Φορολογίας Εταιρειών (ΚΕΒΦΕ)³⁰¹, το οποίο, σε σύγκριση με τον

³⁰⁰ Εν προκειμένω, η Επιτροπή επισημαίνει ότι «οι Συνθήκες απαιτούν σεβασμό των θεμελιωδών ελευθεριών - συμπεριλαμβανομένης της ελευθερίας εγκατάστασης. Συνεπώς, οι μεταρρυθμίσεις πρέπει να προσαρμοστούν στο πλαίσιο της ΕΕ και να επιλύσουν τις ασυνέπειες σε ευρωπαϊκή κλίμακα. Από την άποψη αυτή, η ΕΕ έχει το πλεονέκτημα ότι μπορεί να νομοθετεί. Μια κοινή προσέγγιση της ΕΕ θα ενισχύσει την ενιαία αγορά στο σύνολό της και θα την προστατεύσει από τη διάβρωση της φορολογικής βάσης. Οι λύσεις της ΕΕ για την εφαρμογή των μέτρων BEPS του ΟΟΣΑ και των περαιτέρω πρωτοβουλιών κατά της φοροαποφυγής θα πρέπει να επικεντρωθούν σε μέτρα για την αποτροπή της μεταφοράς κερδών που παράγονται στην ΕΕ αλλού χωρίς να φορολογούνται σε κανένα κράτος μέλος». Ό.π.

³⁰¹ Σύμφωνα με την Επιτροπή, «Παράλληλα, η ΚΕΒΦΕ θα μπορούσε να αποδειχθεί ιδιαίτερα αποτελεσματική στην αντιμετώπιση της μεταφοράς των κερδών και των εταιρικών φορολογικών καταχρήσεων στην ΕΕ. Η κοινή βάση θα εξαλείψει τις ασυμφωνίες μεταξύ των εθνικών συστημάτων, τα οποία συχνά εκμεταλλεύονται οι εταιρείες επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού, και θα καταργήσει τη δυνατότητα χρήσης προτιμησιακών καθεστώτων για τη μεταφορά κερδών. Η δυνατότητα παραποίησης των τιμών μεταβίβασης θα εξαλειφθεί, εφόσον δεν θα λαμβάνονται υπόψη οι ενδοομιλικές συναλλαγές και τα κέρδη του ομίλου θα κατανέμονται με βάση μαθηματικό τύπο. Η ΚΕΒΦΕ θα μπορούσε επίσης να αποτελέσει χρήσιμο μέσο για την αντιμετώπιση της ευνοϊκής μεταχείρισης του χρέους. Επιπλέον, η κοινή βάση θα εισαγάγει πλήρη διαφάνεια όσον αφορά τον πραγματικό φορολογικό συντελεστή κάθε περιοχής δικαιοδοσίας, μειώνοντας με τον τρόπο αυτό το πεδίο για την άσκηση επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού»

προκάτοχό του, έχει τα εξής σημαντικές χαρακτηριστικές καινοτομίες: (i) υποχρεωτική ΚΕΒΦΕ (τουλάχιστον για τις πολυεθνικές)³⁰² ; (ii) σταδιακή προσέγγιση για την εφαρμογή της ΚΕΒΦΕ³⁰³ .

Λόγω της σταδιακής προσέγγισής της, η νέα πρόταση χωρίζεται σε δύο οδηγίες με στόχο να καθορίσει πρώτα τους κανόνες για τον προσδιορισμό μιας κοινής φορολογικής βάσης και στη συνέχεια εκείνους για την ενοποίηση³⁰⁴ : η *Οδηγία για μια κοινή βάση φορολογίας εταιρειών*

³⁰² Η προηγούμενη πρόταση, από την άλλη πλευρά, προέβλεπε μια προαιρετική ΚΕΒΦΕ. «Αυτό θα περιόριζε την αποτελεσματικότητά της ως εργαλείο για την αποτροπή της μεταφοράς κερδών, καθώς οι πολυεθνικές που ελαχιστοποιούν τα φορολογητέα κέρδη μέσω επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού είναι απίθανο να επιλέξουν να ενταχθούν στην ΚΕΒΦΕ. Συνεπώς, το νέο καθεστώς φορολογίας εταιρειών θα είναι υποχρεωτικό για τους μεγάλους πολυεθνικούς ομίλους, οι οποίοι έχουν μεγαλύτερη ικανότητα επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού, και θα διασφαλίσει ότι οι εταιρείες με συνολικά έσοδα άνω των 750 εκατ. ευρώ ετησίως θα φορολογούνται εκεί όπου πραγματικά πραγματοποιούν τα κέρδη τους». Σε αυτό το πλαίσιο, η ΚΕΒΦΕ είναι ένα αποτελεσματικό εργαλείο για την κατανομή του εισοδήματος εκεί όπου δημιουργείται αξία, μέσω ενός τύπου που βασίζεται σε τρεις ισοβαρείς παράγοντες (δηλαδή περιουσιακά στοιχεία, εργασία, κύκλος εργασιών). Δεδομένου ότι οι παράγοντες αυτοί σχετίζονται με τον τόπο πραγματοποίησης των κερδών μιας εταιρείας, είναι πιο ανθεκτικοί σε επιθετικές πρακτικές φορολογικού σχεδιασμού από ό,τι οι ευρέως διαδεδομένες μέθοδοι μεταβιβαστικής τιμολόγησης για την κατανομή των κερδών. Εκτός από τη λειτουργία της ΚΕΒΦΕ κατά της φοροαποφυγής, το επαναπροωθούμενο σχέδιο διατηρεί τα χαρακτηριστικά ενός εταιρικού φορολογικού συστήματος ικανού να περιορίσει τον έντονο φορολογικό ανταγωνισμό μεταξύ των κρατών μελών της ΕΕ- θα εξαλείψει επίσης τα εμπόδια που δημιουργούν στρεβλώσεις και παρεμποδίζουν την εύρυθμη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, συμβιβάζοντας έτσι τις ανάγκες της ενιαίας αγοράς με τον σεβασμό της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών.

³⁰³ « Η ΚΕΒΦΕ αποτελεί εξαιρετικά φιλόδοξη πρωτοβουλία. Οι συζητήσεις στο πλαίσιο του Συμβουλίου κατέδειξαν ότι δεν θα εγκριθεί στο σύνολό της. Οι δύσκολες συζητήσεις επί των πλέον πολύπλοκων πτυχών καθυστερούν την πρόοδο που μπορεί να υπάρχει όσον αφορά τα άλλα σημαντικά στοιχεία της πρότασης. Επομένως η Επιτροπή τάσσεται υπέρ μιας σταδιακής προσέγγισης προς την επίτευξη συμφωνίας σχετικά με τις διάφορες πτυχές της ΚΕΒΦΕ.

Η ενοποίηση υπήρξε η πιο δύσκολη πτυχή στις διαπραγματεύσεις των κρατών μελών σχετικά με την ΚΕΒΦΕ. Ως εκ τούτου, η Επιτροπή θα προτείνει την αναβολή των εργασιών για την ενοποίηση έως ότου συμφωνηθεί και εφαρμοστεί η κοινή βάση. «. Ο.π.

³⁰⁴ Οι δύο προτάσεις δεν θα εξεταστούν ταυτόχρονα: οι εργασίες σχετικά με την ΚΕΒΦΕ, στην πραγματικότητα, αφορούν την «πρώτη φάση» της πρότασης, ενώ οι εργασίες σχετικά με την ΚΕΒΦΕ («δεύτερη φάση») θα αρχίσουν μόνο όταν επιτευχθεί συμφωνία και ομόφωνη συναίνεση των κρατών μελών σχετικά με την πρώτη φάση. Αυτή η προσαρμογή της αρχικής προσέγγισης, που υιοθετήθηκε στο πλαίσιο του σχεδίου δράσης του 2015 για ένα δικαιότερο και αποτελεσματικότερο σύστημα φορολογίας εταιρειών στην ΕΕ, συνδέεται με τις δυσκολίες που προέκυψαν από τις συζητήσεις στο Συμβούλιο για τον καθορισμό ενός ενιαίου μηχανισμού για την αξιολόγηση και τον έλεγχο των ομίλων εταιρειών που υπόκεινται στην ΚΕΒΦΕ, αλλά και με την ανάγκη να προωθηθεί η σύγκλιση των συστημάτων φορολογίας των

(ΚΕΒΦΕ)³⁰⁵ και την οδηγία για μια κοινή ενοποιημένη βάση φορολογίας εταιρειών (ΚΕΒΦΕ)³⁰⁶. Σε σχέση με τη διάσπαση της πρότασης, η Επιτροπή τονίζει ότι «λαμβάνοντας υπόψη την ανάγκη να δράσουμε γρήγορα για να διασφαλίσουμε την εύρυθμη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, καθιστώντας την, αφενός, πιο φιλική προς το εμπόριο και τις επενδύσεις και, αφετέρου, πιο ανθεκτική στους μηχανισμούς φοροαποφυγής, είναι αναγκαίο να διασπάσουμε τη φιλόδοξη πρωτοβουλία της ΚΕΒΦΕ σε δύο χωριστές προτάσεις. Σε πρώτη φάση, θα πρέπει να θεσπιστούν οι κανόνες για μια κοινή φορολογική βάση για τις επιχειρήσεις, προτού προχωρήσουμε στην πτυχή της ενοποίησης σε δεύτερη φάση».

Συνεπώς, η οδηγία για την κοινή βάση φορολογίας των εταιριών (ΚΒΦΕ) αποτελεί το «πρώτο βήμα» της προαναφερθείσας σταδιακής προσέγγισης. Καθορίζει τα στοιχεία για τον υπολογισμό της κοινής φορολογικής βάσης των εταιριών και εισάγει ορισμένες διατάξεις κατά της φοροαποφυγής.

Η οδηγία για την κοινή ενοποιημένη βάση φορολογίας εταιριών (ΚΕΒΦΕ), από την άλλη πλευρά, αποτελεί το «δεύτερο βήμα» και καθορίζει τις προϋποθέσεις συμμετοχής σε όμιλο, ορίζει τις πιθανές μορφές που μπορεί να λάβει ένας όμιλος και περιλαμβάνει κανόνες σχετικά με τις τεχνικές πτυχές της ενοποίησης. Ένα από τα κύρια στοιχεία της πρότασης είναι ο τύπος κατανομής, δηλαδή ο μηχανισμός στάθμισης που εφαρμόζεται για την κατανομή της ενοποιημένης φορολογικής βάσης του ομίλου στα επιλέξιμα κράτη μέλη.

επιμέρους εταιριών εντός του ευρωπαϊκού πλαισίου, προκειμένου να αντιμετωπιστούν οι ευκαιρίες φορολογικού σχεδιασμού.

³⁰⁵ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου για Κοινή Βάση Φορολογίας των Εταιριών, COM (2016) 685 final, Στρασβούργο, 25 Οκτωβρίου 2016

³⁰⁶ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου για Κοινή Ενοποιημένη Βάση Φορολογίας των Εταιριών, COM (2016) 683 final, Στρασβούργο, 25 Οκτωβρίου 2016.

Μέχρι σήμερα, τα δύο σχέδια οδηγιών δεν έχουν εγκριθεί και εξακολουθούν να συζητούνται, κυρίως λόγω δυσκολιών όσον αφορά το πεδίο εφαρμογής και τον αντίκτυπο της συνολικής μεταρρύθμισης, η οποία πρόκειται να οδηγήσει σε ουσιαστική αναμόρφωση της φορολογίας των επιχειρήσεων στην ΕΕ³⁰⁷.

Όπως διαπιστώνεται, οι κύριοι περιορισμοί του σχεδίου της ΚΕΒΦΕ σχετίζονται με τις δυσκολίες εξισορρόπησης των διαφορετικών αναγκών των κρατών μελών όσον αφορά τον προσδιορισμό και τη στάθμιση των κριτηρίων κατανομής και το εδαφικό πεδίο εφαρμογής της που περιορίζεται στην Ευρωπαϊκή Ένωση³⁰⁸.

Από την άλλη πλευρά, ένα άλλο μέρος του δόγματος τονίζει την αναμφισβήτητη ανάγκη να καταλήξουμε, μια για πάντα, στον καθορισμό κοινών κανόνων για τον προσδιορισμό των φορολογικών βάσεων ως το βέλτιστο κριτήριο για την ορθή φορολόγηση των πολυεθνικών επιχειρήσεων στην Ευρώπη. Σύμφωνα με την προσέγγιση αυτή, ο κύριος τρόπος για την αποτελεσματική καταπολέμηση των φαινομένων BEPS και του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών μελών είναι ο προσδιορισμός κοινών κανόνων για τον καθορισμό των φορολογικών βάσεων στο έδαφος της Ένωσης. Μόνο κοινοί κανόνες, που θα εφαρμόζονται από όλα τα κράτη και σε όλα τα κράτη (και, συνεπώς, σε όλες τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε αυτά), θα εξαλείψουν τις

³⁰⁷ Υπενθυμίζεται ότι η αναθεώρηση των φορολογικών κανόνων για τη διάθεση των κερδών των πολυεθνικών εταιρειών, ιδίως στην ψηφιακή οικονομία, συζητείται διεθνώς, καθώς και η θέσπιση κανόνων για τη διασφάλιση της ελάχιστης πραγματικής φορολόγησης των εταιρικών κερδών πολυεθνικών επιχειρήσεων, σε οποιαδήποτε δικαιοδοσία και αν βρίσκονται.

³⁰⁸ Gasparri T., *Stati sovrani e imprese multinazionali alla sfida del fisco, tra sostanza e trasparenza*, Assonime, Noti e Studi, 15/2017, διαθέσιμο σε https://www.internationalize.co/news3.0/_documenti/3GetPdfToUrl.pdf, ό.π., σύμφωνα με την οποία, εξάλλου, «η πρόταση δεν αποδίδει κανένα ρόλο -για τους σκοπούς της απόδοσης των κερδών- στα άυλα περιουσιακά στοιχεία (με την παραδοχή ότι είναι πολύ εύκολο να απομονωθούν και να μεταφερθούν νομικά εντός του ομίλου), παρόλο που αποτελούν σημαντικούς παράγοντες της αλυσίδας αξίας».

φορολογικές ασυμμετρίες που αποτελούν πρόσφορο έδαφος για την ανάπτυξη διαβρωτικών διαδικασιών της φορολογικής βάσης.

3 ΕΝΤΑΞΗ ΤΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ BEPS ΣΤΟ ΔΙΚΑΙΟ ΤΗΣ ΕΕ

Η ΕΕ συμμετείχε ενεργά στις εργασίες του ΟΟΣΑ για το σχέδιο BEPS από νωρίς, συμμεριζόμενη τις αρχές και το περιεχόμενο των 15 δράσεων. Πριν από την έγκριση του σχεδίου BEPS, οι πρωτοβουλίες της Ευρωπαϊκής Επιτροπής στον φορολογικό τομέα δεν είχαν επικεντρωθεί τόσο πολύ στο φαινόμενο της διπλής μη φορολόγησης, αλλά μάλλον στην εναρμόνιση των εθνικών κανονισμών κατά της κατάχρησης που θεωρείται ότι εμποδίζουν την ανάπτυξη της ενιαίας αγοράς³⁰⁹.

Από το 2012, ωστόσο, τα ευρωπαϊκά θεσμικά όργανα έχουν εστιάσει την προσοχή τους στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και των πρακτικών φοροαποφυγής και, ως εκ τούτου, του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού³¹⁰. Τον Απρίλιο του 2012, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο ενέκρινε ψήφισμα με το οποίο καλούσε την Επιτροπή να αναπτύξει

³⁰⁹ Πρβλ. ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, *Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και την Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή «Η εφαρμογή μέτρων κατά της κατάχρησης στον τομέα της άμεσης φορολογίας εντός της ΕΕ και έναντι τρίτων χωρών»*, COM (2007) 785 τελικό Βρυξέλλες, 10 Δεκεμβρίου 2007, στην οποία η Επιτροπή τονίζει ότι οι εθνικοί κανονισμοί κατά της κατάχρησης θα πρέπει να στοχεύουν ειδικά στην αντιμετώπιση των εντελώς τεχνητών ρυθμίσεων, δηλαδή των πρακτικών που αποσκοπούν αποκλειστικά στην καταστράτηγηση της εθνικής νομοθεσίας. Επομένως, σε αυτό το στάδιο, η Επιτροπή επικεντρώθηκε στη διασφάλιση της συμβατότητας της εθνικής νομοθεσίας κατά της φοροδιαφυγής με το ευρωπαϊκό δίκαιο και όχι στην καταπολέμηση των πρακτικών φοροαποφυγής.

³¹⁰ Επιπλέον, ακόμη και πριν από τη δημοσίευση της πρώτης έκθεσης του ΟΟΣΑ για την BEPS, η Επιτροπή είχε δημοσιεύσει στις 6 Δεκεμβρίου 2012 δέσμη μέτρων για την ενίσχυση της καταπολέμησης της φορολογικής απάτης και της φοροδιαφυγής. Για το θέμα αυτό, βλέπε ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, *Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο «Σχέδιο δράσης για την ενίσχυση της καταπολέμησης της φορολογικής απάτης και της φοροδιαφυγής»*, COM (2012)722, Βρυξέλλες, 6 Δεκεμβρίου 2012.

συγκεκριμένες λύσεις για την καταπολέμηση των καταχρηστικών πρακτικών³¹¹. Στις 27 Ιουνίου 2012, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή εξέδωσε ανακοίνωση στην οποία αναφέρεται η ανάγκη ενίσχυσης των μέτρων κατά της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής³¹². Στη συνέχεια, και πάλι η Επιτροπή δημοσίευσε το δικό της *σχέδιο δράσης που αποσκοπεί στην ενίσχυση της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής και συνοδεύεται από δύο συστάσεις*. Η πρώτη προέβλεπε κριτήρια για τον εντοπισμό των τρίτων χωρών που δεν πληρούσαν ένα ελάχιστο πρότυπο χρηστής φορολογικής διακυβέρνησης και ανέφερε πιθανά αντίμετρα που θα εφαρμόζονταν σε περίπτωση που τα κράτη αυτά δεν ήταν συνεργάσιμα και δεν έκαναν τις απαραίτητες αλλαγές στην εθνική τους νομοθεσία³¹³. Η δεύτερη σύσταση, από την άλλη πλευρά, καλούσε τα κράτη μέλη να τροποποιήσουν τις διμερείς συμβάσεις τους μέσω της πρόβλεψη διάταξης κατά της φοροαποφυγής και σε κάθε περίπτωση διατάξεις για την αντιμετώπιση της διπλής μη φορολόγησης³¹⁴.

Τον Απρίλιο του 2013, η Επιτροπή δημιούργησε την *πλατφόρμα για τη χρηστή φορολογική διακυβέρνηση με σκοπό τη συζήτηση βέλτιστων πρακτικών για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής και την παρακολούθηση της προόδου της νομοθεσίας των κρατών μελών*³¹⁵.

³¹¹ Βλέπε, ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟ, *Ψήφισμα της 19ης Απριλίου 2012 σχετικά με την έκκληση για συγκεκριμένα μέτρα για την καταπολέμηση της φορολογικής απάτης και της φοροδιαφυγής*, (2012/2599(RSP)

³¹² Βλέπε ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, *Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο σχετικά με συγκεκριμένους τρόπους ενίσχυσης της καταπολέμησης της φορολογικής απάτης και της φοροδιαφυγής, μεταξύ άλλων σε σχέση με τρίτες χώρες* (COM (2012) 351 τελικό), Βρυξέλλες, 27 Ιουνίου 2012.

³¹³ Βλέπε ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, *Σύσταση της Επιτροπής, της 6ης Δεκεμβρίου 2012, σχετικά με μέτρα για την ενθάρρυνση τρίτων χωρών να εφαρμόζουν ελάχιστα πρότυπα χρηστής διακυβέρνησης σε φορολογικά θέματα*, (2012/771/ΕΕ).

³¹⁴ Ό.π.

³¹⁵ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ *Απόφαση της Επιτροπής της 23ης Απριλίου 2013 για τη σύσταση ομάδας εμπειρογνομόνων της Επιτροπής με τίτλο «Πλατφόρμα για τη χρηστή φορολογική διακυβέρνηση, τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό και τη διπλή φορολογία»*, (2013/C 120/07). Για το θέμα αυτό βλέπε VALENTE P., *Good governance fiscale e aggressive tax planning: L' istituzione del EU Platform*, στο *il Fisco*, αριθ. 32/2013, σ. 4952-4961

Με ειδική αναφορά στην εφαρμογή των συστάσεων του ΟΟΣΑ σχετικά με την BEPS, η Ευρωπαϊκή Ένωση αποφάσισε ότι η μεταφορά τους στο δίκαιο της ΕΕ δεν θα πραγματοποιηθεί αποκλειστικά μέσω μέτρων *μη δεσμευτικού δικαίου*, αλλά μάλλον μέσω της έκδοσης οδηγιών, παρόλο που το πλαίσιο αναφοράς ήταν αυτό της άμεσης φορολογίας, ένα θέμα που, κατ' αρχήν, εμπίπτει στην κυριαρχία κάθε κράτους μέλους. Η νομική βάση για την επιλογή αυτή έγκειται στην αρχή της «επικουρικότητας»³¹⁶ που κατοχυρώνεται στη ΣΛΕΕ, βάσει της οποίας η παρέμβαση της Ένωσης πραγματοποιείται όταν είναι αναγκαία η ρύθμιση ενός Είναι σαφές ότι η ευρωπαϊκή νομοθεσία είναι ικανή να δημιουργήσει προστιθέμενη αξία σε σύγκριση με τις μονομερείς παρεμβάσεις από εθνικές πηγές .

3.1 Η ΟΔΗΓΙΑ ΚΑΤΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ (ΑΤΑΔ 1 ΚΑΙ ΑΤΑΔ 2)

Μεταξύ των ευρωπαϊκών πρωτοβουλιών που υιοθετούν και, σε κάποιο βαθμό, επεκτείνουν τα μέτρα που περιέχονται στο σχέδιο BEPS είναι η *οδηγία για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής* (η λεγόμενη ΑΤΑΔ).³¹⁷ Ειδικότερα, η οδηγία ΑΤΑΔ 1 της 12ης Ιουλίου 2016 και η επακόλουθη οδηγία ΑΤΑΔ 2 της 29ης Μαΐου 2017, που υιοθετούν τις συστάσεις του

³¹⁶ Για την αρχή της επικουρικότητας στο ευρωπαϊκό δίκαιο, βλέπε, μεταξύ άλλων Craig, P. *Subsidiarity: A political and legal analysis* JCMS: Journal of Common Market Studies 2012, 50 72-87.- Fabbrini, F. *The principle of subsidiarity*. Oxford Principles of EU Law OUP 2016, , iCourts Working Paper Series 66, 2016. -840.- Inman, R.P., Daniel L. *Subsidiarity and the European Union* 1998. Cnossen, S. *Corporation taxes in the European Union: Slowly moving toward comprehensive business income taxation?*, International Tax and Public Finance 2018 ,25, no. 3 σ. 808

³¹⁷ Για το θέμα αυτό, βλ. , μεταξύ άλλων , ΗJΙ Panayi C., *'The Europeanisation of Good Tax Governance'*, 36 1 Yearbook of European Law 2018 σς 442–95, Pt III (C) Haslehner W., Pantazatou K. , Kofler g, and Rust A. eds. *A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive*, Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing, 2020 - De la Feria, R *Harmonizing Anti-Tax Avoidance Rules*. EC Tax Review, 2017, 26, σ 3- Rigaut A, *Anti-Tax Avoidance Directive (2016 / 1164): New EU Policy Horizons*, European Taxation, 2016 - Myrizakis V *The Post-ATAD era in the EU: The impact of the new CFC rules*, Master Thesis Tilburg University , 2019, - Σαββαΐδου Κ, *Ενσωμάτωση αντικαταχρηστικών διατάξεων της Οδηγίας 2016/1164 (ΑΤΑΔ) κατά της φοροαποφυγής στο ελληνικό φορολογικό δίκαιο* 23ο TaxFlash ΕΔΡΑ Jean Monnet στην Ευρωπαϊκή Φορολογική Πολιτική και Διοίκηση 8 Μαΐου 2019

ΟΟΣΑ, αποσκοπούν στην προστασία της εσωτερικής αγοράς από τις διασυνοριακές πρακτικές φοροαποφυγής³¹⁸.

Η νομοθεσία ATAD, επομένως, αποσκοπεί στην καταπολέμηση όλων εκείνων των δραστηριοτήτων που συμβάλλουν στη διάβρωση της εσωτερικής αγοράς (η οποία έχει ήδη τροφοδοτηθεί, εξάλλου, από τη μετεγκατάσταση άυλων περιουσιακών στοιχείων ή λειτουργικών υπηρεσιών από εταιρείες που ανήκουν σε πολυεθνικούς ομίλους)³¹⁹. Στην πραγματικότητα, άνοιξαν το δρόμο για μια νέα στρατηγική της ΕΕ με στόχο την αποτελεσματική φορολόγηση με επίκεντρο, ιδίως, τα σαφή, συνεπή και διεθνώς αναγνωρισμένα κριτήρια χρηστής φορολογικής διακυβέρνησης, με βάση την εφαρμογή της φορολογικής διαφάνειας και τη διασφάλιση ενός πιο δίκαιου φορολογικού ανταγωνισμού³²⁰. Για το σκοπό αυτό, οι οδηγίες για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής προβλέπουν κανόνες κατά της μεταφοράς κερδών εκτός της εσωτερικής αγοράς, θεσπίζουν διατάξεις που διασφαλίζουν ότι ο φόρος καταβάλλεται εκεί όπου παράγονται τα κέρδη και η αξία και ενισχύουν το επίπεδο προστασίας από τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό στην εσωτερική αγορά, ενώ παράλληλα θεσπίζουν ένα κοινό

³¹⁸ Βλέπε, ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ, *Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market* OJ L 193, 19.7.2016, σσ. 1–14 (η λεγόμενη ATAD I) και ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ, *Council Directive (EU) 2017/952 of 29 May 2017 amending Directive (EU) 2016/1164 as regards hybrid mismatches with third countries* OJ L 144, 7.6.2017, σσ. 1–11 (η λεγόμενη ATAD II). Και τα δύο αποτελούν μέρος της δέσμης μέτρων κατά της φοροαποφυγής (η λεγόμενη δέσμη μέτρων κατά της φοροαποφυγής) που δρομολογήθηκε τον Ιανουάριο του 2016 από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή για την εισαγωγή μιας σειράς μέτρων κατά των πρακτικών φοροαποφυγής στα κράτη μέλη.

³¹⁹ Με τις οδηγίες ATAD I και ATAD II, οι δράσεις 2, 3 και 4 του έργου BEPS μεταφέρθηκαν στο πλαίσιο της ΕΕ, οι οποίες εμπίπτουν στον πυλώνα «συνοχή των εθνικών φορολογικών συστημάτων για τις διασυνοριακές δραστηριότητες».

³²⁰ Maisuradze L. *The Anti-Tax Avoidance Directive and its Compatibility with Primary EU Law*, Master Thesis, Lund University, 2017, διαθέσιμο σε <https://lup.lub.lu.se/lup/download?fileId=8913914&func=downloadFile&recordId=8913909>

ελάχιστο επίπεδο προστασίας για την εσωτερική αγορά σε συγκεκριμένους τομείς.

Η ATAD I αποσκοπεί στην αντιμετώπιση των πρακτικών φοροαποφυγής που επηρεάζουν άμεσα τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, εισάγοντας μια σειρά από περιορισμούς στον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό, με ιδιαίτερη αναφορά στις περιπτώσεις στις οποίες οι εταιρικοί όμιλοι εκμεταλλεύονται τις υφιστάμενες διαφορές μεταξύ των εθνικών φορολογικών συστημάτων.

Αν και η οδηγία ATAD I θεσπίζει μόνο γενικές διατάξεις, βασίζεται σε μια στρατηγική προσέγγιση που αποσκοπεί στην πρόληψη του κατακερματισμού της αγοράς της ΕΕ και στον τερματισμό των υφιστάμενων στρεβλώσεων και στρεβλώσεων της αγοράς. Πράγματι, αποσκοπεί στη δημιουργία ενός ελάχιστου επιπέδου προστασίας της εσωτερικής αγοράς στους ακόλουθους συγκεκριμένους τομείς:

- όρια για την έκπτωση των δαπανών για τόκους³²¹,
- νομοθεσία για το φόρο εξόδου³²²,
- πρόβλεψη γενικού κανόνα κατά της κατάχρησης³²³,

³²¹ Με στόχο να αντιμετωπιστεί η μεταφορά κερδών μέσω χρεωστικών συναλλαγών εντός των εταιρειών του ομίλου, η οδηγία προβλέπει ρήτρα που απαιτεί από τα κράτη μέλη να θεσπίσουν διατάξεις στην εθνική τους νομοθεσία που να περιορίζουν την δυνατότητα έκπτωσης των δαπανών για τόκους σε ποσό που δεν υπερβαίνει το 30% των φορολογητέων κερδών του φορολογούμενου προ τόκων, φόρων, αποσβέσεων και αποσβέσεων (ο λεγόμενος κανόνας EBITDA). Η οδηγία, ωστόσο, δεν θίγει τυχόν ειδικές ρυθμίσεις κατά της υποκεφαλαιοποίησης, οι οποίες, εάν ήδη ισχύουν στο εθνικό δίκαιο, δεν πρέπει να καταργηθούν, αλλά μπορούν να συνυπάρχουν με το όριο που θέτει η οδηγία.

³²² Η οδηγία, με στόχο να εμποδίσει τους ομίλους επιχειρήσεων να μεταφέρουν τα περιουσιακά τους στοιχεία (ιδίως άυλα περιουσιακά στοιχεία) σε δικαιοδοσίες με ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς, ορίζει ότι τα κράτη μέλη πρέπει να θεσπίσουν νομοθεσία που να ρυθμίζει ειδικά τη φορολογία εξόδου, η οποία νοείται ως η διαφορά μεταξύ της αγοραίας αξίας των περιουσιακών στοιχείων κατά τη στιγμή της εξόδου και της φορολογικής τους αξίας.

³²³ Σύμφωνα με την οποία, για τους σκοπούς της φορολόγησης των εταιρειών, τα κράτη μέλη δεν πρέπει να λαμβάνουν υπόψη τους «μη γνήσιες» (νομικές ή φορολογικές) ρυθμίσεις, επειδή ο κύριος σκοπός τους είναι η απόκτηση φορολογικού

- νομοθεσία για τις *ελεγχόμενες ξένες εταιρείες* (CFC)³²⁴,
- κανόνες των λεγόμενων υβριδικών αναντιστοιχιών³²⁵.

Στην αρχική πρόταση, η Επιτροπή πρότεινε δράση σε τρεις τομείς που καλύπτονται από το σχέδιο δράσης BEPS- συγκεκριμένα γινόταν αναφορά στις υβριδικές αναντιστοιχίες, στα όρια για την έκπτωση των δαπανών για τόκους και στους κανόνες για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες (CFC). Η Επιτροπή πρότεινε επίσης δράση σε τρεις τομείς που δεν καλύπτονται από το σχέδιο BEPS, δηλαδή την υιοθέτηση του γενικού κανόνα κατά της κατάχρησης, μια ρήτρα μετάβασης και κανόνες για την αντιμετώπιση της φορολογίας εξόδου. Παρόλο που υπήρχαν ανησυχίες εκείνη την εποχή, ότι η Ένωση δεν είχε την αρμοδιότητα να θεσπίσει κανόνες σε αυτόν τον τομέα, οι ανησυχίες αυτές αγνοήθηκαν σε μεγάλο βαθμό. Μόνο η ρήτρα μετάβασης διαγράφηκε στην τελική έκδοση της εν λόγω οδηγίας.³²⁶

Η ATAD II τροποποιεί την πρόδρομή της της με ειδική αναφορά στις υβριδικές αναντιστοιχίες, λαμβάνοντας υπόψη και εκείνες που αφορούν τρίτες χώρες³²⁷. Ο στόχος των τροποποιήσεων που εισήχθησαν με την ATAD II είναι, επομένως, να διασφαλιστεί η εφαρμογή των κανόνων για τις αναντιστοιχίες σε όλους τους φορολογούμενους που υπόκεινται σε εταιρικό

πλεονεκτήματος και, ως εκ τούτου, δεν συνδέονται με κανέναν βάσιμο οικονομικό λόγο.

³²⁴ Στόχος της οδηγίας είναι να εμποδίσει τους ομίλους επιχειρήσεων να μεταφέρουν τα κέρδη τους σε εταιρείες ομίλων που εδρεύουν σε κράτη με ευνοϊκότερη φορολογία. Για το σκοπό αυτό, οι διατάξεις περί CFC αποσκοπούν στον επαναπροσδιορισμό του εισοδήματος μιας θυγατρικής που φορολογείται με χαμηλό φόρο στη μητρική εταιρεία.

³²⁵ Τέτοιες είναι οι διαφορές στον νομικό χαρακτηρισμό ενός χρηματοπιστωτικού μέσου ή μιας οντότητας. Προκειμένου να αποτραπεί το ενδεχόμενο να επωφεληθούν οι πολυεθνικοί όμιλοι από τις διαφορές μεταξύ των φορολογικών καθεστώτων των κρατών μελών, η οδηγία προβλέπει ότι εάν μια υβριδική αναντιστοιχία οδηγεί σε διπλή έκπτωση, η έκπτωση ισχύει μόνο στο κράτος μέλος από το οποίο προέρχεται η πληρωμή. Αντίθετα, εάν μια υβριδική αναντιστοιχία οδηγεί σε έκπτωση χωρίς συμπερίληψη, η έκπτωση απορρίπτεται. Για το θέμα αυτό, βλέπε

³²⁶ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ, ΟΔΗΓΙΑ (ΕΕ) 2016/1164 ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ της 12ης Ιουλίου 2016 για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής, 2016 OJ L 193

³²⁷ Η ATAD I, στην πραγματικότητα, ρυθμίζει μόνο τις φορολογικές αναντιστοιχίες που αφορούν τα καθεστώτα φορολογίας εταιρειών των κρατών μελών.

φόρο σε ένα κράτος μέλος, συμπεριλαμβανομένων των μόνιμων εγκαταστάσεων οντοτήτων που κατοικούν σε τρίτα κράτη μέλη. Η οδηγία προβλέπει επίσης την εξαίρεση, προαιρετική για τα κράτη μέλη, από το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας ορισμένων χρηματοπιστωτικών συναλλαγών και την έναρξη ισχύος των διατάξεών της την 1η Ιανουαρίου 2020 (ένα έτος περισσότερο από ό,τι στην οδηγία 2016/1164).

Στις 19 Αυγούστου 2020, η Επιτροπή υπέβαλε στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο έκθεση για την κατάσταση της προόδου³²⁸ σχετικά με την εφαρμογή της οδηγίας (ΕΕ) 2016/1164 (ATAD I)³²⁹, υπενθυμίζοντας, κατ' αρχάς, ότι « Η ATAD εξασφαλίζει ένα ελάχιστο επίπεδο προστασίας της φορολογικής βάσης όλων των κρατών μελών, μια συνεκτική και συνεπή προσέγγιση κατά της φοροαποφυγής σε ολόκληρη την ενιαία αγορά, καθώς και τη συντονισμένη εφαρμογή σε επίπεδο ΕΕ ορισμένων συστάσεων του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) / της G20 στο πλαίσιο της πρωτοβουλίας κατά της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και μεταφοράς κερδών (BEPS). Η ATAD προβλέπει μέτρα σε πέντε διακριτούς τομείς, τα οποία υποχρεούνται να εφαρμόζουν τα κράτη μέλη: κανόνες περιορισμού των τόκων, φορολόγηση κατά την έξοδο, κανόνες για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες (στο εξής: ΕΑΕ), κανόνες για τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων και γενικός κανόνας απαγόρευσης καταχρήσεων (στο εξής: ΓΚΑΚ)».

Η έκθεση αποτελεί το πρώτο βήμα στη διαδικασία αξιολόγησης των επιπτώσεων της οδηγίας κατά της φοροαποφυγής και παρέχει μια

³²⁸ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ *On the implementation of Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market as amended by Council Directive (EU) 2017/952 of 29 May 2017 amending Directive (EU) 2016/1164 as regards hybrid mismatches with third countries*, Brussels, 19.8.2020 COM(2020) 383 final

³²⁹ Το άρθρο 10 της οδηγίας, μάλιστα, απαιτεί από την Επιτροπή να αξιολογήσει την εφαρμογή της οδηγίας, ιδίως των διατάξεων σχετικά με τα ανώτατα όρια επιτοκίων, έως τις 9 Αυγούστου 2020 και να υποβάλει έκθεση στο Συμβούλιο.

επισκόπηση των μέτρων που έχουν ληφθεί από τα επιμέρους κράτη μέλη, με ιδιαίτερη αναφορά στους κανόνες για τα όρια των τόκων, τον γενικό κανόνα κατά της φοροαποφυγής και τις αλλοδαπές θυγατρικές. Επιπλέον, η Επιτροπή σχεδιάζει να δημοσιεύσει νέα έκθεση αξιολόγησης έως την 1η Ιανουαρίου 2022, στην οποία θα εξετάζονται διεξοδικά όλα τα μέτρα της οδηγίας για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής. Ωστόσο, η Επιτροπή επισημαίνει ότι «το χρονοδιάγραμμα της ολοκλήρωσης αυτής της συνολικής έκθεσης αξιολόγησης θα εξαρτηθεί σε κάποιο βαθμό από την ανάγκη αναθεώρησης της οδηγίας για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής υπό το φως των εξελίξεων στις συζητήσεις σε ευρωπαϊκό και διεθνές επίπεδο σχετικά με την πρόληψη των πρακτικών φοροαποφυγής των επιχειρήσεων».

4 Η ΑΥΤΟΜΑΤΗ ΑΝΤΑΛΛΑΓΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΣΤΟΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΤΟΜΕΑ: ΟΔΗΓΙΕΣ ΤΗΣ ΕΕ

Εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η καταπολέμηση των επιβλαβών πρακτικών φορολογικού ανταγωνισμού συνεχίστηκε επίσης με την επέκταση και την ενίσχυση των αρχών της διαφάνειας και της συνεργασίας των επιχειρήσεων έναντι των χρηματοπιστωτικών διοικήσεων και των χρηματοπιστωτικών διοικήσεων μεταξύ τους, καθώς και του μέσου της υποχρεωτικής αυτόματης ανταλλαγής φορολογικών πληροφοριών .

Η διαφάνεια στον τομέα της φορολογίας αποτελεί «πολιτική προτεραιότητα» για τα ευρωπαϊκά θεσμικά όργανα και βασική προϋπόθεση για την αποτελεσματική καταπολέμηση της φορολογικής απάτης, της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής.

Με βάση αυτές τις αξιωματικές προϋποθέσεις, τα τελευταία χρόνια έχουν υιοθετηθεί διάφορα νομοθετικά εργαλεία για την ενίσχυση της διαφάνειας, βάσει των οποίων οι εθνικές φορολογικές αρχές υποχρεούνται να συνεργάζονται στενά για την ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών. Επιπλέον, είναι αδιαμφισβήτητο ότι η υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών μεταξύ των διοικήσεων των κρατών μελών αποτελεί σημαντικό εργαλείο για την καταπολέμηση της διασυνοριακής φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, καθώς και των επιθετικών στρατηγικών φορολογικού σχεδιασμού με τις οποίες οι εταιρείες μπορούν να μεταφέρουν κέρδη σε χώρες με χαμηλότερη φορολογία, επηρεάζοντας έτσι τη φορολογική βάση άλλων κρατών μελών. Αυτό εξηγεί, επομένως, πώς, εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθιερώθηκε μια ολοένα εντεινόμενη διοικητική συνεργασία μεταξύ των εθνικών φορολογικών διοικήσεων μέσω μιας έντονα πολύπλοκης διαδικασίας υιοθέτησης κανόνων δικαίου, τα βασικά στοιχεία των οποίων θα περιγραφούν στις επόμενες σελίδες.

Στο πλαίσιο αυτό, σημείο εκκίνησης είναι η οδηγία 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, σχετικά με την αμοιβαία συνδρομή των αρμόδιων αρχών των κρατών μελών στον τομέα της άμεσης φορολογίας³³⁰, η οποία προέβλεπε τα εξής:

Πρώτον, για να μπορέσει η αρμόδια αρχή κάθε κράτους μέλους να ζητήσει από την αρμόδια αρχή άλλου κράτους μέλους να της κοινοποιήσει τις πληροφορίες που είναι αναγκαίες για τον ορθό υπολογισμό των φόρων εισοδήματος και περιουσίας.

Στα χρόνια που μεσολάβησαν από την έκδοση της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ, έγινε κατανοητή η αναγκαιότητα να διευρυνθεί σημαντικά το πεδίο εφαρμογής της *αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών (ΑΕΟΙ)* σε φορολογικά θέματα, μέσω της παροχής εργαλείων που θα επιτρέπουν στις φορολογικές αρχές των κρατών μελών να λαμβάνουν έγκαιρα, πλήρεις και σχετικές πληροφορίες αναφορικά με δυνητικά απειλητικές πρακτικές επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού που αφορούν περισσότερες από μία δικαιοδοσίες, αποτρέποντας έτσι καταχρηστικές συμπεριφορές και επιτρέποντας την αποτελεσματική επιβολή της νομοθεσίας για την προστασία των εθνικών φορολογικών εσόδων.

Από το 2011, λοιπόν, υπάρχει μια σειρά οδηγιών για την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον φορολογικό τομέα (η λεγόμενη DAC - οδηγία για τη διοικητική συνεργασία), με την επίγνωση ότι, δεδομένης της αρμοδιότητας που αφήνεται στα επιμέρους κράτη μέλη στον φορολογικό τομέα, μόνο η αποτελεσματικότερη διοικητική συνεργασία μπορεί να αντιμετωπίσει επωφελώς τα φαινόμενα διασυνοριακής φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, καθώς και τις επιθετικές στρατηγικές

³³⁰ Βλ. ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΩΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΩΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ Οδηγία 77/799/ΕΟΚ (Council of the European Communities *Council Directive 77/799/EEC of 19 December 1977 concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation (77/799/EEC)*), η οποία συμπληρώθηκε με την Οδηγία 79/1070/ΕΟΚ (*Council Directive 79/1070/EEC of 6 December 1979 amending Directive 77/799/EEC concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation*)

φορολογικού σχεδιασμού μέσω των οποίων οι πολυεθνικές εταιρείες στοχεύουν στη μεταφορά κερδών σε περιοχές με χαμηλότερη φορολογία, διαβρώνοντας τη φορολογική βάση άλλων κρατών μελών.

Επιπλέον, το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο επέστησε πρόσφατα την προσοχή στην ανάγκη να καταστεί ο μηχανισμός αυτόματης ανταλλαγής φορολογικών πληροφοριών ακόμη πιο αποτελεσματικός³³¹. Πράγματι, οι ευρωπαίοι λογιστικοί δικαστές είχαν την ευκαιρία να εξετάσουν τον τρόπο με τον οποίο η Επιτροπή παρακολουθεί την εφαρμογή και τις επιδόσεις του συστήματος ανταλλαγών και τον τρόπο με τον οποίο τα κράτη μέλη χρησιμοποιούν τα δεδομένα και τις πληροφορίες³³².

Κατά τη διάρκεια της έρευνας (που καλύπτει τη χρονική περίοδο 2014-2019), το Ελεγκτικό Συνέδριο εξέτασε τις βασικές πτυχές που καθορίζουν την αποτελεσματικότητα του συστήματος ανταλλαγής φορολογικών πληροφοριών εντός της ΕΕ, ξεκινώντας με την ανάλυση του ισχύοντος νομικού πλαισίου και εξετάζοντας επίσης τον τρόπο με τον οποίο η Επιτροπή

³³¹ Βλέπε ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΣΥΝΕΔΡΙΟ *Ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών στην ΕΕ: Άρτιο Σύστημα, αλλά η εφαρμογή του παρουσιάζει αδυναμίες*, Ειδική έκθεση 3/2021, 26 Ιανουαρίου 2021.

³³² Όπως αναφέρεται στο δελτίο Τύπου που εκδόθηκε με την ευκαιρία της δημοσίευσης της έκθεσης, «ο συνεχώς αυξανόμενος αριθμός διασυνοριακών συναλλαγών δυσχεραίνει για τα κράτη μέλη την ορθή εκτίμηση των οφειλόμενων φόρων και ενθαρρύνει τη φοροαποφυγή και τη φοροδιαφυγή. Σύμφωνα με εκτιμήσεις τα διαφυγόντα φορολογικά έσοδα μόνο λόγω της αποφυγής της φορολόγησης των επιχειρήσεων στην ΕΕ ανέρχονται σε 50 έως 70 δισεκατομμύρια ευρώ ετησίως-φθάνουν περίπου τα 190 δισεκατομμύρια ευρώ, αν ληφθούν υπόψη τα ειδικά φορολογικά καθεστάτα και η αναποτελεσματικότητα της είσπραξης των φόρων. Συνεπώς, η συνεργασία μεταξύ των κρατών μελών είναι απαραίτητη για να εξασφαλιστεί ότι οι φόροι εισπράττονται πλήρως και στη χώρα όπου οφείλονται». Η Ildikó Gáll-Pelcz, μέλος του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου, υπεύθυνη για την έκθεση, δήλωσε ότι «η φορολογική δικαιοσύνη είναι ζωτικής σημασίας για την οικονομία της ΕΕ: αυξάνει την ασφάλεια για τους φορολογούμενους, ενισχύει τις επενδύσεις και τονώνει τον ανταγωνισμό και την καινοτομία. Οι πρωτοβουλίες που αναλήφθηκαν τα τελευταία χρόνια έδωσαν στις διοικήσεις πρωτοφανή πρόσβαση σε αυτού του είδους τα δεδομένα. Ωστόσο, θα πρέπει να αξιοποιηθούν σε μεγαλύτερο βαθμό οι πληροφορίες που ανταλλάσσονται προκειμένου να αξιοποιηθούν πλήρως οι δυνατότητες του συστήματος».

παρακολουθεί την εφαρμογή και τις επιδόσεις του συστήματος ανταλλαγής πληροφοριών³³³.

Ως αποτέλεσμα της έρευνας, το Συνέδριο κατέληξε στο συμπέρασμα ότι «το σύστημα για την ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών είναι καλά εδραιωμένο, αλλά πρέπει να γίνουν περισσότερα όσον αφορά την παρακολούθηση, τη διασφάλιση της ποιότητας των δεδομένων και τη χρήση των πληροφοριών που λαμβάνονται (...). Η Επιτροπή έχει θεσπίσει ένα επαρκές πλαίσιο για την ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών, αλλά δεν είναι προληπτική στην παροχή οδηγιών και δεν μετρά επαρκώς τα αποτελέσματα και τον αντίκτυπο της χρήσης των ανταλλασσόμενων πληροφοριών»³³⁴.

Με βάση αυτό το γενικό συμπέρασμα, το Συνέδριο διατύπωσε ορισμένες συστάσεις για τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας του συστήματος

³³³ Οι ελεγκτές του Συνεδρίου επισκέφθηκαν πέντε κράτη μέλη (Κύπρο, Ιταλία, Κάτω Χώρες, Πολωνία και Ισπανία) για να αξιολογήσουν τον τρόπο με τον οποίο χρησιμοποιούν τις πληροφορίες που ανταλλάσσονται και να μετρήσουν την αποτελεσματικότητα του συστήματος. Σύμφωνα με το Ελεγκτικό Συνέδριο, «οι πληροφορίες που συλλέγονται από τα κράτη μέλη είναι ελλιπείς όσον αφορά την ποιότητα, την πληρότητα και την ακρίβεια. Τα περισσότερα από τα κράτη μέλη που επισκέφθηκαν οι ελεγκτές του Συνεδρίου δεν ελέγχουν τις μονάδες υποβολής στοιχείων για να διασφαλίσουν την ποιότητα και την πληρότητα των δεδομένων πριν αυτά διαβιβαστούν σε άλλα κράτη μέλη. Επιπλέον, μόνο λίγα κράτη μέλη παρέχουν πληροφορίες για όλες τις κατηγορίες των απαιτούμενων πληροφοριών, με αποτέλεσμα ορισμένα εισοδήματα να διαφεύγουν της φορολογίας. Μολονότι τα κράτη μέλη εντοπίζουν τους ενδιαφερόμενους φορολογούμενους, οι πληροφορίες που ανταλλάσσονται αυτόματα δεν αξιοποιούνται επαρκώς». Επιπλέον, «παρόλο που η Επιτροπή έχει θεσπίσει ένα σαφές και διαφανές κανονιστικό πλαίσιο, ορισμένες μορφές εισοδήματος μπορεί να εξακολουθούν να διαφεύγουν της φορολόγησης στο οικείο κράτος μέλος. Η παρακολούθηση της εφαρμογής του συστήματος στα κράτη μέλη από την Επιτροπή δεν είναι αρκετά εμπειριστατωμένη και δεν εφαρμογής του συστήματος στα κράτη μέλη από την Επιτροπή δεν είναι αρκετά εμπειριστατωμένη και δεν περιλαμβάνει επιτόπιες επισκέψεις στα κράτη μέλη ή την αποτελεσματικότητα των καθεστώτων επιβολής κυρώσεων. Η Επιτροπή παρείχε χρήσιμες οδηγίες στα κράτη μέλη κατά τα πρώτα στάδια της ανταλλαγής πληροφοριών, αλλά πιο πρόσφατα δεν εξέδωσε περαιτέρω οδηγίες για να βοηθήσει τα κράτη μέλη να αναλύσουν τις πληροφορίες που λαμβάνουν και να τις χρησιμοποιήσουν για την είσπραξη των σχετικών φόρων.

³³⁴ Ως αποτέλεσμα των επισκέψεων ελέγχου που πραγματοποίησε στα κράτη μέλη, το Συνέδριο κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι πληροφορίες που ανταλλάσσουν τα κράτη μέλη είναι χαμηλής ποιότητας και δεν χρησιμοποιούνται ευρέως, καθώς και ότι τα κράτη μέλη δεν παρακολουθούν επαρκώς την αποτελεσματικότητα του συστήματος.

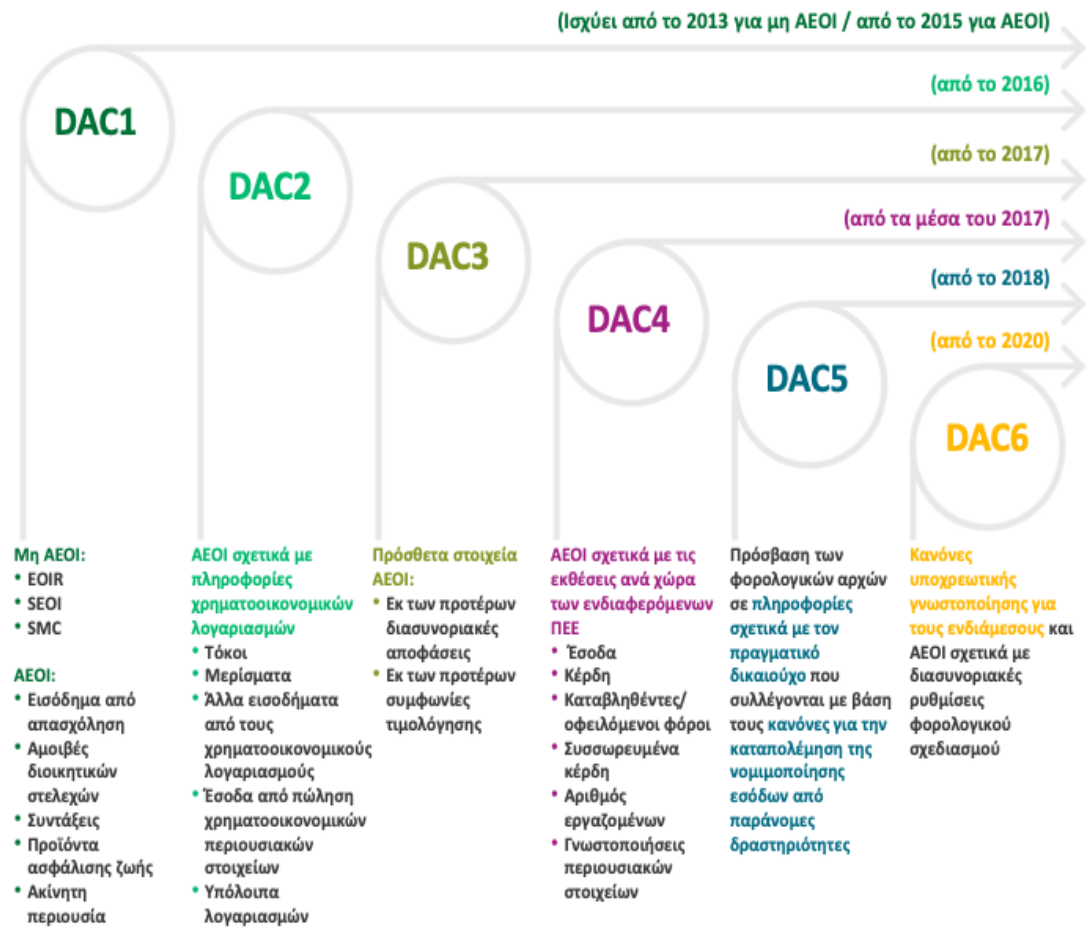
ανταλλαγής πληροφοριών³³⁵. Ειδικότερα, σύμφωνα με το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, η Επιτροπή θα πρέπει: α) να αναλάβει άμεση και αποτελεσματική δράση για την αντιμετώπιση της κακής ποιότητας των στοιχείων που υποβάλλουν τα κράτη μέλη- β) να αναλάβει νομοθετικές πρωτοβουλίες για την ανταλλαγή όλων των σχετικών πληροφοριών για το εισόδημα- γ) να επεκτείνει τις δραστηριότητες παρακολούθησης και να παρέχει περαιτέρω καθοδήγηση στα κράτη μέλη- δ) να θεσπίσει, από κοινού με τα κράτη μέλη, ένα αξιόπιστο κοινό πλαίσιο που θα μετρά τα οφέλη του συστήματος ανταλλαγής φορολογικών πληροφοριών. Με τη σειρά τους, τα κράτη μέλη καλούνται να αξιολογούν αποτελεσματικότερα την πληρότητα και την ποιότητα των πληροφοριών που ανταλλάσσονται και να εισάγουν συστηματικές διαδικασίες για την ανάλυση των εισερχόμενων πληροφοριών με βάση τον κίνδυνο και την αποτελεσματικότερη δυνατή χρήση τους.

Στις επόμενες παραγράφους θα περιγραφούν οι βασικές πτυχές των έξι οδηγιών για τη διοικητική συνεργασία.³³⁶

³³⁵ Οι συστάσεις απευθύνονται ειδικά στα πέντε κράτη μέλη που επισκέφθηκαν οι ελεγκτές του Συνεδρίου, αλλά μπορούν επίσης να εφαρμοστούν και σε άλλα κράτη μέλη.

³³⁶ Ωστόσο, όπως θα συζητηθεί λεπτομερέστερα στην ενότητα 8 του παρόντος κεφαλαίου, η νέα δέσμη μέτρων που συνέταξε η Ευρωπαϊκή Επιτροπή τον Ιούλιο του 2020 περιλαμβάνει επίσης νομοθετική πρόταση για την αναθεώρηση της οδηγίας για τη διοικητική συνεργασία, η οποία αποσκοπεί στην επέκταση των ευρωπαϊκών κανόνων φορολογικής διαφάνειας στις ψηφιακές πλατφόρμες (η λεγόμενη DAC 7).

Γράφημα 1 - Βαθμιαία αυστηροποίηση των κανόνων της DAC



Εικόνα 1, Βαθμιαία Αυστηροποίηση των Κανόνων της DAC Πηγή: Tax Information Exchange in the EU: Solid Foundations, but Cracks in Implementation, Special Report 3/2021, 26 Ιανουαρίου 2021.

4.1 ΟΔΗΓΙΑ 2011/16/ΕΕ (DAC 1)

Η πρώτη από τις οδηγίες για τη διοικητική συνεργασία ήταν η 2011/16/ΕΕ (DAC 1)³³⁷, στην οποία ο ευρωπαίος νομοθέτης αναγνώρισε ότι «στην εποχή της παγκοσμιοποίησης, η ανάγκη να αλληλοβοηθούνται τα κράτη μέλη στον τομέα της φορολογίας γίνεται όλο και πιο επιτακτική»³³⁸. Για το λόγο αυτό, «ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να διαχειρίζεται το εσωτερικό φορολογικό του σύστημα, ιδίως όσον αφορά την άμεση φορολογία, χωρίς να λαμβάνει πληροφορίες από άλλα κράτη μέλη»³³⁹. Το γεγονός αυτό καθιστά αναγκαίο να περιγραφούν νέες μορφές συνεργασίας μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων και, ως εκ τούτου, να αναπτυχθούν νέα και αποτελεσματικότερα εργαλεία για την ανταλλαγή πληροφοριών.

Η εν λόγω οδηγία, καταργώντας την προηγούμενη οδηγία 77/799/ΕΟΚ, επέκτεινε το πεδίο εφαρμογής της ανταλλαγής πληροφοριών ώστε να περιλαμβάνει «φόρους κάθε είδους που επιβάλλονται από ή για λογαριασμό κράτους μέλους ή εδαφικών ή διοικητικών υποδιαιρέσεων κράτους μέλους, συμπεριλαμβανομένων των τοπικών αρχών». Περιέγραψε επίσης μια σταδιακή προσέγγιση για την ενίσχυση της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών, επεκτείνοντάς την σταδιακά σε νέες κατηγορίες εισοδήματος και κεφαλαίου και καταργώντας τον όρο ότι η ανταλλαγή πληροφοριών εξαρτάται από τη διαθεσιμότητά τους³⁴⁰.

³³⁷ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC OJ L 64, 11.3.2011, σ. 1–1

³³⁸ Οδηγία 2011/16/ΕΕ, αιτιολογική σκέψη 1.

³³⁹ Οδηγία 2011/16/ΕΕ, αιτιολογική σκέψη 2.

³⁴⁰ Ο στόχος ήταν επομένως να διευρυνθεί το αντικειμενικό και υποκειμενικό πεδίο της συνεργασίας, ώστε να διασφαλιστεί η ανταλλαγή πληροφοριών «που είναι προβλέψιμα χρήσιμες για τη διοίκηση» στον τομέα των άμεσων και έμμεσων φόρων.

Η παρούσα οδηγία προβλέπει και ρυθμίζει τρεις τύπους ανταλλαγής πληροφοριών: ανταλλαγή πληροφοριών κατόπιν αιτήματος, υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών και αυθόρμητη ανταλλαγή πληροφοριών.

Το άρθρο 8 της DAC 1 προβλέπει την ανταλλαγή, από την 1η Ιανουαρίου 2014, των διαθέσιμων πληροφοριών³⁴¹, εάν αφορούν πρόσωπα που κατοικούν σε άλλο κράτος μέλος, για τα ακόλουθα είδη εισοδήματος: α) εισόδημα από μισθωτή εργασία- β) αμοιβές διευθυντών- γ) προϊόντα ασφάλισης ζωής που δεν καλύπτονται από άλλες νομικές πράξεις της Ένωσης σχετικά με την ανταλλαγή πληροφοριών και παρόμοια μέτρα- δ) συντάξεις- ε) περιουσία και εισόδημα από ακίνητα.

Εκτός από τις προαναφερθείσες περιπτώσεις υποχρεωτικής ανταλλαγής πληροφοριών, η οδηγία προβλέπει επίσης τη δυνατότητα αυθόρμητης ανταλλαγής πληροφοριών, εάν, για παράδειγμα, υπάρχουν βάσιμοι λόγοι να πιστεύεται ότι υπάρχει απώλεια φορολογικών εσόδων σε άλλο κράτος μέλος ή ότι ένας φορολογούμενος λαμβάνει μείωση φόρου ή φορολογική απαλλαγή σε ένα κράτος μέλος, η οποία θα πρέπει να οδηγήσει σε αύξηση της φορολογίας ή της φορολογικής υποχρέωσης σε άλλο κράτος μέλος³⁴².

Η DAC 1 ορίζει επίσης ότι κάθε πέντε χρόνια, μετά την 1η Ιανουαρίου 2013, η Επιτροπή πρέπει να υποβάλλει έκθεση στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεών της.³⁴³

³⁴¹ Ως «διαθέσιμες πληροφορίες» νοούνται οι «πληροφορίες που περιέχονται στα φορολογικά αρχεία του κράτους μέλους». Εάν πληρούται η προϋπόθεση της διαθεσιμότητας, το κράτος μέλος δεν μπορεί να αρνηθεί την αποστολή των πληροφοριών, εκτός εάν το αιτούν κράτος μέλος δεν είναι σε θέση να παράσχει ισοδύναμες πληροφορίες.

³⁴³ Η πρώτη έκθεση υποβλήθηκε στις 18 Δεκεμβρίου 2017: βλέπε ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ *Report from the Commission to the European Parliament and the Council on the application of Council Directive (EU) 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of direct taxation. COM/2017/0781 final*

4.2 ΟΔΗΓΙΑ 2014/107/ΕΕ (DAC 2)

Με διακηρυγμένο στόχο τη συνέχιση και ενίσχυση της πορείας που ξεκίνησε το 2011, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή εξέδωσε την οδηγία 2014/107/ΕΕ (DAC 2), η οποία τροποποίησε την DAC 1 σε διάφορα σημεία³⁴⁴. Για το σκοπό αυτό, επιβεβαιώθηκε η στρατηγική σημασία του μέσου της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών και τονίστηκε η ανάγκη της υιοθέτησής του ως μελλοντικού ευρωπαϊκού και διεθνούς προτύπου διαφάνειας σε φορολογικά θέματα. Η υπό εξέταση οδηγία αποσκοπεί στην ενίσχυση του περιεχομένου της οδηγίας 2011/16/ΕΕ με την επέκταση του πεδίου εφαρμογής της αυτόματης ανταλλαγής, το οποίο περιλαμβάνει πληροφορίες σχετικά με τραπεζικούς λογαριασμούς, τόκους, μερίσματα και έσοδα από την πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.

4.3 ΟΔΗΓΙΑ 2015/2376/ΕΕ (DAC 3)

Η οδηγία 2015/2376/ΕΕ της 8ης Δεκεμβρίου 2015 (DAC 3)³⁴⁵ υιοθετήθηκε εν μέρει ως απάντηση στις επικείμενες συστάσεις του ΟΟΣΑ/της G20 στο πλαίσιο της δράσης 5 του σχεδίου δράσης BEPS και εν μέρει ως απάντηση στο σκάνδαλο που προκάλεσε η διάρρηξη των διασυννοριακών

³⁴⁴ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ Council of the European Union *Council Directive 2014/107/EU of 9 December 2014 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation OJ L 359, 16.12.2014, p. 1–29*

³⁴⁵ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ *COUNCIL DIRECTIVE (EU) 2015/2376 of 8 December 2015 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation OJ L 332, 18.12.2015, σ. 1–10*. Η DAC 3 ενσωματώθηκε στο εθνικό δίκαιο με το Νόμο 4499/2017 « Ενσωμάτωση στο εθνικό δίκαιο της Οδηγίας (ΕΕ) 2015/2376 του Συμβουλίου της 8^{ης} Δεκεμβρίου 2015 για την τροποποίηση της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ όσον αφορά την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της Φορολογίας», ΦΕΚ Α' 80/07.06.2017.

προηγούμενων αποφάσεων τύπου tax rulings του Λουξεμβούργου³⁴⁶ και της παράλληλης έρευνας της Επιτροπής για παράνομες κρατικές ενισχύσεις σε πολυεθνικές εταιρίες που δόθηκαν με τη μορφή διασυνοριακών προηγούμενων αποφάσεων τύπου tax rulings³⁴⁷ επιφέροντας περαιτέρω τροποποιήσεις στην οδηγία 2011/16/ΕΕ, επεκτείνοντας το πεδίο εφαρμογής της υποχρεωτικής αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών και στις διασυνοριακές προηγούμενες αποφάσεις (tax rulings) και στις προηγούμενες συμφωνίες τιμολόγησης³⁴⁸ Οι αποφάσεις που πρέπει να ανταλλάσσονται είναι οι προηγούμενες συμφωνίες για εταιρείες με διεθνείς δραστηριότητες, οι προηγούμενες συμφωνίες σχετικά με τις ενδοομιλικές συναλλαγές (Transfer Pricing Tax Rulings) , οι προηγούμενες συμφωνίες σχετικά με τη χρήση λογισμικού που καλύπτεται από πνευματικά δικαιώματα (IP tax rulings), βιομηχανικά διπλώματα ευρεσιτεχνίας,

³⁴⁶Πρόκειται για την υπόθεση που έγινε γνωστή ως “Luxemburg leaks” ή “Lux leaks” και η οποία αφορά σε 564 προηγούμενες αποφάσεις των φορολογικών αρχών του Λουξεμβούργου, οι οποίες αφορούν σε ειδικό καθεστώς φορολογικής μεταχείρισης επιχειρήσεων οι οποίες παρουσίαζαν οικονομική δραστηριότητα στη δικαιοδοσία της χώρας, με αποτέλεσμα να μετακυληθεί η φορολογική τους επιβάρυνση από άλλες δικαιοδοσίες και να αποφύγουν την καταβολή ιδιαίτερα υψηλών φόρων . Περισσότερες πληροφορίες σχετικά με την υπόθεση αυτή, βλ. <https://www.ijc.org/investigations/luxembourg-leaks/explore-documents-luxembourg-leaks-database/>

³⁴⁷ HJI Panayi C, *Advanced Issues in International and European Tax Law* , Hart Publishing, 2015, ch 7

³⁴⁸ Οι αποφάσεις είναι πράξεις των φορολογικών αρχών σχετικά με την εφαρμογή των φορολογικών κανόνων σε μια συγκεκριμένη κατάσταση που υποβάλλεται από τον φορολογούμενο. Μεταξύ των διαφόρων τύπων αποφάσεων είναι οι συμφωνίες μεταξύ φορολογικών αρχών και φορολογουμένων (οι λεγόμενες *Advanced Pricing Arrangements* - APA), με τις οποίες καθορίζονται οι τιμές μεταφοράς αγαθών και υπηρεσιών μεταξύ εταιρειών που ανήκουν στον ίδιο όμιλο, αλλά δραστηριοποιούνται σε διαφορετικές δικαιοδοσίες, με την εφαρμογή διεθνώς αποδεκτών μεθοδολογιών. Οι APA μπορεί να είναι μονομερείς, δηλαδή να αφορούν μια φορολογική διοίκηση και έναν φορολογούμενο, ή πολυμερείς με τη συμμετοχή δύο ή περισσότερων διοικήσεων διαφορετικών χωρών. Σχετικά με τις φορολογικές αποφάσεις βλέπε Σαββαΐδου Κ., *Κρατικές ενισχύσεις και φορολογικές αποφάσεις τύπου “tax rulings”*, ΔΕΕ, 7/2019 σ.1-18. Σχετικά με τις APA βλ. Τζίφας Γ. *Προέγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης (APA), μία σύγχρονη προϋπολογιστική διαδικασία τεκμηρίωσης διασυνοριακών ενδοομιλικών συναλλαγών*. Επιχείρηση 123/2016 σ. 104 κ.ε.

εμπορικά σήματα, σχέδια και υποδείγματα, καθώς και διαδικασίες, τύποι και πληροφορίες που αφορούν βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική εμπειρία, σχετικά με μια διασυνοριακή συναλλαγή. Στις διασυνοριακές προηγούμενες αποφάσεις (*tax rulings*), οι οποίες είναι σχετικές για τους σκοπούς της αυτόματης ανταλλαγής, περιλαμβάνονται επίσης οι γνωμοδοτήσεις που εκδίδονται επί αιτήσεων παρεμβολής σχετικά με την ερμηνεία ή την εφαρμογή κανόνων, συμπεριλαμβανομένων των συμβατικής πρόελευσης, που αφορούν τη φορολογική μεταχείριση μιας διασυνοριακής συναλλαγής .

Η επέκταση της υποχρέωσης αυτόματης παροχής πληροφοριών και όσον αφορά τις διασυνοριακές φορολογικές αποφάσεις (*cross-border tax rulings*) και τις ρυθμίσεις εκ των προτέρων τιμολόγησης (*advance pricing arrangements*) απορρέει από τη συνειδητοποίηση ότι η αυθόρμητη ανταλλαγή αποδείχθηκε αναποτελεσματική στο πλαίσιο των πολιτικών για την καταπολέμηση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού, δεδομένης της διακριτικής ευχέρειας του κράτους μέλους να αποφασίζει για την ενεργοποίηση της ανταλλαγής και της συχνής απουσίας αμοιβαιότητας, μέσω τέτοιων προληπτικών συμφωνιών, μπορούν πράγματι να επιτευχθούν ουσιαστικές απαλλαγές από τη φορολόγηση από ένα κράτος, μέσω μηχανισμών αμοιβαίων παραχωρήσεων, οι οποίες μπορεί να υπερβαίνουν τα όρια της διοικητικής διακριτικής ευχέρειας, δημιουργώντας ανισότητες στη φορολογική μεταχείριση, διάβρωση της φορολογικής βάσης στα κράτη μέλη και στρεβλώσεις του ανταγωνισμού³⁴⁹ .

³⁴⁹HJI Panayi C. , *EU Corporate Tax Legislation* in European Union Corporate Tax Law, 2021 35–93 doi:10.1017/9781108979528.007

4.4 ΟΔΗΓΙΑ 2016/881/ΕΕ (DAC 4)

Η οδηγία 2016/881/ΕΕ (DAC 4)³⁵⁰, τροποποιώντας εκ νέου την DAC 1, επέκτεινε περαιτέρω το πεδίο εφαρμογής και τους όρους της υποχρεωτικής αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών, συμπεριλαμβάνοντας επίσης δεδομένα που εμπίπτουν στη λεγόμενη αναφορά ανά χώρα (CbCR)³⁵¹.

Ειδικότερα, η υπό εξέταση οδηγία ορίζει ότι οι όμιλοι πολυεθνικών επιχειρήσεων - με ενοποιημένο όριο εσόδων 750 εκατ. ευρώ ή περισσότερο και φορολογική παρουσία σε περισσότερα του ενός κράτη (μέσω θυγατρικής ή μόνιμης εγκατάστασης) - πρέπει να παρέχουν ετησίως, για κάθε φορολογική δικαιοδοσία στην οποία δραστηριοποιούνται, ορισμένες σχετικές πληροφορίες, όπως, για παράδειγμα, το ύψος των εσόδων, τα ακαθάριστα κέρδη ή ζημίες, καταβληθέντες και δεδουλευμένοι φόροι

³⁵⁰ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ, *Οδηγία (ΕΕ) 2016/881 του Συμβουλίου, της 25ης Μαΐου 2016, για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ όσον αφορά την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας.*

³⁵¹ Όσον αφορά το θέμα της υποβολής εκθέσεων ανά χώρα, βλ. όσα έχουν ήδη αποτυπωθεί στο κεφάλαιο II, στο οποίο έχει ήδη επισημανθεί ότι η υποβολή εκθέσεων ανά χώρα αποτελεί ένα χρήσιμο εργαλείο μέσω του οποίου οι εθνικές φορολογικές διοικήσεις έχουν τη δυνατότητα να αποκτήσουν στοιχεία γνώσης σχετικά με τη θέση των πολυεθνικών ομίλων, να εντοπίσουν τον φορολογικό τους κίνδυνο και να κατευθύνουν ανάλογα τις ερευνητικές τους δραστηριότητες. Την 3 Μαρτίου 2021, τα κράτη μέλη έδωσαν εντολή στην πορτογαλική Προεδρία του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου να ξεκινήσει διαπραγματεύσεις με το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο για την ταχεία έγκριση της πρότασης οδηγίας σχετικά με τη δημοσιοποίηση πληροφοριών για τη φορολογία εισοδήματος από ορισμένες εταιρείες και υποκαταστήματα, η οποία συνήθως αναφέρεται ως οδηγία για την υποβολή εκθέσεων ανά χώρα (CbCR). Η οδηγία ορίζει ότι οι πολυεθνικές επιχειρήσεις ή οι αυτόνομες επιχειρήσεις με συνολικά ενοποιημένα έσοδα άνω των 750 εκατομμυρίων ευρώ σε καθένα από τα δύο τελευταία συνεχόμενα οικονομικά έτη -είτε είναι εγκατεστημένες στην ΕΕ είτε όχι- πρέπει να γνωστοποιούν, μέσω ειδικής ανακοίνωσης, τον φόρο εισοδήματος που καταβάλλεται σε κάθε κράτος μέλος μαζί με άλλες σχετικές φορολογικές πληροφορίες. Βλέπε ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ, *Πρόταση οδηγίας του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου για την τροποποίηση της οδηγίας 2013/34/ΕΕ όσον αφορά τη δημοσιοποίηση πληροφοριών σχετικά με τη φορολογία εισοδήματος από ορισμένες επιχειρήσεις και υποκαταστήματα (CbCR) - εντολή για διαπραγματεύσεις με το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο*, Βρυξέλλες, 3 Μαρτίου 2021.

εισοδήματος, αριθμός εργαζομένων, δηλωθέν κεφάλαιο, κέρδη εις νέον και ενσώματα περιουσιακά στοιχεία.

Μετά την παραλαβή του CbCR, τα κράτη μέλη υποχρεούνται να ανταλλάσσουν τις πληροφορίες με άλλα κράτη μέλη στα οποία, με βάση τις πληροφορίες που περιέχονται στην ίδια έκθεση, οι εταιρείες του ομίλου πολυεθνικών επιχειρήσεων είναι φορολογικοί κάτοικοι ή υπόκεινται σε φορολογία όσον αφορά δραστηριότητες που ασκούνται μέσω μόνιμης εγκατάστασης.

4.5 ΟΔΗΓΙΑ 2016/2258/ΕΕ (DAC 5)

Η οδηγία 2016/2258/ΕΕ (DAC 5) τροποποίησε την οδηγία 2011/16/ΕΕ όσον αφορά την πρόσβαση των φορολογικών αρχών σε πληροφορίες για την καταπολέμηση της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες³⁵².

Μέσω της εν λόγω οδηγίας, η Ευρωπαϊκή Ένωση σκόπευε να διασφαλίσει ότι οι φορολογικές αρχές των κρατών μελών θα έχουν πρόσβαση σε πληροφορίες, διαδικασίες, έγγραφα και μηχανισμούς για την καταπολέμηση της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες για την άσκηση των καθηκόντων τους όσον αφορά την παρακολούθηση της ορθής εφαρμογής της οδηγίας 2011/16/ΕΕ και για τη λειτουργία όλων των μορφών διοικητικής συνεργασίας που λειτουργούν στο πλαίσιο του ευρωπαϊκού δικαίου. Στόχος της DAC 5, επομένως, είναι να καταστήσει τη διοικητική συνεργασία μεταξύ των κρατών μελών πιο αποτελεσματική και αποδοτική.³⁵³

³⁵² ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ, *Council Directive (EU) 2016/2258 of 6 December 2016 amending Directive 2011/16/EU as regards access to anti-money-laundering information by tax authorities* OJ L 342, 16.12.2016, σ. 1–3

³⁵³ Στο ελληνικό δίκαιο, η DAC 5 εφαρμόστηκε με τα άρθρα 31 έως 33 του ν. 4569/2018 (Α' 179), που τροποποίησε τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4170/2013). Οι τροποποιήσεις αφορούσαν στην ανταλλαγή πληροφοριών με αλλοδαπές φορολογικές

4.6 ΟΔΗΓΙΑ 2018/822/ΕΕ (DAC 6)

Στις 25 Μαΐου 2018 εκδόθηκε η οδηγία 2018/822/ΕΕ με στόχο την περαιτέρω ενίσχυση των εργαλείων που διαθέτουν οι φορολογικές αρχές για την καταπολέμηση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού (DAC 6)³⁵⁴. Για το

αρχές σχετικά με δεδομένα και έγγραφα που αποκτήθηκαν στο πλαίσιο των διαδικασιών *δέουσας επιμέλειας* κατά της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες σε πελάτες.

³⁵⁴ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ, *Council Directive (EU) 2018/822 of 25 May 2018 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements* ST/7160/2018/INIT. OJ L 139, 5.6.2018, σ. 1–13. Στην Ελλάδα, η υπό εξέταση οδηγία τέθηκε σε εφαρμογή με τα άρθρα 40- 48 Ν.4714/2020. Συνοπτικά, το περιεχόμενο των διατάξεων έχει ως εξής: Με την ενσωμάτωση της Οδηγίας, εισάγεται υποχρέωση στους γνωστοποίησης στις Φορολογικές Αρχές τις δυνητικά επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού διασυνοριακές συναλλαγές («δηλωτές διασυνοριακές ρυθμίσεις»). Η γνωστοποίηση θα γίνεται στην αρμόδια εθνική Φορολογική Αρχή και εν συνεχεία θα ακολουθεί η ανταλλαγή των πληροφοριών μεταξύ των Φορολογικών Αρχών όλων των κρατών μελών της ΕΕ μέσω ασφαλούς κεντρικού ευρετηρίου. Ωστόσο ως σήμερα δεν έχει προσδιοριστεί που ακριβώς θα απευθύνεται η γνωστοποίηση αυτή στις ελληνικές αρχές.

Υποχρέωση γνωστοποίησης δημιουργείται εφόσον συντρέχουν οι ακόλουθες περιστάσεις, σωρευτικά:

1. Η υπό κρίση ρύθμιση/συναλλαγή (ή σειρά ρυθμίσεων) να είναι διασυνοριακή. Ως τέτοια χαρακτηρίζεται μια συναλλαγή που αφορά είτε περισσότερα από ένα Κράτη-Μέλη, είτε ένα Κράτος-Μέλος και μια τρίτη Χώρα, η οποία πληροί τουλάχιστον μία από τις ακόλουθες προϋποθέσεις: - Οι συμμετέχοντες δεν έχουν φορολογική κατοικία στην ίδια δικαιοδοσία. - Ένας ή περισσότεροι από τους συμμετέχοντες έχουν ταυτόχρονα φορολογική κατοικία σε περισσότερες από μια δικαιοδοσίες. - Ένας ή περισσότεροι συμμετέχοντες ασκούν δραστηριότητα σε άλλη δικαιοδοσία μέσω μόνιμης εγκατάστασης και η ρύθμιση αποτελεί μέρος ή το σύνολο της δραστηριότητας της μόνιμης αυτής εγκατάστασης. - Ένας ή περισσότεροι συμμετέχοντες ασκούν δραστηριότητα σε άλλη δικαιοδοσία χωρίς φορολογική κατοικία ή μόνιμη εγκατάσταση. - Η σχετική ρύθμιση έχει πιθανό αντίκτυπο στην αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών ή στον προσδιορισμό του πραγματικού δικαιούχου.

2. Από τη συναλλαγή να προκύπτουν φόροι που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της Οδηγίας. Καταρχήν, καλύπτονται όλοι οι φόροι που προβλέπονται από την εθνική νομοθεσία, εκτός από τους ΦΠΑ, ΕΦΚ, δασμούς εισφορές κοινωνικής ασφάλισης και τέλη, τα οποία δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της Οδηγίας.

3. Να υπάρχουν ενδείξεις επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού. Αν και δεν υπάρχει ορισμός ορισμός της έννοιας του «επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού», γίνεται αναλυτική απαρίθμηση των λεγομένων Διακριτικών και στοιχείων συναλλαγών που συνιστούν ισχυρή ένδειξη φοροαποφυγής ή κατάχρησης, τα λεγόμενα “Hallmarks”. Τα

σκοπό αυτό, η οδηγία 2011/16/ΕΕ τροποποιήθηκε εκ νέου, απαιτώντας από τους ενδιάμεσους χρηματοπιστωτικούς οργανισμούς να ενημερώνουν τις εθνικές φορολογικές αρχές για τους λεγόμενους «διασυνοριακούς μηχανισμούς» που υπόκεινται στην υποχρέωση κοινοποίησης, των οποίων έχουν γνώση, που βρίσκονται στην κατοχή ή τον έλεγχο τους και οι οποίοι θα μπορούσαν ενδεχομένως να χρησιμοποιηθούν για επιθετικούς σκοπούς φορολογικού σχεδιασμού³⁵⁵.

Μετά το πρόσφατο σχέδιο δράσης της Επιτροπής για δίκαιη και απλή φορολόγηση που υποστηρίζει τη στρατηγική ανάκαμψης λόγω της πανδημίας Covid-19, 283 υπάρχει τώρα πρόταση για την τροποποίηση της εν λόγω οδηγίας εκ νέου, προκειμένου να επεκταθεί το πεδίο εφαρμογής των κανόνων αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών στις ψηφιακές πλατφόρμες.³⁵⁶ Η νέα αυτή πρόταση θα διασφαλίσει ότι τα κράτη μέλη ανταλλάσσουν αυτόματα πληροφορίες σχετικά με τα έσοδα που παράγουν οι πωλητές αγαθών και οι πάροχοι υπηρεσιών που χρησιμοποιούν διαδικτυακές πλατφόρμες³⁵⁷. Η πρόταση επιβάλλει στους φορείς εκμετάλλευσης ψηφιακών πλατφορμών την υποχρέωση να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με τους εν λόγω πωλητές αγαθών και παρόχους

Διακριτικά που υιοθετούνται είναι ακριβώς όσα προβλέπονται και στην Οδηγία και κατανέμονται σε πέντε κατηγορίες (Α,Β,Γ,Δ,Ε). Τα Διακριτικά της Κατηγορίας Α,Β και Γ περ.β' υποπερ. β', περ.γ' και δ' λαμβάνονται υπόψη μόνο εφόσον πληρούν το «Κριτήριο κύριου οφέλους» ("Main benefit test"). Το κριτήριο αυτό συνίσταται στην απόδειξη του ότι το κύριο όφελος ή ένα από τα κύρια οφέλη που μπορεί κάποιος να αναμένει ευλόγως από τη ρύθμιση/συναλλαγή, συνίσταται στην απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος, αφού ληφθούν υπόψη και οι λοιπές περιστάσεις. Σχετικά με το Ν. 4714/2020, βλ. Σιανίδου Ν. *Αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών για διασυνοριακές συναλλαγές. Η ευρωπαϊκή Οδηγία DAC-6 και η ενσωμάτωσή της με το Ν.4714/2020*. ΔΦΝ, 2020, τ.74, σ.1235-επ.

³⁵⁵ Μάλλιου Α., *DAC -6, ή ελληνιστί, η υποχρέωση αναφοράς διασυνοριακών συναλλαγών* ΔΦΝ 2020, τ 74, σ.1233-1235

³⁵⁶ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ Communication from the Commission to European Parliament and the Council, An action plan for fair and simple taxation supporting the recovery strategy, COM(2020) 312 final, Brussels, 15 July 2020

³⁵⁷ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ *Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation*, COM(2020) 314 final ,Brussels, 15 July 2020

υπηρεσιών. Προτείνονται επίσης διευκρινιστικές αλλαγές στους κανόνες που αφορούν τις υφιστάμενες διατάξεις για την ανταλλαγή πληροφοριών κατόπιν αιτήματος και, πιο συγκεκριμένα, για το πρότυπο της προβλέψιμης συνάφειας και των ομαδικών αιτημάτων.

Συνολικά, οι τροποποιήσεις της οδηγίας για τη διοικητική συνεργασία βελτίωσαν και απλοποίησαν σημαντικά τη συνεργασία μεταξύ των κρατών μελών καθιστώντας την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών περισσότερο διαδεδομένη - αναμφισβήτητα, την προεπιλεγμένη θέση για σημαντικές κατηγορίες πληροφοριών. Αυτό καταργεί την ανάγκη προηγούμενης αίτησης από το ένα κράτος μέλος στο άλλο - με όλες τις σχετικές καθυστερήσεις, και τα πιθανά νομικά εμπόδια που θα μπορούσαν να προκύψουν κατά την εκπλήρωση του αιτήματος αυτού. Ενώ μπορούν ακόμη να υποβάλλονται αιτήματα για ανταλλαγή πληροφοριών με τον παραδοσιακό τρόπο, ωστόσο, για σημαντικές κατηγορίες πληροφοριών, η διαδικασία ανταλλαγής έχει σε μεγάλο βαθμό τεθεί εκτός του πεδίου εφαρμογής των διοικητικών αρμοδιοτήτων των μελών κρατών μελών³⁵⁸.

Θα πρέπει να επισημανθεί ότι ο ρόλος της Επιτροπής είναι ιδιαίτερα αναβαθμισμένος στο πλαίσιο αυτό. . Με ορισμένες από τις παραπάνω τροποποιήσεις οι πληροφορίες που ανταλλάσσονται και που αφορούν σε αποφάσεις τύπου tax rulings και συμφωνίες τιμολόγησης καθώς και οι αυτόματα ανταλλασσόμενες πληροφορίες σχετικά με τις διασυνοριακές ρυθμίσεις θα αποθηκεύονται σε έναν κεντρικό αρχείο που θα αναπτύξει η Επιτροπή. Παρόλο που δεν υπάρχουν πολλές πληροφορίες σχετικά με τον τρόπο λειτουργίας αυτών των κεντρικών αρχείων, τις ασφαλιστικές δικλείδες που θα αναπτυχθούν για την αποφυγή σύγκρουσης συμφερόντων και τον τρόπο προστασίας των δικαιωμάτων των φορολογουμένων, η ρύθμιση αυτή μπορεί να δώσει στην Επιτροπή τη δυνατότητα να έχει

³⁵⁸ Για σχόλια σχετικά με τις οδηγίες DAC , βλ., μεταξύ άλλων, Cachia F, *Tax Transparency for Intermediaries: The Mandatory Disclosure Rules and Its EU Impact* (2018) 4 EC Tax Review 206–17- Seer R. and Kargitta S., *Exchange of Information and Cooperation in Direct Taxation*, in HJI Panayi C., Halsehner W., Traversa E. (eds), *Research Handbook in European Union Taxation Law* (Elgar Publishing, 2020) ch 22.

καθοριστικό ρόλο στην εκπροσώπηση της Ευρωπαϊκής Ένωσης σε υπερ-εθνικό επίπεδο, στην κατάρτιση σχετικών συμφωνιών και στην επιτήρησή τους. Ο ρόλος αυτός είναι πιθανό να ενισχυθεί περαιτέρω εάν και εφόσον οι προτάσεις CCTB/CCCTB κάποια στιγμή υιοθετηθούν σε ευρωπαϊκό επίπεδο³⁵⁹.

4.7 ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΔΙΑΒΙΒΑΣΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΚΑΙ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ

Παρόλο που η ανταλλαγή πληροφοριών σχετικών με χρηματοοικονομικά δεδομένα μπορεί να αποτελέσει αξιόλογο όπλο ή ακόμη και προαπαιτούμενη συνθήκη για την ενίσχυση της διαφάνειας και να συντελέσει στην αποτελεσματική αντιμετώπιση της φοροαποφυγής και της διάβρωσης της φορολογικής βάσης, αντιμετωπίζεται κριτικά από αρκετούς μελετητές³⁶⁰, ενόψει της σύγκρουσης των διατάξεων που προβλέπουν την ανταλλαγή πληροφοριών με τις διατάξεις της νομοθεσίας οι οποίες έχουν ως αντικείμενο την προστασία προσωπικών δεδομένων³⁶¹. Ο όγκος των πληροφοριών που δεν είναι αμιγώς χρηματοοικονομικές και οι οποίες συνθέτουν το σύνολο των

³⁵⁹ Panayi, C. *EU Corporate Tax Legislation*. In *European Union Corporate Tax Law*, Cambridge Tax Law Series, . 35-93. Cambridge: Cambridge University Press. doi:10.1017/9781108979528.007

³⁶⁰ Politou E, Alepis E, Patsakis C, *Profiling tax and financial behaviour with big data under the GDPR*, *Computer Law & Security Review*, V.35, I 3, 2019, σς 306-329

³⁶¹ Περισσότερα στοιχεία σχετικά με τα προσωπικά δεδομένα, τις διακρίσεις και το πλαίσιο κανόνων προστασίας τους, με ιδιαίτερη μνεία στον Γενικό Κανονισμό Προστασίας Δεδομένων βλ, μεταξύ άλλων Αλεξανδροπούλου Αιγυπτιιάδου Ε., *Προσωπικά Δεδομένα*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2016 Μήτρου Λ, *Ο Γενικός Κανονισμός Προστασίας Προσωπικών Δεδομένων, Νέο δίκαιο - νέες υποχρεώσεις - νέα δικαιώματα*, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα - Θεσσαλονίκη 2017, Παναγοπούλου Κουντατζή Φ, *Ο Γενικός Κανονισμός Προστασίας Προσωπικών Δεδομένων, Εισαγωγή και Προστασία Δικαιωμάτων*, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα - Θεσσαλονίκη 2017, Κίτσος Π – Παππά Π, *Οι νέες προκλήσεις της ψηφιακής αγοράς : ο Γενικός ΓΚΠΔ/Ε.Ε. περί προστασίας των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα intra portas*, *Εφημερίδα Διοικητικού Δικαίου*, Τ. 2018, Τεύχος. 2, σελ. 212-227, J. P. Albrecht, *The EU's New Data Protection Law-How a Directive Evolved Into A Regulation*, *Computer Law Review International*, Volume 17 Issue 2, σ. 33 - 34.

διαβιβαζόμενων στοιχείων φορολογικού και οικονομικού περιεχομένου είναι μεγάλος, μεγάλο τμήμα δε μπορεί να αποτελεί και δεδομένα που αφορούν σε ευαίσθητες πληροφορίες. Ο προσδιορισμός ωστόσο κάποιων εξ αυτών ως ιδιωτικών δεν αποκλείει αυτόματα τη δυνατότητα των φορολογικών αρχών να συλλέξουν τα δεδομένα αυτά³⁶².

Το δικαίωμα του κράτους στη διασφάλιση των αγαθών προς τους πολίτες, ως ιδιαίτερη έκφραση του δικαιώματος του κράτους στην επιδίωξη του δημοσίου συμφέροντος και κατά συνέπεια το δικαίωμά του στη λήψη όλων των πρόσφορων μέσων για την εξασφάλιση της φορολόγησης υπερσχύει όταν σταθμίζεται έναντι της ιδιωτικότητας³⁶³ και του δικαιώματος προστασίας της.³⁶⁴ Η υποχρέωση προστασίας των προσωπικών δεδομένων κάμπτεται ενόψει της ανάγκης προστασίας του υπέρτερου δημοσίου συμφέροντος.³⁶⁵ Παρόλα αυτά το βάρος πέφτει κατά τεκμήριο στα κράτη μέλη να παράσχουν τον επιτακτικό λόγο δημοσίου συμφέροντος ο οποίος προέχει έναντι του δικαιώματος των ιδιωτών για την προστασία των προσωπικών τους δεδομένων.

Θέτοντας τα ανωτέρω υπόψη, παρατηρεί κανείς ότι ενώ στο άρθρο 25 της DAC 1 γίνεται ρητή μνεία για την υποχρέωση προστασίας δεδομένων, εντούτοις το περιεχόμενό της συνιστά ουσιαστικό περιορισμό βασικών

³⁶² Hatfield M., *Privacy in Taxation Florida State University Law Review University of Washington School of Law Research Paper*, 2016.

³⁶³ Μάλιστα, έχει σχολιαστεί ότι η φορολογική και οικονομική ιδιωτικότητα δεν είναι απόλυτα δικαιώματα καθώς κάτι τέτοιο θα καθιστούσε πρακτικά αδύνατη την επιβολή φορολογικών επιβαρύνσεων εκ μέρους του κράτους, έτσι σε Hatfield M., *Privacy in Taxation* ό.π, ..

³⁶⁴ Avi-Yonah, R. S. and Mazzoni, G., *Taxation and human rights: a delicate balance* . U of Michigan Public Law Research Paper No. 520, 2016.

³⁶⁵ Βλ. για την εξισορρόπηση της προστασίας των προσωπικών δεδομένων και του δημοσίου συμφέροντος στον ΓΚΠΔ, Μήτρου, Λ. *Ο Γενικός Κανονισμός Προστασίας Προσωπικών Δεδομένων Νέο δίκαιο - νέες υποχρεώσεις - νέα δικαιώματα* (Σειρά: Δίκαιο και Κοινωνία στον 21ο Αιώνα). Αθήνα, Θεσσαλονίκη : Σάκκουλας, 2017. Σελ. 84 επ.

δικαιωμάτων ³⁶⁶ του υποκειμένου του φόρου, προκειμένου να διασφαλιστούν τα οικονομικά συμφέροντα των κρατών μελών.

Ο προβληματισμός αυτός απαντήθηκε στην DAC 2 , όπου προστέθηκαν πρόσθετες εγγυήσεις προστασίας των δεδομένων στο πλαίσιο της ΕΕΕ της ΕΕ σε θέματα φορολογίας. Συγκεκριμένα το άρθρο 25 παράγραφος 2 της αναθεωρημένης οδηγίας 2011/16/ΕΕ θεωρεί πλέον ότι τα ΔΧΙ και η αρμόδια αρχή κάθε κράτους μέλους είναι "υπεύθυνοι επεξεργασίας" κατά την έννοια του άρθρου 2 στοιχείο δ) της οδηγίας για την προστασία των δεδομένων³⁶⁷. Επιπλέον, το άρθρο 25 παράγραφος 3 της DAC 2 προβλέπει περιορισμένη υποχρέωση κοινοποίησης που ισχύει μεταξύ των ΔΧΙ και κάθε μεμονωμένου Δηλωτέου Προσώπου όσον αφορά τις πληροφορίες χρηματοοικονομικών λογαριασμών σύμφωνα με το άρθρο 8 παράγραφος 3α (το οποίο προσδιορίζει τις πληροφορίες που πρέπει να ανταλλάσσονται). Τα υποκείμενα σε φορολόγηση πρόσωπα ενημερώνονται ότι οι χρηματοοικονομικές τους πληροφορίες ενδέχεται να ανταλλάσσονται με τη φορολογική αρχή άλλου κράτους μέλους. Ωστόσο, η πληροφορία αυτή προέρχεται από τα ΔΧΙ, ενώ η φορολογική αρχή ενός κράτους μέλους δεν υποχρεούται ακόμη βάσει του δικαίου της ΕΕ να ενημερώνει εκ των προτέρων ή εκ των υστέρων τα υποκείμενα στη φορολογία πρόσωπα ότι ανταλλάσσει φορολογικά δεδομένα με άλλο κράτος μέλος. ³⁶⁸ Το γεγονός αυτό εν μέρει δικαιολογείται από το γεγονός ότι οι φορολογικές αρχές θα πρέπει να είναι ανα πάσα στιγμή σε θέση να εντοπίσουν τις απόπειρες απόκρυψης ή μεταφοράς της φορολογικής βάσης. Η προηγούμενη γνώση

³⁶⁶ Συγκεκριμένα, τα δικαιώματα αυτά συνίστανται στο δικαίωμα πληροφόρησης σχετικά με τον σκοπό της επεξεργασίας, την ταυτότητα του υπευθύνου επεξεργασίας, τους πιθανούς αποδέκτες των δεδομένων, την ύπαρξη του δικαιώματος πρόσβασης στα σχετικά δεδομένα όπως επίσης και του δικαιώματος διόρθωσης των δεδομένων , εφόσον αυτό απαιτείται.

³⁶⁷ Το άρθρο 25 παράγραφος 2 της οδηγίας 2011/16/ΕΕ ορίζει επισήμως ότι πρέπει να θεωρούνται "υπεύθυνοι επεξεργασίας δεδομένων για τους σκοπούς της οδηγίας 95/46/ΕΚ"

³⁶⁸ Schaper, M.G., *Data Protection Rights and Tax Information Exchange in the European Union: An Uneasy Combination*. Maastricht Journal of European and Comparative Law, 2016. 23(3), σσ.514-530.

εκ μέρους των οντοτήτων του γεγονότος της ανταλλαγής πληροφοριών είναι προφανές ότι θα οδηγούσε σε εντατικοποίηση των προσπαθειών φορολογικού σχεδιασμού που οδηγεί σε φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή, ακυρώνοντας την ουσία της επιδίωξης της διαβίβασης χρηματοοικονομικών δεδομένων.

Συμπεριλαμβάνεται επιπλέον πρόβλεψη ότι τα δεδομένα που υποβάλλονται σε επεξεργασία βάσει της οδηγίας δεν μπορούν να διατηρούνται για περισσότερο χρόνο από όσο είναι απαραίτητο και ότι η διατήρηση των δεδομένων πρέπει να συμμορφώνεται με το εθνικό καθεστώς παραγραφής κάθε υπευθύνου επεξεργασίας δεδομένων³⁶⁹.

Τέλος, το άρθρο 21 παράγραφος 2 της αναθεωρημένης οδηγίας 2011/16/ΕΕ προβλέπει ότι, σε περιπτώσεις παραβίασης της ασφάλειας του κοινού δικτύου επικοινωνιών (που αναπτύχθηκε από την Ένωση), το κοινό δίκτυο επικοινωνιών (που έχει αναπτυχθεί από την Ένωση) μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την προστασία των δεδομένων.³⁷⁰

Οι προβλέψεις αυτές απαντώνται μόνον στην DAC³⁷¹, παρόλα αυτά, κρίνονται μάλλον ανεπαρκείς για την προστασία των προσωπικών δεδομένων.³⁷²

Η κριτική εντείνεται για την πρόβλεψη ανταλλαγής πληροφοριών στο πλαίσιο του CRS λόγω του ότι οι πληροφορίες οι οποίες ανταλλάσσονται δεν αφορούν συγκεκριμένο φορολογούμενο ή συγκεκριμένες ομάδες φορολογουμένων οντοτήτων, αλλά αφορούν σε ένα τεράστιο όγκο πληροφοριών μαζικού τύπου, οι οποίες συλλέγονται έστω και χωρίς να

³⁶⁹ Άρθρο 25 παρ. 4, ό.π. Βλ. και αιτιολογική σκέψη 12 του προοιμίου της οδηγίας 2014/107/ΕΕ

³⁷⁰ Schaper, M.G., *Data Protection Rights and Tax Information Exchange in the European Union: An Uneasy Combination*. Ό.π.

³⁷¹ Σε αντίθεση με την FATCA και το CRS, στις οποίες δεν υπάρχει καμία πρόβλεψη σχετικά με την διασφάλιση του δικαιώματος προστασίας των προσωπικών δεδομένων, βλ. σχετικά Politou E, Alepis E., Patsakis C, *Profiling tax and financial behaviour with big data under the GDPR*, Computer Law & Security Review, v. 35, i. 3, 2019, σσ 306-329

³⁷² Ό.π.παρ.

υπάρχουν ενδείξεις μη συμμόρφωσης των φορολογουμένων³⁷³. Μολονότι ο ΟΟΣΑ στην περίπτωση αυτή επαναλαμβάνει την προσήλωσή του στις αρχές της χρηστής φορολογικής διοίκησης, καθώς και στην αποτελεσματική προστασία των δικαιωμάτων των φορολογουμένων, ο πολυμερής χαρακτήρας του CRS, ο οποίος υποχρεώνει τη συστηματική και περιοδική διαβίβαση "μαζικών" πληροφοριών για τους φορολογούμενους σχετικά με διάφορες κατηγορίες εισοδήματος και πλούτου που πρέπει να ανταλλάσσονται σε σχεδόν παγκόσμια κλίμακα και σε αυτόματη βάση μεταξύ όλων των δικαιοδοσιών μελών, εγείρει αυξημένες ανησυχίες σχετικά με την αποτελεσματική προστασία των προσωπικών δεδομένων, πάντοτε σε συνάρτηση με την αρχή της αναλογικότητας³⁷⁴. Η πολυμερής σύμβαση κάνει ειδική αναφορά στην προστασία των προσωπικών δεδομένων³⁷⁵ και αναφέρει ρητά ότι η χρήση πληροφοριών για σκοπούς άλλους από αυτούς που αναφέρονται στη σύμβαση μπορεί να αποτελέσει παράγοντα παραβίασης προσωπικών δεδομένων³⁷⁶.

Το χαρακτηριστικό αυτό του CRS οφείλεται εν πολλοίς στο γεγονός ότι το πλαίσιο υιοθετήθηκε κατά μία χρονική περίοδο που δεν γινόταν αντιληπτό το διακύβευμα της μαζικής διακίνησης δεδομένων και όταν η εκ μέρους των κρατών χρήση και αξιοποίηση των δεδομένων θεωρούνταν απολύτως θεμιτή.

³⁷³ Gadžo S., Klemenčič I., *Effective international information exchange as a key element of modern tax systems: promises and pitfalls of the OECD's common reporting standard* Public Sector Econ, 201741 (2), σσ. 207-226

³⁷⁴ Βλ. σχετικά, Avi-Yonah, R. S. and Mazzoni, G., *Taxation and human rights: a delicate balance*. U of Michigan Public Law Research Paper No. 520, 2016- Politou E, Alepis E., Patsakis C, *Profiling tax and financial behaviour with big data under the GDPR*, Computer Law & Security Review, v. 35, i. 3, 2019, σσ 306-329

³⁷⁵ OECD *The OECD Guide on the Protection of Confidentiality of Information Exchanged for Tax Purposes* Άρθρα 21, 22 <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/keeping-it-safe.htm>

³⁷⁶ <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/keeping-it-safe.htm>.

Ήδη κατά το χρόνο της υιοθέτησης του Γενικού Κανονισμού Προστασίας Δεδομένων (ΓΚΠΔ) ³⁷⁷ στην Ε.Ε. έγινε αντιληπτό ότι η διαβίβαση πληροφοριών και η διακίνηση μεγάλου όγκου οικονομικών δεδομένων μεταξύ διαφορετικών χωρών μπορεί να αποτελέσει λόγο διακινδύνευσης των προσωπικών δεδομένων. Έτσι, προκειμένου να είναι συμβατή με τον ΓΚΠΔ η συλλογή και διακίνηση των πληροφοριών, τα δεδομένα θα πρέπει να είναι επαρκή, δικαιολογημένα, συναφή και σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας. Επιπλέον οι φορολογικές αρχές δεν μπορούν να διατηρούν τις πληροφορίες επ' αόριστον , αλλά τα δεδομένα θα πρέπει να καταστρέφονται με την ολοκλήρωση του σκοπού για τον οποίο συγκεντρώθηκαν .³⁷⁸

Οι δικλίδες αυτές ασφαλείας είχαν προταθεί από τον Ευρωπαϊκό Επόπτη Προστασίας Δεδομένων ήδη από το 2013³⁷⁹, με την έναρξη των εργασιών διαμόρφωσης της DAC 2. Παράλληλα , το ΔΕΕ ³⁸⁰ διαπίστωνε ότι η καθολική συλλογή δεδομένων σύμφωνα με την τότε ισχύουσα οδηγία της ΕΕ για τη διατήρηση δεδομένων (2006/24/ΕΚ) παραβίαζε τον Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της ΕΕ και ιδίως το δικαίωμα στην ιδιωτική ζωή καθώς ο όγκος δεδομένων που συγκεντρώνεται φαίνεται να είναι δυσανάλογος ως προς τα

³⁷⁷ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟ ΚΑΙ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ *Κανονισμός (ΕΕ) 2016/679 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 27ης Απριλίου 2016, για την προστασία των φυσικών προσώπων έναντι της επεξεργασίας των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα και για την ελεύθερη κυκλοφορία των δεδομένων αυτών και την κατάργηση της οδηγίας 95/46/ΕΚ (Γενικός Κανονισμός για την Προστασία Δεδομένων) (ΕΕ L 119 της 4.5.2016, σ. 1).*

³⁷⁸ Politou E, Alepis E , Patsakis C, *Profiling tax and financial behaviour with big data under the GDPR*, ό.π.

³⁷⁹ *EDPS Comments of the European Data Protection Supervisor on the proposal for a Council Directive amending the Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation*, Brussels, November 5, 201 , διαθέσιμο σε https://edps.europa.eu/sites/edp/files/publication/13-11-05_taxation_cooperation_en.pdf

³⁸⁰ Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης *Απόφαση της 8 Απριλίου 2014 Digital Rights Ireland Ltd (C-293/12) JUDGMENT OF THE COURT (Grand Chamber) 8 April 2014 (*1)* 'Electronic communications — Directive 2006/24/EC — Publicly available electronic communications services or public communications networks services — Retention of data generated or processed in connection with the provision of such services — Validity — Articles 7, 8 and 11 of the Charter of Fundamental Rights of the European Union' *Joined Cases C-293/12 and C-594/12,*

απολύτως απαραίτητα μέτρα για την επίτευξη του στόχου της καταπολέμησης της διασυνοριακής φοροαποφυγής.³⁸¹

Το 2015 και ενόψει του κυοφορούμενου τότε ΓΚΠΔ η Ομάδα Εργασίας του άρθρου 29 για την Προστασία Δεδομένων (WP29) τόνισε σε ανακοίνωσή της σχετικά με την αυτόματη ανταλλαγή δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα για φορολογικούς σκοπούς³⁸² την ανάγκη για τη διασφάλιση των απαιτήσεων προστασίας των δεδομένων μέσω της υιοθέτησης ενός πλαισίου εγγυήσεων.³⁸³

Το πλαίσιο αυτό εγγυήσεων επαναδιατυπώθηκε στα πλαίσια της υιοθέτησης της Οδηγίας DAC 7 με την οποία το άρθρο 25 τροποποιήθηκε εκ νέου. Επαναλαμβάνεται η δέσμευση για την εφαρμογή του ΓΚΠΔ για οποιαδήποτε επεξεργασία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα πραγματοποιείται στο πλαίσιο της Οδηγίας και υπογραμμίζεται η βάση αιτιολόγησης για την συγκέντρωση και επεξεργασία δεδομένων.

Η επιδίωξη των κρατών μελών θα πρέπει να είναι «η εξυπηρέτηση του γενικού δημόσιου συμφέροντος και, συγκεκριμένα, των φορολογικών θεμάτων και των σκοπών της καταπολέμησης της φορολογικής απάτης, της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, της διασφάλισης των φορολογικών εσόδων και της προώθησης της δίκαιης φορολόγησης, οι οποίες ενισχύουν τις ευκαιρίες κοινωνικής, πολιτικής και οικονομικής ένταξης στα κράτη μέλη»³⁸⁴. Ως εκ τούτου οι παραπομπές της οδηγίας 2011/16/ΕΕ στο σχετικό

³⁸¹ Avi-Yonah, R. S. and Mazzoni, G., *Taxation and human rights: a delicate balance* . ό.π..

³⁸² Article 29 Data Protection Working Party, *Statement of the WP29 on automatic inter-state exchanges of personal data for tax purposes*, WP 230, 2015, διαθέσιμο σε http://collections.internetmemory.org/haeu/20171003035404/http://ec.europa.eu/justice/data-protection/article-29/documentation/opinion-recommendation/files/2015/wp230_en.pdf.

³⁸³ Politou E, Alepis E , Patsakis C, *Profiling tax and financial behaviour with big data under the GDPR*, ό.π

³⁸⁴ Βλ. Αιτιολογική σκέψη 35 και 36 Οδηγίας (ΕΕ) 2021/514 , ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ *Οδηγία (ΕΕ) 2021/514 του Συμβουλίου της 22ας Μαρτίου 2021 για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας* ST/12908/2020/INIT OJ L 104, 25.3.2021, σ. 1–26

ενωσιακό δίκαιο για την προστασία των δεδομένων επικαιροποιούνται για την επέκτασή τους στους επιπέον κανόνες που εισάγονται με την DAC 7. Όπως διαπιστώνεται από το Συμβούλιο, «αυτό είναι ιδίως σημαντικό για την κατοχύρωση ασφάλειας δικαίου για τους υπευθύνους επεξεργασίας και τους εκτελούντες την επεξεργασία δεδομένων κατά την έννοια των κανονισμών (ΕΕ) 2016/679 και (ΕΕ) 2018/1725, διασφαλίζοντας παράλληλα την προστασία των δικαιωμάτων των υποκειμένων των δεδομένων»³⁸⁵.

Πέραν τούτων, στην Οδηγία προστίθεται διάταξη³⁸⁶ που ορίζει το πλαίσιο των δεδομένων, ούτως ώστε να είναι ευκολότερος ο προσδιορισμός της συνάφειας και της συνδρομής του όρου της αναλογικότητας για την έκταση των πληροφοριών που αναζητούνται από τα κράτη μέλη. Ορίζεται, πράγματι, το πλαίσιο το οποίο καθορίζει την αποκαλούμενη «εύλογη συνάφεια», δηλαδή τα γεγονότα εκείνα από τα οποία προκύπτει πιθανότητα οι πληροφορίες να είναι σχετικές με τις υπό εξέταση φορολογικές υποθέσεις, απαντώντας εν μέρει στους προβληματισμούς που έχουν ήδη διατυπωθεί στη νομολογία του ΔΕΕ και στις εισηγήσεις του ΕΕΠΔ.³⁸⁷

³⁸⁵ Όπ.παρ.

³⁸⁶ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ *Οδηγία (ΕΕ) 2021/514 του Συμβουλίου της 22ας Μαρτίου 2021 για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας* ST/12908/2020/INIT OJ L 104, 25.3.2021, σ. 1–26, άρθρο 5^α

³⁸⁷ «2. Προκειμένου να αποδειχθεί η εύλογη συνάφεια των ζητούμενων πληροφοριών, η αιτούσα αρχή παρέχει τουλάχιστον τις ακόλουθες πληροφορίες στη λαμβάνουσα αρχή: α)τους φορολογικούς λόγους για τους οποίους ζητούνται οι πληροφορίες· και β)διευκρίνιση των πληροφοριών που απαιτούνται για την εφαρμογή ή την επιβολή του εθνικού δικαίου της[...]3. Όταν ένα αίτημα που αναφέρεται στο άρθρο 5, αφορά ομάδα φορολογουμένων που δεν μπορούν να ταυτοποιηθούν ατομικά, η αιτούσα αρχή παρέχει τουλάχιστον τις ακόλουθες πληροφορίες στη λαμβάνουσα αρχή: α)λεπτομερή περιγραφή της ομάδας β)επεξήγηση του εφαρμοστέου δικαίου και των πραγματικών περιστατικών βάσει των οποίων εικάζεται ότι οι φορολογούμενοι της ομάδας δεν έχουν συμμορφωθεί με το εφαρμοστέο δίκαιο γ)επεξήγηση του τρόπου με τον οποίο οι ζητούμενες πληροφορίες θα βοηθήσουν στον προσδιορισμό της συμμόρφωσης των φορολογουμένων της ομάδας· και δ)κατά περίπτωση, τα πραγματικά περιστατικά και περιστάσεις που σχετίζονται με τη συμμετοχή τρίτου μέρους που συνέβαλε ενεργά στην πιθανή μη συμμόρφωση των φορολογουμένων της ομάδας με το εφαρμοστέο δίκαιο.» Ετσι σε άρθρο 5^α παρ. 2 και 3, ό.π.

Το πλαίσιο της ΕΕ για την ανταλλαγή πληροφοριών σε θέματα φορολογίας έχει εξελιχθεί ραγδαία, σε μία παράλληλη διαδρομή με την εξέλιξη της οικονομικής δραστηριότητας που εξελίσσεται σε ψηφιακό επίπεδο. Ο συνδυασμός και η ταυτόχρονη εφαρμογή του ευρωπαϊκού πλαισίου προστασίας δεδομένων και της νομοθεσίας για την ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών αποδεικνύεται μία δύσκολη ισορροπία. Υπάρχει μία προφανής δυσαναλογία μεταξύ της σπουδής με την οποία αυξάνονται και επεκτείνονται οι εξουσίες των φορολογικών διοικήσεων με την υιοθέτηση των νομοθετικών εργαλείων στα πλαίσια της ΕΕ και της σχετικής απροθυμίας από την πλευρά του νομοθέτη της Ένωσης να κατοχυρώσει και να εμπεδώσει την τα δικαιώματα των φορολογουμένων που θεμελιώνονται στο δίκαιο της ΕΕ. Αντίθετα, επαφίεται στα κράτη μέλη για την εφαρμογή των σχετικών κανόνων. Παρά τις διαρκείς διατυπώσεις προβληματισμού εκ μέρους του του ΕΕΠΔ και της WP29,³⁸⁸ τα δικαιώματα προστασίας δεδομένων σε φορολογικά θέματα παραμένουν ανεπαρκώς διατυπωμένα και κατοχυρωμένα στη νομοθεσία της ΕΕ που αφορά στη φορολογία.

5 ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ ΨΗΦΙΑΚΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΈΝΩΣΗ

Το ζήτημα των φορολογικών προκλήσεων που θέτει η ψηφιοποίηση της οικονομίας και της εμπορικής αγοράς είναι επίσης σημαντικό στο πλαίσιο των πρωτοβουλιών που αναπτύσσονται για την αντιμετώπιση των επιζήμιων πρακτικών φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ κρατών. Πράγματι, η

³⁸⁸ Schaper, M.G., *Data Protection Rights and Tax Information Exchange in the European Union: An Uneasy Combination*. Maastricht Journal of European and Comparative Law, 2016. 23(3), σσ.514-530.

ψηφιοποίηση του παγκόσμιου οικονομικού συστήματος δεν έχει μόνο κοινωνικές, αλλά και νομικές και συνεπώς φορολογικές επιπτώσεις³⁸⁹.

Τα χαρακτηριστικά της *ψηφιακής οικονομίας* (περιορισμένη φυσική παρουσία, αυξανόμενη σημασία των άυλων περιουσιακών στοιχείων, ο ρόλος των χρηστών στη δημιουργία αξίας και τα λεγόμενα Big Data³⁹⁰ έχουν αναδείξει τα εγγενή όρια του διεθνούς φορολογικού συστήματος, οι γενικές αρχές του οποίου ανάγονται στο πρώτο μισό του 20ού αιώνα, εποχή κατά την οποία οι συντελεστές παραγωγής ήταν κυρίως υλικοί και χαρακτηρίζονταν από πολύ μικρή κινητικότητα. Επομένως, οι αρχές αυτές μπορούν πλέον να θεωρηθούν ουσιαστικά ξεπερασμένες και ασύμβατες με τα χαρακτηριστικά που χαρακτηρίζουν την *ψηφιακή οικονομία*.

Η αδυναμία του διεθνούς φορολογικού συστήματος να αναχαιτίσει και να ρυθμίσει επαρκώς τις εκφάνσεις της παγκόσμιας και ψηφιακής οικονομίας μπορεί να επιφέρει μια σειρά από αρνητικές συνέπειες, όπως η δημιουργία στρεβλώσεων στην αγορά σε βάρος των μη ψηφιακών επιχειρήσεων, η δυσκολία (αν όχι αδυναμία) φορολόγησης των κερδών των μεγάλων ψηφιακών επιχειρήσεων, η φοροδιαφυγή, η μείωση των φορολογικών εσόδων και η συνακόλουθη αποδυνάμωση των συστημάτων δημόσιων οικονομικών.

Σε διεθνές επίπεδο, στο πλαίσιο της *δράσης 1 του έργου BEPS*³⁹¹, η προσοχή επικεντρώθηκε στον ορισμό νέων κριτηρίων εδαφικής σύνδεσης που είναι κατάλληλα για τα νέα *επιχειρηματικά* μοντέλα που αναπτύσσουν οι εταιρείες *υψηλής τεχνολογίας*. Στην ψηφιακή οικονομία, μάλιστα, η παρουσία νέων και συχνά άυλων *παραγόντων* αξίας έχει συμβάλει στον

³⁸⁹ Για τον αντίκτυπο του ψηφιακού μετασχηματισμού της οικονομίας σε σχέση με τα φορολογικά θέματα και το έργο των φορολογικών διοικήσεων βλέπε OECD, *Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration*, Παρίσι, 2020.

³⁹⁰ Η έννοια των Big Data αποδίδεται στα ελληνικά ως «Μεγάλες σειρές δεδομένων» ή ως «μαζικά δεδομένα» και αφορά σε ψηφιακά δεδομένα τα οποία παράγονται μαζικά σε κάθε δραστηριότητα που λαμβάνει χώρα στο διαδίκτυο.

³⁹¹ Όσον αφορά τη *δράση 1* του σχεδίου BEPS, ανατρέξτε στα όσα αναφέρονται λεπτομερώς στο κεφάλαιο II.

καθορισμό καινοτόμων *επιχειρηματικών* μοντέλων, η εφαρμογή των οποίων αγνοεί το παραδοσιακό στοιχείο της φυσικής εγγύτητας στην αγορά αναφοράς³⁹². Ειδικότερα, στο πλαίσιο του σχεδίου BEPS, η προσοχή έχει επικεντρωθεί στην *αρχή της δημιουργίας αξίας*, βάσει της οποίας, για φορολογικούς σκοπούς, τα κέρδη διαιρούνται ανάλογα με το πού πραγματικά δημιουργείται η αξία, με διακηρυγμένο στόχο την ευθυγράμμιση «φορολογίας και ουσίας»³⁹³.

Εν όψει της *ψηφιακής οικονομίας*, το δίκαιο, ιδίως το φορολογικό, πρέπει επίσης να εξελιχθεί προς την κατεύθυνση της κάλυψης των απαιτήσεων της μετάβασης στη Νέα Οικονομία³⁹⁴. Το βασικό ζήτημα, επομένως, συνίσταται στον καθορισμό ενός νέου φορολογικού μοντέλου που θα μπορεί να φορολογεί τις δραστηριότητες που ασκούνται στην επικράτεια ενός κράτους, αλλά δεν αποδίδονται σε κατοίκους ή μόνιμες εγκαταστάσεις εκεί. Είναι σαφές ότι δεν πρόκειται μόνο για τεχνικό πρόβλημα, αλλά και για κοινωνικό και πολιτικό πρόβλημα. Με άλλα λόγια, η έλευση της ψηφιακής οικονομίας έφερε στην προσοχή του φορολογικού νομοθέτη πρωτοφανείς προκλήσεις που στερούνται ακριβούς ρύθμισης³⁹⁵. Πράγματι, στο

³⁹² Εν όψει της κινητικότητας και της αστάθειας που χαρακτηρίζουν την *ψηφιακή οικονομία*, «η κύρια δυσκολία που φαίνεται να αντιμετωπίζεται είναι η ανάπτυξη ενός έγκυρου κριτηρίου σύνδεσης που να είναι ικανό να προσελκύσει φορολογικά το εισόδημα που προκύπτει από αυτά τα νέα επιχειρηματικά μοντέλα στο έδαφος όπου πραγματικά παράγονται, καθώς και να προσδιορίσει το ακριβές μέτρο του εισοδήματος αυτού». Έτσι σε Becker J, Englisch J. *Taxing Where Value is Created: What's User Involvement Got to Do with It?* Intertax, Vol 47, N. 2 2019

³⁹³ Για το θέμα αυτό, βλέπε Becker J., Englisch J. *Taxing Where Value Is Created: What's 'User Involvement Got to Do with It?'* στο Intertax, Vol. 47, No. 2 2019, σ. 161-171- Olbert M.. – Spengel C., *International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted*; στο World Tax Journal, Φεβρουάριος 2017, σ. 3-46- Schwarz G., *Value creation: Old wine in new bottles or new wine in old bottles*; στο Kluwer International tax blog, 21 Μαΐου 2018.

³⁹⁴ Katz, R., 2015. *The impact of taxation on the digital economy*. In 15th Global Symposium for Regulators σσ. 1-61

³⁹⁵ Για το συγκεκριμένο σημείο, βλέπε Gallo F., *Fisco ed economia digitale*, στο Diritto e pratica tributaria, n. 1/2015, σ. 604 κ.ε., Διαθέσιμο σε <https://www.salviniesoci.it/wp-content/uploads/2019/02/Fisco-ed-economia-digitale.pdf> σύμφωνα με τον οποίο υπάρχει «ακαταλληλότητα του ισχύοντος εθνικού και διεθνούς φορολογικού συστήματος να υποκλέψει το εισόδημα που παράγεται από τις ψηφιακές επιχειρήσεις και, ως εκ τούτου, να το υπαγάγει σε φορολόγηση κατ'

παγκοσμιοποιημένο και ψηφιοποιημένο τοπίο της παγκόσμιας οικονομίας, τα κράτη (και οι φορολογικές τους πολιτικές) έπρεπε σύντομα να αντιμετωπίσουν φαινόμενα όπως η μεγάλη κινητικότητα των φορολογουμένων και των κεφαλαίων, ο μεγάλος αριθμός διασυνοριακών συναλλαγών και η διεθνοποίηση των χρηματοοικονομικών δομών³⁹⁶. Σε ένα τέτοιο πρωτοφανές πλαίσιο, ο ίδιος ο προσδιορισμός της φορολογικής βάσης καθίσταται μια δύσκολη πράξη, η οποία εξαρτάται από πολλαπλές μεταβλητές. Με άλλα λόγια, τίθεται υπό αμφισβήτηση η ικανότητα των εθνικών φορολογικών συστημάτων να καθορίζουν πού θα πρέπει να πληρώνουν φόρους οι ψηφιακές επιχειρήσεις και πόσο θα πρέπει να πληρώνουν.³⁹⁷

Αυτό το σενάριο κανονιστικής αβεβαιότητας κατέληξε να ευνοεί την εφαρμογή, ιδίως από μεγάλους διεθνείς παίκτες που δραστηριοποιούνται στο πεδίο των ψηφιακών τεχνολογιών (συμπεριλαμβανομένων των επιχειρήσεων *Over The Top* - ΟΤΤ), της φοροδιαφυγής ή - συχνότερα - των πρακτικών φοροαποφυγής με στόχο τη μεγιστοποίηση των κερδών τους και την ελαχιστοποίηση, αντίθετα, της φορολογικής επιβάρυνσης, μέσω της

εφαρμογή των ισχυόντων κανόνων και διαδικασιών. [...]η τρέχουσα, παρωχημένη έννοια της μόνιμης εγκατάστασης που συνδέεται με τη φυσική παρουσία της εταιρείας επιτρέπει πλέον στις πολυεθνικές εταιρείες της ψηφιακής οικονομίας να μειώνουν, στα κράτη όπου αναπτύσσουν την αγορά τους, τη φορολόγηση των κερδών τους, μέχρις ότου αυτή σχεδόν ματαιωθεί: και αυτό αποτελεί μια από τις κύριες επαναστάσεις του διαδικτύου και της ψηφιακής οικονομίας».

³⁹⁶ Nellen, A. *Taxation and Today's Digital Economy*. J. Tax Prac. & Proc. 17 2015, σ 17.

³⁹⁷ Το μοντέλο της ψηφιακής οικονομίας επέτρεψε στις ψηφιακές εταιρείες να αναπτυχθούν πέρα από αυτό που θεωρείται παθολογική συμπεριφορά. Το πλεονέκτημα έγκειται στην ικανότητα διείσδυσης σε μεγάλες αγορές χωρίς φυσική παρουσία εκεί (ή τουλάχιστον με πολύ μικρή παρουσία), αποφεύγοντας την παραδοσιακή έννοια της μόνιμης εγκατάστασης και καταφέροντας έτσι να παράγουν μεγάλο πλούτο χωρίς να φορολογούνται εκεί, είτε σε επίπεδο εταιρικού φόρου είτε σε επίπεδο παρακράτησης φόρου στην πηγή. Έτσι σε Olbert M. , Spengel C. *International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?*”Ο.π.

τεχνητής κατανομής κερδών και της διάβρωσης της φορολογικής βάσης (BEPS)³⁹⁸.

Αυτό, φυσικά, αφορούσε και την Ευρωπαϊκή Ένωση³⁹⁹ η οποία, ευθυγραμμιζόμενη με τον ΟΟΣΑ, προσπάθησε να αναπτύξει στρατηγικές και λύσεις που θα μπορούσαν να αντιμετωπίσουν αποτελεσματικά τις στρατηγικές BEPS που εφαρμόστηκαν στον τομέα της φορολόγησης των ψηφιακών επιχειρήσεων⁴⁰⁰.

³⁹⁸ Για το θέμα αυτό, βλέπε Αθανασάκη Β. *Ο ευρωπαϊκός ψηφιακός φόρος ως απάντηση στην απαίτηση δίκαιης φορολόγησης*, Ναυτεμπορική, 9 Ιουλίου 2018, διαθέσιμο σε <https://www.naftemporiki.gr/opinion/596209/o-evropaikos-psifiakos-foros-os-apantisi-stin-apaitisi-dikaiis-forologisis/>

³⁹⁹ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, *Ομάδα εμπειρογνομένων της Επιτροπής για τη φορολόγηση της ψηφιακής οικονομίας*, Έκθεση, 28 Μαΐου 2014, στην οποία γίνεται προσπάθεια να καθοριστεί η έννοια της ψηφιακής οικονομίας. Σύμφωνα με την τελική έκθεση της ομάδας εμπειρογνομένων, η έννοια αυτή έχει τις ρίζες της στα χαρακτηριστικά και τα επιχειρηματικά μοντέλα που υιοθετούν οι ψηφιακές επιχειρήσεις, τα οποία προϋποθέτουν «έντονη καινοτομία και τάση για μεγαλύτερη χρήση νέων πηγών χρηματοδότησης, έμφαση στη σημασία των άυλων περιουσιακών στοιχείων αντί των παραδοσιακών (υλικών), εμφάνιση νέων επιχειρηματικών μοντέλων που βασίζονται σε δικτυακά αποτελέσματα, περιεχόμενο που δημιουργείται από τους χρήστες και συλλογή και εκμετάλλευση προσωπικών δεδομένων». Βλέπε επίσης CFE Tax Advisers Europe, *EU Tax Policy Report Semester II 2020*, 8 Ιανουαρίου 2021. Για μια ανάλυση των τρεχουσών τάσεων σε ευρωπαϊκό επίπεδο στο πλαίσιο της ψηφιακής οικονομίας βλέπε ανάλυση της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας EUROPEAN CENTRAL BANK (ECB), *The digital economy and the euro area* στο ECB Economic Bulletin, Issue 8/2020 (και εκτενή βιβλιογραφία που παρατίθεται εκεί). Για το θέμα αυτό, βλέπε επίσης Schneider E., *Digital Tax: Europe, the US and the Digital Econom.*, διαθέσιμο σε www.irpa.eu/, 2021.

⁴⁰⁰ Για το θέμα αυτό, βλ. ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, *Communication from the Commission to the European parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions. A Digital Single Market Strategy for Europe* COM(2015) 192 final, Brussels, 6 May 2015, ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ *Communication From The Commission To The European Parliament And The Council A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market* COM(2017) 547 final, Brussels, 21 September 2017, στην οποία αναφέρεται ότι «απαιτούνται νέοι διεθνείς κανόνες για την αντιμετώπιση των ειδικών προβλημάτων που θέτει η ψηφιακή οικονομία, προκειμένου να καταστεί δυνατός ο καθορισμός του τύπου δημιουργίας της επιχειρηματικής αξίας και του τρόπου κατανομής της για φορολογικούς σκοπούς. Οι νέοι αυτοί κανόνες θα περιλαμβάνουν τη μεταρρύθμιση των υφιστάμενων διεθνών φορολογικών κανόνων σχετικά με τον ορισμό της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης και τον καταλογισμό των κερδών που ισχύουν για τις ψηφιακές δραστηριότητες». Μετά το ECOFIN που πραγματοποιήθηκε στο Ταλίν στις 21 Σεπτεμβρίου 2017, ο αντιπρόεδρος της Επιτροπής της ΕΕ Valdis Dombrovskis εξέδωσε την ακόλουθη επίσημη δήλωση: «Ως εκ τούτου, η σκέψη μας δεν αφορά μόνο τη φορολόγηση των ψηφιακών εταιρειών, αλλά γενικότερα την αντιμετώπιση της φορολογίας σε μια

ολοένα και περισσότερο ψηφιοποιημένη οικονομία. Τι προτείνουμε λοιπόν; Σε επίπεδο ΕΕ, η πρόταση για την κοινή ενοποιημένη φορολογική βάση εταιρειών προσφέρει μια βάση για την αντιμετώπιση βασικών προκλήσεων, για παράδειγμα με την περαιτέρω προσαρμογή των κανόνων περί μόνιμης εγκατάστασης. Προτείνουμε να εξετάσουμε βελτιώσεις στους κανόνες αυτούς για να διασφαλίσουμε ότι καταγράφουν αποτελεσματικά τις ψηφιακές δραστηριότητες. Και χαιρετίζουμε το έργο που έχει ήδη επιτελέσει η εσθονική Προεδρία στο πλαίσιο αυτό. Ωστόσο, αυτό μπορεί να πάρει χρόνο, δεδομένης της πολυπλοκότητάς του. Και η ψηφιακή οικονομία δεν θα σταματήσει να αναπτύσσεται εν τω μεταξύ. Ως εκ τούτου, θα εξετάσουμε και άλλες βραχυπρόθεσμες επιλογές για την αντιμετώπιση συγκεκριμένων φορολογικών προκλήσεων». Ακολούθησαν τα συμπεράσματα που ενέκρινε στις 19 Οκτωβρίου 2017 το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο (έγγρ. EUCO 14/17), το οποίο τόνισε την ανάγκη για ένα δίκαιο, αποτελεσματικό και κατάλληλο φορολογικό σύστημα για την ψηφιακή εποχή και εξέφρασε ενδιαφέρον για κατάλληλες προτάσεις από την Επιτροπή 'έως τις αρχές του 2018. Το Συμβούλιο ECOFIN, στα συμπεράσματά του της 5ης Δεκεμβρίου 2017 (Ανταπόκριση στις προκλήσεις της φορολόγησης των κερδών της ψηφιακής οικονομίας - FISC 346 ECOFIN 1092) δήλωσε ότι αναμένει κατάλληλες προτάσεις από την Επιτροπή έως τις αρχές του 2018, «λαμβάνοντας υπόψη τις σχετικές εξελίξεις στις τρέχουσες δραστηριότητες του ΟΟΣΑ και μετά από αξιολόγηση της νομικής και τεχνικής σκοπιμότητας και του οικονομικού αντικτύπου των πιθανών απαντήσεων στις προκλήσεις της φορολόγησης των κερδών της ψηφιακής οικονομίας». Βλέπε επίσης ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο «Είναι καιρός να θεσπιστούν σύγχρονοι, δίκαιοι και αποτελεσματικοί φορολογικοί κανόνες για την ψηφιακή οικονομία», COM/2018/0146 final, Βρυξέλλες, 21 Μαρτίου 2018. Με την ολοκλήρωση της συνόδου της G20 που πραγματοποιήθηκε στο Μπουένος Άιρες στις 18-19 Μαρτίου 2018, οι υπουργοί Οικονομικών της Γαλλίας, της Γερμανίας, της Ιταλίας, της Ισπανίας και του Ηνωμένου Βασιλείου, με την υποστήριξη της Επιτροπής της ΕΕ, υπέγραψαν κοινό ανακοινωθέν, στο οποίο τονίζεται η ανάγκη εξεύρεσης λύσης στα φορολογικά ζητήματα που εγείρει η ψηφιακή οικονομία, ενδεχομένως από κοινού σε παγκόσμιο επίπεδο, δεδομένου ότι «οι ιδιαιτερότητες της ψηφιακής οικονομίας απαιτούν νέους παγκόσμιους κανόνες που να διέπουν την εδαφική σύνδεση και τον καταμερισμό των κερδών». Για το θέμα αυτό, βλέπε επίσης Brauner Y, Pistone P. *Adopting current International Taxation to new Business Models: Two proposals for the European Union*, Bulletin for International Taxation, 2017 v. 71, No. 12, 5 October 2017, σελ. 681-687, όπου αναφέρεται ότι «τα νέα επιχειρηματικά μοντέλα έχουν αλλάξει σημαντικά τον τρόπο με τον οποίο ασκούνται οι επιχειρήσεις, κυρίως με το ότι δεν απαιτούν πλέον φυσική παρουσία στις χώρες της αγοράς. Αντίθετα, το φορολογικό δίκαιο εξακολουθεί να ακολουθεί τα παραδοσιακά επιχειρηματικά μοντέλα στη φορολόγηση του διασυνοριακού εισοδήματος, σύμφωνα με τα οποία η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης (M.E.) που βασίζεται στη φυσική παρουσία καθορίζει την κατανομή των φορολογικών εξουσιών μεταξύ των κρατών. Σύμφωνα με την έννοια αυτή, όπως ισχύει σήμερα, ένα κράτος διαφορετικό από το κράτος κατοικίας της επιχείρησης μπορεί να φορολογήσει το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα μόνο εφόσον υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση στο έδαφός του και μόνο στο βαθμό που το εισόδημα αυτό μπορεί να αποδοθεί στην εν λόγω μόνιμη εγκατάσταση». Επιπλέον, όσον αφορά το θέμα της (μη φορολογικής) ρύθμισης της ψηφιακής οικονομίας, η Ευρωπαϊκή Ένωση, στις 15 Δεκεμβρίου 2020, παρουσίασε δύο ξεχωριστές (αλλά αλληλένδετες) νομοθετικές

Ειδικότερα, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, αναγνωρίζοντας ότι η ιδανική προσέγγιση του προβλήματος της φορολόγησης της ψηφιακής οικονομίας θα ήταν η εξεύρεση πολυμερών και διεθνών λύσεων και συνεργαζόμενη στενά με τον ΟΟΣΑ, έπρεπε να συμβιβαστούν με τη δυσκολία ανάπτυξης μιας παγκοσμίως συμφωνημένης λύσης λόγω της πολύπλοκης φύσης του ζητήματος και του ευρέος φάσματος των προβλημάτων που πρέπει να αντιμετωπιστούν. Για το λόγο αυτό, η Ευρωπαϊκή Ένωση, μέσω της Επιτροπής, ανέπτυξε το δικό της σχέδιο δράσης με σκοπό, αφενός, να δώσει ώθηση στη διεθνή συζήτηση και, αφετέρου, να αποφύγει τον

πρωτοβουλίες: την Πράξη για τις Ψηφιακές Υπηρεσίες (Digital Services Act - DSA) και την Πράξη για τις Ψηφιακές Αγορές (Digital Markets' Act Act- DMA), που αποσκοπούν αντίστοιχα στη διασφάλιση ενός ασφαλούς ψηφιακού περιβάλλοντος και δίκαιων και ανοικτών ψηφιακών αγορών. Ειδικότερα, η πράξη για τις ψηφιακές υπηρεσίες (DSA) έχει ως στόχο την προώθηση της καινοτομίας, της ανάπτυξης και την ανταγωνιστικότητα και αποσκοπεί στη διευκόλυνση της επέκτασης των μικρότερων πλατφορμών, των ΜΜΕ και των νεοφυών επιχειρήσεων, επίσης με την εξισορρόπηση των δικαιωμάτων των χρηστών, των πλατφορμών και των δημόσιων αρχών, θέτοντας τους πολίτες στο επίκεντρο. Οι προτεινόμενοι κανόνες έχουν ως στόχο την καλύτερη προστασία των καταναλωτών και των θεμελιωδών δικαιωμάτων τους στο διαδίκτυο, θεσπίζουν ένα αποτελεσματικό και σαφές πλαίσιο για τη διαφάνεια και τη λογοδοσία των διαδικτυακών πλατφορμών και προωθούν την καινοτομία, την ανάπτυξη και την ανταγωνιστικότητα εντός της ενιαίας αγοράς. Η Πράξη για τις Ψηφιακές Αγορές (DMA), από την άλλη πλευρά, θεσπίζει μια σειρά αντικειμενικών και σαφών κριτηρίων για τον καθορισμό των μεγάλων διαδικτυακών πλατφορμών που ασκούν λειτουργία *θεματοφύλακα* και θα πρέπει να συμμορφώνονται με συγκεκριμένες υποχρεώσεις και απαγορεύσεις κατά την άσκηση των δραστηριοτήτων τους. «*Δύο ορόσημα για να καταστεί η Ευρώπη έτοιμη για την ψηφιακή εποχή*». Με αυτά τα λόγια η εκτελεστική αντιπρόεδρος της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, Margrethe Vestager, παρουσίασε τις δύο νομοθετικές πρωτοβουλίες.

Η Επιτροπή υπέβαλε τις προτάσεις τον Δεκέμβριο του 2020 προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και στις 25 Μαρτίου 2022 επιτεύχθηκε πολιτική συμφωνία για την Πράξη για τις ψηφιακές αγορές και στις 23 Απριλίου 2022 για την Πράξη για τις ψηφιακές υπηρεσίες. Μετά την έγκριση της δέσμης μέτρων για τις ψηφιακές υπηρεσίες σε πρώτη ανάγνωση από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο τον Ιούλιο του 2022, τόσο η πράξη για τις ψηφιακές υπηρεσίες όσο και η πράξη για τις ψηφιακές αγορές εγκρίθηκαν από το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης και πλέον η DMA τέθηκε σε ισχύ την 1η Νοεμβρίου 2022 ενώ η DSA τέθηκε σε ισχύ στις 16 Νοεμβρίου 2022.

Βλέπε ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ *Proposal for a Regulation Of The European Parliament And Of The Council on contestable and fair markets in the digital sector (Digital Markets Act)* COM (2020) 842 final και *European Commission Proposal For A Regulation Of The European Parliament And Of The Council on a Single Market For Digital Services (Digital Services Act) and amending Directive 2000/31/EC* COM(2020) 825 final, Brussels, 15 December 2020.

κατακερματισμό της νομοθεσίας σε περίπτωση που τα κράτη μέλη αποφασίσουν να υιοθετήσουν λύσεις σε εθνικό επίπεδο⁴⁰¹.

Υπό αυτή την έννοια, οι δύο προτάσεις οδηγιών για τη φορολόγηση των ψηφιακών εταιρειών στην Ευρώπη που παρουσίασε η Ευρωπαϊκή Επιτροπή στις 21 Μαρτίου 2018⁴⁰² έρχονται στο προσκήνιο. Πρόκειται για δύο αυτόνομες προτάσεις: η πρώτη περιγράφει μια «*παρέμβαση διαρθρωτικού χαρακτήρα όσον αφορά τους κανόνες σχετικά με τον προσδιορισμό και τη φορολόγηση της μόνιμης εγκατάστασης, με την εισαγωγή της έννοιας της σημαντικής ψηφιακής παρουσίας*», ενώ η δεύτερη περιγράφει μια «*παρέμβαση κυκλικού και προσωρινού χαρακτήρα, μέσω της εισαγωγής ενός προσωρινού διαδικτυακού φόρου επί των εσόδων από ορισμένες*

⁴⁰¹ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ, *Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence* COM(2018) 147 final, Brussels, 21 March 2018

⁴⁰² ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ, *Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence* COM(2018) 147 final, Brussels, 21 March 2018, η λεγόμενη «συνολική πρόταση», δηλαδή ολοκληρωμένη, ώστε να διαφοροποιείται η λύση που προβλέπεται σε αυτήν από τη λεγόμενη «στοχευόμενη» λύση (άμεσης εφαρμογής) που περιέχεται στο ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ *Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services* COM(2018) 148 final, Brussels, 21 Μαρτίου 2018. Όπως θα εξηγηθεί περαιτέρω στο κείμενο, η πρώτη από τις δύο προτάσεις οδηγιών προβλέπει μια «καθεστωτική» λύση, ενώ η δεύτερη μια «προσωρινή» λύση.

Και οι δύο προτάσεις εδράζονται στο βασικό περιεχόμενο του σχεδίου BEPS. Για το τελευταίο, βλέπε, μεταξύ άλλων, OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, όπου περιγράφονται διαφορετικές προσεγγίσεις για τη φορολόγηση της ψηφιακής οικονομίας, οι οποίες αναλύθηκαν περαιτέρω στο OECD (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Παρίσι. Επίσης, στη δέσμη προτάσεων της Επιτροπής της ΕΕ για την Ψηφιακή Οικονομία ψηφιακή οικονομία της 21ης Μαρτίου 2018 περιλαμβάνονται: ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, *Commission Recommendation of 21.3.2018 relating to the Corporate Taxation of a significant Digital Presence*, C(2018) 1650 final, Βρυξέλλες, 21 Μαρτίου 2018, απευθυνόμενη στα κράτη μέλη να Από την άποψη αυτή, η πολιτική πίεση από τα κράτη μέλη που ανησυχούσαν για την προοδευτική και σημαντική διάβρωση της φορολογικής τους βάσης όσον αφορά ιδίως τη φορολογία των επιχειρήσεων ήταν καθοριστική.

ψηφιακές υπηρεσίες που θα καταβάλλεται στη χώρα όπου χρησιμοποιούνται οι υπηρεσίες αυτές»⁴⁰³.

Όπως θα εξηγηθεί καλύτερα κατωτέρω, επισημαίνεται ότι οι δύο προτάσεις, μολονότι υποστηρίζονται από κοινή πρόθεση, θέτουν ωστόσο κρίσιμα ζητήματα των οποίων η κοινή μήτρα μπορεί να αποδοθεί, σε πολύ γενικές γραμμές, στο γεγονός ότι η αξία που παράγεται από τις ψηφιακές υπηρεσίες αποκτάται ως επί το πλείστον από τους χρήστες, δηλαδή από εκείνους (τελικούς καταναλωτές ή επιχειρήσεις) που συμμετέχουν σε μια ψηφιακή δραστηριότητα (πρόσβαση, πλοήγηση και χρήση ψηφιακών διεπαφών, όπως ιστότοποι, κοινωνικά δίκτυα και εφαρμογές εν γένει), ανεξάρτητα από το αν καταβάλλουν ή όχι τέλος για την πρόσβαση στην ψηφιακή διεπαφή. Η καινοτομία μιας τέτοιας προοπτικής, κατά την οποία ο χρήστης δημιουργεί την αξία των διαδικτυακών υπηρεσιών που χρησιμοποιεί, δεν είναι παρά η φυσική συνέπεια του γεγονότος ότι η ψηφιακή οικονομία - και, ως εκ

⁴⁰³ Και οι δύο προτάσεις εδράζονται στο βασικό περιεχόμενο του σχεδίου BEPS. Για το τελευταίο, βλέπε, μεταξύ άλλων, OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2015 Paris, όπου περιγράφονται διαφορετικές προσεγγίσεις για τη φορολόγηση της ψηφιακής οικονομίας, οι οποίες αναλύθηκαν περαιτέρω στο OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Παρίσι. Επίσης, στη δέση προτάσεων της Επιτροπής της ΕΕ για την Ψηφιακή Οικονομία της 21ης Μαρτίου 2018 περιλαμβάνονται: ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, *Σύσταση της Επιτροπής της 21ης Μαρτίου 2018 σχετικά με τη φορολόγηση των εταιρειών με σημαντική ψηφιακή παρουσία*, C(2018) 1650 final, Βρυξέλλες, 21 Μαρτίου 2018, απευθυνόμενη στα κράτη μέλη να Από την άποψη αυτή, η πολιτική πίεση από τα κράτη μέλη που ανησυχούσαν για την προοδευτική και σημαντική διάβρωση της φορολογικής τους βάσης όσον αφορά ιδίως τη φορολογία των επιχειρήσεων ήταν καθοριστική. να εγκρίνουν ταχέως την πρώτη από τις δύο προτάσεις (επίσης) στις συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας που έχουν συνάψει ο καθένας τους και ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, *Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο «Καιρός να θεσπιστούν σύγχρονοι, δίκαιοι και αποτελεσματικοί φορολογικοί κανόνες για την ψηφιακή οικονομία»*, COM(2018) 146 final, Βρυξέλλες, 21 Μαρτίου 2018, στην οποία αναφέρεται ότι «η ψηφιακή οικονομία μετασχηματίζει τον τρόπο με τον οποίο αλληλεπιδρούμε, καταναλώνουμε και δραστηριοποιούμαστε επιχειρηματικά. (...). Όλα αυτά δημιουργούν τεράστια αξία στη σύγχρονη οικονομία και (...) οι ψηφιακές επιχειρήσεις αναπτύσσονται πολύ ταχύτερα από την οικονομία στο σύνολό της και οι μεγαλύτερες από αυτές έχουν πολύ μεγάλη βάση χρηστών και πελατών εντός της ΕΕ».

τούτου, τα έσοδα που παράγει - βασίζεται σε άυλα περιουσιακά στοιχεία, τα οποία αποτελούνται επίσης (και, θα μπορούσε μάλιστα να πει κανείς, όλο και περισσότερο) από δεδομένα που κατά κάποιον τρόπο προέρχονται από τους χρήστες και από προηγμένες μεθόδους συλλογής και επεξεργασίας του συνόλου των πληροφοριών που παράγει η διαδικτυακή συμπεριφορά του χρήστη. Προκύπτει ότι, από φορολογική άποψη και λόγω της άυλης φύσης των παρεχόμενων υπηρεσιών, δεν είναι τόσο ο τόπος όπου βρίσκονται οι φυσικές ή/και ανθρώπινες δομές της εταιρείας που παρέχει την υπηρεσία - οι οποίες είναι αφιερωμένες στην παραγωγή των ψηφιακών υπηρεσιών ή στη συντήρηση της ψηφιακής διεπαφής στην οποία έχουν πρόσβαση οι χρήστες - που έχει κεντρική σημασία, όσο, παραδόξως, ο τόπος όπου βρίσκονται οι ίδιοι οι χρήστες ⁴⁰⁴.

Στις επόμενες παραγράφους θα περιγραφεί συνοπτικά το περιεχόμενο των δύο προτεινόμενων οδηγιών και, ταυτόχρονα, θα επισημανθούν τα προβληματικά ζητήματα που προκύπτουν από αυτές.

Επιπλέον, αξίζει να αναφερθεί ότι τον Ιανουάριο του 2021, η Γενική Διεύθυνση Φορολογίας και Τελωνειακής Ένωσης της Ευρωπαϊκής Επιτροπής (DG TAXUD) δημοσίευσε μια αρχική εκτίμηση επιπτώσεων ενόψει της έναρξης μιας νέας πρωτοβουλίας για τη φορολόγηση των ψηφιακών δραστηριοτήτων, η οποία θα πλαισιώσει πιθανά πολυμερή μέτρα που θα συμφωνηθούν σε επίπεδο ΟΟΣΑ ⁴⁰⁵. Ειδικότερα, η νέα πρωτοβουλία αποσκοπεί στη διασφάλιση μιας δίκαιης φορολόγησης της ψηφιακής οικονομίας, συμβάλλοντας παράλληλα στην ανάκαμψη της Ευρώπης από

⁴⁰⁴ Zullo A., *Web tax: a reading from an EU perspective*, Corriere Tributario, n. 13/2018, σ. 1032 κ.ε.

⁴⁰⁵ Παράλληλα, ξεκίνησε δημόσια διαβούλευση, η οποία διήρκεσε από τις 18 Ιανουαρίου 2021 έως τις 12 Απριλίου 2021 και απευθυνόταν σε «όλους τους ενδιαφερόμενους φορείς: εθνικές και υποεθνικές διοικήσεις στην ΕΕ και στον υπόλοιπο κόσμο, επιχειρήσεις, εμπορικές ενώσεις, μη κυβερνητικές οργανώσεις, πολίτες, ενώσεις εργαζομένων και συνδικάτα, συμβούλους, δεξαμενές σκέψης, ερευνητικά και ακαδημαϊκά ιδρύματα. Απευθύνεται ιδίως σε όσους δραστηριοποιούνται στην ψηφιακή οικονομία».

την πανδημία του Covid-19, με περαιτέρω στόχο, ωστόσο, να μην παρεμποδίσει τις τρέχουσες εργασίες σε επίπεδο ομάδας G20 και ΟΟΣΑ για τη μεταρρύθμιση του διεθνούς πλαισίου φορολογίας των επιχειρήσεων⁴⁰⁶.

Στην πραγματικότητα, η Επιτροπή γνωρίζει πολύ καλά ότι η πανδημία έχει καταστήσει ακόμη πιο σαφή την ανάγκη για δίκαιη φορολόγηση της ψηφιακής οικονομίας, καθώς, αφενός, έχει επιταχύνει τη μετάβαση σε έναν πιο ψηφιακό κόσμο και, αφετέρου, έχει οδηγήσει σε αύξηση των κερδών πολλών πολυεθνικών εταιρειών⁴⁰⁷.

5.1 Η ΠΡΟΤΑΣΗ ΟΔΗΓΙΑΣ ΓΙΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΜΕ ΣΗΜΑΝΤΙΚΗ ΨΗΦΙΑΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑ

⁴⁰⁶ Όπως διευκρινίζεται στον ιστότοπο της Επιτροπής της ΕΕ, «η τεχνολογική πρόοδος και η ψηφιοποίηση αλλάζουν βαθιά τον τρόπο με τον οποίο οι άνθρωποι εργάζονται, εμπορεύονται, ταξιδεύουν, επικοινωνούν και σχετίζονται. Οι αλλαγές αυτές δημιουργούν καινοτομία, ανάπτυξη και νέα επιχειρηματικά μοντέλα, αλλά και μεγάλες προκλήσεις. Η κρίση COVID λειτουργεί ως καταλύτης και επιταχυντής αλλαγών, διευκολύνοντας τη μετάβαση σε έναν πιο ψηφιακό κόσμο και προκαλώντας σημαντικές αλλαγές στη συμπεριφορά που θα μπορούσαν να έχουν μόνιμες επιπτώσεις. Οι τεχνολογικές εξελίξεις και η ψηφιοποίηση αλλάζουν βαθιά τον τρόπο με τον οποίο οι άνθρωποι εργάζονται, συναλλάσσονται, ταξιδεύουν, επικοινωνούν και σχετίζονται. Στο πλαίσιο αυτό, η ΕΕ χρειάζεται ένα σταθερό ρυθμιστικό και φορολογικό πλαίσιο για να ανταποκριθεί επαρκώς στις εξελίξεις και τις προκλήσεις της ψηφιακής οικονομίας. Στα συμπεράσματά του της 21ης Ιουλίου 2020, το Συμβούλιο ανέθεσε στην Επιτροπή να υποβάλει προτάσεις για τον προσδιορισμό νέων ιδίων πόρων. Η ψηφιακή εισφορά είναι ένα από αυτά. Η νέα πρωτοβουλία θα επιτρέψει την αντιμετώπιση του ζητήματος της δίκαιης φορολόγησης της ψηφιακής οικονομίας και, ταυτόχρονα, αποσκοπεί στο να μην παρεμβαίνει στις τρέχουσες εργασίες σε επίπεδο G20 και ΟΟΣΑ για τη μεταρρύθμιση του διεθνούς πλαισίου φορολογίας των εταιρειών. Η Επιτροπή ενδιαφέρεται ιδιαίτερα να συγκεντρώσει απόψεις σχετικά με τα κύρια προβλήματα που σχετίζονται με τη φορολόγηση της ψηφιακής οικονομίας, τόσο για τα κράτη μέλη όσο και για τις επιχειρήσεις. Η Επιτροπή ζητά επίσης σχόλια σχετικά με πιθανές λύσεις για τα προβλήματα αυτά. Η δημόσια διαβούλευση θα χρησιμεύσει για την ενημέρωση των περαιτέρω εργασιών που βρίσκονται σε εξέλιξη σχετικά με την πρόταση για την ψηφιακή εισφορά που έχει προγραμματιστεί για τα μέσα του 2021».

⁴⁰⁷ Στο πλαίσιο αυτό, ο Ευρωπαίος επίτροπος Οικονομίας Paolo Gentiloni δήλωσε: «Η σημερινή δημόσια διαβούλευση αποτελεί σημαντικό βήμα προς τον απώτερο στόχο μας να διασφαλίσουμε τη δίκαιη φορολόγηση της ψηφιακής οικονομίας. Η επίτευξη αυτού του στόχου είναι ακόμη πιο σημαντική στο σημερινό πλαίσιο. Η πανδημία COVID-19 προκάλεσε οικονομικό σοκ χωρίς προηγούμενοι: καθώς προσπαθούμε να οικοδομήσουμε μια βιώσιμη ανάκαμψη, είναι ζωτικής σημασίας όλες οι εταιρείες να συνεισφέρουν επαρκώς στην προσπάθεια αυτή».

Η πρώτη από τις δύο προτεινόμενες οδηγίες αποσκοπεί στη θέσπιση διατάξεων για τη διεύρυνση της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης που ισχύει για σκοπούς φορολογίας εταιρειών σε κάθε κράτος μέλος⁴⁰⁸, ώστε να συμπεριλάβει την έννοια της σημαντικής ψηφιακής παρουσίας.⁴⁰⁹ Καθορίζει επίσης ορισμένες αρχές για τον προσδιορισμό, για τους σκοπούς της φορολογίας εταιρειών, των στοιχείων που συνθέτουν τη φορολογητέα βάση στην υπόθεση της σημαντικής ψηφιακής παρουσίας. Ειδικότερα, η υπό εξέταση πρόταση οδηγίας ορίζει κανόνες που αποσκοπούν στην καθιέρωση ενός φορολογικού συνδέσμου για τις ψηφιακές εταιρείες που δραστηριοποιούνται διασυνοριακά και έχουν μη φυσική επιχειρηματική παρουσία (τη λεγόμενη «σημαντική ψηφιακή παρουσία», ένα είδος έννοιας μόνιμης εγκατάστασης που απορρίπτεται με την ψηφιακή έννοια)⁴¹⁰ και

⁴⁰⁸ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ , *Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence* (COM 2018/147) final, Brussels

⁴⁰⁹ Όπως αναφέρεται στην αιτιολογική σκέψη 8, «ένας από τους κύριους στόχους της παρούσας οδηγίας είναι να βελτιώσει την ανθεκτικότητα της εσωτερικής αγοράς στο σύνολό της, προκειμένου να ανταποκριθεί στις προκλήσεις της φορολογίας στην ψηφιακή οικονομία. Ο στόχος αυτός δεν μπορεί να επιτευχθεί επαρκώς με μεμονωμένες ενέργειες των κρατών μελών, διότι οι ψηφιακές επιχειρήσεις μπορούν να λειτουργούν διασυνοριακά χωρίς να έχουν φυσική παρουσία σε μια δικαιοδοσία και, ως εκ τούτου, απαιτούνται κανόνες που να διασφαλίζουν ότι οι επιχειρήσεις αυτές καταβάλλουν φόρους εκεί όπου πραγματοποιούν τα κέρδη τους. Δεδομένης αυτής της διασυνοριακής διάστασης, μια πρωτοβουλία σε επίπεδο ΕΕ προσφέρει προστιθέμενη αξία σε σύγκριση με ό,τι θα μπορούσε να επιτευχθεί μέσω πολυάριθμων εθνικών μέτρων. Χρειάζεται μια κοινή πρωτοβουλία σε ολόκληρη την εσωτερική αγορά για να εξασφαλιστεί η εναρμονισμένη εφαρμογή των κανόνων που αφορούν τη σημαντική ψηφιακή παρουσία στην Ένωση. Μονομερείς και αποκλίνουσες προσεγγίσεις από μεμονωμένα κράτη μέλη θα μπορούσαν να είναι αναποτελεσματικές και να κατακερματίσουν την ενιαία αγορά δημιουργώντας συγκρούσεις στις εθνικές πολιτικές, στρεβλώσεις και φορολογικά εμπόδια για τις επιχειρήσεις στην Ένωση».

⁴¹⁰ Είναι ανάγκη να περιγραφούν νέοι δείκτες σημαντικής ψηφιακής παρουσίας, προκειμένου να καθοριστούν και να προστατευθούν τα φορολογικά δικαιώματα των κρατών μελών σε σχέση με τα νέα ψηφιακά επιχειρηματικά μοντέλα. Προκειμένου να αναπτυχθεί ένας αυστηρός ορισμός της φορολογητέας σύνδεσης (nexus) μιας ψηφιακής επιχείρησης με ένα κράτος μέλος, είναι απαραίτητο ο ορισμός αυτός να βασίζεται στα έσοδα από την παροχή ψηφιακών υπηρεσιών, στον αριθμό των χρηστών ή στον αριθμό των εμπορικών συμβάσεων για ψηφιακές υπηρεσίες.

καθορίζει τις αρχές για τον καταλογισμό των κερδών σε μια ψηφιακή εταιρεία⁴¹¹.

Το σκεπτικό στο οποίο στηρίζεται η πρόταση οδηγίας συμπίπτει ουσιαστικά με εκείνο που διέπει τη δράση 1 του σχεδίου BEPS, δηλαδή τη συνειδητοποίηση ότι οι ψηφιακές εταιρείες, ιδίως οι λεγόμενες *Over The Top*, μπορούν να λειτουργούν ανεξάρτητα από τη φυσική τους παρουσία σε ένα δεδομένο κράτος, με αναπόφευκτη συνέπεια να αποδεικνύονται ανεπαρκή τα παραδοσιακά κριτήρια σύνδεσης. Από αυτή τη παραδοχή έρχεται η προσπάθεια να οριστεί ένας νέος *σύνδεσμος που θα διασφαλίζει* ότι η φορολόγηση γίνεται στη χώρα όπου πραγματικά δημιουργείται η αξία.

Συνεπώς, η πρόταση οδηγίας, σε μακροπρόθεσμη προοπτική, δεν προβλέπει την εισαγωγή ενός ειδικού φόρου, αλλά την εφαρμογή των *εταιρικών φόρων που* ήδη ισχύουν στα συστήματα των επιμέρους κρατών μελών, υιοθετώντας την έννοια της «σημαντικής ψηφιακής παρουσίας» που είναι ήδη γνωστή στον τομέα του ΟΟΣΑ. Με άλλα λόγια, η παραδοσιακή έννοια της μόνιμης εγκατάστασης επανεξετάζεται, με στόχο να ξεπεραστούν οι κρίσεις της φορολόγησης των ψηφιακών εταιρειών, γνωρίζοντας ότι για να χρησιμοποιηθεί αποτελεσματικά και στη φορολόγηση των ψηφιακών υπηρεσιών, η εν λόγω έννοια πρέπει να επαναπροσδιοριστεί συνολικά και ουσιαστικά. Η παγκοσμιοποίηση και η ψηφιοποίηση του οικονομικού συστήματος και η συνακόλουθη αλλαγή της δομής των πολυεθνικών εταιρειών έχουν πράγματι αμφισβητήσει την παραδοσιακή προσέγγιση της μόνιμης εγκατάστασης⁴¹².

⁴¹¹ Οι αρχές αυτές θα επιτρέψουν την ακριβέστερη καταγραφή της αξίας που παράγεται από τα ψηφιακά επιχειρηματικά μοντέλα που βασίζονται σε μεγάλο βαθμό σε άυλα περιουσιακά στοιχεία.

⁴¹² Για το ζήτημα αυτό, βλ., μεταξύ άλλων, Hellerstein W., *Jurisdiction to Tax in the Digital Economy: Permanent and Other Establishments*, 67 Bull. Int'l Tax'n 346, 2013- Brauner Y, Baez A, *Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy* IBFD, 2015- Blum D., *Permanent Establishments and Action 1 on the Digital Economy of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Initiative – The Nexus Criterion Redefined?*, 69 Bull. Int'l Tax'n 314 2015 - Escribano Lopez E., *An*

Εντός των ορίων της *ψηφιακής οικονομίας*, στην πραγματικότητα, οι εταιρείες μπορούν να δραστηριοποιούνται σε διάφορες δικαιοδοσίες χωρίς απαραίτητα να χρειάζεται να υλοποιήσουν ή να ενσωματώσουν τις απαιτήσεις μιας μόνιμης εγκατάστασης στις σχετικές αγορές- αυτό εντείνει τον φορολογικό ανταγωνισμό με βάση τις διαφορετικές εθνικές φορολογικές μεταχειρίσεις και ευνοεί την εγκατάσταση οικονομικών δραστηριοτήτων στα κράτη όπου το επίπεδο φορολόγησης είναι χαμηλότερο.

Ωστόσο, κατά την άποψη του ευρωπαϊού νομοθέτη, η σημαντική ψηφιακή παρουσία δεν προορίζεται να αντικαταστήσει την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης, αλλά μάλλον να τη συμπληρώσει. Προκύπτει ότι εάν τα κέρδη που παράγει μια επιχείρηση δεν μπορούν να εντοπιστούν σε μια δεδομένη χώρα λόγω έλλειψης μόνιμης εγκατάστασης (με φυσική παρουσία), θα εφαρμόζεται το συμπληρωματικό κριτήριο της *ψηφιακής σύνδεσης*.⁴⁵⁵

Ο ευρωπαίος νομοθέτης προσδιορίζει στις έννοιες «*ψηφιακές υπηρεσίες*» και «*ψηφιακή διεπαφή*» τα στοιχεία που, μεταξύ άλλων, χαρακτηρίζουν τις ψηφιακές επιχειρήσεις σε αντίθεση με τις παραδοσιακές. Ειδικότερα, οι πρώτες είναι οι υπηρεσίες που παρέχονται μέσω του Διαδικτύου ή ενός ηλεκτρονικού δικτύου, η φύση των οποίων καθιστά την παροχή ουσιαστικά αυτοματοποιημένη και απαιτεί ελάχιστη ανθρώπινη παρέμβαση, η οποία είναι αδύνατο να εξασφαλιστεί χωρίς την τεχνολογία της πληροφορίας, ενώ ως «*ψηφιακή διεπαφή*» νοείται κάθε *λογισμικό*, συμπεριλαμβανομένων των δικτυακών τόπων ή τμημάτων τους και των εφαρμογών, συμπεριλαμβανομένων των εφαρμογών για κινητά τηλέφωνα, που είναι προσβάσιμο στους χρήστες.

Θα πρέπει να τονιστεί ότι υπό το πρίσμα της έννοιας της ψηφιακής υπηρεσίας που περιγράφεται από τον ευρωπαϊό νομοθέτη (υπηρεσία που

Opportunistic, and yet Appropriate, Revision of the Source Threshold for the Twenty-First Century Tax Treaties, 43 Intertax 6 ,2015

παρέχεται μέσω του Διαδικτύου ή μέσω δικτύου ηλεκτρονική, ουσιαστικά αυτοματοποιημένη εκτέλεση και ελάχιστη ανθρώπινη παρέμβαση) εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής της υπό εξέταση προτεινόμενης οδηγίας όλες οι υποθέσεις απλής πώλησης αγαθών ή υπηρεσιών που διευκολύνεται με την προσφυγή στο Διαδίκτυο. Προκύπτει ότι το «παραδοσιακό» κανάλι του ηλεκτρονικού εμπορίου για την πώληση φυσικών προϊόντων δεν εντάσσεται στην έννοια των ψηφιακών υπηρεσιών κατά την ορθή έννοια της προτεινόμενης οδηγίας. Η προτεινόμενη οδηγία, ως εκ τούτου, αποσκοπεί στη «διεύρυνση της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης, που ισχύει για σκοπούς φορολογίας εταιρειών σε κάθε κράτος μέλος, ώστε να συμπεριλάβει μια σημαντική ψηφιακή παρουσία μέσω της οποίας ασκείται μια δραστηριότητα, εν όλω ή εν μέρει. Αντίστοιχα, ορίζονται ορισμένες αρχές για τον καταλογισμό των κερδών σε ή σε σχέση με μια σημαντική ψηφιακή παρουσία για σκοπούς φορολογίας εταιρειών». Ειδικότερα, από την άποψη της προτεινόμενης οδηγίας, «για σκοπούς φορολογίας εταιρειών, μόνιμη εγκατάσταση θεωρείται ότι υπάρχει εάν υπάρχει σημαντική ψηφιακή παρουσία μέσω της οποίας ασκείται εν όλω ή εν μέρει μια δραστηριότητα.» Από την άλλη πλευρά, σημαντική ψηφιακή παρουσία θεωρείται ότι υφίσταται σε κράτος μέλος κατά τη διάρκεια μιας φορολογικής περιόδου εάν η δραστηριότητα που ασκείται μέσω αυτής συνίσταται εν όλω ή εν μέρει στην παροχή ψηφιακών υπηρεσιών μέσω ψηφιακής διεπαφής και εάν πληρούνται μία ή περισσότερες από τις ακόλουθες προϋποθέσεις: α) το μέρος των συνολικών εσόδων που αποκτήθηκαν κατά τη διάρκεια της εν λόγω φορολογικής περιόδου και προέρχονται από την παροχή των εν λόγω ψηφιακών υπηρεσιών σε χρήστες που βρίσκονται στο εν λόγω κράτος μέλος κατά τη διάρκεια της εν λόγω φορολογικής περιόδου υπερβαίνει το 7.000.000 ευρώ⁴¹³, β) ο αριθμός των χρηστών μιας ή περισσότερων από τις εν λόγω ψηφιακές υπηρεσίες που βρίσκονται στο οικείο κράτος μέλος κατά τη διάρκεια της εν λόγω

⁴¹³ Καθορίζεται κατ' αναλογία του αριθμού των χρήσεων των συσκευών κατά τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου από χρήστες που βρίσκονται παγκοσμίως για πρόσβαση στην ψηφιακή διεπαφή μέσω της οποίας παρέχονται ψηφιακές υπηρεσίες.

φορολογικής περιόδου υπερβαίνει τις 100.000, γ) ο αριθμός των συμβάσεων επιχειρήσεων για την παροχή ψηφιακών υπηρεσιών που συνάπτονται κατά τη διάρκεια της εν λόγω φορολογικής περιόδου από χρήστες που βρίσκονται στο οικείο κράτος μέλος είναι πάνω από 3.000.

Όσον αφορά τη χρήση ψηφιακών υπηρεσιών, ο χρήστης θεωρείται ότι βρίσκεται σε ένα κράτος μέλος κατά τη διάρκεια μιας φορολογικής περιόδου εάν χρησιμοποιεί μια συσκευή στο εν λόγω κράτος για να έχει πρόσβαση στην ψηφιακή διεπαφή μέσω της οποίας παρέχονται οι ψηφιακές υπηρεσίες.

Προκειμένου η σημαντική ψηφιακή παρουσία μιας εταιρείας να φορολογηθεί σε άλλη δικαιοδοσία σύμφωνα με το εθνικό της δίκαιο, είναι απαραίτητο να καθοριστούν οι αρχές καταλογισμού των κερδών στην εν λόγω σημαντική ψηφιακή παρουσία. Τα κέρδη που αποδίδονται⁴¹⁴ σε μια σημαντική ψηφιακή παρουσία σε ένα κράτος μέλος υπόκεινται μόνο στο εταιρικό φορολογικό καθεστώς του εν λόγω κράτους.

Ο προσδιορισμός των κερδών που αποδίδονται στη σημαντική ψηφιακή παρουσία βασίζεται σε μια λειτουργική ανάλυση. Προκειμένου να προσδιοριστούν οι λειτουργίες της σημαντικής ψηφιακής παρουσίας και να της αποδοθεί η οικονομική κυριότητα περιουσιακών στοιχείων και κινδύνων, λαμβάνονται υπόψη οι οικονομικά συναφείς δραστηριότητες που εκτελούνται από την εν λόγω παρουσία μέσω ψηφιακής διεπαφής. Για το σκοπό αυτό, οι δραστηριότητες που εκτελεί η επιχείρηση μέσω μιας ψηφιακής διεπαφής και σχετίζονται με δεδομένα ή χρήστες θεωρούνται οικονομικά συναφείς δραστηριότητες της σημαντικής ψηφιακής παρουσίας,

⁴¹⁴ Εννοούνται εκείνα που η ψηφιακή παρουσία θα είχε επιτύχει εάν ήταν μια ξεχωριστή και ανεξάρτητη επιχείρηση που εκτελούσε πανομοιότυπες ή παρόμοιες δραστηριότητες υπό πανομοιότυπες ή παρόμοιες συνθήκες, ιδίως στις σχέσεις της με άλλα τμήματα της επιχείρησης, λαμβάνοντας υπόψη τις λειτουργίες που εκτελούνται, τα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται και τους κινδύνους που αναλαμβάνονται, μέσω μιας ψηφιακής διεπαφής.

αποδίδοντας τους κινδύνους και την οικονομική κυριότητα των περιουσιακών στοιχείων στην εν λόγω παρουσία.⁴¹⁵

Οι οικονομικά συναφείς δραστηριότητες που πραγματοποιούνται από τη σημαντική ψηφιακή παρουσία μέσω ψηφιακής διεπαφής περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τα εξής: α) τη συλλογή, αποθήκευση, επεξεργασία, ανάλυση, διάδοση και πώληση δεδομένων σε επίπεδο χρήστη- β) τη συλλογή, αποθήκευση, επεξεργασία και προβολή περιεχομένου που δημιουργείται από τον χρήστη- γ) την πώληση διαδικτυακού διαφημιστικού χώρου- δ) την παροχή η ψηφιακή αγορά περιεχομένου που δημιουργείται από τρίτους, ε) η παροχή οποιασδήποτε ψηφιακής υπηρεσίας εκτός των ανωτέρω.

Τέλος, το σχέδιο οδηγίας προβλέπει ότι, μετά τη διενέργεια της λειτουργικής ανάλυσης, τα κέρδη που αποδίδονται στη σημαντική ψηφιακή παρουσία πρέπει να προσδιορίζονται με τη χρήση της μεθόδου τιμολόγησης συναλλαγών (*Transfer Pricing*) που είναι γνωστή ως *profit split* (διαχωρισμός κερδών)⁴¹⁶, εκτός εάν πρόκειται να εφαρμοστεί διαφορετική μέθοδος που

⁴¹⁵ Λαμβάνονται επίσης υπόψη οι οικονομικά συναφείς δραστηριότητες που εκτελούνται από τη σημαντική ψηφιακή παρουσία, οι οποίες σχετίζονται με την ανάπτυξη, την ενίσχυση, τη συντήρηση, την προστασία και την εκμετάλλευση των άυλων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης.

⁴¹⁶ Η μέθοδος διαχωρισμού κερδών (*Profit Split*) συνίσταται στην κατανομή του κέρδους από μια πώληση ή σειρά πωλήσεων μεταξύ δύο συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Το κέρδος, αφού προσδιοριστεί «συνολικά», κατανέμεται ανάλογα με ορισμένα είδη δαπανών που πραγματοποιούνται από τις δύο επιχειρήσεις. Η χρήση του θεωρείται από τον ΟΟΣΑ μέτρο έσχατης ανάγκης, καθώς αποκλίνει από το κριτήριο της σύγκρισης με τις συναλλαγές της αγοράς. Ωστόσο, μπορεί να ενδείκνυται όχι μόνο σε περιπτώσεις όπου δεν μπορεί να προσδιοριστεί καμία συναλλαγή μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων που να είναι συγκρίσιμη με εκείνη που πρόκειται να εξεταστεί, αλλά και σε περιπτώσεις όπου η σχέση που δημιουργείται μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων λαμβάνει τα χαρακτηριστικά μιας συμβατικής κοινοπραξίας, η οποία χαρακτηρίζεται γενικά από μια συμφωνία μεταξύ των συμμετεχόντων να μοιράζονται τα κέρδη που προέρχονται από την κοινοπραξία. Για την εφαρμογή της μεθόδου *split profit* στην Ευρωπαϊκή Ένωση, βλ. τον οδηγό της DG TAXUD, διαθέσιμο σε <https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2019-03/jtpf-002a-2019.pdf>

κρίνεται καταλληλότερη με βάση τα αποτελέσματα της λειτουργικής ανάλυσης⁴¹⁷.

Από την ανάγνωση του κειμένου της πρότασης οδηγίας γίνεται σαφές ότι η βασική γραμμή που ακολουθεί ο ευρωπαϊός νομοθέτης αντιπροσωπεύεται από τη θεώρηση της ψηφιακής οικονομίας ως ένα εντελώς καινοτόμο και επαναστατικό φαινόμενο- μια επανάσταση σε σχέση με την οποία θα πρέπει να μετασχηματιστεί και η κλασική προσέγγιση του διεθνούς φορολογικού δικαίου (που βασίζεται, στην πραγματικότητα, στην αλληλεπίδραση μεταξύ του κριτηρίου της κατοικίας και του κριτηρίου της εδαφικότητας), δίνοντας μεγαλύτερη αξία στην αγορά αναφοράς (δηλαδή στη συμμετοχή των χρηστών), η οποία αποτελεί την πραγματική αιτία του εκθετικού πολλαπλασιασμού του πλούτου για τις επιχειρήσεις του τομέα. Με άλλα λόγια, κατά τη γνώμη των κοινοτικών θεσμικών οργάνων, θα πρέπει στο εξής, κατά την αξιολόγηση του ψηφιακού πλούτου, να δίνεται επαρκής (αν όχι πρωταρχική) αξία στη συμβολή που εγγυώνται οι χρήστες ως προμηθευτές δεδομένων που μπορούν να χρησιμοποιηθούν από τις εταιρείες του διαδικτύου. Πρόκειται για μια καινοτόμο προσέγγιση της διακρατικής φορολογίας εισοδήματος, η οποία χρησιμοποιεί μια γνωστή έννοια (δηλαδή την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης, η οποία γίνεται εδώ αντιληπτή ως υποείδος της σημαντικής ψηφιακής παρουσίας), αλλά διαμορφώνει το περιεχόμενό της από το μηδέν⁴¹⁸. Συνεπώς, είναι μια προσέγγιση που τελικά λαμβάνει υπόψη όχι τόσο τον τόπο εγκατάστασης των υλικών και ανθρώπινων εγκαταστάσεων που προορίζονται για την ανάπτυξη της διεπαφής και την παραγωγή ψηφιακών υπηρεσιών όσο τον

⁴¹⁷ Για το θέμα αυτό, βλέπε, *EU report on transfer pricing profit-split method*, News, Tax Journal no 1439, 19 April 2019, διαθέσιμο σε <https://www.taxjournal.com/articles/eu-report-on-transfer-pricing-profit-split-method>

⁴¹⁸ Ωστόσο, είναι σημαντικό οι παράγοντες κατανομής των κερδών να διατηρούν στενή συσχέτιση με τη δημιουργία αξίας.

τόπο εγκατάστασης των τελικών χρηστών, αναδεικνύοντάς τον σε κριτήριο φορολογικής σύνδεσης⁴¹⁹.

Από πολλές απόψεις αυτή που περιγράφεται στην πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου COM (2018)147 final φαίνεται να είναι η ιδανική λύση: μια παραδοσιακή λύση, αποτελεσματική και χαρακτηρίζεται από ένα αξιοσημείωτο επίπεδο αναλυτικότητας στον προσδιορισμό του προς φορολόγηση πλούτου. Παραδοσιακή, διότι η μόνιμη εγκατάσταση αποτελεί έναν από τους θεμελιώδεις θεσμούς του διεθνούς φορολογικού δικαίου επί του οποίου έχει αναπτυχθεί η διεθνής θεωρία για πολύ καιρό. Αποτελεσματική, διότι οι μέθοδοι φορολόγησης του εισοδήματος που παράγεται από αλλοδαπές οντότητες σε μια δεδομένη εδαφική σφαίρα μέσω μιας μόνιμης παρουσίας (τέτοιος είναι ο ουσιαστικός πυρήνας της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης) ανταποκρίνονται πλέον σε λογικές που έχει εσωτερικεύσει το σύστημα και αποσκοπούν στην αγκύρωση της φορολογίας όχι σε τυχαία φαινόμενα αλλά σε μια υπόθεση συμμετοχής στην παραγωγική διαδικασία (και, συνεπώς, στην παραγωγή εισοδήματος) που χαρακτηρίζεται από σταθερότητα, αποτελεσματικότητα και της πραγματικότητας και σε κάθε περίπτωση τέτοια ώστε να προϋποθέτει την αρχή της εδαφικότητας (δηλαδή τη φορολόγηση στο κράτος της εικαζόμενης πηγής του εισοδήματος), η οποία, σε αλληλεπίδραση με το κριτήριο της κατοικίας, καθορίζει την περίμετρο εντός της οποίας, εδώ και αρκετό καιρό, ασκούνται οι προβληματισμοί όσων ασχολούνται με την ανάλυση των θεμάτων του διεθνούς φορολογικού δικαίου. Τέλος, αναλυτικά, διότι, ως γνωστόν, η φορολόγηση μέσω μόνιμης εγκατάστασης προϋποθέτει τον ακριβή προσδιορισμό του εισοδήματος που παράγεται από την ίδια σε μια συγκεκριμένη εδαφική περιοχή μετά την αντιπαράθεση των θετικών και αρνητικών συνιστωσών του εισοδήματος, και τούτο σύμφωνα με τη λογική

⁴¹⁹ Elliffe, C. (2021). *Challenges to the Tax System Posed by the Digitalisation of Business*. In *Taxing the Digital Economy: Theory, Policy and Practice*, Cambridge Tax Law Series, . 84-111,. Cambridge: Cambridge University Press. doi:10.1017/9781108750691.

που διέπει τον αναλυτικό προσδιορισμό του εισοδήματος των επιχειρήσεων βάσει των λογιστικών αποτελεσμάτων⁴²⁰.

Ωστόσο, με μια πιο προσεκτική ανάλυση, η υπό εξέταση λύση φαίνεται να χαρακτηρίζεται από σημαντικές δυσκολίες στην εφαρμογή της, δεδομένου ότι η έννοια του ψηφιακού υποκαταστήματος είναι μια υπερβολικά τεχνητή έννοια που κινδυνεύει να μετατραπεί σε κενό γράμμα.

Με άλλα λόγια, η έννοια της σημαντικής ψηφιακής παρουσίας, η οποία δεν αποτελεί μια «εξελικτική ενημέρωση» της παραδοσιακής έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης, αλλά μια εντελώς νέα έννοια, η εφαρμογή της οποίας είναι βέβαιο ότι θα δημιουργήσει αναπόφευκτα εξίσου νέα και ανεξερεύνητα άγνωστα και προβλήματα. Επιπλέον, με μια πιο προσεκτική εξέταση, η εφαρμογή των κριτηρίων για τον προσδιορισμό των περιουσιακών στοιχείων της ψηφιακής μόνιμης εγκατάστασης είναι επίσης ιδιαίτερα περίπλοκη.⁴²¹ Οι δυσκολίες αυτές, στην πραγματικότητα, σχετίζονται, γενικότερα, με τον εντελώς καινοτόμο χαρακτήρα της *ψηφιακής οικονομίας* (επίσης και κυρίως όσον αφορά τους τρόπους με τους οποίους δημιουργείται αξία), και δεν φαίνεται ρεαλιστικό να θεωρηθεί ότι επιλύονται με την επιστροφή στις παραδοσιακές μεθόδους λειτουργικής ανάλυσης που χαρακτηρίζουν το πεδίο του *transfer pricing*⁴²².

Υπό το φως των ανωτέρω, συμφωνεί κανείς με την άποψη ότι η σημαντική ψηφιακή παρουσία που αναφέρεται στην προτεινόμενη νομοθεσία της ΕΕ δεν αποτελεί, αυστηρά μιλώντας, εξέλιξη της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης, όπως, αντίθετα, προβλέπεται επίσημα- με άλλα λόγια, η σημαντική ψηφιακή παρουσία δεν αποτελεί είδος της παραδοσιακής

⁴²⁰ Ο.π..

⁴²¹ Βλ. Σχετική κριτική που αναπτύσσεται σε μελέτες, μεταξύ άλλων, των Hey J. *Taxation Where Value Is Created' and the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative* 4/5 Bull for Int' Tax 2018, σ 203, and Morse S., *Value Creation: A Standard in Search of a Process* 4/5 Bull for Int' Tax 2018 σ 196

⁴²² Devereux M. , Vella J. , *Value Creation as the Fundamental Principle of the International Corporate Tax System* Oxford University Centre for Business Taxation, WP 17/07, 31 July 2017.

έννοιας του υποκαταστήματος, αλλά αντιπροσωπεύει, σε κάθε περίπτωση, ένα διαφορετικό αντάλλαγμα που συνεπάγεται μια εντελώς διαφορετική θεώρηση της τρέχουσας δομής του διεθνούς φορολογικού δικαίου⁴²³. Με άλλα λόγια, η προτεινόμενη νομοθεσία σχετικά με τη σημαντική ψηφιακή παρουσία βρίσκεται σε μια σφαίρα απόλυτης εξειδίκευσης. Στην πραγματικότητα, τείνει να οριοθετήσει ένα ad hoc, και ως εκ τούτου, ειδικό φορολογικό καθεστώς μόνο για τις διαδικτυακές εταιρείες, οι οποίες -σε περίπτωση πραγματικής εφαρμογής της υποθετικής λύσης- θα βρεθούν επομένως αντιμέτωπες με μια (εντελώς αυτόνομη) έννοια της μόνιμης εγκατάστασης. Η ίδια η καινοτομία της συγκεκριμένης επεξεργασίας στο πλαίσιο του διεθνούς φορολογικού δικαίου μειώνει περισσότερο από αναλογικά την πραγματική αποτελεσματικότητά της στην πράξη. Η προτεινόμενη οδηγία φαίνεται να έχει χαρακτήρα δηκτικό έναντι των άλλων φορολογικών δικαιοδοσιών που εμπλέκονται στη διαχείριση του φαινομένου της ψηφιακής οικονομίας (και επομένως κυρίως των ΗΠΑ).

Συμπερασματικά, λοιπόν, η προτεινόμενη οδηγία χαρακτηρίζεται από πολλές κρίσιμες πτυχές που καθιστούν δύσκολη την εφαρμογή της μέχρι σήμερα. Σκέφτεται κανείς, μεταξύ άλλων, το περιορισμένο πεδίο εφαρμογής της (μόνο μεγάλες πολυεθνικές εταιρείες) και το γεγονός ότι οι κανόνες κατανομής των κερδών πρέπει να επανεξεταστούν επαρκώς υπό το πρίσμα των ψηφιακών δραστηριοτήτων.

Σε κάθε περίπτωση, η πρόταση οδηγίας έχει το μεγάλο πλεονέκτημα ότι αναδεικνύει την ανεπάρκεια των παραδοσιακών κανόνων για τις ενδοομιλικές συναλλαγές να διασφαλίζουν την ορθή κατανομή, μεταξύ των διαφόρων δικαιοδοσιών, των κερδών που παράγουν οι μεγάλες ψηφιακές και πολυεθνικές εταιρείες. Ωστόσο, είναι αδιαμφισβήτητο ότι η οριστική λύση στο πρόβλημα της φορολόγησης της ψηφιακής οικονομίας μπορεί να

⁴²³ Campos, M.A., *Digital Economy and International Taxation: the digital revolution and its impact on the discourse of international tax law*. PhD Thesis Brasilia and Paris 2021,

προκύψει μόνο από μια πολιτική και τεχνική συμφωνία που θα επιτευχθεί σε διεθνές επίπεδο, με τη διπλή επίγνωση, αφενός, ότι το πεδίο εφαρμογής των προτάσεων που διατυπώνονται από τα ευρωπαϊκά θεσμικά όργανα είναι από τη φύση του περιορισμένο και περιχαρακωμένο και, αφετέρου, ότι δεν υπάρχει ενιαία λύση για τον προσδιορισμό μιας ορθής μορφής φορολόγησης της ψηφιακής οικονομίας.

5.2 Η ΠΡΟΤΑΣΗ ΟΔΗΓΙΑΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΚΟΙΝΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΩΝ ΨΗΦΙΑΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ [(COM (2018) 148 FINAL].

Με τη δεύτερη πρόταση οδηγίας⁴²⁴, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή καθόρισε το κανονιστικό πλαίσιο αναφοράς για τη θέσπιση ενός ειδικού φόρου (με συντελεστή 3%) επί των εσόδων που προέρχονται από την παροχή ορισμένων ψηφιακών υπηρεσιών από υποκείμενους στο φόρο (ο λεγόμενος φόρος ψηφιακών υπηρεσιών «ΦΨΥ» - *Digital Service Tax - DST*), ο οποίος είναι «εύκολος στην εφαρμογή και συμβάλλει στη δημιουργία ισότιμων όρων ανταγωνισμού σε προσωρινή βάση, εν αναμονή της ανάπτυξης μιας συνολικής λύσης»⁴²⁵. Με άλλα λόγια, εν αναμονή της εφαρμογής του

⁴²⁴ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services COM(2018) 148 final Brussels 21.3.2018

⁴²⁵ Di Tanno T., *The European Web tax: an innovative and emergency measure*, Corriere Tributario, n. 20/2018, σ. 1531 κ.ε. Όσον αφορά τη φύση του φόρου ψηφιακών υπηρεσιών που σχεδιάζει η Επιτροπή, παρατηρείται ότι «ο *DST*, τόσο για την έντονη ιδιαιτερότητά του όσο και για τον υποτιθέμενο επείγοντα χαρακτήρα που τον συνοδεύει, διαμορφώνεται ως υβριδικός φόρος (δεν είναι φόρος εισοδήματος- δεν είναι φόρος κατανάλωσης- είναι προσωρινός φόρος, ακόμη και αν δεν έχει καθοριστεί η ημερομηνία λήξης του- είναι, ίσως, φόρος υποκατάστασης. Αλλά τίνος [φόρου];). Η κατάσταση αυτή αναδεικνύεται με σαφήνεια μόνο αν δοθεί προσοχή στο πεδίο εφαρμογής της, το οποίο αντιπροσωπεύεται αποκλειστικά από τις ψηφιακές

μηχανισμού πλήρους κλίμακας που προβλέπεται από την πρώτη από τις δύο προτάσεις οδηγίων (και επίσης εν αναμονή μιας συνολικής λύσης που θα αναπτυχθεί από τον ΟΟΣΑ), περιγράφεται μια προσωρινή λύση⁴²⁶ (ο λεγόμενος *προσωρινός διαδικτυακός φόρος*) για να αποτραπεί η μονομερής λήψη μη συντονισμένων μέτρων από τα κράτη μέλη της ΕΕ από τον περαιτέρω κατακερματισμό της ενιαίας αγοράς και τη δημιουργία στρεβλώσεων του ανταγωνισμού, παρεμποδίζοντας έτσι την εμφάνιση νέων ψηφιακών λύσεων και την ανταγωνιστικότητα της Ένωσης στο σύνολό της.⁴²⁷

Για το σκοπό αυτό, η προτεινόμενη οδηγία αποσκοπεί στην προστασία της ακεραιότητας της ενιαίας αγοράς και στη διασφάλιση της ορθής λειτουργίας της, στη διασφάλιση της βιωσιμότητας των δημόσιων οικονομικών εντός της Ένωσης και στην αποφυγή της διάβρωσης των εθνικών φορολογικών βάσεων. Αποσκοπεί επίσης να διασφαλίσει τη διατήρηση της κοινωνικής δικαιοσύνης και την ύπαρξη ισότιμων όρων ανταγωνισμού για όλες τις εταιρείες που δραστηριοποιούνται στην Ένωση, καθώς και να αντιμετωπίσει τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό και να κλείσει τα υφιστάμενα κενά

υπηρεσίες στις οποίες ο ρόλος του χρήστη (η λεγόμενη δημιουργία αξίας για τον χρήστη) κατέχει εξέχουσα θέση»

⁴²⁶ «Είναι, άλλωστε, η ίδια Επιτροπή που παραδέχθηκε ότι ο προσωρινός ψηφιακός φόρος πρέπει να θεωρηθεί ως προσωρινή λύση, έστω και βραχυπρόθεσμη, η προετοιμασία της οποίας καθίσταται αναγκαία ενόψει της βούλησης που εξέφρασαν αρκετά κράτη μέλη να προχωρήσουν, διαφορετικά, μόνα τους, αγνοώντας μια σύνδεση με την ενωσιακή μήτρα. Είναι σαφές ότι μια τέτοια παρέκκλιση θα ήταν μάλλον η χειρότερη δυνατή, δεδομένης της υπονόμησης που θα προκαλούσε στην ενότητα της ευρωπαϊκής αγοράς, οδηγώντας σε έναν απαράδεκτο και αδιαμφισβήτητο κατακερματισμό της. Συνεπώς, δεν μπορεί παρά να παρατηρηθεί ότι η πρόταση της Επιτροπής εντάσσεται σε ένα κλίμα σοβαρής αβεβαιότητας σε διεθνές επίπεδο, η δημοσίευση της οποίας αποδεικνύεται ότι προκλήθηκε, τουλάχιστον ως προς το χρονοδιάγραμμα, από την ανάγκη να προληφθεί και να προβλεφθεί η πρωτοβουλία - είτε συγκεκριμένη είτε απλώς φοβούμενη - ορισμένου αριθμού κρατών μελών». Ο.π.

⁴²⁷ Εντός της ΕΕ, αρκετά κράτη έχουν ήδη υιοθετήσει ή βρίσκονται στα πρόθυρα υιοθέτησης μονομερών μέτρων για τη φορολόγηση των ψηφιακών υπηρεσιών (ιδίως η Ουγγαρία, η Μεγάλη Βρετανία, η Γαλλία, η Γερμανία, η Ρουμανία, η Κροατία, η Πορτογαλία, το Βέλγιο, η Τσεχική Δημοκρατία και η Ιταλία).

στους διεθνείς κανόνες που επιτρέπουν σε ορισμένες ψηφιακές εταιρείες να αποφεύγουν τη φορολόγηση στις χώρες όπου δραστηριοποιούνται και δημιουργούν αξία.

Όπως αναφέρεται στην αιτιολογική έκθεση που συνοδεύει το σχέδιο οδηγίας, « Ο ΦΨΥ είναι φόρος με στοχευμένο πεδίο εφαρμογής, ο οποίος επιβάλλεται στα έσοδα που προκύπτουν από την παροχή ορισμένων ψηφιακών υπηρεσιών που χαρακτηρίζονται από τη δημιουργία αξίας από τους χρήστες. Οι υπηρεσίες που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΨΥ είναι εκείνες για τις οποίες η συμμετοχή χρήστη σε ψηφιακή δραστηριότητα αποτελεί ουσιώδη συμβολή για την επιχείρηση που ασκεί την εν λόγω δραστηριότητα ώστε η επιχείρηση να μπορεί να αποκτήσει έσοδα από αυτή. Με άλλα λόγια, τα επιχειρηματικά μοντέλα τα οποία αφορά η παρούσα οδηγία είναι εκείνα που δεν θα μπορούσαν να υπάρχουν στην τωρινή τους μορφή χωρίς συμμετοχή των χρηστών. Ο ρόλος που έχουν οι χρήστες αυτών των ψηφιακών υπηρεσιών είναι μοναδικός και πιο περίπλοκος από τον ρόλο που παραδοσιακά έχει ο πελάτης. Οι εν λόγω υπηρεσίες είναι δυνατό να παρέχονται εξ αποστάσεως, χωρίς να είναι αναγκαία η φυσική παρουσία του παρόχου των υπηρεσιών στην περιοχή δικαιοδοσίας στην οποία βρίσκονται οι χρήστες και δημιουργείται η αξία. Επομένως, τα εν λόγω επιχειρηματικά μοντέλα ευθύνονται για τη μέγιστη διαφορά μεταξύ του τόπου όπου φορολογούνται τα κέρδη και του τόπου όπου δημιουργείται η αξία. Ωστόσο, σε φορολόγηση υπόκεινται τα έσοδα που αποκτώνται από τη χρηματική αποτίμηση της συμβολής του χρήστη και όχι η συμμετοχή του καθαυτή».

Με βάση τις διάφορες μορφές συμμετοχής των χρηστών στη δημιουργία αξίας μιας ψηφιακής επιχείρησης, τα έσοδα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οι ψηφιακές υπηρεσίες (φορολογητέα έσοδα) είναι αυτές που παράγονται από την παροχή μιας από τις υπηρεσίες που αναφέρονται συγκεκριμένα στην οδηγία, τις λεγόμενες φορολογητέες υπηρεσίες (Taxable Services)⁴²⁸.

⁴²⁸ Υπηρεσίες που συνίστανται στην τοποθέτηση σε ψηφιακή διεπαφή διαφημίσεων που απευθύνονται στους χρήστες της εν λόγω διεπαφής- τη διαβίβαση δεδομένων

Υποκείμενος στο φόρο είναι κάθε οντότητα που, κατά τη διάρκεια της σχετικής φορολογικής περιόδου, πληροί και τις δύο ακόλουθες προϋποθέσεις: α) το συνολικό ποσό των παγκόσμιων εσόδων που δηλώνει η οντότητα για το σχετικό οικονομικό έτος υπερβαίνει τα 750.000.000 ευρώ- β) το συνολικό ποσό των φορολογητέων εσόδων που αποκτά η οντότητα στην Ένωση κατά τη διάρκεια του σχετικού οικονομικού έτους υπερβαίνει τα 50.000.000 ευρώ .

Τα φορολογητέα έσοδα που αποκτά ένας υποκείμενος στον φόρο κατά τη διάρκεια μιας φορολογικής περιόδου θεωρείται ότι αποκτήθηκαν σε ένα κράτος μέλος, εάν οι χρήστες της φορολογητέας υπηρεσίας βρίσκονται στο εν λόγω κράτος μέλος κατά τη διάρκεια της εν λόγω φορολογικής περιόδου.

Συγκεκριμένες διατάξεις υπαγορεύονται επίσης όσον αφορά τους μηχανισμούς εφαρμογής του φόρου και τον προσδιορισμό της φορολογητέας βάσης, καθώς και τον τρόπο προσδιορισμού του τόπου γένεσης της φορολογητέας βάσης: πράξεις που καθίστανται σαφώς πολύπλοκες λόγω του κυρίαρχου χαρακτηριστικού των υπηρεσιών που υπόκεινται σε ΦΨΥ (DST), δηλαδή του άυλου χαρακτήρα τους.

Πέρα από τις εκτιμήσεις καθαρά τεχνικής φύσης, επομένως, η σημασία της συμβολής της Επιτροπής στη διεθνή συζήτηση για την αναζήτηση αποτελεσματικών και αποδοτικών λύσεων στις προκλήσεις και τα προβλήματα που προκύπτουν από την ψηφιοποίηση της οικονομίας είναι αδιαμφισβήτητη. Ωστόσο, δεν μπορεί να αγνοηθεί, ωστόσο, ότι η πρόταση οδηγίας περιγράφει ένα εφαρμοστικό πλαίσιο, του οποίου η πολυπλοκότητα - και ίσως η υπερβολική ασάφεια - κινδυνεύει να

που συλλέγονται για τους χρήστες και παράγονται από τις δραστηριότητες των χρηστών σε ψηφιακές διεπαφές- υπηρεσίες που συνίστανται στην παροχή στους χρήστες πολυμερών ψηφιακών διεπαφών, οι οποίες μπορούν επίσης να οριστούν ως «υπηρεσίες διαμεσολάβησης», οι οποίες επιτρέπουν στους χρήστες να βρίσκουν άλλους χρήστες και να αλληλεπιδρούν μαζί τους και οι οποίες μπορούν επίσης να διευκολύνουν την αντίστοιχη παροχή αγαθών ή υπηρεσιών απευθείας μεταξύ των χρηστών.

υπονομεύσει την ίδια τη δυνατότητα να διασφαλιστεί η συγκεκριμένη εφαρμογή της DST, η οποία κατά τις προθέσεις της Επιτροπής θα έπρεπε να αποτελεί ένα μέτρο έκτακτης ανάγκης, επιδεκτικό άμεσης εφαρμογής καθώς και εύκολο στην εφαρμογή» .

Η ανάλυση των δύο σχεδίων οδηγιών δείχνει σαφώς ότι, παρά τις προσπάθειες που έχουν καταβληθεί μέχρι σήμερα, απομένουν να αντιμετωπιστούν και να επιλυθούν αρκετά προβλήματα όσον αφορά τη φορολόγηση της ψηφιακής οικονομίας, για τα οποία η συζήτηση και η πολιτική μάχη είναι ακόμη ανοικτή. Πάνω απ' όλα, είναι απαραίτητο να διαλυθεί η αμφιβολία για το αν είναι απαραίτητο ή τουλάχιστον σκόπιμο να θεωρηθεί η ψηφιακή οικονομία ως «ειδικός» τομέας της επιχειρηματικής οικονομίας από άποψη φορολογίας. Μέχρι σήμερα, η πραγματικότητα περιγράφει μια κατάσταση κατά την οποία τα εισοδήματα των μη ψηφιακών επιχειρήσεων φορολογούνται στα εδάφη όπου πραγματοποιούνται, ενώ εκείνα των ψηφιακών επιχειρήσεων φορολογούνται ελάχιστα ή καθόλου, επειδή επιδιώκουν να μην αποκτούν σταθερή σύνδεση με κάποια φορολογική δικαιοδοσία (το λεγόμενο Stateless Income - *εισόδημα χωρίς κράτος*) .

Οι δυσκολίες που παρουσιάζονται στον εντοπισμό μιας ξεκάθαρης και συμφωνημένης φορολογικής λύσης ενισχύουν τις αμφιβολίες για το κατά πόσον δεν είναι σκόπιμη η αλλαγή προοπτικής. Δηλαδή, αν, όπως παρατηρείται στη θεωρία, «αντί να ακολουθηθεί η χίμαιρα της φορολόγησης ενός αντικειμενικά προσδιορισμένου επιχειρηματικού εισοδήματος (που ορίζεται, δηλαδή, βάσει των οικονομικών καταστάσεων) δεν θα πρέπει να υποτεθεί μια διαφορετική πορεία. Ένα μονοπάτι, δηλαδή, που βασίζεται σε δύο πιθανές εναλλακτικές λύσεις. Η πρώτη, μια μορφή παγκόσμιας φορολόγησης που αντικαθιστά την αναφορά στη μόνιμη εγκατάσταση με ένα κριτήριο κατανομής του παγκόσμιου εισοδήματος στις επιμέρους χώρες όπου το εισόδημα εισπράττεται σύμφωνα με ορισμένες παραμέτρους (αξία περιουσιακών στοιχείων, κόστος προσωπικού, έσοδα, σύμφωνα με το μοντέλο που αναφέρεται στην πρόταση οδηγίας CCCTB). Η

δεύτερη θα προέβλεπε κατ' αποκοπή φορολόγηση ανάλογα με τις ροές από κάθε χώρα κατά το πρότυπο αυτού που σήμερα - σε ευρωπαϊκό επίπεδο - ορίζεται ως Web Tax .

Η πρόταση αυτή, αν και πιο δομημένη και λεπτομερής, αποσκοπούσε επίσης, στην ουσία, στον επαναπροσδιορισμό της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης και στην εισαγωγή ενός μηχανισμού παρακράτησης φόρου στην πηγή για τους μη εγκατεστημένους μη κατοίκους.

Όπως αναφέρθηκε, και οι δύο νομοθετικές πρωτοβουλίες παρέμειναν σε επίπεδο προτάσεων και δεν εγκρίθηκαν. Ωστόσο, η παρουσίασή τους μαρτυρεί το ενδιαφέρον του εθνικού νομοθέτη για ένα από τα πιο σημαντικά (αν όχι το πιο σημαντικό) ζητήματα της διεθνούς φορολογίας. Αυτό προκύπτει, μεταξύ άλλων, από την ανάγνωση της συνοδευτικής έκθεσης, σύμφωνα με την οποία *«οι πρακτικές των τη φορολογική βελτιστοποίηση των μεγαλύτερων πολυεθνικών εταιρειών, ιδίως εκείνων που δραστηριοποιούνται στον τομέα της πληροφορικής και των ψηφιακών υπηρεσιών, αξιοποιούν όλο και περισσότερο το arbitrage μεταξύ των εθνικών κανονισμών, εκτοπίζοντας τις κυβερνήσεις, ιδίως εκείνες της Ευρωπαϊκής Ένωσης (...). Κράτη όπως η Ιρλανδία, οι Κάτω Χώρες, το Λουξεμβούργο και ακόμη και το Βέλγιο έχουν μειώσει τη φορολογία εισοδήματος των επιχειρήσεων σχεδόν στο μηδέν. Προκύπτει μια αντιστρόφως ανάλογη σχέση μεταξύ του μεγέθους του πληθυσμού και των φορολογικών συντελεστών, έτσι ώστε οι μικρότερες χώρες τείνουν να αντισταθμίζουν τη μείωση των εσόδων από τα φορολογητέα κέρδη των επιχειρήσεων με τις ευεργετικές επιπτώσεις στην οικονομία που προκύπτουν από τις επενδύσεις και τους μισθούς των πολυεθνικών που προσελκύονται από τα φορολογικά πλεονεκτήματα. Πλεονεκτήματα, σημειωτέον, που τους εξασφαλίζονται όχι μόνο από τους χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές αλλά και από τις ακόμη πιο διευκολυντικές φορολογικές αποφάσεις (...). Οι μεγαλύτερες χώρες, που έχουν μεγαλύτερες και πιο πολύπλοκες εταιρείες, παρουσιάζουν μεγαλύτερη δυσκολία να λειτουργήσουν ως de facto φορολογικοί παράδεισοι. Η φορολογική*

επιβάρυνση μπορεί να διαφέρει σημαντικά από χώρα σε χώρα, αλλά δεν μπορεί ποτέ να τείνει προς το μηδέν ή σχεδόν προς το μηδέν (...). Η κατάσταση αυτή στρεβλώνει τον ανταγωνισμό. Αυτό αναγνωρίστηκε από την Επιτροπή της ΕΕ στο θέμα των φορολογικών αποφάσεων που εξέδωσε η Ιρλανδία στην Apple. Γενικότερα, θα πρέπει να εξεταστεί αν δεν έχει έρθει η ώρα να καθοριστεί σε παγκόσμια ενοποιημένη κλίμακα η φορολογική βάση των πολυεθνικών, στην οποία θα εφαρμόζονται στη συνέχεια οι διαφορετικοί εθνικοί φορολογικοί συντελεστές. Συντελεστές που θα επιβιώσουν τουλάχιστον έως ότου υπάρξει πλήρης φορολογική εναρμόνιση σε ευρωπαϊκή κλίμακα».

6 ΔΙΚΑΙΗ ΚΑΙ ΑΠΛΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ: Η ΝΕΑ ΔΕΣΜΗ ΜΕΤΡΩΝ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ

Στις 15 Ιουλίου 2020, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ενέκρινε μια νέα δέσμη φορολογικών μέτρων για δίκαιη και απλή φορολόγηση, με στόχο να διασφαλίσει ότι η φορολογική πολιτική της ΕΕ, σε μια προοπτική αυξημένου συντονισμού μεταξύ των κρατών μελών⁵⁰⁶, είναι σε θέση να στηρίξει την

οικονομική ανάκαμψη, τη μακροπρόθεσμη ανάπτυξη και να ξεπεράσει την κρίση που προκλήθηκε από την πανδημία COVID-19⁴²⁹.

Η δέσμη μέτρων αποσκοπεί στην προώθηση της φορολογικής δικαιοσύνης μέσω της εντατικοποίησης της καταπολέμησης του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού και περιλαμβάνει τρεις ξεχωριστές αλλά αλληλένδετες πρωτοβουλίες:

- ένα φορολογικό σχέδιο που αποτελείται από 25 διαφορετικές δράσεις για απλούστερη και δικαιότερη φορολογία, η οποία θα ανταποκρίνεται περισσότερο στις αναμενόμενες οικονομικές εξελίξεις των επόμενων ετών⁴³⁰,

⁴²⁹ «Η σημερινή δέσμη μέτρων αποτελεί το πρώτο μέρος μιας φιλόδοξης συνολικής φορολογικής ατζέντας της ΕΕ για τα επόμενα χρόνια. Η Επιτροπή θα εργαστεί επίσης για μια νέα προσέγγιση της εταιρικής φορολογίας για τον 21ο αιώνα, ώστε να αντιμετωπιστούν οι προκλήσεις της ψηφιακής οικονομίας και να διασφαλιστεί ότι όλες οι πολυεθνικές εταιρείες καταβάλλουν το δίκαιο μερίδιο των φόρων τους». Με αυτούς τους όρους, ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Δελτίο Τύπου της 15ης Ιουλίου 2020. Παρουσιάζοντας τη δέσμη μέτρων, ο Εκτελεστικός Αντιπρόεδρος για μια οικονομία που υπηρετεί τον άνθρωπο, Valdis Dombrovskis, δήλωσε: «Τώρα περισσότερο από ποτέ, τα κράτη μέλη χρειάζονται ασφαλή φορολογικά έσοδα για να επενδύσουν στους ανθρώπους και τις επιχειρήσεις που τα χρειάζονται περισσότερο. Ταυτόχρονα, πρέπει να μειώσουμε τα φορολογικά εμπόδια, ώστε οι επιχειρήσεις της ΕΕ να μπορούν να καινοτομούν, να επενδύουν και να αναπτύσσονται ευκολότερα. Η σημερινή φορολογική δέσμη μάς οδηγεί προς τη σωστή κατεύθυνση, συμβάλλοντας στο να καταστεί η φορολογία δικαιότερη, απλούστερη και καλύτερα προσαρμοσμένη στον ψηφιακό μας κόσμο». Ενώ ο Paolo Gentiloni, Επίτροπος για την Οικονομία, δήλωσε: «Μια δίκαιη φορολογία είναι το εφιαλτήριο που θα επιτρέψει στην οικονομία μας να ανακάμψει από την κρίση. Όταν πρόκειται για την πληρωμή φόρων, πρέπει να κάνουμε τη ζωή πιο εύκολη για τις έντιμες επιχειρήσεις και τους πολίτες και πιο δύσκολη για τους απατεώνες και τους φοροφυγάδες. Οι προτάσεις αυτές θα βοηθήσουν τα κράτη μέλη να εξασφαλίσουν τα έσοδα που χρειάζονται για να επενδύσουν σε ανθρώπους και υποδομές, ενώ παράλληλα θα δημιουργήσουν ένα καλύτερο φορολογικό περιβάλλον για τους πολίτες και τις επιχειρήσεις σε όλη την Ευρώπη». Υπενθυμίζεται επίσης ότι με την ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο και το Συμβούλιο «Προς αποτελεσματικότερη και δημοκρατικότερη λήψη αποφάσεων στη φορολογική πολιτική της ΕΕ», COM (2019) τελικό, της 15ης Ιανουαρίου 2019, η Επιτροπή είχε ξεκινήσει μια διαδικασία συντονισμού και εναρμόνισης των εθνικών νομοθεσιών στο θέμα της φορολογίας, προτείνοντας την αντικατάσταση του κανόνα της ομοφωνίας (και της ειδικής νομοθετικής διαδικασίας που ισχύει σήμερα), με ένα σύστημα ψηφοφορίας με ειδική πλειοψηφία, και αναγνωρίζοντας στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο έναν αποφασιστικό και προωθητικό (και όχι απλώς συμβουλευτικό) ρόλο στη διαμόρφωση της φορολογικής πολιτικής της Ένωσης

⁴³⁰ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο - Σχέδιο δράσης για δίκαιη και απλή φορολογία προς υποστήριξη της στρατηγικής ανάκαμψης, COM (2020) 312 final), Βρυξέλλες, 15 Ιουλίου 2020.

- ανακοίνωση για τη χρηστή διακυβέρνηση σε φορολογικά θέματα με στόχο την προώθηση της δίκαιης φορολογίας και την αντιμετώπιση του επιβλαβούς φορολογικού ανταγωνισμού στην ΕΕ και διεθνώς, συμπεριλαμβανομένης της μεταρρύθμισης του κώδικα δεοντολογίας για τη φορολογία των επιχειρήσεων⁴³¹ ,
- νομοθετική πρόταση για την αναθεώρηση της οδηγίας για τη διοικητική συνεργασία (η λεγόμενη DAC 7), η οποία αποσκοπεί στην επέκταση των ευρωπαϊκών κανόνων για τη φορολογική διαφάνεια στις ψηφιακές πλατφόρμες⁴³² .

⁴³¹ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, *Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο για τη χρηστή φορολογική διακυβέρνηση στην ΕΕ και πέραν αυτής*, COM (2020) 313 final, Βρυξέλλες 15 Ιουλίου 2020, στην εισαγωγή της οποίας τονίζεται ότι «(...) ένα δίκαιο φορολογικό σύστημα, όπου όλοι πληρώνουν το μερίδιο που τους αναλογεί, αποτελεί μία από τις προτεραιότητες της Επιτροπής». Επιπλέον, τον περασμένο Νοέμβριο το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο τόνισε ότι χαιρέτισε την παρουσίαση του σχεδίου δράσης από την Επιτροπή, καθώς και μια ανακοίνωση σχετικά με τη χρηστή φορολογική διακυβέρνηση στην ΕΕ, υπογραμμίζοντας ότι μεταξύ των κύριων στόχων της ευρωπαϊκής φορολογικής πολιτικής είναι η μείωση των φορολογικών εμποδίων για τις επιχειρήσεις στην ενιαία αγορά, η καταπολέμηση της φορολογικής απάτης και άλλων αθέμιτων πρακτικών, καθώς και η προώθηση αποτελεσματικότερης συνεργασίας μεταξύ των φορολογικών αρχών για τον έλεγχο, την πρόληψη και την καταπολέμηση της απάτης. Το Συμβούλιο επιβεβαίωσε επίσης την υποστήριξή του στη συμμετοχή της ΕΕ στις εν εξελίξει διαπραγματεύσεις με τον ΟΟΣΑ με στόχο την εξεύρεση μιας διεθνώς συμφωνημένης λύσης για τις προκλήσεις που θέτει η ψηφιακή οικονομία. Βλέπε ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ, *Συμπεράσματα του Συμβουλίου σχετικά με τη δίκαιη και αποτελεσματική φορολογία σε περιόδους ανάκαμψης, τις φορολογικές προκλήσεις της ψηφιοποίησης και τη χρηστή φορολογική διακυβέρνηση στην ΕΕ και πέραν αυτής*, Βρυξέλλες, 27 Νοεμβρίου 2020.

⁴³² ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, *Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ του Συμβουλίου σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας*, COM (2020) 314 final, Βρυξέλλες 15 Ιουλίου 2020. Επιπλέον, ενόψει της μελλοντικής αναθεώρησης της οδηγίας για τη διοικητική συνεργασία (DAC 8), στις 10 Μαρτίου 2021 η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ξεκίνησε δημόσια για να συγκεντρώσει σχόλια σχετικά με τη φορολόγηση των κρυπτονομισμάτων και των ηλεκτρονικών νομισμάτων. Στόχος της πρωτοβουλίας είναι η συλλογή δεδομένων και πληροφοριών μέσω των οποίων θα αξιολογηθεί η ανάγκη θέσπισης νέων κανόνων για την υποβολή εκθέσεων και την ανταλλαγή πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς σχετικά με το ηλεκτρονικό χρήμα και τα κρυπτογραφημένα περιουσιακά στοιχεία, καθώς και νέων κανόνων σχετικά με τις κυρώσεις και τα μέτρα συμμόρφωσης για τις διάφορες υποχρεώσεις υποβολής εκθέσεων βάσει του πλαισίου DAC. Βλέπε ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, *Φορολογική απάτη και φοροδιαφυγή - ενίσχυση των κανόνων διοικητικής συνεργασίας και επέκταση της ανταλλαγής πληροφοριών*, Δημόσια διαβούλευση, περίοδος ανατροφοδότησης 10 Μαρτίου 2021 - 02 Ιουνίου 2021.

Για τους σκοπούς παρούσας μελέτης, θα αναλυθεί το περιεχόμενο της ανακοίνωσης για τη χρηστή *διακυβέρνηση* σε φορολογικά θέματα και η πρόταση τροποποίησης της οδηγίας για τη διοικητική συνεργασία.

6.1 Η ΧΡΗΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗ ΣΤΗΝ ΕΕ ΚΑΙ Η ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΗ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ ΓΙΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (COM (2020) 313 ΤΕΛΙΚΟ)

Η χρηστή φορολογική διακυβέρνηση, το θεμέλιο της δίκαιης φορολογίας, περιλαμβάνει τη φορολογική διαφάνεια, τον δίκαιο φορολογικό ανταγωνισμό, την απουσία επιβλαβών φορολογικών μέτρων και την εφαρμογή διεθνώς συμφωνημένων προτύπων. Αυτή είναι η παραδοχή από την οποία ξεκινά η Επιτροπή στο έγγραφο COM (2020) 313 τελικό, υπενθυμίζοντας πρώτα απ' όλα τα μέσα που έχουν ήδη τεθεί σε εφαρμογή τις τελευταίες δεκαετίες .

Ωστόσο, επισημαίνει η Επιτροπή, νέες προκλήσεις βρίσκονται στον ορίζοντα και τα μέσα που έχει ήδη θέσει σε εφαρμογή η ΕΕ για τη ρύθμιση του θεμιτού φορολογικού ανταγωνισμού και την αποθάρρυνση των επιβλαβών φορολογικών πρακτικών *«πρέπει να συμβαδίζουν»*. Ο στόχος της χρηστής φορολογικής διακυβέρνησης δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι έχει επιτευχθεί πλήρως, καθώς η παγκοσμιοποίηση, η ψηφιοποίηση και τα σύγχρονα επιχειρηματικά μοντέλα *«προσφέρουν νέες ευκαιρίες για επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό»*.⁴³³ Αυτό δικαιολογεί την ανάγκη για μια νέα δέσμη

⁴³³ Η δίκαιη φορολογία και η χρηστή διακυβέρνηση στον φορολογικό τομέα - εντός και εκτός ΕΕ - παραμένουν βασικοί στόχοι για το έργο της Επιτροπής κατά τα επόμενα έτη. Η παρούσα ανακοίνωση ανταποκρίνεται στις εκκλήσεις του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου, του Συμβουλίου και της κοινωνίας των πολιτών για επανεξέταση των μέτρων της ΕΕ για την εξασφάλιση χρηστής διακυβέρνησης, θεμιτού ανταγωνισμού και

μέτρων που θα τροποποιήσει ή/και θα συμπληρώσει τα μέτρα που θεσπίστηκαν τα τελευταία χρόνια, γνωρίζοντας ότι, από σήμερα, η μάχη κατά του επιβλαβούς φορολογικού ανταγωνισμού είναι ο πρώτος στόχος που σκοπεύει να επιδιώξει η ΕΕ μέσω της νέας φορολογικής δέσμης. Η αρχή που δρομολογήθηκε είναι μια φιλόδοξη τροποποίηση του κώδικα δεοντολογίας για τη φορολογία των επιχειρήσεων, ο οποίος, «*παρά τα επιτεύγματά του, (...) χρειάζεται μια διαδικασία μεταρρύθμισης και εκσυγχρονισμού*».

Στο σημείο αυτό, η Επιτροπή τονίζει ότι, ενώ ο φορολογικός ανταγωνισμός έχει υποστεί «*σημαντικές αλλαγές*» κατά τις τελευταίες δύο δεκαετίες, ο κώδικας «*δεν έχει εξελιχθεί ώστε να ανταποκριθεί στις νέες προκλήσεις*»⁴³⁴. Τα νέα στοιχεία που επεσήμανε η Επιτροπή είναι η παγκοσμιοποίηση, η ψηφιοποίηση, ο αυξανόμενος ρόλος των πολυεθνικών εταιρειών στην παγκόσμια οικονομία και η αυξανόμενη σημασία των άυλων αγαθών. Αυτοί οι παράγοντες έχουν οδηγήσει τα κράτη να χρησιμοποιήσουν φορολογική μόχλευση προκειμένου να προσελκύσουν ξένες επενδύσεις στις χώρες τους. Με άλλα λόγια, τονίζει η Επιτροπή, «*ο φορολογικός ανταγωνισμός έχει ενταθεί και εξελιχθεί, αμφισβητώντας τις ίδιες τις παραμέτρους της δικαιοσύνης. Στο πλαίσιο αυτό, τα κράτη μέλη και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο αμφισβήτησαν την ικανότητα του κώδικα να αντιμετωπίσει τις τρέχουσες μορφές επιβλαβούς φορολογικού ανταγωνισμού. Υπό το φως της*

*ισότιμων όρων ανταγωνισμού στην ενιαία αγορά και σε παγκόσμιο επίπεδο. Αναγνωρίζει επίσης τον σημαντικό ρόλο που διαδραματίζει η φορολογία στην επίτευξη των στόχων της Ατζέντας 2030 για τη Βιώσιμη Ανάπτυξη». Με αυτούς τους όρους, ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο για τη χρηστή φορολογική διακυβέρνηση στην ΕΕ και πέραν αυτής, ό.π. Την 1η Δεκεμβρίου 2020, εξάλλου, η Υποεπιτροπή Φορολογίας του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου (FISC) ασχολήθηκε με το θέμα «*Στρεβλώνουν οι επιβλαβείς φορολογικές πρακτικές εντός και εκτός της ΕΕ τον ανταγωνισμό στην ενιαία αγορά;*», επισημαίνοντας ότι οι επιβλαβείς φορολογικές πρακτικές έχουν ως αποτέλεσμα τη στρέβλωση των μηχανισμών του ανταγωνισμού και την αύξηση των οικονομικών ανισοτήτων- για τους λόγους αυτούς, η υποεπιτροπή υπογράμμισε την ανάγκη να συνεχιστεί η πορεία για την επιβολή των διατάξεων των Συνθηκών της ΕΕ που επιτρέπουν τη λήψη μέτρων κατά των κρατών μελών που επιδεικνύουν συμπεριφορά που στρεβλώνει τον θεμιτό ανταγωνισμό.*

⁴³⁴ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο για τη χρηστή φορολογική διακυβέρνηση στην ΕΕ και πέραν ΑΥΤΗΣ, ό.π.

τρέχουσας κατάστασης που περιγράφεται εδώ, η αποτελεσματικότητα του κώδικα θα πρέπει συνεπώς να βελτιωθεί σημαντικά»⁴³⁵.

Μια πρώτη πτυχή στην οποία η Επιτροπή επιμένει είναι η χρονική στιγμή της μεταρρύθμισης του κώδικα *«ώστε το αποτέλεσμα να είναι όσο το δυνατόν πιο φιλόδοξο και αποτελεσματικό»⁴³⁶*. Στο σημείο αυτό, μάλιστα, πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι, σε επίπεδο ΟΟΣΑ, διεξάγεται επί του παρόντος μια έντονη συζήτηση για τη μεταρρύθμιση της φορολογίας των επιχειρήσεων. Ειδικότερα, η Επιτροπή τονίζει ότι *«εάν η ελάχιστη πραγματική φορολογία γίνει παγκόσμιος κανόνας, αυτό θα αποτελέσει νέο περιορισμό στον αγώνα δρόμου προς τα κάτω μεταξύ των κρατών μελών που χρησιμοποιούν φορολογικούς συντελεστές για να προσελκύσουν επιχειρήσεις και ξένες επενδύσεις»⁴³⁷*. Τα αποτελέσματα της συζήτησης σε διεθνές επίπεδο θα πρέπει, επομένως, να ενσωματωθούν στο πλαίσιο της

μεταρρύθμιση του κώδικα δεοντολογίας. Εν τω μεταξύ, ωστόσο, ελλείψει συναίνεσης σχετικά με την ελάχιστη φορολόγηση σε παγκόσμιο επίπεδο, η Επιτροπή εξετάζει ωστόσο την εισαγωγή της έννοιας αυτής στον κώδικα *«ως κανόνα της ΕΕ, προκειμένου να εκσυγχρονιστεί και να αποσαφηνιστεί η έννοια του επιβλαβούς φορολογικού ανταγωνισμού και να διασφαλιστεί ότι όλες οι εταιρείες καταβάλλουν το δίκαιο μερίδιο των φόρων που τους αναλογεί όταν παράγουν κέρδη στην εσωτερική αγορά»⁴³⁸*.

Δεύτερον, η Επιτροπή θεωρεί σκόπιμο να διευρύνει το πεδίο εφαρμογής του κώδικα, επεκτείνοντας την αποτελεσματικότητα των διατάξεών του *«σε όλα τα μέτρα που θέτουν σε κίνδυνο τον θεμιτό φορολογικό ανταγωνισμό»⁴³⁹*. Μια τέτοια τροποποίηση θα πρέπει να αποσκοπεί στο να συμπεριλάβει στο

⁴³⁵ Όπ.παρ.

⁴³⁶ Όπ.παρ.

⁴³⁷ Όπ.παρ.

⁴³⁸ Όπ.παρ.

⁴³⁹ Όπ.παρ.

πεδίο εφαρμογής του κώδικα «άλλα είδη καθεστώτων και γενικές πτυχές των εθνικών συστημάτων φορολογίας εταιρειών, καθώς και άλλους σχετικούς φόρους, εκτός από τους φόρους εταιρειών». Πράγματι, επισημαίνει η Επιτροπή, επί του παρόντος, «πάρα πολλά είδη επιβλαβών καθεστώτων καταφέρνουν να διαφεύγουν της αξιολόγησης. Για παράδειγμα, ο κώδικας εξετάζει μόνο συγκεκριμένα φορολογικά μέτρα και καθεστώτα. Όλο και περισσότερο, ωστόσο, διάφορες χώρες χρησιμοποιούν τις γενικές δομές των φορολογικών τους συστημάτων για σκοπούς φορολογικού ανταγωνισμού- για παράδειγμα, θεσπίζοντας ειδικούς κανόνες σχετικά με τη φορολογική κατοικία που μπορεί να οδηγήσουν σε διπλή μη φορολόγηση ή σε φορολογικές απαλλαγές για εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης, με κίνδυνο να ευνοήσουν επιβλαβείς φορολογικές πρακτικές ελλείψει επαρκών εγγυήσεων»⁴⁴⁰.

Επιπλέον, η τρέχουσα διαμόρφωση του κώδικα δεν λαμβάνει υπόψη τα νέα καθεστώτα ιθαγένειας που αποσκοπούν στην προσέλκυση ομογενών ή πλουσιών, «αν και τα μέτρα αυτά αποτελούν συχνά μια σύντομη διαδρομή για την αθέμιτη προσέλκυση επιχειρήσεων και επενδύσεων από άλλες χώρες»⁴⁴¹.

Η μεταρρύθμιση του κώδικα θα πρέπει επίσης να επηρεάσει τη διακυβέρνησή του με στόχο να καταστεί η εφαρμογή του πιο διαφανής και αποτελεσματική. Για το σκοπό αυτό, η Επιτροπή θεωρεί σκόπιμο η Ομάδα για τον Κώδικα Δεοντολογίας να διαθέσει «μεγαλύτερο όγκο πληροφοριών στην ιστοσελίδα της και να ενημερώσει το κοινό και τα ενδιαφερόμενα μέρη σχετικά με τα ορόσημα των εργασιών της»⁴⁴². Επιπλέον, θα ήταν επιθυμητή

⁴⁴⁰ Όπ.παρ.

⁴⁴¹ Όπ.παρ.

⁴⁴² Όπ.παρ.

η καθιέρωση ενός συστήματος ψηφοφορίας με ειδική πλειοψηφία εντός της ομάδας για την επιτάχυνση της διαδικασίας λήψης αποφάσεων.⁴⁴³

6.2 Η ΑΝΑΘΕΩΡΗΣΗ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ

Σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν νωρίτερα, η μεταρρύθμιση του κώδικα δεοντολογίας για τη φορολογία των επιχειρήσεων αποτελούσε κεντρικό θέμα της ημερήσιας διάταξης τόσο του Συμβουλίου της ΕΕ όσο και του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου.

Τον Οκτώβριο του 2021, το Κοινοβούλιο της ΕΕ («ΕΚ») ψήφισε υπέρ μιας πρότασης για τη μεταρρύθμιση του κώδικα δεοντολογίας. Τα μέλη του ΕΚ θεώρησαν ότι θα πρέπει να υπάρξει μια μετακίνηση από την επανεξέταση των προτιμησιακών φορολογικών καθεστώτων, ώστε να εξεταστούν γενικότερα τα «επιθετικά» φορολογικά καθεστώτα των χωρών. Η επανεξέταση των γενικών πτυχών ενός καθεστώτος θα μπορούσε να επικεντρωθεί, για παράδειγμα, σε ειδικά καθεστώτα ιθαγένειας ή άλλα εισοδηματικά κίνητρα για την προσέλκυση κινητών πλούσιων ατόμων. Υπήρξε επίσης σύσταση σε έκθεση του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου ότι τα βασικά κριτήρια που θα αξιολογούνται στο πλαίσιο του κώδικα δεοντολογίας θα είναι ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής της χώρας, ευθυγραμμισμένος με τις εργασίες για τον δεύτερο πυλώνα, μαζί με ισχυρές και προοδευτικές απαιτήσεις οικονομικής ουσίας. Οι προτάσεις υποστηρίχθηκαν συντριπτικά από τους ευρωβουλευτές της ΕΕ, αλλά μια μεταγενέστερη ψηφοφορία σχετικά με το αν θα μεταρρυθμιστεί ο κώδικας δεοντολογίας στη σύνοδο του ECOFIN τον Δεκέμβριο του 2021 δεν υποστηρίχθηκε τελικά ομόφωνα από όλους τους υπουργούς Οικονομικών

⁴⁴³ Όπ. παρ.

της ΕΕ. Οι Υπουργοί Οικονομικών ζήτησαν από την Ομάδα να συνεχίσει να εργάζεται πάνω σε προτάσεις για τη μεταρρύθμιση του κώδικα δεοντολογίας.

Σε έκθεση πρωτοβουλίας της υποεπιτροπής FISC του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου, συνιστάται η διεύρυνση του πεδίου εφαρμογής του Κώδικα ώστε να συμπεριλάβει προνομιακά καθεστώτα φορολογίας εισοδήματος ή κεφαλαίου ή καθεστώτα φορολογίας εισοδήματος και περιουσίας που θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε σημαντικές στρεβλώσεις στην ενιαία αγορά.

Οι συστάσεις αυτές δεν περιλαμβάνονταν στην αναθεώρηση που εγκρίθηκε τελικά από τους Υπουργούς Οικονομικών της ΕΕ την 8^η Νοεμβρίου 2022⁴⁴⁴

Η συμφωνία στην οποία κατέληξαν τώρα οι Υπουργοί Οικονομικών της ΕΕ έχει τη μορφή ψηφίσματος του Συμβουλίου με την οποία υιοθετείται το κείμενο του Αναθεωρημένου Κώδικα Δεοντολογίας για τη Φορολογία των Επιχειρήσεων . Στο νέο Κώδικα προστίθενται νέα σημεία τα οποία αφορούν στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- Τα φορολογικά μέτρα γενικής εφαρμογής που επηρεάζουν ή ενδέχεται να επηρεάσουν σημαντικά τον τόπο εγκατάστασης της επιχειρηματικής δραστηριότητας στην Ένωση θα μπορούν να αξιολογούνται από την Επιτροπή κατά τον προσδιορισμό της ύπαρξης επιβλαβών φορολογικών πρακτικών στη συγκεκριμένη χώρα.

Σύμφωνα με το νέο Κώδικα, για να αξιολογηθεί ένα μέτρο, πρέπει να οδηγεί σε χαμηλότερη φορολογική υποχρέωση, πέραν του ονομαστικού φορολογικού συντελεστή (ή να μην υπάρχει καθόλου φορολογική υποχρέωση), ή σε αναβαλλόμενη φορολόγηση ως χαρακτηριστικό ενός συστήματος διανεμητικού φόρου. Κατά την αξιολόγηση του κατά πόσον τα χαρακτηριστικά γενικής εφαρμογής είναι επιβλαβή, η επιτροπή θα

⁴⁴⁴ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ Resolution Of The Council And Of The Representatives Of The Governments Of The Member States, Meeting Within The Council, On A Revised Code Of Conduct For Business Taxation Brussels, 8 November 2022 (OR. en) 14452/22

ακολουθήσει τον εξής κανόνα ελέγχου, προκειμένου να κατατάξει ένα φορολογικό μέτρο στην κατηγορία των δυνητικά επιζήμιων καθεστώτων φορολογίας:

1. Οδηγεί το φορολογικό χαρακτηριστικό σε διπλή μη φορολόγηση ή επιτρέπει τη διπλή ή πολλαπλή χρήση φορολογικών πλεονεκτημάτων σε σχέση με τις ίδιες δαπάνες, το ίδιο ποσό εισοδήματος ή την ίδια αλυσίδα συναλλαγών, επειδή δεν συνοδεύεται από κατάλληλες διατάξεις κατά της κατάχρησης ή άλλες επαρκείς διασφαλίσεις;
2. Επηρεάζει σημαντικά τον τρόπο άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας στην Ένωση; Η Επιτροπή θα πρέπει να λάβει υπόψη της το γεγονός ότι ο τρόπος άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας μπορεί επίσης να επηρεαστεί από περιστάσεις άλλες από τα φορολογικά χαρακτηριστικά κατά τη διενέργεια της αξιολόγησης.⁴⁴⁵

Είναι ενδιαφέρον το γεγονός ότι το Συμβούλιο συμφώνησε, όσον αφορά την πρώτη παραπάνω εξέταση, σε σημαντικά μειωμένα κριτήρια (που επικεντρώνονται στη διπλή μη φορολόγηση ή στη διπλή ή πολλαπλή χρήση φορολογικών πλεονεκτημάτων σε σχέση με τις ίδιες δαπάνες, το ίδιο ποσό εισοδήματος ή την αλυσίδα συναλλαγών που δεν καλύπτονται από επαρκείς κανόνες κατά της φοροαποφυγής), αντί της πιο εκτεταμένης πρότασης που είχε προταθεί ένα χρόνο πριν. Αναμένεται ότι αυτό αντανακλά έναν πολιτικό συμβιβασμό των υπουργών Οικονομικών της ΕΕ.

Ενώ η αξιολόγηση των φορολογικών καθεστώτων θα συνεχίσει να γίνεται με βάση αντικειμενικά κριτήρια σε σχέση με τη φορολογική διαφάνεια, και την εφαρμογή των μέτρων κατά της BEPS, η αναθεώρηση του κώδικα δεοντολογίας θα επηρεάσει τελικά τον τρόπο με τον οποίο αξιολογούνται τα

⁴⁴⁵ Η επανεξέταση των γενικών φορολογικών μέτρων θα χρησιμοποιηθεί μόνο για μέτρα που θεσπίστηκαν ή τροποποιήθηκαν την ή μετά την 1 Ιανουαρίου 2023.

φορολογικά καθεστώτα των χωρών με σκοπό τον προσδιορισμό του κατά πόσον θα μπορούσαν να συμπεριληφθούν σε «μαύρη» ή «γκρίζα» λίστα.

Η σημερινή αναθεώρηση του κώδικα, η πρώτη από το 1997, σημαίνει ότι τα κράτη μέλη θα διευρύνουν το πεδίο εφαρμογής των φορολογικών μέτρων που εξετάζονται κατά την εξέταση των επιβλαβών φορολογικών πρακτικών εντός της ΕΕ⁴⁴⁶.

Ο αναθεωρημένος κώδικας δεοντολογίας εισάγει ιδίως την έννοια των «φορολογικών χαρακτηριστικών γενικής εφαρμογής». Ενώ προηγουμένως εξετάζονταν μόνο προτιμησιακά μέτρα (όπως ειδικά καθεστώτα ή απαλλαγές από το γενικό φορολογικό σύστημα), σύμφωνα με τους νέους κανόνες το πεδίο εφαρμογής θα περιλαμβάνει επίσης φορολογικά χαρακτηριστικά γενικής εφαρμογής. Αυτά θα θεωρούνται επιβλαβή εάν οδηγούν σε διπλή μη φορολόγηση ή σε διπλή/πολλαπλή χρήση των φορολογικών πλεονεκτημάτων.

Ο αναθεωρημένος κώδικας δεοντολογίας αποσαφηνίζει περαιτέρω τη διαδικασία επανεξέτασης στην ομάδα κώδικα δεοντολογίας, η οποία είναι υπεύθυνη για τη διαχείριση του κώδικα.

Τα κράτη μέλη της ΕΕ θα υπόκεινται πλέον σε αξιολογήσεις σχετικά με το κατά πόσον τα γενικά χαρακτηριστικά των φορολογικών τους συστημάτων που θεσπίζονται ή τροποποιούνται από την 1η Ιανουαρίου 2023 και μετά οδηγούν σε διπλή μη φορολόγηση ή σε πολλαπλή χρήση φορολογικών πλεονεκτημάτων. Αυτό αναμένεται να προκαλέσει περισσότερες αλλαγές

⁴⁴⁶ Σύμφωνα με τον Zbyněk Stanjura, Υπουργό Οικονομικών της Τσεχίας «Επιβεβαιώσαμε σήμερα τη δέσμευσή μας για ένα δικαιότερο φορολογικό περιβάλλον στην ΕΕ, ενισχύοντας τους κανόνες που εφαρμόζουμε κατά την αντιμετώπιση των επιβλαβών φορολογικών πρακτικών σε μια εξελισσόμενη οικονομία. Οι εμπειρογνώμονες μας στον τομέα της φορολογίας αναζητούν συνεχώς επιβλαβείς φορολογικές πρακτικές. Από την έναρξη των εργασιών της το 1997, η ομάδα του Κώδικα Δεοντολογίας κατάφερε να εξαλείψει περίπου 140 επιβλαβείς φορολογικές πρακτικές εντός της ΕΕ. Ο Κώδικας Δεοντολογίας για τη Φορολογία των Επιχειρήσεων δεν έχει τροποποιηθεί από το 1997 και η σημερινή συμφωνία βελτιώνει περαιτέρω την αποτελεσματικότητά του και υπό το πρίσμα της πρόσφατης διεθνούς φορολογικής μεταρρύθμισης.», Βρυξέλλες, 8 Νοεμβρίου 2022

και να επιβάλει μεγαλύτερους περιορισμούς στις επιλογές πολιτικής των κρατών μελών.

6.3 Η ΑΝΑΘΕΩΡΗΣΗ ΤΟΥ ΚΑΤΑΛΟΓΟΥ ΤΩΝ ΜΗ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΜΩΝ ΔΙΚΑΙΟΔΟΣΙΩΝ ΤΗΣ ΕΕ

Ο κατάλογος της ΕΕ με τις μη συνεργάσιμες φορολογικές δικαιοδοσίες καταρτίστηκε από την Επιτροπή το 2016 ως εργαλείο για την αντιμετώπιση των εξωτερικών κινδύνων φορολογικής κατάχρησης και αθέμιτου φορολογικού ανταγωνισμού και αποδείχθηκε αποτελεσματικό μέσο για την προώθηση της χρηστής φορολογικής διακυβέρνησης διεθνώς ⁴⁴⁷.

Ο κατάλογος, επομένως, αντιπροσωπεύει μία πολύτιμη βάση πληροφοριών, βάσει της οποίας η ΕΕ μπορεί να ενεργοποιήσει διαύλους συζήτησης με τους διεθνείς εταίρους της για φορολογικά θέματα αμοιβαίου ενδιαφέροντος. Ωστόσο, τέσσερα χρόνια μετά την έναρξη λειτουργίας του καταλόγου, η Επιτροπή «θεωρεί ότι έχει έρθει η ώρα να γίνει απολογισμός της εμπειρίας

⁴⁴⁷ Από το 2016, 95 δικαιοδοσίες έχουν αξιολογηθεί βάσει τριών βασικών κριτηρίων: φορολογική διαφάνεια, δίκαιη φορολογία και εφαρμογή των προτύπων BEPS. Κάθε δικαιοδοσία που παρουσιάζει ελλείψεις σε σχέση με ένα ή περισσότερα από αυτά τα κριτήρια καλείται να συμμορφωθεί εντός καθορισμένης προθεσμίας. Στο σημείο αυτό, η Επιτροπή επισημαίνει ότι «μέχρι τις αρχές του 2020, περισσότερα από 120 επιβλαβή φορολογικά καθεστώτα είχαν καταργηθεί παγκοσμίως ως άμεση απάντηση στη διαδικασία εισαγωγής στην ΕΕ. Δεκάδες τρίτες χώρες είχαν επίσης λάβει συγκεκριμένα μέτρα για να βελτιώσουν τους κανόνες τους για τη φορολογική διαφάνεια σύμφωνα με τις απαιτήσεις της ΕΕ. Όλα αυτά βελτιώνουν το επίπεδο της χρηστής φορολογικής διακυβέρνησης παγκοσμίως, δημιουργούν ισότιμους όρους ανταγωνισμού για τους διεθνείς παίκτες και μειώνουν τις ευκαιρίες για φορολογική κατάχρηση. Κατά συνέπεια, ο κατάλογος της ΕΕ παράγει οφέλη που εκτείνονται πέραν των συνόρων της Ένωσης, ιδίως προς όφελος των αναπτυσσόμενων χωρών που υποφέρουν δυσανάλογα από τις επιπτώσεις των παράνομων χρηματοοικονομικών ροών». Έτσι σε, ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο για τη χρηστή φορολογική διακυβέρνηση στην ΕΕ και πέραν αυτής, ό.π.

που έχει αποκτηθεί μέχρι σήμερα», ενόψει των νέων προκλήσεων που διαφαίνονται στον ορίζοντα.

Πρώτον, επομένως, το γεωγραφικό πεδίο εφαρμογής του καταλόγου της ΕΕ πρέπει να αναθεωρηθεί, επεκτείνοντάς τον σε «όλες τις περιοχές κινδύνου» και επιφυλάσσοντας «συγκρίσιμες δικαιοδοσίες δίκαιης και ομοιόμορφης μεταχείρισης στο πλαίσιο της διαδικασίας της ΕΕ»⁴⁴⁸.

Για το σκοπό αυτό, η Επιτροπή επικαιροποίησε τον αρχικό πίνακα αποτελεσμάτων έως και ο πίνακας αποτέλεσε παράρτημα του ψηφίσματος του Συμβουλίου με το οποίο εγκρίθηκε η αναθεώρηση του Κώδικα Δεοντολογίας το τέλος του 2022.⁴⁴⁹ Ειδικότερα, «ο νέος πίνακας αποτελεσμάτων θα αντικατοπτρίζει τα τελευταία στοιχεία, καθώς και τις εξελίξεις στην παγκόσμια οικονομία και τη δημοσιονομική πολιτική. Θα περιλαμβάνει πρόσθετες πηγές πληροφοριών για να παρέχει μια ολοκληρωμένη εικόνα των οικονομικών και χρηματοπιστωτικών δεσμών της ΕΕ με τρίτες χώρες»⁴⁵⁰.

Θα πρέπει να επανεξεταστούν τα κριτήρια ένταξης στον κατάλογο της ΕΕ, δηλαδή τα κριτήρια με τα οποία θα πρέπει να συμμορφώνονται οι επιλεγμένες δικαιοδοσίες, και να εξεταστεί κατά πόσον τα κριτήρια ένταξης θα πρέπει να εφαρμόζονται με πιο στοχευμένο τρόπο σε ορισμένες

⁴⁴⁸ «το 2016, όταν ξεκίνησε η διαδικασία καταχώρισης στην ΕΕ, τα κράτη μέλη επέλεξαν τις δικαιοδοσίες που θα συμπεριληφθούν στο πεδίο εφαρμογής της, χρησιμοποιώντας έναν αντικειμενικό πίνακα αποτελεσμάτων βάσει δεικτών που ανέπτυξε η Επιτροπή. Τα κράτη μέλη χρησιμοποίησαν αυτόν τον πίνακα αποτελεσμάτων για να επιλέξουν τις δικαιοδοσίες που θα εξεταστούν, λαμβάνοντας επίσης υπόψη άλλους σχετικούς παράγοντες, όπως η παρουσία χρηματοπιστωτικού κέντρου. Από την αρχή, τα κράτη μέλη αποφάσισαν να αποκλείσουν τις λιγότερο ανεπτυγμένες χώρες από τη διαδικασία καταχώρισης στην ΕΕ λόγω της περιορισμένης ικανότητάς τους να πληρούν τα κριτήρια εντός του καθορισμένου χρονοδιαγράμματος. Για παρόμοιους λόγους, οι αναπτυσσόμενες χώρες που δεν διαθέτουν χρηματοπιστωτικό κέντρο έτυχαν κάποιας ευελιξίας όσον αφορά τα κριτήρια και τις προθεσμίες που πρέπει να τηρηθούν». Όπ.παρ.

⁴⁴⁹ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ Council Of The European Union Resolution Of The Council And Of The Representatives Of The Governments Of The Member States, Meeting Within The Council, On A Revised Code Of Conduct For Business Taxation Brussels, 8 November 2022 (OR. en) 14452/22

⁴⁵⁰ Όπ.παρ.

δικαιοδοσίες. Πιο συγκεκριμένα, τονίζει η Επιτροπή, είναι αναγκαίο να εξεταστεί «κατά πόσον όλα τα κριτήρια είναι συναφή για όλες τις δικαιοδοσίες, λαμβάνοντας υπόψη τους πιθανούς κινδύνους του οικονομικού και φορολογικού περιβάλλοντος»⁴⁵¹. Είναι επίσης «σκόπιμο να εξεταστούν τα κριτήρια χρηστής φορολογικής διακυβέρνησης που χρησιμοποιούνται για τη διαδικασία εισαγωγής στο χρηματιστήριο από μια γενικότερη προοπτική, για να ελεγχθεί αν είναι επικαιροποιημένα και επαρκώς φιλόδοξα»⁴⁵².

Επιπλέον, τα κριτήρια της ΕΕ για τη δημιουργία των καταλόγων θα πρέπει επίσης να λαμβάνουν υπόψη τις διεθνείς συζητήσεις για τη φορολόγηση της ψηφιακής οικονομίας και την παγκόσμια φορολογική μεταρρύθμιση.

6.4 ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΗ ΤΩΝ ΑΝΑΠΤΥΣΣΟΜΕΝΩΝ ΧΩΡΩΝ ΣΤΟ ΠΑΓΚΟΣΜΙΟ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

Στη νέα δέσμη μέτρων της Ευρωπαϊκής Επιτροπής για τη φορολογία περιλαμβάνεται επίσης ο στόχος να συνεχιστεί η ενεργός συμμετοχή των αναπτυσσόμενων χωρών στην καταπολέμηση της φορολογικής κατάχρησης και του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού. Για το σκοπό αυτό, είναι απαραίτητο να επιμείνουμε σε μια πλήρως περιεκτική και συνεργατική παγκόσμια προσέγγιση που θα περιλαμβάνει τη συμμετοχή των

⁴⁵¹ Όπ.παρ.

⁴⁵² Όπ.παρ.

αναπτυσσόμενων χωρών στα διεθνή φορολογικά φόρουμ, όπου καθορίζονται πρότυπα και διεξάγονται αξιολογήσεις από *ομοτίμους*. Προς επιβεβαίωση αυτού, οι χώρες αυτές ενθαρρύνθηκαν να συμμετάσχουν στο Περιεκτικό Πλαίσιο του ΟΟΣΑ για τη διάβρωση της βάσης και τη μεταφορά των κερδών (BEPS), καθώς και στο Παγκόσμιο Φόρουμ για τη διαφάνεια και την ανταλλαγή πληροφοριών.

Συνεπώς, τα επόμενα χρόνια, η Επιτροπή θα συνεχίσει να υποστηρίζει την ενεργό συμμετοχή των αναπτυσσόμενων χωρών στους εν λόγω διεθνείς οργανισμούς, γνωρίζοντας ότι η χρηστή *διακυβέρνηση* στον φορολογικό τομέα - εντός και εκτός της ΕΕ - παραμένει βασικός στόχος για την καταπολέμηση του επιβλαβούς φορολογικού ανταγωνισμού.

6.5 Η ΑΝΑΘΕΩΡΗΣΗ ΤΗΣ ΟΔΗΓΙΑΣ ΓΙΑ ΤΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑ, (COM (2020) 314 FINAL)

Η δέσμη μέτρων για δίκαιη και απλή φορολογία με σκοπό τη στήριξη της ανάκαμψης της ΕΕ περιλαμβάνει επίσης πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας⁴⁵³

⁴⁵³ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, *Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ του Συμβουλίου σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας*, COM(2020) 314 final, Βρυξέλλες 15 Ιουλίου 2020 (λεγόμενη DAC 7). Σχετικά με την πρόταση οδηγίας, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ξεκίνησε δημόσια

Η πανδημία που προκλήθηκε από την εξάπλωση του COVID-19 κατέστησε ακόμη πιο επιτακτική την ανάγκη προστασίας των δημόσιων οικονομικών των κρατών μελών. Κατά τα επόμενα έτη, θα χρειαστούν επαρκή φορολογικά έσοδα για τη χρηματοδότηση των προσπαθειών που απαιτούνται για τον περιορισμό και την αντιμετώπιση των αρνητικών οικονομικών επιπτώσεων της πανδημίας. Κατά συνέπεια, τα ευρωπαϊκά θεσμικά όργανα καλούνται, σήμερα περισσότερο από χθες, να διασφαλίσουν τη φορολογική δικαιοσύνη καταπολεμώντας τον επιζήμιο φορολογικό ανταγωνισμό. Στο πλαίσιο αυτό, επομένως, η ενίσχυση της διοικητικής συνεργασίας και της ανταλλαγής πληροφοριών αποτελεί θεμελιώδη και αναπόφευκτο στόχο.

Επιπλέον, αποτελεί συνέχεια μιας πορείας που ξεκίνησε πριν από αρκετά χρόνια και αποσκοπεί στην ενίσχυση της φορολογικής διαφάνειας σε ευρωπαϊκό και διεθνές επίπεδο. Στο σημείο αυτό, η Επιτροπή τονίζει ότι *«αν και έχουν γίνει σημαντικές βελτιώσεις, ιδίως όσον αφορά την ανταλλαγή πληροφοριών, η αξιολόγηση της εφαρμογής της οδηγίας 2011/16/ΕΕ του Συμβουλίου, της 15ης Φεβρουαρίου 2011, για τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας, δείχνει ότι εξακολουθεί να υπάρχει ανάγκη βελτίωσης των υφιστάμενων διατάξεων για όλες τις μορφές ανταλλαγής πληροφοριών και διοικητικής συνεργασίας»*⁴⁵⁴. Συνεπώς, υπάρχει σαφής

διαβούλευση από τις 23 Νοεμβρίου 2020 έως τις 21 Δεκεμβρίου 2020. Την 1η Δεκεμβρίου 2020, το Συμβούλιο Οικονομικών και Δημοσιονομικών Υποθέσεων της ΕΕ ενέκρινε την τεχνική συμφωνία επί του σχεδίου οδηγίας. Στις 22 Μαρτίου 2021, το Συμβούλιο της ΕΕ ενέκρινε τελικά την DAC. Η οδηγία δημοσιεύθηκε στην Ευρωπαϊκή Επίσημη Εφημερίδα στις 25 Μαρτίου 2021. Βλέπε ΟΔΗΓΙΑ (ΕΕ) 2021/514 ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ της 22ας Μαρτίου 2021 για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας. Για το θέμα αυτό βλ. Πανταζόπουλος Π. Σιδερωμένου Κ. (επ.) *Τροποποίηση Οδηγίας 2011/16 για τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας (DAC 7)* Επί τον τύπον των Φόρων, Συνήγορος, τ. 144/2021 σ. 91-92

⁴⁵⁴ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, *Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ του Συμβουλίου σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας, ό.π.*, Έκθεση.

ανάγκη βελτίωσης του υφιστάμενου πλαισίου για την ανταλλαγή πληροφοριών και τη διοικητική συνεργασία στην ΕΕ.

Κατά τα επόμενα έτη, η δράση της Επιτροπής θα κινηθεί προς δύο κατευθύνσεις: ενίσχυση των υφιστάμενων κανόνων και επέκταση της διοικητικής συνεργασίας σε νέους τομείς με στόχο την αντιμετώπιση και την υπέρβαση των προκλήσεων που θέτει η ψηφιοποίηση της οικονομίας και την παροχή βοήθειας στις φορολογικές διοικήσεις για την καλύτερη και αποτελεσματικότερη είσπραξη των φόρων. Ιδιαίτερα σημαντικές από την άποψη αυτή είναι οι παρατηρήσεις της Επιτροπής, σύμφωνα με την οποία *«τα χαρακτηριστικά της οικονομίας των ψηφιακών πλατφορμών καθιστούν πολύ δύσκολο για τις φορολογικές αρχές να εντοπίσουν και να προσδιορίσουν τα γεγονότα που δημιουργούν τη φορολογική υποχρέωση. Το πρόβλημα γίνεται σοβαρότερο ιδίως όταν οι συναλλαγές αυτές πραγματοποιούνται μέσω φορέων εκμετάλλευσης ψηφιακών πλατφορμών εγκατεστημένων σε άλλη δικαιοδοσία. Η μη δήλωση του εισοδήματος που λαμβάνουν οι πωλητές για την παροχή υπηρεσιών ή την πώληση αγαθών μέσω ψηφιακών πλατφορμών οδηγεί σε μείωση των φορολογικών εσόδων των κρατών μελών. Δίνει επίσης στους πωλητές ένα πλεονέκτημα έναντι εκείνων που δεν χρησιμοποιούν ψηφιακές πλατφόρμες. Αν δεν καλυφθεί αυτό το ρυθμιστικό κενό, ο στόχος της φορολογικής δικαιοσύνης δεν μπορεί να διασφαλιστεί»*⁴⁵⁵.

Η ουσία της νομοθετικής πρότασης είναι η επέκταση του πεδίου εφαρμογής της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών στους φορείς εκμετάλλευσης ψηφιακών πλατφορμών⁴⁵⁶, επιβάλλοντας σε αυτούς την υποχρέωση να δηλώνουν τα εισοδήματα που εισπράττουν οι πωλητές αγαθών και υπηρεσιών που χρησιμοποιούν τις σχετικές πλατφόρμες⁴⁵⁷. Όπως

⁴⁵⁵ Όπ.παρ.

⁴⁵⁶ Καθώς και τομείς όπως τα κρυπτονομίσματα και το ηλεκτρονικό χρήμα.

⁴⁵⁷ «Τα τελευταία χρόνια, η ψηφιοποίηση της οικονομίας έχει αυξηθεί ραγδαία, δημιουργώντας όλο και περισσότερες πολύπλοκες καταστάσεις που σχετίζονται με τη φοροδιαφυγή. Η διασυνοριακή διάσταση των υπηρεσιών που προσφέρονται μέσω των φορέων εκμετάλλευσης ψηφιακών πλατφορμών έχει δημιουργήσει ένα πολύπλοκο

επισήμανε η Επιτροπή, στην πραγματικότητα, «ο ψηφιακός χαρακτήρας των πλατφορμών επιτρέπει στους πωλητές αγαθών και υπηρεσιών να τις χρησιμοποιούν για την άσκηση της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας, ενδεχομένως χωρίς να δηλώνουν τα έσοδα που λαμβάνουν στο κράτος μέλος όπου κατοικούν. Ως αποτέλεσμα, τα κράτη μέλη υποφέρουν από αδήλωτα εισοδήματα και απώλεια φορολογικών εσόδων. Μια τέτοια κατάσταση δημιουργεί επίσης συνθήκες αθέμιτου φορολογικού ανταγωνισμού έναντι των φυσικών προσώπων ή επιχειρήσεων που δεν ασκούν τις δραστηριότητές τους μέσω ψηφιακών πλατφορμών, προκαλώντας στρεβλώσεις στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.»⁴⁵⁸

Ως εκ τούτου, η νέα νομοθεσία προβλέπει την υποχρέωση από το 2023 και μετά για τους φορείς εκμετάλλευσης διαδικτυακών πλατφορμών να συλλέγουν και να αναφέρουν περιοδικά τα δεδομένα των φορέων εκμετάλλευσης που έχουν ασκήσει εμπορική δραστηριότητα στην πλατφόρμα⁴⁵⁹. Για το σκοπό αυτό, οι επιχειρήσεις θα πρέπει να εγγραφούν σε ένα κράτος μέλος και να αποστέλλουν τις πληροφορίες στη φορολογική αρχή της αντίστοιχης χώρας. Στη συνέχεια, κάθε παραλήπτρια φορολογική αρχή υποχρεούται να κοινοποιεί αυτόματα τα δεδομένα στις φορολογικές αρχές των άλλων κρατών μελών ανάλογα με την κατοικία κάθε πωλητή (ή

περιβάλλον στο οποίο μπορεί να είναι δύσκολο να διασφαλιστεί η εφαρμογή των φορολογικών κανόνων και η τήρηση των υποχρεώσεων. Η φορολογική συμμόρφωση δεν είναι βέλτιστη και η αξία του αδήλωτου εισοδήματος είναι σημαντική. Οι φορολογικές διοικήσεις των κρατών μελών δεν διαθέτουν επαρκείς πληροφορίες για την ορθή αξιολόγηση και τον έλεγχο του ακαθάριστου εισοδήματος που πραγματοποιείται στις αντίστοιχες χώρες τους ως αποτέλεσμα επιχειρηματικών δραστηριοτήτων που διεξάγονται με τη μεσολάβηση ψηφιακών πλατφορμών. Αυτό είναι ιδιαίτερα προβληματικό όταν το εισόδημα ή η φορολογική βάση διακινείται μέσω πλατφορμών εγκατεστημένων σε άλλη δικαιοδοσία». Βλέπε ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ του Συμβουλίου σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας, ό.π. Σημείο 6.

⁴⁵⁸ Όπ. παρ.

⁴⁵⁹ Οι σχετικές επιχειρηματικές δραστηριότητες περιλαμβάνουν την προμήθεια αγαθών και υπηρεσιών, τη μίσθωση ακινήτων και τη μίσθωση μεταφορικών μέσων.

την τοποθεσία του ακινήτου σε περίπτωση μίσθωσης οποιουδήποτε τύπου)⁴⁶⁰.

Εκτός από την επέκταση της διοικητικής συνεργασίας στον τομέα της ψηφιακής οικονομίας, η νομοθετική πρόταση παρεμβαίνει και σε άλλες πτυχές της οδηγίας 2011/16/ΕΕ, συμπεριλαμβανομένου του ορισμού της «προβλέψιμης συνάφειας» για φορολογικούς σκοπούς των πληροφοριών σχετικά με έναν ή περισσότερους φορολογούμενους που ζητούνται μεταξύ χωρών και για τις συλλογικές αιτήσεις παροχής πληροφοριών⁴⁶¹, του ορισμού του χρονικού πλαισίου για τις απαντήσεις σε αιτήσεις παροχής πληροφοριών από τα κράτη μέλη, των κανόνων για την παρουσία υπαλλήλων σε άλλο κράτος μέλος της ΕΕ κατά τη διάρκεια μιας έρευνας και για τους ταυτόχρονους ελέγχους, στους οποίους προστίθεται η έννοια των κοινών ελέγχων⁴⁶².

⁴⁶⁰ Υποκείμενος στην υποχρέωση υποβολής στοιχείων είναι κάθε φορέας εκμετάλλευσης πλατφόρμας του οποίου η φορολογική κατοικία βρίσκεται σε κράτος μέλος ή ο οποίος έχει συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία κράτους μέλους ή ο οποίος έχει τον τόπο διαχείρισης ή μόνιμη εγκατάσταση σε κράτος μέλος (κοινώς αποκαλούμενες «πλατφόρμες της ΕΕ»). Υποκείμενες σε δημοσιοποίηση είναι οι ακόλουθες σχετικές δραστηριότητες: ενοικίαση ακινήτων, παροχή προσωπικών υπηρεσιών, πώληση αγαθών, ενοικίαση οποιουδήποτε μεταφορικού μέσου και επενδύσεις και δάνεια στο πλαίσιο του crowdfunding. Οι φορείς εκμετάλλευσης πλατφορμών με υποχρέωση υποβολής στοιχείων πρέπει να διενεργούν διαδικασίες φορολογικής επιμέλειας για τον εντοπισμό των πωλητών που υποβάλλουν στοιχεία. *«Λόγω του ψηφιακού χαρακτήρα και της ευελιξίας των ψηφιακών πλατφορμών, η υποχρέωση υποβολής εκθέσεων θα πρέπει να επεκταθεί στους φορείς εκμετάλλευσης πλατφορμών που ασκούν επιχειρηματικές δραστηριότητες στην Ένωση αλλά δεν είναι φορολογικός κάτοικος, ούτε είναι εγκατεστημένοι ή διοικούνται, ούτε έχουν μόνιμη εγκατάσταση σε κράτος μέλος. Αυτό θα εξασφάλιζε ίσους όρους ανταγωνισμού μεταξύ των πλατφορμών και θα απέτρεπε τον αθέμιτο ανταγωνισμό. Για να διευκολυνθεί αυτό, οι ξένες πλατφόρμες, προκειμένου να μπορούν να λειτουργούν στην εσωτερική αγορά, θα πρέπει να υποχρεούνται να εγγράφονται και να υποβάλλουν τις απαιτούμενες πληροφορίες σε ένα μόνο κράτος μέλος».* Με αυτούς τους όρους, ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ του Συμβουλίου σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας, ό.π., Σημείο 13.

⁴⁶¹ Αιτήματα, δηλαδή, σχετικά με μια ομάδα φορολογουμένων που δεν μπορούν να προσδιοριστούν ατομικά, αλλά μπορούν να περιγραφούν με βάση ένα κοινό σύνολο χαρακτηριστικών.

Στις 22 Μαρτίου 2021 το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης υιοθέτησε την τροποποίηση της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας, η οποία προβλέπει την επέκταση των υποχρεώσεων γνωστοποίησης και ανταλλαγής πληροφοριών στις πωλήσεις που διενεργούνται μέσω φορέων εκμετάλλευσης ψηφιακών πλατφορμών (DAC 7) η οποία θα εφαρμοστεί από την 1η Ιανουαρίου 2023.

Η πιο καινοτόμος πτυχή της παρούσας πρότασης αφορά την πρόβλεψη νέων υποχρεώσεων για την αυτόματη ανταλλαγή δεδομένων που τηρούν οι φορείς εκμετάλλευσης ψηφιακών πλατφορμών (νέο άρθρο 8 b της οδηγίας DAC 1), η οποία επιδιώκει να φέρει στο φως φορολογητέα ύλη - ενίοτε πολύ σημαντικής αξίας - που αποτελείται από τα έσοδα που προκύπτουν από τις συναλλαγές που πραγματοποιούνται στις εν λόγω πλατφόρμες. Ζητήματα που σήμερα είναι δύσκολο να εξακριβωθούν από τις επιμέρους φορολογικές αρχές, παρά το γεγονός ότι σε ορισμένες χώρες - συμπεριλαμβανομένης της Ελλάδας - οι πλατφόρμες ηλεκτρονικού εμπορίου είναι συνεπείς με τις φορολογικές αρχές, μοιράζονται (κατόπιν αιτήματος των αρμοδίων φορολογικών υπηρεσιών) τα λογιστικά και φορολογικά δεδομένα που έχουν στην κατοχή τους, σχετικά με τις συναλλαγές που πραγματοποιούνται από τους πελάτες-φορολογούμενους και θέτουν τις ίδιες (τις υπηρεσίες) σε θέση να οριστικοποιήσουν ορισμένες εκτιμήσεις και να προβάλουν τις φορολογικές τους αξιώσεις για τις οποίες θα ήταν δύσκολο να συγκεντρωθεί αποδεικτικό υλικό.

Η νέα οδηγία εντάσσεται σε αυτό το πλαίσιο και ο στόχος είναι να ελεγχθεί με πιο οργανωμένο και λεπτομερή τρόπο η θέση των χρηστών των ψηφιακών πλατφορμών και, ειδικότερα, τα έσοδα που αποκτούν από την πώληση αγαθών και υπηρεσιών που πραγματοποιείται μέσω του διαδικτυακού καναλιού τόσο σε επίπεδο επιχείρησης προς επιχείρηση (B2B) όσο και σε επίπεδο επιχείρησης προς πελάτη (B2C). Στόχος ο οποίος, ως αποτέλεσμα της οδηγίας DAC 7, θα επιδιωχθεί μέσω της επιβολής, στους φορείς εκμετάλλευσης των ψηφιακών πλατφορμών, υποχρεώσεων διαλογής και επαλήθευσης των φυσικών προσώπων και των

εταιρειών που δραστηριοποιούνται στις ψηφιακές πλατφόρμες (σύμφωνα με τους κανόνες που προβλέπονται στο παράρτημα της οδηγίας) καθώς και της συλλογής δεδομένων των εν λόγω υποκειμένων, όπως, για παράδειγμα όνομα, επώνυμο και ημερομηνία γέννησης (ή επωνυμία εταιρείας, εάν ο πωλητής είναι εταιρεία)- διεύθυνση- αριθμός φορολογικού μητρώου ή/και αριθμός ΦΠΑ (εάν ο ίδιος συναλλασσόμενος είναι υπόχρεος σε καταβολή ΦΠΑ)- και, το σημαντικότερο, το ποσό της αντιπαροχής που καταβλήθηκε ή πιστώθηκε σε κάθε μία από τις ελεγχόμενες περιόδους. Η DAC 7 προβλέπει επίσης ορισμένες ενισχυμένες υποχρεώσεις σε περίπτωση χρήσης της ηλεκτρονικής πλατφόρμας για υπηρεσίες ενοικίασης ακινήτων, με την κοινοποίηση πρόσθετων πληροφοριών, όπως, για παράδειγμα, η διεύθυνση του ακινήτου, η διάρκεια της ενοικίασης κ.λπ.

Όσον αφορά τις λειτουργικές λεπτομέρειες της πραγματικής κοινοχρησίας των δεδομένων που αποκτήθηκαν, προβλέπεται ότι ο φορέας εκμετάλλευσης της πλατφόρμας πρέπει να διαβιβάζει τα δεδομένα στην αρμόδια αρχή του κράτους κατοικίας ή εγκατάστασης. Στη συνέχεια, το εκάστοτε εμπλεκόμενο κράτος θα είναι αυτό που θα διαβιβάζει τα εν λόγω δεδομένα σε κάθε ένα από τα κράτη μέλη στα οποία διαμένουν οι διάφοροι προμηθευτές/μισθωτές.

Το παράρτημα της νέας οδηγίας διευκρινίζει, μεταξύ πολλών άλλων, τις εξής έννοιες: i) ως πλατφόρμα, κάθε λογισμικό ή/και ιστότοπος ή/και εφαρμογή που φέρνει σε επαφή πωλητές και χρήστες, επιτρέποντας στους πρώτους να ασκούν, άμεσα ή έμμεσα, μια σχετική δραστηριότητα πώλησης αγαθών ή υπηρεσιών- ii) ως φορέας εκμετάλλευσης πλατφόρμας, κάθε οντότητα που συνάπτει σύμβαση με έναν πωλητή για να διαθέσει την πλατφόρμα ή μέρος της. Το σχέδιο οδηγίας προβλέπει, ωστόσο, ορισμένες εξαιρέσεις. Για παράδειγμα, οι πωλητές που έχουν πραγματοποιήσει λιγότερες από τριάντα συναλλαγές στην πλατφόρμα και έχουν λάβει συνολική ετήσια αμοιβή που δεν υπερβαίνει τα 2.000 ευρώ δεν υπόκεινται σε υποχρέωση αναφοράς.

Είναι προφανές πώς η ευρεία εφαρμογή της οδηγίας έχει ως στόχο μια ευρείας κλίμακας συνεργασία μεταξύ των διαδικτυακών πλατφορμών και

των φορολογικών αρχών των Κρατών Μελών, με την προφανή ελπίδα να ανακτηθεί αυτή η φορολογητέα ύλη που αφαιρείται από τα κρατικά έσοδα, μερικές φορές με παθολογικό τρόπο.⁴⁶³

7 ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΝΙΣΧΥΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΥ

Μεταξύ των μέσων για την καταπολέμηση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών μελών υπάρχει μια νέα και πρόσφατη γραμμή δράσης της Ευρωπαϊκής Επιτροπής που βασίζεται στην ενίσχυση του ελέγχου των κρατικών ενισχύσεων ως μέσο για την καταπολέμηση των πρακτικών *επιβλαβούς φορολογικού ανταγωνισμού*, με ιδιαίτερη αναφορά στη χρήση φορολογικών αποφάσεων τύπου “tax rulings”. Στη, επομένως, τονίστηκε ο *«κεντρικός ρόλος που διαδραματίζει σήμερα η ευρωπαϊκή πολιτική για έλεγχο των κρατικών ενισχύσεων στο πλαίσιο της γενικής*

⁴⁶³ Η αρχική Πρόταση Οδηγίας περιλάμβανε και την επένδυση και δανειοδότηση στο πλαίσιο της συμμετοχικής χρηματοδότησης (crowdfunding) ωστόσο η δραστηριότητα αυτή δεν συμπεριλήφθηκε στο τελικό κείμενο που εγκρίθηκε από το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο. Η DAC 7 εισάγει και μια σειρά άλλων αλλαγών στην Οδηγία προς το σκοπό διευκόλυνσης της ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των Κρατών - Μελών. Ειδικότερα, θεσπίζεται η υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών και για εισοδήματα από δικαιώματα (royalties) και εισάγονται διατάξεις για τις περιπτώσεις ομαδοποιημένων αιτημάτων παροχής πληροφοριών. Οι διατάξεις της νέας Οδηγίας που αφορούν τις υποχρεώσεις γνωστοποίησης πρέπει να ενσωματωθούν στο δίκαιο των Κρατών - Μελών μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2022 .

πολιτικής για τη ρύθμιση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού στις σχέσεις μεταξύ των κρατών μελών»⁴⁶⁴.

Βάσει αυτής της επιχειρησιακής προσέγγισης⁴⁶⁵, η διαδικασία για την επαλήθευση της

χρησιμοποιήθηκε, στην ουσία, για την επανεξέταση των φορολογικών μέτρων που ενδέχεται να προκαλέσουν επιζήμιο φορολογικό ανταγωνισμό

⁴⁶⁴Radaelli, C M. *Harmful tax competition in the EU: Policy narratives and advocacy coalitions*. Journal of Common Market Studies 1999 37, no. 4 σσ 661-682.

⁴⁶⁵ Η Margrethe Vestager, Ευρωπαϊκή Επίτροπος Ανταγωνισμού από το 2014 έως το 2019, η οποία από την εναρκτήρια ομιλία της έχει εκφράσει σαφώς τη βούλησή της να θέσει προ των ευθυνών τους τα κράτη μέλη που, χρησιμοποιώντας φορολογικές αποφάσεις τύπου tax rulings, επιτρέπουν στις πολυεθνικές εταιρείες να αποδίδουν ιδιαίτερα χαμηλούς φόρους ή ακόμη και μηδενικά ποσά για τα παγκόσμια κέρδη τους, εις βάρος των ανταγωνιστικών εταιρειών των οποίων η δομή και το μέγεθος δεν τους επιτρέπουν να κάνουν το ίδιο: «Χαίρομαι επομένως που η ομάδα εργασίας έχει εστιάσει κάποια προσοχή σε θέματα συμμόρφωσης και χαιρετίζω θερμά τις συστάσεις της σχετικά με τα σημεία αυτά. Αλλά πρέπει να προχωρήσουμε παραπέρα. Δεν πρόκειται μόνο για τυπική συμμόρφωση, αλλά και για τη διασφάλιση ότι πρακτικές όπως η φορολογική μεταχείριση μεγάλων πολυεθνικών ή προβληματικών επιχειρήσεων είναι πραγματικά σύμφωνες με τους κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων. Ως εκ τούτου, θα αναλάβω ταχεία και αποφασιστική δράση κατά των παραβάσεων των κανόνων, όπως στην περίπτωση των την έρευνα σε επίπεδο ΕΕ για τις φορολογικές αποφάσεις που ανακοίνωσα. Και θα περιμένω από τα κράτη μέλη να ακολουθούν αποτελεσματικά και εγκαίρως κάθε φορά που η Επιτροπή διατάσσει την ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων που καταβλήθηκαν κατά παράβαση των κανόνων». Η τοποθέτησή της αυτή οδήγησε τη θεωρία στην αναφορά στο «Δόγμα Vestager», προκειμένου να περιγραφεί το σύνολο της νέας πολιτικής της ΕΕ που αφορά στην αντιμετώπιση των Κρατικών Ενισχύσεων και των φορολογικών αποφάσεων τύπου tax rulings. Για μια επισκόπηση του θέματος «, βλέπε, μεταξύ άλλων, Traversa E., and Sabbadini P.M. *State-Aid Policy and the Fight Against Harmful Tax Competition in the Internal Market: Tax Policy in Disguise?*. EU Tax Law and Policy in the 21st Century, EUCOTAX Series on European Taxation 2017, σς 107-134. Faulhaber, L. V. *The Trouble with Tax Competition: From Practice to Theory*.” 2017. Cerioni, L., *Harmful tax competition revisited: Why not a purely legal perspective under EC law*. European Taxation, 2005. <https://www.researchgate.net/publication/281275283>. Luja, R. *EU State Aid, Tax Competition and its Limits*. Tax Notes International 2014, 76, no. 4. Lenner, LR. «*State aid and tax rulings: the problem of harmful tax competition*.» Master Thesis LUISS Guido Carli, 2018 Διαθέσιμο σε <https://tesi.luiss.it/id/eprint/22631> Juncker J.C., *A new beginning for Europe. My agenda for jobs, growth, fairness and democratic change*, Στρασβούργο, 15 Ιουλίου 2014, 7 http://ec.europa.eu/priorities/sites/beta-political/files/juncker-political-guidelines-speech_en.pdf- VESTAGER M., *Speech at High Level Forum at Member States*, 18 Δεκέμβριος 2014, στο http://ec.europa.eu/commission/2014-2019/vestager/announcements/speech-high-level-forum-member-states-margrethe-vestager-commissioner-competition-18-december-2014_en- Id., *The EU state aid rules: working together for fair competition*, 3 June 2016, στη διεύθυνση http://ec.europa.eu/commission/2014-2019/vestager/announcements/eu-state-aid-rules-working-together-fair-competition_en.

και τα οποία εφαρμόζουν τα κράτη μέλη κυρίως μέσω της χρήσης συμφωνιών και αποφάσεων tax rulings που συνάπτονται με μεγάλες πολυεθνικές εταιρείες και αποσκοπούν στην προσέλκυση επιχειρηματικών δραστηριοτήτων στην επικράτειά τους.

Το «δόγμα Vestager» αποτελεί το πιο πρόσφατο μέσο στη στρατηγική καταπολέμησης του *επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού* εντός της ΕΕ και εφαρμόστηκε από την Επιτροπή σε μια σειρά πρόσφατων αποφάσεων που αφορούν ορισμένες από τις σημαντικότερες πολυεθνικές εταιρείες παγκοσμίως, οι οποίες προκάλεσαν ιδιαίτερες αντιδράσεις, μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις στις υποθέσεις Starbuck's, Fiat-FCO και Apple⁴⁶⁶.

Όπως σημειώνεται στη θεωρία, «η υπερ-ανταγωνιστική (για να μην πούμε αθέμιτη) στάση ορισμένων ευρωπαϊκών κρατών (κυρίως της Ιρλανδίας, του Λουξεμβούργου και των Κάτω Χωρών) επέτρεψε σε κάποιο βαθμό, μέσω της χορήγησης μυστικών και εξατομικευμένων φορολογικών αποφάσεων, στις μεγαλύτερες ψηφιακές εταιρείες να διαβρώνουν τις φορολογικές βάσεις άλλων χωρών, οι οποίες κατά συνέπεια υπέστησαν σημαντικές και σημαντικές απώλειες σε φορολογικά έσοδα. Ως εκ τούτου, λόγω της διακρατικής φύσης του εν λόγω φαινομένου και της σοβαρής επιζήμιας έκτασης του, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή πρωτοστατεί στην αντιμετώπισή του στο πλαίσιο της καταπολέμησης του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού»⁴⁶⁷.

⁴⁶⁶ Βλέπε ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Απόφαση (ΕΕ) 2017/502 της Επιτροπής, της 21ης Οκτωβρίου 2015, σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.38374 (2014/C ex 2014/NN) που εφαρμόστηκε από τις Κάτω Χώρες για τα Starbucks (κοινοποιηθείσα υπό τον αριθμό Ε(2015) 7143)- ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Απόφαση (ΕΕ) 2016/2326 της Επιτροπής, της 21ης Οκτωβρίου 2015, σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) που εφαρμόστηκε από το Λουξεμβούργο υπέρ της Fiat (κοινοποιηθείσα υπό τον αριθμό Ε(2015) 7152)- ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Απόφαση (ΕΕ) 2017/1283 της Επιτροπής, της 30ής Αυγούστου 2016, σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) που εφαρμόστηκε από την Ιρλανδία υπέρ της Apple (κοινοποιηθείσα υπό τον αριθμό Ε(2016) 5605). Για μια επισκόπηση των αποφάσεων των οποίων ζητήθηκε η ανάκληση, βλ.

⁴⁶⁷ Pepe F. «Concorrenza fiscale dannosa» e tax rulings: l'uso "strategico" dell'arm's length principle nella disciplina europea sugli aiuti di Stato e l'imprevista (?) "egemonia" della Commissione europea nell'area della fiscalità internazionale in federalismi.it n. 5/2018, διαθέσιμο σε <https://www.sipotra.it/old/wp->

Η προσέγγιση που ακολουθείται σε τέτοιες περιπτώσεις «βασίζεται σε μια υπόθεση που είναι τόσο απλή στην περιγραφή όσο και πολύπλοκη στην εφαρμογή»⁴⁶⁸. Για την υποστήριξη της δικής της γραμμής δράσης, μάλιστα, η Επιτροπή ανέπτυξε την ακόλουθη επιχειρηματολογία: στο πλαίσιο των προηγούμενων συμφωνιών (*advance pricing arrangements*⁴⁶⁹) που έχουν συναφθεί μεταξύ των εθνικών οικονομικών διοικήσεων και των πολυεθνικών εταιρειών όσον αφορά τον καθορισμό των τιμών μεταβίβασης μεταξύ εταιρειών που ανήκουν στον ίδιο όμιλο, είναι απαραίτητο να τηρείται, τουλάχιστον κατ' αρχήν, η λεγόμενη *αρχή των ίσων αποστάσεων*⁴⁷⁰. Εάν, από την άλλη πλευρά, η τιμή που «συμφωνείται» στην *απόφαση* αποκλίνει (προς τα κάτω) από αυτή την παράμετρο, η εταιρεία που υπογράφει τη συμφωνία επωφελείται από μια καλύτερη φορολογική θέση σε σχέση με τους ανταγωνιστές της στην αγορά, θα ήταν ουσιαστικά αποδέκτης κρατικής ενίσχυσης κατά παράβαση του ευρωπαϊκού δικαίου.⁴⁷¹

content/uploads/2018/03/“Concorrenza-fiscale-dannosa”-e-tax-rulings-l’uso-
“strategico”-dell’arm’s-length-principle-nella-disciplina-europea-sugli-aiuti-di-Stato-e-
l’impresista-“egemoni.pdf

⁴⁶⁸ *Όπ.παρ.*

⁴⁶⁹ Advanced Pricing Arrangents (APA)

⁴⁷⁰ Το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο έχει αποφανθεί από το 2006 ότι η αρχή των «ίσων αποστάσεων» αποτελεί την καθοριστική παράμετρο για την εκτίμηση του κατά πόσον ένα φορολογικό μέτρο που υπολογίζει το φορολογητέο εισόδημα μιας πολυεθνικής επιχείρησης μπορεί να παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα για τους σκοπούς του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ. Κατά συνέπεια, ένα φορολογικό μέτρο που υποστηρίζει μια μέθοδο προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος μιας πολυεθνικής επιχείρησης η οποία, αντίθετα, δεν συνάδει με ένα αποτέλεσμα που βασίζεται στην αρχή των ίσων αποστάσεων, μπορεί να παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα στον αποδέκτη του. Για το θέμα αυτό, βλέπε ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ, C-182/03 και C-217/03, Βέλγιο και Forum 187 ASBL κατά Επιτροπής- Joris T. - De Cock W., *Is Belgium and Forum 187 v. Commission a Suitable Legal Source for an EU At Arm's Length Principle?* in *European State Aid Law Quarterly*, Vol. 16, No. 4, 19 December 2017, σσ. 607-616

⁴⁷¹ Για το θέμα αυτό, βλέπε ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, ΓΔ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΣ, Έγγραφο εργασίας για τις κρατικές ενισχύσεις και τις [φορολογικές αποφάσεις τύπου] *Tax rulings*, 3 June 2016, διαθέσιμο σε https://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation/working_paper_tax_rulings.pdf

Με άλλα λόγια, στο επίκεντρο της δράσης της Ευρωπαϊκής Επιτροπής βρίσκεται η ανάγκη οι εν λόγω προληπτικές συμφωνίες, προκειμένου να μην παραβιάζουν την ευρωπαϊκή νομοθεσία περί κρατικών ενισχύσεων, να είναι σύμφωνες με τη λεγόμενη *αρχή των ίσων αποστάσεων* (Arm's length principle ,ALP), στο βαθμό που οι οικονομικές σχέσεις εντός του ομίλου διεξάγονται σαν να επρόκειτο για σχέσεις μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων.

Η Επιτροπή, εξάλλου, ενέταξε ρητά αυτή τη νέα επιχειρησιακή προσέγγιση στο πλαίσιο των πρωτοβουλιών που αποσκοπούν στη διασφάλιση «*δίκαιης και αποτελεσματικής*» φορολογίας εντός της κοινής αγοράς, θεωρώντας επίσης ότι συνδέεται στενά με το σχέδιο BEPS (*Base Erosion and Profits Shifting*) του ΟΟΣΑ.

Κατ' αρχήν, ωστόσο, αυτή η επιχειρησιακή προσέγγιση δεν είναι κάτι καινούργιο. Στο πλαίσιο του ευρωπαϊκού νομικού συστήματος, μάλιστα, η χρήση των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων για την αντιμετώπιση των επιζήμιων πρακτικών φορολογικού ανταγωνισμού που εφαρμόζουν τα κράτη μέλη αποτελεί εδώ και καιρό μια πραγματικότητα. Ωστόσο, όπως θα εξηγηθεί λεπτομερέστερα κατωτέρω, η πρόσφατη προσέγγιση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής παρουσιάζει αναμφίβολα ορισμένες νέες πτυχές για τις οποίες μεγάλο μέρος της θεωρίας έχει εκφράσει αρκετές ανησυχίες.

Σε μια γενικότερη προοπτική, εξάλλου, το λεγόμενο *δόγμα Vestager* αποτελεί μέρος του πολύ ευρύτερου ζητήματος της εφαρμογής των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων στον φορολογικό τομέα. Ένα ζήτημα που, αναδεικνύει την ένταση που υπάρχει, στο πλαίσιο της διαδικασίας ολοκλήρωσης, μεταξύ της λογικής που ευνοεί μια ανοικτή και ανταγωνιστική οικονομία της αγοράς και μιας αρμοδιότητας, της δημοσιονομικής, που φυλάσσεται με ζήλο στην περίμετρο της εθνικής κυριαρχίας .

Το θέμα των κρατικών ενισχύσεων, επομένως, έχει διευρυνθεί σημαντικά τις τελευταίες δεκαετίες, ιδίως σε σχέση με την αρχή της μη διάκρισης⁴⁷² και το ζήτημα της καταπολέμησης του επιβλαβούς φορολογικού ανταγωνισμού. Ειδικότερα, η θεωρία ανέδειξε τη σχέση μεταξύ των φορολογικών μέτρων που εκφράζουν επιβλαβή φορολογικό ανταγωνισμό (που περιέχονται στον κώδικα δεοντολογίας) και των διατάξεων περί κρατικών ενισχύσεων, αν και γνωρίζοντας ότι δεν συνιστά κρατική ενίσχυση κάθε φορολογικό μέτρο που ενδέχεται να προκαλέσει επιβλαβή φορολογικό ανταγωνισμό, δεδομένου ότι πρέπει να συντρέχουν όλες οι προϋποθέσεις του άρθρου 107 ΣΛΕΕ, όπως ερμηνεύεται από το Δικαστήριο.⁴⁷³

Στη νέα προοπτική, επομένως, δεν είναι πλέον οι παραχωρήσεις που βρίσκονται στο επίκεντρο της πειθαρχίας των κρατικών ενισχύσεων, αλλά όλες οι (δυσνητικά) διακριτικές ή αντιανταγωνιστικές φορολογικές μεταχειρίσεις που μπορούν να χαρακτηριστούν ως κρατικές ενισχύσεις. Αντικείμενο της απαγόρευσης αυτής καθίστανται, επομένως, οι διατάξεις κάθε φορολογικού συστήματος, οι φόροι, το σύνολο των φόρων που μπορεί δυσνητικά να παράγουν επιλεκτικό, μεροληπτικό και στρεβλωτικό του ανταγωνισμού αποτέλεσμα⁴⁷⁴.

Στο επίκεντρο αυτής της νέας προοπτικής βρίσκεται η επιχειρησιακή πορεία που ακολουθεί η Ευρωπαϊκή Επιτροπή τα τελευταία χρόνια σε σχέση με τις

⁴⁷² Monti, M. *How state aid affects tax competition*. EC Tax Rev. 8 1999 σ.208.

⁴⁷³ Nicodème, G., *Corporate Tax Competition and Coordination in the European Union: What do we know? Where do we stand?* 2006, διαθέσιμο σε https://mpr.aub.uni-muenchen.de/107/1/MPRA_paper_107.pdf

⁴⁷⁴ Miceli, R. *La funzione degli aiuti di Stato europei nella fiscalità del XXI secolo*. Studi Tributari Europei, 2022 ,11(1), Ι. – <https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/14384> σύμφωνα με την οποία «αυτή τη στιγμή παρατηρείται μια εμφανής μεταφορά των αξιών που προστατεύονται από [τους περιορισμούς των κρατικών ενισχύσεων], η οποία διευρύνει τον ορίζοντά της από την προστασία του ανταγωνισμού εντός των ορίων του κράτους στην προστασία μιας πλειάδας κρατικών συστημάτων, μέσω μιας γενικής αντίθεσης προς τις ρυθμίσεις που εισάγουν διακρίσεις ή την έκφραση επιζήμιου ανταγωνισμού. Στο όνομα αυτής της εξέλιξης, γίνεται επίσης κατανοητό ένα νέο και σημαντικό βήμα, αυτό της μεταφοράς - στο πλαίσιο της ευρωπαϊκής νομοθεσίας - της αρχής του ελεύθερου ανταγωνισμού, αποφασιστικής διεθνούς προέλευσης».

εθνικές φορολογικές αποφάσεις, η οποία θα συζητηθεί εκτενώς στις επόμενες παραγράφους.

Ωστόσο, πριν προχωρήσουμε στην ανάλυση της νέας πορείας δράσης της Επιτροπής, φαίνεται χρήσιμο να περιγράψουμε, συνοπτικά, τόσο τα βασικά χαρακτηριστικά των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων όσο και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των συμφωνιών φορολογικών ρυθμίσεων.

7.1 ΟΙ ΚΑΤΕΥΘΥΝΤΗΡΙΕΣ ΓΡΑΜΜΕΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΝΙΣΧΥΣΕΙΣ:

Στο ευρωπαϊκό ρυθμιστικό πλαίσιο, οι κανόνες για τις κρατικές ενισχύσεις καθορίζονται στα άρθρα 107-109 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΣΛΕΕ)⁴⁷⁵

Οι διατάξεις αυτές είναι γενικής φύσεως, επομένως δεν αφορούν ειδικά τη φορολογική σφαίρα, και επιδιώκουν τον θεμελιώδη στόχο της διασφάλισης της υλοποίησης ενός συστήματος ανόθευτου ανταγωνισμού⁴⁷⁶. Πράγματι,

⁴⁷⁵ Για ένα γενικό πλαίσιο σχετικά με την αντιμετώπιση των κρατικών ενισχύσεων βλέπε, μεταξύ άλλων, Ροδόπουλος Μ. Χριστιανός Β. *Δίκαιο Κρατικών Ενισχύσεων*, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη 2020, Φινοκαλιώτης Κ. *Ευρωπαϊκό Φορολογικό και Τελωνειακό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, 2015 σ. 575 επ.,- Αθανασάκη Β. *Επιτομή Φορολογικού Δικαίου*, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη σ. 44 επ. – Σαββαΐδου Κ. *Κρατικές ενισχύσεις και φορολογικές αποφάσεις τύπου “Tax Rulings”* ΔΕΕ 7/2019 - Schoen, W., *Taxation and State Aid Law in the European Union*. *Common Market Law Review*, 36(4), 1999. σσ.911-936-Collie, D.R., *State aid in the European Union: the prohibition of subsidies in an integrated market*. *International Journal of Industrial Organization*, 18(6), 2000, σσ.867-884, Tunali, Ç.B. and Fidrmuc, J., *State aid policy in the European Union*. *JCMS: Journal of Common Market Studies*, 53(5) 2015, .1143-1162.

⁴⁷⁶ Σχετικά με το θέμα αυτό, θα πρέπει να σημειωθεί ότι κατά τη διάρκεια του 2020, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ενέκρινε ένα «Προσωρινό πλαίσιο για μέτρα κρατικών ενισχύσεων για τη στήριξη της οικονομίας στην τρέχουσα κατάσταση έκτακτης ανάγκης COVID-19», προκειμένου να επιτρέψει στα κράτη μέλη να αξιοποιήσουν πλήρως την ευελιξία που παρέχουν οι κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων προκειμένου να στηρίξουν την οικονομία στο πλαίσιο της επιδημίας COVID-19. Σχετικά με το θέμα αυτό, βλέπε ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Ανακοίνωση Ευρωπαϊκής Επιτροπής Προσωρινό πλαίσιο για τη λήψη μέτρων κρατικής ενίσχυσης με σκοπό να στηριχθεί η οικονομία

προβλέποντας τη γενική απαγόρευση των κρατικών ενισχύσεων, αποσκοπούν στο να αποτρέψουν ένα κράτος μέλος, χορηγώντας μορφές ενισχύσεων υπέρ συγκεκριμένων οικονομικών δραστηριοτήτων, να νοθεύσει τον ανταγωνισμό εντός της ενιαίας αγοράς⁴⁷⁷.

Σύμφωνα με το άρθρο 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ, «Ενισχύσεις που χορηγούνται υπό οποιαδήποτε μορφή από τα κράτη ή με κρατικούς πόρους και που νοθεύουν ή απειλούν να νοθεύσουν τον ανταγωνισμό διά της ευνοϊκής μεταχείρισης ορισμένων επιχειρήσεων ή ορισμένων κλάδων παραγωγής είναι ασυμβίβαστες με την εσωτερική αγορά, κατά το μέτρο που επηρεάζουν τις μεταξύ κρατών μελών συναλλαγές, εκτός αν οι Συνθήκες ορίζουν άλλως.»⁴⁷⁸

Οι κανόνες για τις κρατικές ενισχύσεις έχουν διαδικαστικό χαρακτήρα, στο μέτρο που τα άρθρα 107 και 108 ΣΛΕΕ περιγράφουν την πολύπλοκη διαδικασία μέσω της οποίας η Ευρωπαϊκή Επιτροπή πρέπει να κινήσει την έρευνα για τη συμβατότητα ή μη με το ευρωπαϊκό δίκαιο του μέτρου στήριξης που θεσπίζεται από ένα κράτος μέλος, κατά την έκβαση της οποίας η ίδια η Επιτροπή καλείται να εκφέρει γνώμη με όρους έγκρισης ή απαγόρευσης⁴⁷⁹.

κατά τη διάρκεια της τρέχουσας έξαρσης της νόσου COVID-19 -C(2020)1863 91 I/01, 20 Μαρτίου 2020. Στις 13 Οκτωβρίου 2020, εξάλλου, η Επιτροπή αποφάσισε να παρατείνει το προσωρινό πλαίσιο σε όλα τα μέρη του έως τις 30 Ιουνίου 2021, ενώ το μέρος που αποσκοπεί στο να επιτρέψει μέτρα ανακεφαλαιοποίησης παρατάθηκε έως τις 30 Σεπτεμβρίου 2021 Επιπλέον, στις 28 Ιανουαρίου 2021, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή παρέτεινε εκ νέου το προσωρινό πλαίσιο για τις κρατικές ενισχύσεις μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2021. Βλέπε ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, *Ανακοίνωση της Επιτροπής Πέμπτη τροποποίηση του προσωρινού πλαισίου για τη λήψη μέτρων κρατικής ενίσχυσης με σκοπό να στηριχθεί η οικονομία κατά τη διάρκεια της τρέχουσας έξαρσης της νόσου COVID-19 και τροποποίηση του παραρτήματος της ανακοίνωσης της Επιτροπής προς τα κράτη μέλη για την εφαρμογή των άρθρων 107 και 108 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης στη βραχυπρόθεσμη ασφάλιση εξαγωγικών πιστώσεων C (2021) 564 final*, Βρυξέλλες, 28 Ιανουαρίου 2021.

⁴⁷⁷ Άρθρο 107 παρ.1 ΣΛΕΕ

⁴⁷⁸ Schön, W., *Taxation and State aid law in the European Union*. Common Market Law Review, 36(5), 1999.

⁴⁷⁹ Αυτό αποτελεί επιφύλαξη αρμοδιότητας υπέρ της Επιτροπής. Επιπλέον, το άρθρο 109 της ΣΛΕΕ προβλέπει τη δυνατότητα θέσπισης κανονισμών σχετικά με τις

Εκτός από τις προαναφερθείσες διατάξεις της ΣΛΕΕ, τα όρια και οι συντεταγμένες της έννοιας της κρατικής ενίσχυσης έχουν περιγραφεί επακριβώς από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή σε ειδική ανακοίνωση της 19ης Ιουλίου 2016⁴⁸⁰. Μεταξύ των συστατικών στοιχείων της έννοιας της κρατικής ενίσχυσης, αυτά του «πλεονεκτήματος» και της «επιλεκτικότητας» έχουν ιδιαίτερη σημασία⁴⁸¹.

Όσον αφορά την πρώτη από τις δύο παραμέτρους, το Δικαστήριο την ορίζει ως «κάθε οικονομικό πλεονέκτημα το οποίο μια επιχείρηση δεν θα μπορούσε να λάβει υπό κανονικές συνθήκες αγοράς, δηλαδή χωρίς κρατική παρέμβαση»⁴⁸². Με άλλα λόγια, για να υπάρξει πλεονέκτημα αρκεί να βελτιωθεί η οικονομική κατάσταση μιας επιχείρησης ως αποτέλεσμα της κρατικής παρέμβασης, και αυτό ανεξάρτητα από την αιτία, τη μορφή και τον σκοπό της κρατικής παρέμβασης.

Για να συνιστά απαγορευμένη κρατική ενίσχυση, εκτός από το στοιχείο του πλεονεκτήματος, απαιτείται η επιλεκτικότητα του μέτρου που προορίζεται,

κατηγορίες επιτρεπόμενων ενισχύσεων προκειμένου να εξαιρεθούν από τη διαδικασία έγκρισης.

⁴⁸⁰ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, *Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης που αναφέρεται στο άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης*, C/2016/2946, 19 Ιουλίου 2016, μέσω της οποίας «στο πλαίσιο του εκσυγχρονισμού των κρατικών ενισχύσεων, η Επιτροπή προτίθεται να παράσχει περαιτέρω διευκρινίσεις σχετικά με τις κύριες έννοιες που εμπεριέχονται στην έννοια της κρατικής ενίσχυσης που αναφέρεται στο άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, προκειμένου να διασφαλιστεί μια πιο ομαλή, διαφανής και συνεπής εφαρμογή της έννοιας αυτής σε ολόκληρη την Ένωση».

⁴⁸¹ Bobby, C., *A Method inside the Madness: Understanding the European Union State Aid and Taxation Rulings*. Chi. J. Int'l L., 2017 18, σ.186 .

⁴⁸² Πρβλ. ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ, *Απόφαση του Δικαστηρίου (τρίτο τμήμα) της 17ης Ιουλίου 2008* [αίτηση του Rechtbank Groningen (Κάτω Χώρες) για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως] - Essent Netwerk Noord BV, Nederlands Elektriciteit Administratiekantoor BV, Aluminium Delfzijl BV κατά Aluminium Delfzijl BV, Staat der Nederlanden, Nederlands Elektriciteit Administratiekantoor BV, Saranne BV (Υπόθεση C-206/06) - (Εσωτερική αγορά ηλεκτρικής ενέργειας - Εθνική ρύθμιση που επιτρέπει την επιβολή προσαύξησης επί της τιμής μεταφοράς ηλεκτρικής ενέργειας υπέρ ορισμένης εκ του νόμου εταιρείας που υποχρεούται να καταβάλει το λανθάνον κόστος - Τέλη ισοδυνάμου αποτελέσματος με τελωνειακούς δασμούς - Εσωτερική φορολογία που εισάγει διακρίσεις - Ενισχύσεις που χορηγούν τα κράτη μέλη)

ως τέτοιο, να ευνοήσει «ορισμένες επιχειρήσεις ή την παραγωγή ορισμένων αγαθών» που λειτουργούν στο κράτος. Η επιλεκτικότητα μπορεί να είναι «de jure» (όταν απορρέει από τα νομικά κριτήρια που προβλέπονται για την αναγνώριση του μέτρου) ή «de facto» (όταν είναι αποτέλεσμα όρων ή φραγμών που επιβάλλονται από τα κράτη μέλη και εμποδίζουν ορισμένες επιχειρήσεις να επωφεληθούν από το μέτρο). Προκειμένου να αξιολογηθεί η επιλεκτικότητα ενός μέτρου, η ανακοίνωση του 2016 περιγράφει μια διαδικασία τριών βημάτων προσδιορισμού του ρυθμιστικού-φορολογικού συστήματος αναφοράς του κράτους στο οποίο φέρεται να έχει λάβει χώρα η παράβαση- εξακρίβωση του κατά πόσον ένα συγκεκριμένο μέτρο συνιστά παρέκκλιση από το σύστημα αυτό, στο βαθμό που διακρίνει μεταξύ οικονομικών οντοτήτων που βρίσκονται σε παρόμοια πραγματική και νομική κατάσταση (εάν το μέτρο δεν συνιστά παρέκκλιση από το σύστημα αναφοράς, δεν είναι επιλεκτικό)- εάν, αντίθετα, συνιστά παρέκκλιση και, επομένως, είναι εκ πρώτης όψεως επιλεκτικό, πρέπει να εκτιμηθεί, στο τρίτο στάδιο της ανάλυσης, εάν η παρέκκλιση δικαιολογείται από τη φύση και το γενικό σύστημα του εν λόγω συστήματος.

Κατά την πρώτη φάση εφαρμογής, η νομοθεσία για τις κρατικές ενισχύσεις διαδραμάτισε ουσιαστικά «μια αρνητική λειτουργία ολοκλήρωσης των κρατικών συστημάτων (...) με στόχο τη ριζική εξάλειψη των ασυμβίβαστων ενισχύσεων»⁴⁸³. Αυτό οδήγησε στην αποδοκιμασία από τα κοινοτικά όργανα διαφόρων εθνικών φορολογικών καθεστώτων που προέβλεπαν παραχωρήσεις ή απαλλαγές υπέρ ορισμένων οικονομικών δραστηριοτήτων.

Σύμφωνα με την καθιερωμένη κατευθυντήρια γραμμή του Δικαστηρίου, τα συστατικά στοιχεία της έννοιας της απαγορευμένης κρατικής ενίσχυσης είναι: α) η ύπαρξη μιας επιχείρησης, β) η καταλογισμός του μέτρου στο

⁴⁸³ Miceli R., *La disciplina degli aiuti di Stato nella evoluzione giuridica europea, ό.π.*, σύμφωνα με την οποία «η υπό εξέταση πολιτική επικεντρώθηκε, στην πραγματικότητα, στον καθορισμό επιλεκτικών φορολογικών μεταχειρίσεων που επηρεάζουν την αγορά και συνιστούν στρέβλωση του ανταγωνισμού είτε επειδή αφαιρούν οικονομικά υποκείμενα από τη φορολογία είτε επειδή, μέσω ενός περιορισμού προορισμού, μεταφέρουν συγκεκριμένα ποσά σε αυτήν»

κράτος, γ) η χρηματοδότηση του μέτρου από κρατικούς πόρους, δ) η παροχή πλεονεκτήματος, ε) η επιλεκτικότητα του μέτρου, στ) ο αντίκτυπος του μέτρου στον ανταγωνισμό και τις συναλλαγές μεταξύ των κρατών μελών⁴⁸⁴.

Συνεπώς, η γενική απαγόρευση των κρατικών ενισχύσεων προκύπτει ως μέτρο για την προώθηση του ελεύθερου ανταγωνισμού στην κοινή αγορά. Με άλλα λόγια, ο στόχος που επιδιώκεται από τους κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων είναι η προώθηση και η προστασία ενός ανοικτού ευρωπαϊκού οικονομικού χώρου, στον οποίο επικρατεί η θεμελιώδης αρχή του ελεύθερου ανταγωνισμού.

Δεν πρόκειται, ωστόσο, για απόλυτη απαγόρευση⁴⁸⁵ : οι παράγραφοι 2 και 3 του ίδιου άρθρου 107 της ΣΛΕΕ, στην πραγματικότητα, ορίζουν τις κρατικές ενισχύσεις που συμβιβάζονται *de jure* με την εσωτερική αγορά και εκείνες που, αντιθέτως, μπορούν να θεωρηθούν συμβατές με την εσωτερική αγορά κατόπιν διακριτικής εκτίμησης από την Επιτροπή⁴⁸⁶ . Η περίπτωση αυτή συμβάλλει στην επιβεβαίωση του σχετικού και όχι απόλυτου χαρακτήρα της απαγόρευσης των κρατικών ενισχύσεων- αντίθετα, μπορεί κάλλιστα να λεχθεί ότι στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων, η απαγόρευση δεν διαδραματίζει πλέον κεντρικό ρόλο στο γενικό πλαίσιο, το οποίο συντηρείται και τρέφεται ταυτόχρονα με την περίπτωση των παραδεκτών ενισχύσεων⁴⁸⁷ .

⁴⁸⁴ Βλέπε, ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, *Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης*, ό.π.

⁴⁸⁵ Miceli R., *La disciplina degli aiuti di Stato nella evoluzione giuridica europea*, ό.π., “Από την αρχή, η πολιτική στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων προέβλεψε ορισμένα είδη ενισχύσεων που είναι επιτρεπτά επειδή θεωρούνται συμβατά με τους στόχους της αγοράς και αναγνώρισε τη δυνατότητα προσδιορισμού άλλων κατηγοριών ανάλογα με τις ανάγκες της εποχής”.

⁴⁸⁶ Η πρώτη κατηγορία περιλαμβάνει, για παράδειγμα, ενισχύσεις για την αποκατάσταση ζημιών που προκλήθηκαν από φυσικές καταστροφές ή άλλα δυσμενή γεγονότα. Οι ενισχύσεις διακριτικής ευχέρειας περιλαμβάνουν ενισχύσεις για τη διευκόλυνση της ανάπτυξης ορισμένων δραστηριοτήτων ή περιοχών και ενισχύσεις για την προώθηση του πολιτισμού και τη διατήρηση της πολιτιστικής κληρονομιάς.

⁴⁸⁷ Bobby C., *A Method inside the Madness: Understanding the European Union State Aid and Taxation Rulings*. Ό.π.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω δεδομένα, μπορεί να διατυπωθεί η διαπίστωση ότι η πολιτική αυτή διαδραμάτισε εξ αρχής τον ρόλο ενός πρόσθετου μέσου στη διάθεση των ευρωπαϊκών θεσμικών οργάνων για τον καθορισμό και την εφαρμογή των κατευθυντήριων γραμμών της φορολογικής πολιτικής στο πλαίσιο μιας γενικότερης αρχής στήριξης και ανάπτυξης των οικονομιών των κρατών μελών. Επιπλέον, τα τελευταία χρόνια, όπως θα αναλυθεί στις επόμενες παραγράφους, έχει επίσης αναλάβει ιδιαίτερα σημαντικό ρόλο στην καταπολέμηση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών μελών, λειτουργώντας ως σημείο αναφοράς που χρησιμοποιείται από την Επιτροπή για την αποδοκιμασία της συμπεριφοράς ορισμένων χωρών της ΕΕ που, προσφεύγοντας στη χρήση του εργαλείου των φορολογικών αποφάσεων τύπου *tax rulings*, έχουν δείξει ότι είναι ιδιαίτερα πρόθυμες να ανταποκριθούν στις ανάγκες των μεγάλων πολυεθνικών εταιρειών.⁴⁸⁸

Οι αποφάσεις της Επιτροπής σχετικά με τις φορολογικές αποφάσεις παρουσιάζουν ιδιαίτερο ενδιαφέρον από την άποψη της αλληλεπίδρασης μεταξύ του δικαίου των κρατικών ενισχύσεων και του φορολογικού ανταγωνισμού. Πρόκειται για διοικητικές αποφάσεις που έχουν ως στόχο να καθορίσουν τον τρόπο με τον οποίο θα εφαρμοστούν οι εγχώριες φορολογικές διατάξεις σε μια συγκεκριμένη περίπτωση. Από άποψη ασφάλειας δικαίου, οι αποφάσεις αυτές είναι χρήσιμες και αποτελεσματικά μέσα, ιδιαίτερα στις περιπτώσεις των ειδικών τύπων διοικητικών αποφάσεων που αφορούν στον καθορισμό των τιμών μεταβίβασης για ενδοομιλικές συναλλαγές (ΑΡΑ) καθώς μπορούν να ενισχύσουν τη διαφάνεια και την ετοιμότητα των επιχειρήσεων και των φορολογικών αρχών, αλλά και να αποτρέψουν τη διπλή φορολόγηση.⁴⁸⁹

⁴⁸⁸ Perotto, G., *How to cope with harmful tax competition in the EU legal order : going beyond the elusive quest for a definition and the misplaced reliance on state aid law*, European journal of legal studies, 2021, Vol. 13, No. 1, . 309-340

⁴⁸⁹ Όπ.παρ.

Οι ίδιες, όμως, φορολογικές αποφάσεις μπορεί να λειτουργήσουν ως παράνομη κρατική ενίσχυση όταν η απόφαση βασίζεται σε μη αντικειμενικά ή προσαρμοσμένα κριτήρια ή εάν δεν αντιστοιχούν σε αυτό που θα προέκυπτε από τη συνήθη εφαρμογή του φορολογικού καθεστώτος, μειώνοντας κατά συνέπεια τη φορολογική υποχρέωση του αποδέκτη της φορολογικής απόφασης στο κράτος μέλος σε σύγκριση με εταιρείες που βρίσκονται σε παρόμοια πραγματική και νομική κατάσταση.⁴⁹⁰

Ακριβώς για το λόγο αυτό η Επιτροπή κατά την τελευταία δεκαετία έχει θέσει υπό παρατήρηση τις πρακτικές των κρατών μελών που αφορούν σε φορολογικές αποφάσεις, προκειμένου να καταπολεμήσει τις πρακτικές BEPS (διάβρωση της φορολογικής βάσης και μετατόπιση των κερδών), σύμφωνα με το σχέδιο δράσης BEPS του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ).⁴⁹¹

Μέχρι στιγμής, τα σχετικά πορίσματα της Επιτροπής για τα θέματα αυτά έχουν αποτυπωθεί σε επτά αποφάσεις ανάκτησης που αφορούν το Βέλγιο⁴⁹², το Λουξεμβούργο⁴⁹³, τις Κάτω Χώρες⁴⁹⁴, την Ιρλανδία⁴⁹⁵, και το Ηνωμένο Βασίλειο, ενώ τέσσερις άλλες επίσημες έρευνες που αφορούν το Βέλγιο, τις Κάτω Χώρες, και το Λουξεμβούργο βρίσκονται ακόμη σε φάση διερεύνησης. Με αυτές τις αποφάσεις η Επιτροπή με

⁴⁹⁰ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ «Ανακοίνωση σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης που αναφέρεται στο άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης» (ανακοίνωση) COM (2016) 2946, παράγραφος 170.

⁴⁹¹ Βλ. Ανωτέρω, κεφάλαιο πρώτο OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (OECD Publishing 2013).

⁴⁹² Το καθεστώς απαλλαγής από υπερκέρδη Κρατική ενίσχυση SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) που εφαρμόστηκε με την απόφαση 2016/1699 της Επιτροπής του Βελγίου [2016] EE L260/61.

⁴⁹³ Κρατική ενίσχυση SA.38944 (2014/C) (πρώην 2014/NN) που εφαρμόστηκε από το Λουξεμβούργο υπέρ της Amazon, Απόφαση της Επιτροπής 2018/859 [2018] EE L153/1-κρατική ενίσχυση SA.38375 (2014/C πρώην 2014/NN) που χορήγησε το Λουξεμβούργο στη Fiat Απόφαση της Επιτροπής 2016/2326 [2016] EE L351/1.

⁴⁹⁴ Κρατική ενίσχυση SA.38374 (2014/C ex 2014/NN) που χορήγησαν οι Κάτω Χώρες στην Starbucks Απόφαση 2017/502 της Επιτροπής [2017] EE L83/38.

⁴⁹⁵ Κρατική ενίσχυση SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) που εφαρμόστηκε από την Ιρλανδία στην απόφαση 2017/1283 της Επιτροπής για την Apple [2017] EE L187/1.

πανηγυρικό τρόπο διαπίστωνε την, κατά το αιτιολογικό της, παραβίαση της νομοθεσίας για τις κρατικές ενισχύσεις, καθώς όλα τα προβλεπόμενα κριτήρια που αναφέρονται στο άρθρο 107 παρ. 1 της ΣΛΕΕ. Διέταξε, επομένως, η Επιτροπή την ανάκτηση των ποσών τα οποία είχαν ωφεληθεί, κατά την εκτίμησή της οι αποδέκτες των φορολογικών αποφάσεων. Οι σχετικές αποφάσεις ανάκτησης μετά από προσφυγές που υποβλήθηκαν από τα κράτη μέλη και τις εμπλεκόμενες φορολογούμενες οντότητες εκκρεμούν ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του ΔΕΕ.⁴⁹⁶

⁴⁹⁶ Όλες οι υποθέσεις που βρίσκονται υπό έλεγχο και όλες οι πράξεις ανάκτησης που έχουν ήδη εκδοθεί σχετικά από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή σχετικά με τις φορολογικές αποφάσεις είναι διαθέσιμες εδώ : https://ec.europa.eu/competition/state_aid/tax_rulings/index_en.html

7.2 ΕΚ ΤΩΝ ΠΡΟΤΕΡΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΣΥΜΦΩΝΙΕΣ ΤΥΠΟΥ TAX RULINGS

Το αντικείμενο της πρόσφατης γραμμής δράσης της Ευρωπαϊκής Επιτροπής είναι οι φορολογικές συμφωνίες που είναι γνωστές ως *Tax Rulings*, δηλαδή οι εκ των προτέρων συμφωνίες για φορολογικά θέματα που συνάπτονται μεταξύ των φορολογικών αρχών των επιμέρους κρατών μελών και των πολυεθνικών εταιρειών⁴⁹⁷. Πρόκειται για μέσα που αποσκοπούν στην επίτευξη φορολογικής *συμμόρφωσης*, τα οποία έχουν υποστεί σημαντική ανάπτυξη τις τελευταίες δεκαετίες, ιδίως όσον αφορά «φορολογικά θέματα που χαρακτηρίζονται από εξαιρετική πολυπλοκότητα»⁴⁹⁸.

Μέσω μιας απόφασης καθορίζεται «εκ των προτέρων η εφαρμογή του γενικού φορολογικού καθεστώτος σε μια συγκεκριμένη περίπτωση, υπό το πρίσμα των συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών και συνθηκών που την περιβάλλουν»⁴⁹⁹. Το πεδίο επιλογής για τις φορολογικές αποφάσεις αντιπροσωπεύουν οι δραστηριότητες των πολυεθνικών επιχειρήσεων (ΠΕΕ), οι οποίες, από τη φύση τους, προορίζονται να πραγματοποιούν συναλλαγές που αφορούν πολλές φορολογικές δικαιοδοσίες. Οι επιχειρήσεις αυτές, στην πραγματικότητα, συμμετέχουν συνήθως σε φορολογητέες πράξεις διακρατικού χαρακτήρα που χαρακτηρίζονται από υψηλό βαθμό

⁴⁹⁷ Σαββαΐδου Κ., *Κρατικές Ενισχύσεις και φορολογικές αποφάσεις τύπου "Tax Rulings"* ΔΕΕ 4/2019 σ. 921-943. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, ενώ γνωρίζει ότι δεν υπάρχει διεθνώς συμφωνημένος ορισμός των φορολογικών αποφάσεων, τις ορίζει ως συμφωνία, ανακοίνωση ή οποιοδήποτε άλλο μέσο ή ενέργεια με παρόμοια αποτελέσματα, από ή για λογαριασμό κράτους μέλους, σχετικά με την ερμηνεία ή την εφαρμογή φορολογικών διατάξεων. Βλ., ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟ, *Ψήφισμα του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου της 25ης Νοεμβρίου 2015 σχετικά με τις εκ των προτέρων φορολογικές αποφάσεις (tax rulings) και άλλα μέτρα παρόμοιας φύσης ή αποτελέσματος* (2015/2066 (INI), (2017/C 366/06), 21 Οκτωβρίου 2017.

⁴⁹⁸ Miceli, R., *La disciplina degli aiuti di Stato nella evoluzione giuridica europea*, ό.π..

⁴⁹⁹ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, *Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης*, ό.π., σ. 1

πολυπλοκότητας. Αντιμέτωπες με αυτό, οι πιο προηγμένες εθνικές έννομες τάξεις αναγνωρίζουν στις πολυεθνικές επιχειρήσεις τη δυνατότητα να κινήσουν, ως προληπτικό μέτρο, μια διοικητική διαδικασία με την φορολογικές αρχές με σκοπό τη λήψη προκαταρκτικών διοικητικών αποφάσεων σχετικά με τον τρόπο αντιμετώπισης συγκεκριμένων συναλλαγών από φορολογική άποψη.

Ως εκ τούτου, οι αποφάσεις αποτελούν «μέσα επιχειρησιακής ασφάλειας»⁵⁰⁰ μέσω των οποίων οι φορολογούμενοι (ιδίως οι πολυεθνικές επιχειρήσεις) απευθύνονται στις εθνικές φορολογικές αρχές προκειμένου να συμφωνήσουν σχετικά με το φορολογικό καθεστώς μιας συγκεκριμένης δραστηριότητας (όσον αφορά πτυχές όπως ο καθορισμός των τιμών μεταβίβασης, ο καταλογισμός κερδών ή ζημιών στη μόνιμη εγκατάσταση, η εκταμίευση ή η λήψη μερισμάτων, τόκων, δικαιωμάτων και άλλων στοιχείων εισοδήματος ή άλλων τύπων συναλλαγών διακρατικού χαρακτήρα). Από τη στιγμή που συνάπτεται, η συμφωνία δεσμεύει τα μέρη για όλη τη διάρκειά της- με τον τρόπο αυτό, στόχος είναι να εξασφαλιστεί η ασφάλεια και η νομική σταθερότητα της φορολογικής σχέσης που υπόκειται στην *απόφαση*⁵⁰¹.

Κατ' αρχήν, επομένως, οι εκ των προτέρων αποφάσεις σε φορολογικά θέματα αποτελούν ένα εργαλείο (το οποίο προβλέπεται επίσης στα νομικά συστήματα όλων σχεδόν των βιομηχανικών χωρών) που αποσκοπεί στη διευκόλυνση της ορθής *συμμόρφωσης* των πολυεθνικών εταιρειών και στην αποφυγή πιθανών δικαστικών διαφορών στα σε διαφορετικές

⁵⁰⁰ Gunn, A. and Luts J., *Tax rulings, APAs and state aid: legal issues*. EC Tax Rev. 2015, 24, p.119.

⁵⁰¹ Οι φορολογικές αποφάσεις καλύπτουν ένα ευρύ φάσμα πρακτικών στα κράτη μέλη, που κυμαίνονται από ad hoc πολιτικές έως σαφώς καθορισμένη εφαρμογή του νόμου, όσον αφορά τους πιθανούς τομείς εφαρμογής και τα καλυπτόμενα θέματα, τον δεσμευτικό χαρακτήρα, τη συχνότητα χρήσης, τη δημοσιότητα, τη διάρκεια και την καταβολή τελών.» ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟ, Ψήφισμα του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου της 25ης Νοεμβρίου 2015 σχετικά με τις εκ των προτέρων φορολογικές αποφάσεις (tax rulings) και άλλα μέτρα παρόμοιου χαρακτήρα ή αποτελέσματος, ό.π.

δικαιοδοσίες⁵⁰². Με άλλα λόγια, ένα μέσο που βρίσκεται σε διαφορετικό λειτουργικό πλαίσιο από το πεδίο εφαρμογής των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων⁵⁰³.

Πρόκειται, στην πραγματικότητα, για «προκαταρκτικές διοικητικές αποφάσεις σχετικά με τον τρόπο αντιμετώπισης συγκεκριμένων συναλλαγών από φορολογική άποψη», οι οποίες «μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τον εκ των προτέρων καθορισμό του τρόπου εφαρμογής των διατάξεων μιας διμερούς φορολογικής συνθήκης ή των εθνικών φορολογικών διατάξεων σε μια συγκεκριμένη περίπτωση»⁵⁰⁴, ή «για τον καθορισμό του τρόπου προσδιορισμού των κερδών με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων σε συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών, όταν η αβεβαιότητα δικαιολογεί μια προηγούμενη συμφωνία για να εκτιμηθεί κατά πόσον η τιμή ορισμένων ενδοομιλικών συναλλαγών καθορίζεται σύμφωνα με τις συνθήκες της αγοράς»⁵⁰⁵. Με τον τρόπο αυτό, τα εθνικά νομικά συστήματα αποσκοπούν στην εξασφάλιση ασφάλειας δικαίου όσον αφορά ιδιαίτερα πολύπλοκους τομείς λειτουργίας, που χαρακτηρίζονται από τύπους συναλλαγών των οποίων η αποτίμηση απαιτεί υψηλή τεχνική εμπειρογνωμοσύνη⁵⁰⁶.

⁵⁰² «Οι φορολογικές αποφάσεις δεν είναι καθ' εαυτές προβληματικές, καθώς μπορούν, σύμφωνα με τον αρχικό τους σκοπό, να παρέχουν ασφάλεια δικαίου στον φορολογούμενο και να μειώνουν τον οικονομικό κίνδυνο για τις έντιμες επιχειρήσεις σε περιπτώσεις όπου η φορολογική νομοθεσία ή η συγκεκριμένη εφαρμογή της σε ορισμένες περιστάσεις είναι ασαφής ή υπόκειται σε διαφορετικές ερμηνείες, ιδίως όσον αφορά πολύπλοκες συναλλαγές, και μπορούν έτσι να αποφύγουν μελλοντικές διαφορές μεταξύ του φορολογούμενου και της φορολογικής διοίκησης». Όπ.παρ.

⁵⁰³ Gunn, A. and Luts, J., *Tax rulings, APAs and state aid: legal issues*. Ό.π.

⁵⁰⁴ Έτσι στην ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ό.π.

⁵⁰⁵ Όπ.παρ.

⁵⁰⁶ Gunn, A. and Luts, J., *Tax rulings, APAs and state aid: legal issues*. EC Tax Rev. 2015, 24, σ.119.

Εντός της ομάδας των φορολογικών αποφάσεων, απολύτως εξέχουσα θέση κατέχουν οι προηγούμενες συμφωνίες τιμολόγησης μεταβίβασης (ΑΡΑ), οι οποίες, σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ, καθορίζουν, «πριν από την πραγματοποίηση συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, ένα κατάλληλο σύνολο κριτηρίων (που αφορούν, για παράδειγμα, τη μέθοδο υπολογισμού, τα συγκρίσιμα στοιχεία, τις κατάλληλες προσαρμογές που πρέπει να γίνουν στις κάνουν κρίσιμες παραδοχές σε σχέση με μελλοντικά γεγονότα) για τον προσδιορισμό των τιμών μεταβίβασης που εφαρμόζονται στις εν λόγω συναλλαγές σε σχέση με μια δεδομένη χρονική περίοδο»⁵⁰⁷. Συνεπώς, οι ΑΡΑ, και γενικότερα οι φορολογικές αποφάσεις, αποτελούν σημαντικό επιχειρησιακό εργαλείο για τις πολυεθνικές εταιρείες, καθώς αποσκοπούν στην εξασφάλιση της ασφάλειας και της νομικής σταθερότητας των επιχειρηματικών τους στρατηγικών⁵⁰⁸.

Σύμφωνα με το ευρωπαϊκό δίκαιο, η λειτουργία των αποφάσεων είναι ευρέως αναγνωρισμένη, γεγονός που, ωστόσο, όπως θα συζητηθεί λεπτομερέστερα κατωτέρω, δεν συνεπάγεται ότι απαλλάσσονται από τη συμμόρφωση με το δίκαιο της ΕΕ και, συνεπώς, με τους κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων.

7.3 ΔΟΓΜΑ VESTAGER: ΒΑΣΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΚΑΙ ΚΡΙΣΙΜΕΣ ΠΤΥΧΕΣ

Κατά την εφαρμογή του λεγόμενου δόγματος Vestager, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή δήλωσε ρητά ότι «οι αποφάσεις πρέπει (...) να συμμορφώνονται με τους κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων»⁵⁰⁹. Στην πραγματικότητα,

⁵⁰⁷ Βλέπε OECD (2017) *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* 2017, Paris.

⁵⁰⁸ Valente, P., *Advance Pricing Arrangements: Optimal Tool–Optimal Framework?*. *Intertax*, 2020. 48(1).

⁵⁰⁹ Έτσι, στην ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, *Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης*, ό.π.

υποστηρίζει η Επιτροπή, «όταν εγκρίνει ένα αποτέλεσμα που δεν αντιστοιχεί επαρκώς σε αυτό που θα προέκυπτε από την κανονική εφαρμογή του γενικού φορολογικού συστήματος, μια απόφαση μπορεί να παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα στον δικαιούχο, εφόσον η επιλεκτική μεταχείριση οδηγεί σε μείωση της φορολογικής υποχρέωσης που οφείλει ο δικαιούχος στο κράτος μέλος σε σύγκριση με άλλες επιχειρήσεις που βρίσκονται σε συγκρίσιμη νομική και πραγματική κατάσταση»⁵¹⁰. Πιο συγκεκριμένα, οι ΑΡΑ παρέχουν ένα επιλεκτικό πλεονέκτημα (σε αντίθεση, επομένως, με τη νομοθεσία που ρυθμίζει τις κρατικές ενισχύσεις) εάν «για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος μιας εταιρείας που ανήκει σε όμιλο, εφαρμόζουν μέθοδο τιμολόγησης μεταβίβασης που δεν οδηγεί σε αξιόπιστη προσέγγιση ενός αποτελέσματος σύμφωνα με τις συνθήκες της αγοράς και την αρχή των ίσων αποστάσεων»⁵¹¹.

Κατά την άποψη της Επιτροπής, επομένως, για την αξιολόγηση της συμβατότητας μιας απόφασης με το άρθρο 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ, η αρχή του ελεύθερου ανταγωνισμού είναι σχετική «ανεξάρτητα από το αν και με ποια μορφή το κράτος μέλος έχει μεταφέρει την αρχή αυτή στο εθνικό του δίκαιο». Πράγματι, η αρχή αυτή, ακόμη και αν δεν έχει μεταφερθεί σε εθνική

⁵¹⁰ Για το σημείο αυτό, βλέπε ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ, αποφάσεις ΔΕΚ C-182/03 και C-217/03, Βέλγιο και Forum 187 ASBL κατά Επιτροπής. Από την ανάγνωση της αποφάσεως προκύπτει ότι, κατά τα ευρωπαϊκά δικαστήρια, η μείωση της φορολογικής βάσεως μιας επιχειρήσεως που προκύπτει από φορολογικό μέτρο το οποίο επιτρέπει στον φορολογούμενο να καθορίζει τιμές μεταβιβάσεως σε ενδοομιλικές συναλλαγές που δεν είναι κοντά σε εκείνες που θα χρεώνονταν σε ένα σύστημα ίσων αποστάσεων μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων που διαπραγματεύονται υπό παρόμοιες συνθήκες, παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα στον εν λόγω φορολογούμενο, για τον λόγο ότι η φορολογική του υποχρέωση βάσει του γενικού φορολογικού συστήματος είναι χαμηλότερη από εκείνη των ανεξάρτητων επιχειρήσεων των οποίων η φορολογική βάση προσδιορίζεται βάσει των πραγματικών κερδών τους.

νομοθεσία, δεσμεύει τα κράτη μέλη και οι εθνικοί φορολογικοί κανόνες δεν εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής της»⁵¹².

Επιπλέον, η προαναφερθείσα ανακοίνωση της 19ης Ιουλίου 2016 αναφέρει ότι «κατά την αξιολόγηση του κατά πόσον μια προηγούμενη συμφωνία τιμολόγησης μεταβίβασης συμμορφώνεται με την αρχή των ίσων αποστάσεων που εμπεριέχεται στο άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης, η Επιτροπή μπορεί να λάβει υπόψη τις κατευθυντήριες γραμμές που παρέχει ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ), ιδίως τις κατευθυντήριες γραμμές για τις ενδοομιλικές συναλλαγές για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις και τις φορολογικές διοικήσεις. Οι κατευθυντήριες γραμμές, αν και δεν ασχολούνται με θέματα κρατικών ενισχύσεων καθεαυτά, συνοψίζουν τις διεθνώς συμφωνημένες αρχές σχετικά με την τιμολόγηση των μεταβιβάσεων και παρέχουν χρήσιμες οδηγίες για τις φορολογικές διοικήσεις και τις πολυεθνικές επιχειρήσεις σχετικά με το πώς να διασφαλίζεται ότι η μεθοδολογία τιμολόγησης των μεταβιβάσεων παράγει ένα αποτέλεσμα σύμφωνο με τις συνθήκες της αγοράς. Κατά συνέπεια, εάν η συμφωνία τιμολόγησης μεταβίβασης ανταποκρίνεται στις οδηγίες που παρέχονται από τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για την τιμολόγηση μεταβίβασης, συμπεριλαμβανομένων των οδηγιών σχετικά με την επιλογή της καταλληλότερης μεθόδου που οδηγεί σε προσέγγιση με αξιόπιστο αποτέλεσμα σύμφωνα με τις συνθήκες της αγοράς, μια απόφαση που εγκρίνει μια τέτοια συμφωνία δεν θα πρέπει να περιλαμβάνει κρατική ενίσχυση»⁵¹³.

Με άλλα λόγια, η Επιτροπή θεωρεί ότι «οι αποφάσεις παρέχουν επιλεκτικό πλεονέκτημα στους αποδέκτες τους, ιδίως όταν: α) εφαρμόζουν εσφαλμένα την εθνική φορολογική νομοθεσία και αυτό έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση

⁵¹²Έτσι στην ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ό.π.

⁵¹³Έτσι, στην ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ό.π..

της φορολογικής επιβάρυνσης- β) δεν είναι διαθέσιμες σε εταιρείες που βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση- γ) η διοίκηση εφαρμόζει ευνοϊκότερη φορολογική μεταχείριση από εκείνη που παρέχεται σε άλλους φορολογούμενους που βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση»⁵¹⁴ .

Οι ανωτέρω εκτιμήσεις εξηγούν, επομένως, τη σύνδεση στο πλαίσιο της επιχειρησιακής προσέγγισης της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, γνωστής ως «δόγμα Vestager», μεταξύ της χρήσης των φορολογικών αποφάσεων και της πειθαρχίας των κρατικών ενισχύσεων ή, για να το θέσουμε καλύτερα, δικαιολογούν την αξιολόγηση του κατά πόσον μια απόφαση συμμορφώνεται ή όχι με τη γενική απαγόρευση των κρατικών ενισχύσεων βάσει του ευρωπαϊκού δικαίου⁵¹⁵.

⁵¹⁴ Έτσι, στην ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ό.π. Βλ. επίσης Miceli R., *La disciplina degli aiuti di Stato nella evoluzione giuridica europea*, ό.π., σύμφωνα με την οποία «η φορολογική απόφαση μπορεί, με άλλα λόγια, να χαρακτηριστεί ως κρατική ενίσχυση εάν ορίζει μια ευνοϊκή, διαφοροποιημένη μεταχείριση, ικανή να δημιουργήσει διακρίσεις».

⁵¹⁵ Η Επιτροπή, εξάλλου, είχε την ευκαιρία να διευκρινίσει ότι «η πρακτική των αποφάσεων έχει αναπτυχθεί, στο πλαίσιο μιας στενότερης και πιο συνεργατικής σχέσης μεταξύ φορολογικών διοικήσεων και φορολογουμένων, ως μέσο αντιμετώπισης της αυξανόμενης πολυπλοκότητας της φορολογικής μεταχείρισης ορισμένων συναλλαγών σε μια ολοένα και πιο πολύπλοκη, παγκόσμια και ψηφιοποιημένη οικονομία. Επιπλέον, αν και τα κράτη μέλη διαβεβαιώνουν ότι οι φορολογικές αποφάσεις δεν είναι διακριτικής ευχέρειας αλλά ένα απλό εργαλείο για την αποσαφήνιση της υφιστάμενης φορολογικής νομοθεσίας, διατηρώντας τις παράλληλα μυστικές, (...) οι φορολογικές αποφάσεις μπορούν να προκηρυχθούν εκτός οποιουδήποτε νομικού πλαισίου μέσω άτυπων ή διακριτικών ρυθμίσεων, υποστηρίζοντας φορολογικές δομές που βασίζονται σε εργαλεία σχεδιασμού που χρησιμοποιούνται γενικά από πολυεθνικές εταιρείες για τη μείωση των φορολογικών τους εισφορών. Αυτό φαίνεται να είναι ένα ειδικό, αν και όχι αποκλειστικό, πρόβλημα με τις ενδοεταιρικές αποφάσεις τιμολόγησης μεταβιβάσεων (οι λεγόμενες προκαταβολικές συμφωνίες τιμολόγησης μεταβιβάσεων). Έτσι, παρέχοντας ασφάλεια δικαίου μόνο σε συγκεκριμένες οντότητες, οι αποφάσεις μπορεί να δημιουργήσουν ανισότητες μεταξύ των εταιρειών στις οποίες χορηγούνται και εκείνων του ίδιου τομέα στις οποίες δεν χορηγούνται. (...) Οι εκ των προτέρων φορολογικές αποφάσεις δεν θα πρέπει σε καμία περίπτωση να επηρεάζουν τη φορολογική μεταχείριση οποιασδήποτε συναλλαγής, ούτε να ευνοούν έναν φορολογούμενο έναντι ενός άλλου.

Όπως παρατηρείται⁵¹⁶, η συμμόρφωση ή μη μιας απόφασης με τους εν λόγω κανόνες είναι αντιστρόφως ανάλογη του βαθμού διακριτικής ευχέρειας που παρέχεται στις φορολογικές αρχές κατά το στάδιο της έκδοσης της προηγούμενης συμφωνίας. Όταν, μάλιστα, το περιθώριο δράσης που του παρέχει το εθνικό δίκαιο είναι προκαθορισμένο από «ανεπιφύλακτες και επαρκώς ακριβείς διατάξεις, εφαρμοστέες στο σύνολο των φορολογουμένων», πρέπει να αποκλειστεί ο επιλεκτικός και, επομένως, απαγορευμένος χαρακτήρας της απόφασης.

Από την άλλη πλευρά, εάν οι εθνικές φορολογικές αρχές λειτουργούν σε ένα μη λεπτομερές κανονιστικό πλαίσιο που τους παρέχει, *εκ των πραγμάτων*, ευρεία διακριτική ευχέρεια, υπάρχει ο κίνδυνος, μέσω της σύστασης των συμφερόντων που ορίζονται στη συμφωνία, να δοθεί παράνομο πλεονέκτημα στην επιχείρηση που είναι το αντισυμβαλλόμενο μέρος της απόφασης. Με άλλα λόγια, σε τέτοιες υποθέσεις, η προηγούμενη συμφωνία μπορεί κάλλιστα να αποτελεί, σύμφωνα με την Επιτροπή, μέσο για την επιλεκτική ευνοϊκή μεταχείριση μιας εταιρείας έναντι των ανταγωνιστών της: ένα τέτοιο ενδεχόμενο συνιστά επομένως παραβίαση της απαγόρευσης των κρατικών ενισχύσεων⁵¹⁷. Υπό το πρίσμα αυτής της κατευθυντήριας γραμμής, «η συμπεριφορά μιας φορολογικής αρχής η οποία, προκειμένου να ευνοήσει την επιχείρηση που αφορά η παρεμβολή, αποκλίνει λίγο ή πολύ

⁵¹⁶ Cuanita, J., *How do Unilateral APAs overcome the issues of legitimate expectations, tax transparency and state aid in the European Union?* Master Thesis, University of Lund, 2015 διαθέσιμο σε : <https://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordId=5435453&fileId=7510889>

⁵¹⁷ Όπως επισημαίνεται στη θεωρία, η Επιτροπή δεν αμφισβητεί τη χορήγηση φορολογικών αποφάσεων από τις φορολογικές διοικήσεις των κρατών μελών. Οι εκ των προτέρων συμφωνίες με τις φορολογικές αρχές είναι πράγματι ένα εργαλείο για την παροχή ασφάλειας δικαίου στους φορολογούμενους. Ωστόσο, η προϋπόθεση για την πρόσβαση σε αυτές είναι να μην παρέχεται επιλεκτικό πλεονέκτημα σε συγκεκριμένους οικονομικούς φορείς, το οποίο διαφορετικά θα δημιουργούσε προβλήματα από την άποψη των κρατικών ενισχύσεων. Βλ. σχ. Vician, L., *Selective Advantage of State Aid and Starbucks' APA Ruling: Reference Framework and Arm's Length Principle*. 2016

ανοικτά από τη γενική προσέγγιση και σε κάθε περίπτωση εφαρμόζει διακριτικές και, ως εκ τούτου, επιλεκτικές παραμέτρους» συνιστά κρατική ενίσχυση .

Μια τέτοια προσέγγιση αποτελεί ένα μέτρο μέσω του οποίου η Ευρωπαϊκή Επιτροπή επιδιώκει να ελέγξει το ενδεχόμενο για επιβλαβή φορολογικό ανταγωνισμό μεταξύ των κρατών μελών. Πράγματι, έχει επισημάνει πώς σε αρκετές περιπτώσεις οι προηγούμενες συμφωνίες χρησιμοποιήθηκαν από ορισμένες χώρες της ΕΕ για να παραχωρήσουν ιδιαίτερα ευνοϊκούς όρους σε ορισμένες πολυεθνικές εταιρείες με τη δηλωμένη πρόθεση να προσελκύσουν στο έδαφός τους «φορολογητέα ποσά που πραγματοποιήθηκαν σε άλλα κράτη»⁵¹⁸.

Όπως έχει ήδη αναφερθεί, αυτός ο προσανατολισμός της Επιτροπής δεν μπορεί να θεωρηθεί απόλυτη καινοτομία στο πανόραμα της καταπολέμησης των επιβλαβών πρακτικών φορολογικού ανταγωνισμού, ωστόσο, η παρουσία ενός «ιδιαιτέρα καινοτόμου στοιχείου σε σχέση με το παρελθόν»⁵¹⁹ που αντιπροσωπεύει το αντικείμενο της έρευνας της Επιτροπής έχει επισημανθεί στη θεωρία. Ενώ στο παρελθόν, στην πραγματικότητα, το επίκεντρο ήταν η «νομική βάση» της προληπτικής

⁵¹⁸ Επιτροπή είχε την ευκαιρία να διευκρινίσει ότι «οι πολυεθνικές εταιρείες διαδραματίζουν κεντρικό ρόλο στη δημιουργία επενδύσεων, οικονομικής ανάπτυξης και θέσεων εργασίας- ωστόσο, το γεγονός ότι καταβάλλουν το δίκαιο μερίδιο των φόρων που τους αναλογεί στις χώρες στις οποίες πράγματι ασκείται οικονομική δραστηριότητα και δημιουργείται αξία παραμένει η θεμελιώδης συμβολή των πολυεθνικών εταιρειών στην ευημερία και τη βιωσιμότητα των ευρωπαϊκών κοινωνιών», έτσι σε ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟ, Ψήφισμα του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου της 25ης Νοεμβρίου 2015 σχετικά με τις φορολογικές αποφάσεις τύπου «tax ruling» και άλλα μέτρα παρόμοιου χαρακτήρα ή αποτελέσματος (2015/2066(INI)) OJ C 366, 27.10.2017,

⁵¹⁹Pepe F. “Concorrenza fiscale dannosa” e tax rulings: l’uso “strategico” dell’ arm’s length principle nella disciplina europea sugli aiuti di Stato e l’imprevista (?) “egemonia” della Commissione europea nell’area della fiscalità internazionale in federalismi.it n. 5/2018, in federalismi.it n. 5/2018, διαθέσιμο σε <https://www.sipotra.it/old/wp-content/uploads/2018/03/“Concorrenza-fiscale-dannosa”-e-tax-rulings-l’uso-“strategico”-dell’arm’s-length-principle-nella-disciplina-europea-sugli-aiuti-di-Stato-e-l’imprevista-“egemoni.pdf>

συμφωνίας, στις πιο πρόσφατες αποφάσεις το αντικείμενο της αξιολόγησης ήταν «η διοικητική πράξη στη συγκεκριμενοποίηση και τη μοναδικότητά της»⁵²⁰. Αυτό επιβεβαιώνεται από το γεγονός ότι η Επιτροπή εξακολουθεί να αναγνωρίζει τη χρησιμότητα των ΣΔΣ για την επίτευξη υψηλότερων επιπέδων ασφάλειας δικαίου και σταθερότητας. Από την άλλη πλευρά, ωστόσο, η συγκεκριμένη διάταξη συμφερόντων που αποκρυσταλλώνεται στην απόφαση είναι αυτή που διαμορφώνει, κατά την άποψη της Επιτροπής, την αναγνώριση της κρατικής ενίσχυσης.

Η περιγραφόμενη επιχειρησιακή προσέγγιση της Επιτροπής αντιμετωπίστηκε με σκεπτικισμό, καθώς κρύβει σημαντικές επιπτώσεις τεχνικής-νομικής φύσης που θεωρούνται ανατρεπτικές σε σχέση με το ισχύον νομικό πλαίσιο. Ειδικότερα, επισημάνθηκαν οι ακόλουθες κρίσιμες πτυχές: η ουσιαστική επέκταση των αρμοδιοτήτων της Επιτροπής στον τομέα των άμεσων φόρων και η εφαρμογή μιας νομικής παραμέτρου όπως η «αρχή του ελεύθερου ανταγωνισμού», η οποία στην πραγματικότητα δεν αποτελεί μέρος του ευρωπαϊκού δικαίου και, ως εκ τούτου, δεν έχει δεσμευτικό αποτέλεσμα έναντι των κρατών μελών και των φορολογικών διοικήσεών τους.

Όσον αφορά την πρώτη πτυχή, τονίστηκε ότι, με τις υπό εξέταση αποφάσεις, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή χρησιμοποίησε ουσιαστικά την πειθαρχία των κρατικών ενισχύσεων για να προωθήσει την εναρμόνιση μεταξύ των

⁵²⁰Με άλλα λόγια, είναι η διοικητική πράξη αυτή καθαυτή που δημιουργεί επιβλαβή ανταγωνισμό μεταξύ των επιχειρήσεων. Στο σημείο αυτό, έχει αναφερθεί ο κίνδυνος ότι, θεωρητικά, όλα τα μέτρα που θεσπίζονται από τις εθνικές φορολογικές αρχές και απευθύνονται σε μεμονωμένους φορολογούμενους από τα οποία προκύπτει φορολογικό πλεονέκτημα ή/και διαφορετική μεταχείριση μπορούν να θεωρηθούν ότι παραβιάζουν τους κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων. Ακολουθώντας αυτή τη γραμμή σκέψης, επίσης πράξεις όπως η φορολογική διαμεσολάβηση, ο φορολογικός διακανονισμός, ο δικαστικός συμβιβασμός, θα μπορούσαν να υπόκεινται σε έλεγχο από την Επιτροπή.

φορολογικών νομοθεσιών των κρατών μελών, ακολουθώντας μια εναλλακτική πορεία από αυτήν που συνήθως ακολουθεί η ΣΛΕΕ⁵²¹.

Είναι ενισχυμένη η άποψη ότι υπάρχει αθέμιτη χρήση των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων για σκοπούς άλλους από αυτούς για τους οποίους προβλέφθηκαν. Αντί του αρχικού τους σκοπού, χρησιμοποιούνται ως εργαλείο για παρεμβάσεις με σκοπό τον έλεγχο του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού θέτοντας υπό μερικό έλεγχο κάποιες από τις επιθετικές πρακτικές φορολογικού σχεδιασμού⁵²². Πολλοί ισχυρίζονται ότι αυτό θα συνεπαγόταν πραγματική «κατάχρηση εξουσίας»: καθώς οι κανόνες για τις κρατικές ενισχύσεις δεν αποσκοπούν στην εναρμόνιση των εθνικών φορολογικών νομοθεσιών, δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως μέσο για την καταπολέμηση του επιζήμιου ανταγωνισμού.⁵²³

Η τάση αυτή έχει δεχθεί πολλές επικρίσεις από εκείνους που επισημαίνουν ότι ο έλεγχος των κρατικών ενισχύσεων έχει ως αντικείμενο την προστασία του ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων, όταν αυτός μεταβάλλεται με

⁵²¹ Παρόλο που το ευρωπαϊκό δίκαιο θέτει στη διάθεση των κρατών μελών συγκεκριμένα μέσα για την επιδίωξη της εναρμόνισης των εθνικών φορολογικών κανόνων, τα ίδια τα κράτη μέλη, παρά τις προτροπές της Επιτροπής, έδειχναν πάντα απρόθυμα να εκχωρήσουν μέρος της φορολογικής τους κυριαρχίας, απροθυμία που στην πράξη ενισχύεται από το γεγονός ότι η έγκριση των κανόνων εναρμόνισης σε επίπεδο άμεσης φορολογίας απαιτεί την ομόφωνη ψήφο των κρατών στο Συμβούλιο. Υπενθυμίζεται ότι, ενώ στον τομέα των έμμεσων φόρων (ιδίως του ΦΠΑ) υπήρξε αρκετά εκτεταμένη εναρμόνιση, στον τομέα των άμεσων φόρων, από την άλλη πλευρά, τα περιθώρια ελιγμών αποδείχθηκαν πάντοτε μάλλον περιορισμένα. Βλ. σχετικά Neumark Report, Segrè Report, Πρόγραμμα για την εναρμόνιση της Άμεσης Φορολογίας, Van Den Tempel Report, Ruding Report, HJI Panayi C., *European Union Corporate Tax Law*, Cambridge Tax Law Series, Cambridge University Press, 2013

⁵²² Peters, C., *Tax policy convergence and EU fiscal state aid control: In search of rationality*. EC Tax Review, 2019 28(1).

⁵²³ Forrester, E., *Is the State Aid Regime a Suitable Instrument to Be Used in the Fight Against Harmful Tax Competition?*. EC Tax Review, 2018 27(1).

κρατική παρέμβαση, ενώ ο φορολογικός ανταγωνισμός αφορά τις σχέσεις μεταξύ των κρατών και τον ανταγωνισμό μεταξύ τους.⁵²⁴ .

Είναι βέβαια αναμφισβήτητο ότι στον πυρήνα της δημιουργίας τους οι διατάξεις περί κρατικών ενισχύσεων είχαν διαφορετική λειτουργία και σκοπό από την εναρμόνιση των φορολογικών καθεστώτων των κρατών μελών και την εξάλειψη της διπλής μη φορολόγησης⁵²⁵ . Πράγματι, οι σχετικές διατάξεις δεν είναι, κατ' αρχήν, ένα μέσο που αποσκοπεί στην καταπολέμηση των πρακτικών φοροαποφυγής ή του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού- αυτό οδηγεί στο συμπέρασμα ότι «ο νόμιμος στόχος της επιδίωξης του επιβλαβούς φορολογικού ανταγωνισμού (...) πρέπει να επιδιώκεται από τα ίδια τα κράτη και, σε κάθε περίπτωση, δεν μπορεί να νομιμοποιήσει την τροποποίηση μιας διαφορετικής ευρωπαϊκής πολιτικής, όπως αυτή του ανταγωνισμού, η οποία, αντικειμενικά, έχει διαφορετική λειτουργία»⁵²⁶ .

Η δεύτερη κρίσιμη πτυχή που επισημαίνεται από τους περισσότερους μελετητές σε σχέση με το λεγόμενο «δόγμα Vestager» αφορά το νομικό θεμέλιο στο οποίο βασίζεται, το οποίο αντιπροσωπεύεται από την *αρχή των ίσων αποστάσεων*. Τώρα, έχει επισημανθεί από διάφορες πλευρές ότι η αρχή αυτή έχει αναμφισβήτητη αξία στο διεθνές πλαίσιο των συμβάσεων του ΟΟΣΑ κατά της διπλής φορολογίας, με ιδιαίτερη αναφορά στον προσδιορισμό των ενδοομικών συναλλαγών (transfer pricing) και έχει αποτελέσει αντικείμενο συνεχούς ερμηνευτικής επεξεργασίας⁵²⁷ .

⁵²⁴ Traversa, E. and Flamini, A., *Fighting harmful tax competition through EU State aid law: will the hardening of soft law suffice*. *Eur. St. Aid LQ*, 2015 p.323

⁵²⁵ Για το θέμα αυτό, βλέπε Herzfeld M., *New Analysis: Belgian Excess Profits, The Commission strikes again*, στο *Tax notes international*, 2016, v. 81, p. 291 .

⁵²⁶ Forrester E , *Is the State Aid Regime a Suitable Instrument to Be Used in the Fight Against Harmful Tax Competition?* *EC Tax Review* , 2018 27(1) 19, 31

⁵²⁷ Η προηγούμενη έκδοση των Κατευθυντήριων Γραμμών του ΟΟΣΑ για τις Ενδοομικές συναλλαγές προς τις Πολυεθνικές Επιχειρήσεις και τις Φορολογικές Διοικήσεις δημοσιεύθηκε στις 10 Ιουλίου 2017. Όπου αναφέρεται ότι «*Παρόλο που οι κατευθυντήριες γραμμές δεν είναι δεσμευτικές και δεν αποτελούν διεθνές πρότυπο,*

Ειδικότερα, η αρχή αναπτύχθηκε από τον ΟΟΣΑ μέσω των κατευθυντήριων γραμμών που παρέχονται στις επιμέρους εθνικές φορολογικές διοικήσεις από το 1979, με σκοπό να διασφαλιστεί ο εναρμονισμένος χειρισμός του συγκεκριμένου θέματος των ενδοομιλικών συναλλαγών⁵²⁸.

Κατά την άποψη του ΟΟΣΑ, επομένως, οι ενδοομιλικές συναλλαγές (παροχή αγαθών και υπηρεσιών) πρέπει να αξιολογούνται σαν να είχαν πραγματοποιηθεί σε συνθήκες ελεύθερης αγοράς μεταξύ αμοιβαία ανεξάρτητων επιχειρήσεων⁵²⁹. Για τον προσδιορισμό της φορολογικής βάσης των εταιρειών, οι εθνικές φορολογικές διοικήσεις μπορούν να προσαρμόζουν προς τα πάνω τις τιμές που εφαρμόζονται στις ενδοομιλικές συναλλαγές, όταν αυτές δεν συμμορφώνονται με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Επιπλέον, προκειμένου να διασφαλιστεί η διαφανής εφαρμογή της αρχής, οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ υποδεικνύουν διάφορες συγκεκριμένες μεθοδολογίες από τις οποίες οι φορολογικές αρχές, με κάποιο βαθμό διακριτικής ευχέρειας, μπορούν να επιλέξουν εκείνη που θεωρούν καταλληλότερη ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της συγκεκριμένης περίπτωσης⁵³⁰.

αποτελούν ένα ιδιαίτερα έγκυρο έγγραφο, μια έκφραση μιας γενικευμένης συναίνεσης σχετικά με τον τρόπο εφαρμογής της αρχής των ίσων αποστάσεων».

⁵²⁸OECD (2022), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>. Επιπλέον, στις 18 Δεκεμβρίου 2020, ο ΟΟΣΑ δημοσίευσε το έγγραφο *Guidance on the transfer pricing implications of the Covid-19 pandemic*, έκφραση της συναίνεσης των χωρών μελών του Inclusive Framework on BEPS, στο οποίο επιβεβαιώθηκε η εφαρμογή της αρχής της αγοράς και των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές που επηρεάζονται από την πανδημία Covid-19. Βλέπε OECD, *Guidance on the transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic*, OECD Publishing, Paris, 18 Δεκεμβρίου 2020.

⁵²⁹ Ειδικότερα, η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων βασίζεται στη σύγκριση της τιμής, του περιθωρίου κέρδους ή του κέρδους συγκεκριμένων συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων με την τιμή, το περιθώριο κέρδους ή το κέρδος συγκρίσιμων συναλλαγών μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων.

⁵³⁰ Παραδοσιακές μέθοδοι (βάση συναλλαγής): *Συγκρίσιμη μη ελεγχόμενη τιμή* (Comparable Uncontrolled Price -CUP), *μεταπώληση μείον* (RM), *κόστος συν κέρδος*

Οι κατευθυντήριες γραμμές «αποτελούν ένα εξαιρετικά περίπλοκο και λεπτομερές έγγραφο το οποίο, κατ' αρχήν, έχει γίνει δεκτό από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, αλλά δεν αποτελεί μέρος του δικαίου της Ένωσης και δεν προορίζεται να έχει δεσμευτικά αποτελέσματα για τα κράτη μέλη ή τις φορολογικές τους αρχές»⁵³¹.

Ωστόσο, στις πρόσφατες αποφάσεις της σχετικά με τις φορολογικές αποφάσεις, η Επιτροπή έχει κάνει εκτεταμένη χρήση της αρχής των ίσων αποστάσεων, δηλώνοντας ότι οι ενδοομιλικές συναλλαγές που δεν έχουν λογιστικοποιηθεί με την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων πρέπει να θεωρούνται ουσιαστικά εικονικές, με συνέπεια, εάν τα κράτη εγκρίνουν μια τέτοια συμπεριφορά μέσω προηγούμενης συμφωνίας, να χορηγείται κρατική ενίσχυση. Επιπλέον, έχει επισημανθεί στη θεωρία ότι υπάρχει μια θεμελιώδης αντίφαση στην οποία φαίνεται να υποπίπτει η Επιτροπή,

(Cost Plus Method CP). Μέθοδοι εισοδήματος (με βάση το κέρδος της συναλλαγής): Μέθοδος καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγών (Transactional Net Margin Method), Μέθοδος διαχωρισμού κερδών (Profit Split PS). Αυτή η μάλλον ευρεία διακριτική ευχέρεια «μπορεί να οδηγήσει στην ευνοϊκή μεταχείριση ορισμένων επιχειρήσεων και, σε ορισμένες περιπτώσεις, μπορεί να οδηγήσει ακόμη και στη χορήγηση φορολογικών ενισχύσεων».

⁵³¹ Η αποδοχή της αρχής αυτής από τα ευρωπαϊκά θεσμικά όργανα προκύπτει από την ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ό.π., σημείο 173, όπου αναφέρεται ότι «κατά την αξιολόγηση του κατά πόσον μια προηγούμενη συμφωνία τιμολόγησης μεταβίβασης συμμορφώνεται με την αρχή της αγοράς που ενυπάρχει στο άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης, η Επιτροπή μπορεί να λάβει υπόψη της τις κατευθυντήριες γραμμές που παρέχει ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ), ιδίως τις κατευθυντήριες γραμμές για τις ενδοομιλικές συναλλαγές για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις και τις φορολογικές διοικήσεις. Οι κατευθυντήριες γραμμές, αν και δεν ασχολούνται με θέματα κρατικών ενισχύσεων καθεαυτά, συνοψίζουν τις διεθνώς συμφωνημένες αρχές σχετικά με την τιμολόγηση των μεταβιβάσεων και παρέχουν χρήσιμες οδηγίες για τις φορολογικές διοικήσεις και τις πολυεθνικές επιχειρήσεις σχετικά με το πώς να διασφαλίζεται ότι η μεθοδολογία τιμολόγησης των μεταβιβάσεων παράγει ένα αποτέλεσμα σύμφωνο με τις συνθήκες της αγοράς. Κατά συνέπεια, εάν η συμφωνία τιμολόγησης μεταβίβασης ανταποκρίνεται στις οδηγίες που παρέχονται από τις σχετικές κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ, συμπεριλαμβανομένων των οδηγιών σχετικά με την επιλογή της καταλληλότερης μεθόδου που οδηγεί σε αξιόπιστη προσέγγιση ενός αποτελέσματος που ανταποκρίνεται στην αγορά, η απόφαση που εγκρίνει μια τέτοια συμφωνία δεν θα πρέπει να περιλαμβάνει κρατική ενίσχυση».

εφόσον, αφενός, δηλώνει ρητά ότι δεν επιθυμεί να εφαρμόσει την αρχή του ελεύθερου ανταγωνισμού, όπως αυτή περιγράφεται στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές και, αφετέρου, θεωρεί ότι η ίδια μπορεί ωστόσο να αποτελέσει ένα χρήσιμο λειτουργικό σημείο αναφοράς⁵³². Ειδικότερα, επισημάνθηκε πώς αυτή η νέα προσέγγιση, από την άποψη της νομικής νομιμοποίησής της, φαίνεται να βασίζεται σε εσφαλμένη χρήση της αρχής του ελεύθερου ανταγωνισμού στο πλαίσιο της πειθαρχίας των κρατικών ενισχύσεων. Η τελευταία, στην πραγματικότητα, σύμφωνα με τον προσανατολισμό που ακολουθεί η Επιτροπή, ορίζεται από την άποψη μιας γενικής αρχής του δικαίου της ΕΕ ως έκφραση της αρχής της ίσης μεταχείρισης στον τομέα της φορολογίας (η οποία εμπίπτει στην εφαρμογή του άρθρου 17 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ) και, ως τέτοια, είναι ικανή να επιβληθεί τόσο στα ευρωπαϊκά θεσμικά όργανα όσο και στα κράτη μέλη. Επιβεβαιώνοντας αυτό, οι αποφάσεις που έλαβε η Επιτροπή στις υποθέσεις Apple, Fiat, Starbucks, και του Βελγικού σχεδίου Φορολόγησης υπερκερδών βασίζονται ακριβώς στην εικαζόμενη παραβίαση της *αρχής των ίσων αποστάσεων*.

Ωστόσο η επίκληση της αρχής των ίσων αποστάσεων φαίνεται να γίνεται πρωθύστερα, κατά χρόνο στον οποίο δεν είχε αποτυπωθεί κανονιστικά στο ευρωπαϊκό δίκαιο (τουλάχιστον όσον αφορά τις χρονικές περιόδους κατά τις οποίες εκδόθηκαν οι σχετικές αποφάσεις της Επιτροπής).⁵³³

⁵³² Lovdahl Gormsen, L., *EU State Aid Law and Transfer Pricing: A Critical Introduction to a New Saga*. *Journal of European Competition Law & Practice*, 7(6), 2016 σσ.369-382

⁵³³ Η προσέγγιση της Επιτροπής δεν μπορεί να γίνει δεκτή όχι επειδή είναι εννοιολογικά λανθασμένα, αλλά επειδή δεν αποδεικνύεται η ύπαρξη μιας τέτοιας αρχής και, εν πάση περιπτώσει, σύμφωνα με τις αρχές που διέπουν το κράτος δικαίου, ο ορισμός της πρέπει υποχρεωτικά να προηγείται της εφαρμογής της, ενώ η Επιτροπή πρώτα εφάρμοσε την αρχή και στη συνέχεια προχώρησε στον ορισμό της σε γενικό επίπεδο. Στην πραγματικότητα, μόλις το 2016 διατυπώθηκε ρητά σε ευρωπαϊκή κανονιστική πράξη και, ως εκ τούτου, κατά την έκδοση των αποφάσεων σχετικά με τις υπό εξέταση *φορολογικές αποφάσεις*, η Επιτροπή στήριξε τα επιχειρήματά της σε μια ρυθμιστική παράμετρο που δεν είχε ακόμη επισημοποιηθεί πλήρως. Βλέπε ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ, *Οδηγία (ΕΕ) 2016/1164 του Συμβουλίου, της*

Διαπιστώνεται , επομένως , ότι η πορεία που ακολούθησε η Επιτροπή θεωρείται ότι δεν είναι απολύτως γραμμική και επισημαίνεται η συνεπαγόμενη διεύρυνση του πεδίου εφαρμογής των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων⁵³⁴ .

Η Επιτροπή δεν κατάφερε ακόμη να αποδείξει ότι η επιδίωξη της εφαρμογής ελεύθερου ανταγωνισμού αποτελεί γενική αρχή του ευρωπαϊκού δικαίου. Πράγματι, αν και τα ίχνη της εφαρμογής της εντοπίζονται σε ορισμένες αποφάσεις που χρονολογούνται από το 2002 και το 2003⁵³⁵ και σε μια απόφαση του Δικαστηρίου του 2006⁵³⁶ , δεν μπορεί να ειπωθεί ότι η Επιτροπή κατάφερε να εξηγήσει από πού προέρχεται η αρχή ή να δώσει έναν ακριβή και περιπτωσιολογικό ορισμό της⁵³⁷ . Επιπλέον, σε *σχέδιο ανακοίνωσης της Επιτροπής του 2014*⁵³⁸ , η Επιτροπή, περιγράφοντας

12ης Ιουλίου 2016, για τη θέσπιση κανόνων κατά των πρακτικών φοροαποφυγής που επηρεάζουν άμεσα τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, 19 Ιουλίου 2016.

⁵³⁴ Eden, L. and Byrnes, W., *Transfer pricing and state aid: the unintended consequences of advance pricing agreements*. Transnational Corporations, 2018 25(2), σσ.9-36.

⁵³⁵ Βλέπε ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, *Απόφαση της Επιτροπής της 5ης Σεπτεμβρίου 2002 σχετικά με το καθεστώς ενισχύσεων που εφαρμόζει η Γερμανία υπέρ των κέντρων ελέγχου και συντονισμού*, (2003/512/ΕΚ)- ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, *Απόφαση της Επιτροπής της 16ης Οκτωβρίου 2002 σχετικά με το καθεστώς κρατικών ενισχύσεων C 50/01 (ex NN 47/2000) - Χρηματοδοτικές εταιρείες*, (2003/438/ΕΚ)- ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, *Απόφαση της Επιτροπής της 13ης Μαΐου 2003 σχετικά με το καθεστώς κρατικών ενισχύσεων που εφαρμόζει η Γαλλία υπέρ των κέντρων διοίκησης και εφοδιασμού*, (2004/76/ΕΚ).

⁵³⁶ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ, *Απόφαση του Δικαστηρίου (δεύτερο τμήμα) της 22ας Ιουνίου 2006 - Βασίλειο του Βελγίου (C-182/03) και Forum 187 ASBL (C-217/03) κατά Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων - Κρατικές ενισχύσεις - Υφιστάμενο καθεστώς ενισχύσεων - Φορολογικό καθεστώς για τα κέντρα συντονισμού που είναι εγκατεστημένα στο Βέλγιο - Προσφυγή που άσκησε ένωση - Παραδεκτό - Απόφαση της Επιτροπής με την οποία διαπιστώνεται ότι το καθεστώς αυτό δεν συνιστά ενίσχυση - Αλλαγή της εκτιμής της Επιτροπής - Άρθρο 87, παράγραφος 1, ΕΚ - Προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης - Γενική αρχή της ισότητας - Συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-182/03 και C-217/03.*

⁵³⁷ Botta, M., *Competition policy: safeguarding the Commission's competences in State aid control*. Journal of European Integration, 2016 38(3), σσ.265-278.

⁵³⁸ Βλέπε ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, *Σχέδιο ανακοίνωσης της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης σύμφωνα με το άρθρο 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ, 2014, το οποίο προηγήθηκε της προαναφερθείσας ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης κατά την*

την πρόθεσή της να θεωρήσει τις φορολογικές αποφάσεις που αποκλίνουν από την αρχή των ίσων αποστάσεων ως κρατική ενίσχυση, αναφέρεται στην ίδια την αρχή με εντελώς γενικό τρόπο, για να την εφαρμόσει συγκεκριμένα σε μεταγενέστερες αποφάσεις, προβάλλοντας την αντίρρηση ότι οι φορολογικές αρχές ορισμένων κρατών μελών, κατά τη σύναψη ορισμένων φορολογικών αποφάσεων, δεν τήρησαν την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Ουσιαστικά, λοιπόν, η Επιτροπή δεν φαίνεται να έχει δώσει μέχρι στιγμής έναν ικανοποιητικό ορισμό της αρχής και των κριτηρίων που πρέπει να ακολουθούνται για την ορθή εφαρμογή της, περιοριζόμενη, στην πραγματικότητα, στην εφαρμογή της. Επιπλέον, η ίδια η αρχή, όπως την απέριψε η Επιτροπή, δεν ισχύει στα εθνικά νομικά συστήματα των κρατών στα οποία υπεγράφησαν οι προληπτικές συμφωνίες (ΑΡΑ) που καλύπτονται από τις αποφάσεις. Η επισήμανση αυτής της αντίφασης, ωστόσο, δεν σημαίνει ότι η προσφυγή στην αρχή αυτή είναι παράλογη ή ότι αποκλείεται να καταστεί γενική αρχή του ευρωπαϊκού δικαίου ικανή να αντιμετωπίσει αποτελεσματικά τις επιζήμιες πρακτικές φορολογικού ανταγωνισμού, αλλά απλώς σημαίνει ότι υπογραμμίζεται ότι η πορεία που ακολούθησε η Επιτροπή κατά την εφαρμογή της αρχής του ελεύθερου ανταγωνισμού στο πλαίσιο των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων δεν φαίνεται να είναι απολύτως αποδεκτή και σύμφωνη, ιδίως, με τον κανόνα της ασφάλειας δικαίου που ισχύει (και) στο δίκαιο της ΕΕ.

έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, C/2016/2946, 19 Ιουλίου 2016.

Από την άλλη πλευρά, τα πραγματικά ερωτήματα τα οποία ανακύπτουν που προκύπτουν από την εφαρμογή του «*δόγματος Vestager*» αφορούν στην πραγματικότητα τη γεωπολιτική και όχι τη νομική-ρυθμιστική πλευρά: μια σειρά από «*απρόβλεπτες συνέπειες*» στις σχέσεις μεταξύ των κρατών της ΕΕ και τρίτων χωρών (ιδίως των ΗΠΑ) θα μπορούσαν κάλλιστα να προκύψουν από αυτό⁵³⁹.

Η εξεταζόμενη πορεία δράσης, η οποία βασίζεται, όπως αναφέρθηκε, στην προσφυγή στην αρχή του ελεύθερου ανταγωνισμού ως παράμετρο για την αξιολόγηση της συμμόρφωσης των *φορολογικών αποφάσεων* με τους κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων, δίνει στην Επιτροπή της ΕΕ έναν «*ηγεμονικό*» και τελικό ρόλο λήψης αποφάσεων στο θέμα αυτό.

Τα κράτη μέλη, αν και έχουν τη δυνατότητα, μέσω της προσφυγής σε συμβάσεις περί διπλής φορολόγησης, να κατανέμουν την εξουσία φορολόγησης στις σχέσεις τους με τρίτα κράτη, εντούτοις παραμένουν δεσμευμένα στην τήρηση των ευρωπαϊκών κανόνων, στο πλαίσιο των οποίων εντάσσεται η νομοθεσία για τις κρατικές ενισχύσεις. Διαφορετικά, η διαπραγματευτική ισχύς των χωρών της ΕΕ στις σχέσεις τους με κράτη εκτός ΕΕ (ιδίως τις ΗΠΑ) μπορεί να σταματήσει απότομα μπροστά στην εξουσία της Επιτροπής να επιβάλλει κυρώσεις σε *φορολογικές αποφάσεις υπό το πρίσμα της αρχής των ίσων αποστάσεων*.

Οι πιθανές γεωπολιτικές εντάσεις που δημιουργούνται από την εφαρμογή του *δόγματος Vestager* αποσκοπούν στην πραγματικότητα στο να επαναφέρει, ως εναλλακτική λύση, την ευρωπαϊκή πρόταση για τη δημιουργία μιας ΚΕΒΦΕ, δηλαδή ενός συνόλου κοινών κανόνων που θα

⁵³⁹ Σχετική η επίσημη εισήγηση που έκανε στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή η κυβέρνηση των ΗΠΑ υπό την κυβέρνηση Ομπάμα: U.S. DEPARTMENT OF THE TREASURY, *The European Commission's recent state aid investigation of transfer pricing rules*, White paper of 24 August 2016. Διαθέσιμο σε : <https://home.treasury.gov/system/files/131/WhitePaper-EU-State-Aid-8-24-2016.pdf>

αποσκοπούν στον καθορισμό της φορολογικής βάσης των εμπορικών εταιρειών που δραστηριοποιούνται στην επικράτεια της ΕΕ.

Η φορολογική μεταχείριση που επιφυλάσσεται στις πολυεθνικές εταιρείες, στο πλαίσιο της παγκοσμιοποιημένης και ψηφιακής οικονομίας, αποτελεί κεντρικό ζήτημα όχι μόνο από αυστηρά φορολογική άποψη, αλλά επίσης, και κυρίως, στην κορυφογραμμή των γεωπολιτικών σχέσεων μεταξύ των κρατών μελών, της Ευρωπαϊκής Ένωσης και τρίτων χωρών, με ιδιαίτερη (αν όχι αποκλειστική) αναφορά στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής. Οι εντολές ανάκτησης των κρατικών ενισχύσεων (που φέρονται να έχουν χορηγηθεί μέσω των παρεμβάσεων) που περιέχονται στις αποφάσεις της Επιτροπής, στην πραγματικότητα, απευθύνονται σε πολυεθνικές εταιρείες με έδρα τις ΗΠΑ, οι οποίες με τη σειρά τους δεν παρέλειψαν να τονίσουν το γεγονός αυτό.

7.5 ΟΙ ΚΡΙΣΙΜΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ

Όπως ήδη αναμενόταν, από τον Ιούνιο του 2013⁵⁴⁰, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ξεκίνησε μια σειρά ερευνών με στόχο την εξέταση ορισμένων εκ των προτέρων φορολογικών συμφωνιών (*tax rulings*) που έχουν υπογραφεί από διάφορα Κράτη Μέλη με μεγάλες πολυεθνικές εταιρείες. Η ανάλυση της Επιτροπής βασίστηκε στις κατευθυντήριες γραμμές για τις κρατικές ενισχύσεις, οι οποίες χρησιμοποιούνται για την αντιμετώπιση επιζήμιων πρακτικών φορολογικού ανταγωνισμού. Ως αποτέλεσμα των ερευνών της, η Επιτροπή εξέδωσε μια σειρά τελικών αποφάσεων κατά των οικείων κρατών μελών, με τις οποίες διαπίστωσε ότι οι φορολογικές αποφάσεις που είχαν εκδοθεί υπέρ ορισμένων πολυεθνικών επιχειρήσεων αποτελούν παράνομα χορηγηθείσες κρατικές ενισχύσεις και, ως τέτοιες, ασυμβίβαστες με την εσωτερική αγορά.⁵⁴¹

Οι αποφάσεις αυτές, όπως ήδη αναφέρθηκε, έθεσαν ορισμένα κρίσιμα ζητήματα και αμηχανίες που αναδείχθηκαν από το δόγμα: τον αδικαιολόγητο περιορισμό της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών μελών-τον ρόλο και το πεδίο εφαρμογής της αρχής της αγοράς στην αξιολόγηση της συμβατότητας των φορολογικών αποφάσεων με τους κανόνες περί

⁵⁴⁰ Της πρωτοβουλίας της Επιτροπής της ΕΕ προηγήθηκε διερευνητική έρευνα που διεξήχθη το 2012 από τη Γερουσία των ΗΠΑ σχετικά με τις πρακτικές φοροαποφυγής των αμερικανικών πολυεθνικών εταιρειών, οι οποίες μεταφέρουν κέρδη από χώρες με υψηλή φορολογία σε χώρες με χαμηλή φορολογία, με αποτέλεσμα την εκτροπή εσόδων από το αμερικανικό δημόσιο ταμείο. Μια παρόμοια πρωτοβουλία διεξήχθη από τη βρετανική *Βουλή των Κοινοτήτων*. Επίσης, το 2012, η G20 ζήτησε από τον ΟΟΣΑ να εκπονήσει έκθεση για το θέμα της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μεταφοράς κερδών. Η έκθεση δημοσιεύθηκε στις 19 Ιουλίου 2013 και αποτέλεσε το θεμέλιο του έργου BEPS. Βλέπε OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, Παρίσι, Ιούλιος 2013.

⁵⁴¹ González, S. M.. *State Aid and Tax Competition: Comments on the European Commission's Decisions on Transfer Pricing Rulings* European State Aid Law Quarterly 15, no. 4 2016 σσ 556–74. <https://www.jstor.org/stable/26694101>.

κρατικών ενισχύσεων- την καταλληλότητα της χρήσης των ίδιων των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων ως παραμέτρου για τον εντοπισμό επιβλαβών πρακτικών φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών μελών.

Στη συνέχεια θα γίνει αναφορά στο ουσιώδες περιεχόμενο των εν λόγω αποφάσεων, ορισμένες από τις οποίες, εξάλλου, μετά από προσφυγές που άσκησαν τα ενδιαφερόμενα κράτη και οι πολυεθνικές επιχειρήσεις, ακυρώθηκαν από αρμόδιο Γενικό Δικαστήριο της ΕΕ. Με τη σειρά τους, οι αποφάσεις αυτές, προσβλήθηκαν από την Επιτροπή και τα άλλα ενδιαφερόμενα μέρη. Για αυτές τις αποφάσεις αναμένεται, ως εκ τούτου, η απόφαση του Δικαστηρίου της ΕΕ.

7.6 Η ΥΠΟΘΕΣΗ APPLE

Με απόφαση της 30ής Αυγούστου 2016⁵⁴² η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έκρινε ότι οι φορολογικές αποφάσεις που εξέδωσε η Ιρλανδία στις 29 Ιανουαρίου 1991 και στις 23 Μαΐου 2007 υπέρ των εταιρειών Apple Sales International (ASI) και Apple Operations Europe International (AOE)⁵⁴² συνιστούν ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ. Η ενίσχυση χορηγήθηκε παράνομα κατά παράβαση του άρθρου 108 παράγραφος 3 και, ως εκ τούτου, είναι ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά.

Κατά την ολοκλήρωση της έρευνας, η οποία ξεκίνησε τον Ιούνιο του 2014 βάσει του άρθρου 108 παράγραφος 2 της ΣΛΕΕ, η Επιτροπή κατέληξε στο

⁵⁴² Ιρλανδική εταιρεία που ανήκει εξ ολοκλήρου στον όμιλο Apple Group υπό τον έλεγχο της Apple Inc. (μητρική εταιρεία με έδρα στις ΗΠΑ). Η ASI είναι υπεύθυνη για την αγορά προϊόντων Apple από κατασκευαστές σε όλο τον κόσμο και την πώλησή τους στην Ευρώπη. Η AOE, από την άλλη πλευρά, είναι υπεύθυνη για την κατασκευή ορισμένων σειρών προσωπικών υπολογιστών για τον όμιλο Apple.

συμπέρασμα ότι οι δύο φορολογικές αποφάσεις που συνήψε η Ιρλανδία με την Apple μείωσαν «σημαντικά και τεχνητά» τους φόρους που κατέβαλε η αμερικανική εταιρεία στην Ιρλανδία⁵⁴³. Ειδικότερα, οι αποφάσεις περιέγραφαν έναν τεχνητό εσωτερικό μηχανισμό κατανομής κερδών των Apple Sales International και Apple Operations Europe, «χωρίς καμία πραγματική ή οικονομική αιτιολόγηση»⁵⁴⁴.

Με λίγα λόγια, η Apple είχε οργανώσει τις πωλήσεις των προϊόντων της στην Ευρώπη σύμφωνα με ένα συμβατικό σύστημα, σύμφωνα με το οποίο φαινόταν ότι οι πελάτες αγόραζαν από την ASI στην Ιρλανδία και όχι από τα διάφορα σημεία πώλησης των προϊόντων. Ως αποτέλεσμα, τα κέρδη από τις πωλήσεις στην Ευρώπη καταγράφηκαν όλα στην Ιρλανδία.

Κατά την άποψη της Επιτροπής, οι δύο αποφάσεις τύπου *tax rulings* που συμφωνήθηκαν από την ιρλανδική φορολογική αρχή και την Apple για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών των εταιρειών ASI και AOE επέτρεψαν την εσωτερική κατανομή της πλειονότητας των κερδών όχι στην Ιρλανδία, αλλά σε μια έδρα της ASI. Αυτά τα «κεντρικά γραφεία» δεν βρισκόταν σε καμία χώρα, δεν είχε υπαλλήλους ή δικά του γραφεία και οι δραστηριότητές του συνίσταντο αποκλειστικά σε σποραδικές συνεδριάσεις του διοικητικού συμβουλίου. Μόνο ένα μικρό μερίδιο των κερδών της Apple

⁵⁴³ Με αφορμή την απόφαση αυτή, η Επίτροπος Ανταγωνισμού Margrethe Vestager δήλωσε: «Τα κράτη μέλη δεν μπορούν να χορηγούν φορολογικά πλεονεκτήματα σε ορισμένες εταιρείες και όχι σε άλλες: μια τέτοια μεταχείριση είναι παράνομη σύμφωνα με τους κανόνες της ΕΕ για τις κρατικές ενισχύσεις. Η έρευνα της Επιτροπής κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η Ιρλανδία παρείχε στην Apple παράνομα φορολογικά πλεονεκτήματα που επέτρεπαν στην εταιρεία να πληρώνει σημαντικά λιγότερους φόρους από άλλες εταιρείες για πολλά χρόνια. Η επιλεκτική μεταχείριση που απολάμβανε στην πραγματικότητα επέτρεψε στην Apple να καταβάλει πραγματικό εταιρικό φορολογικό συντελεστή 1% για τα ευρωπαϊκά κέρδη το 2003, ο οποίος στη συνέχεια μειώθηκε στο 0,005% το 2014».

⁵⁴⁴ Ως αποτέλεσμα του μηχανισμού προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος που ορίζεται από τις αποφάσεις, ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής εταιρικού εισοδήματος που κατέβαλε η Apple ήταν 1% κατά τη διάρκεια του 2003 και στη συνέχεια μειώθηκε σε 0,005% το 2014. Για το θέμα αυτό, βλέπε επίσης ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, COM(2017)285, Έκθεση για την πολιτική ανταγωνισμού, που υπέβαλε η Επιτροπή στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο στις 31 Μαΐου 2017.

Sales International διατέθηκε στην ιρλανδική θυγατρική της και φορολογήθηκε στην Ιρλανδία.⁵⁴⁵

Η πλειοψηφία των κερδών, διατέθηκε στα «κεντρικά γραφεία», όπου δεν φορολογούνταν⁵⁴⁶. Ως αποτέλεσμα, μόνο ένα μικρό ποσοστό των κερδών της Apple Sales International φορολογούνταν στην Ιρλανδία, ενώ τα υπόλοιπα διέφευγαν εντελώς της φορολογίας. Το 2011, για παράδειγμα, η ASI δημιούργησε κέρδη ύψους 22 δισεκατομμυρίων δολαρίων⁵⁴⁷, αλλά, ως αποτέλεσμα της φορολογικής απόφασης, μόνο 50 εκατομμύρια ευρώ θεωρήθηκαν φορολογητέα στην Ιρλανδία, ενώ 15,95 δισεκατομμύρια ευρώ κερδών δεν φορολογήθηκαν. Ως αποτέλεσμα, η Apple Sales International δεν κατέβαλε πάνω από 10 εκατ. ευρώ σε φόρο εταιρειών στην Ιρλανδία για το 2011, που αντιστοιχεί σε πραγματικό φορολογικό συντελεστή 0,05% των συνολικών ετήσιων κερδών της. Τα επόμενα έτη, τα δηλωθέντα κέρδη της Apple Sales International συνέχισαν να αυξάνονται, αλλά όχι εκείνα που θεωρήθηκαν φορολογητέα στην Ιρλανδία σύμφωνα με τη φορολογική απόφαση. Ως εκ τούτου, ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής μειώθηκε περαιτέρω, σε μόλις 0,005% το 2014.

Με βάση τις ίδιες δύο φορολογικές αποφάσεις, η Apple Operations Europe μπόρεσε να επωφεληθεί από ένα παρόμοιο ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς: η πλειονότητα των κερδών αυτής της εταιρείας κατανεμήθηκε επίσης εσωτερικά στην «έδρα» της, αποφεύγοντας έτσι τη φορολόγηση. Στην ουσία, ως αποτέλεσμα των υπό εξέταση συμφωνιών, μια εξελιγμένη «τεχνική προεκτίμησης ενός επιπλέον κέρδους που ουσιαστικά αποδίδεται

⁵⁴⁵ Barrera, R. and Bustamante, J., *The rotten apple: Tax avoidance in Ireland*. The International Trade Journal, 32(1), 2018 σ 150-161. Fleming C., *The Apple State Aid Case: who has a dog in the fight?* στο *Tax notes international*, 9 January 2017, σ. 179 κ.ε. Γενικότερα, για τις φορολογικές στρατηγικές των πολυεθνικών, βλέπε Vleck W., *Offshore finance and global governance - Disciplining the tax nomad*, Λονδίνο, 2017.

⁵⁴⁶ D'Agnone, G., *Illegal State Aids and Multinational Companies: The European Commission Decision on the Apple-Ireland Tax Ruling*. European Papers, 1(3), 2016, σ.1259.

⁵⁴⁷ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, *State aid: Ireland gave illegal tax benefits to Apple worth up to €13 billion* Press Release, Brussels, 30 August 2016.

στις συνέργειες των εταιριών του ομίλου και, ως εκ τούτου, δεν φορολογείται, καθώς δεν εμπίπτει σε καμία εθνική δικαιοδοσία»⁵⁴⁸.

Βάσει της έρευνάς της, η Επιτροπή διαπίστωσε ότι ο μηχανισμός που συμφωνήθηκε μεταξύ των ιρλανδικών φορολογικών αρχών και της Apple για την κατανομή των κερδών που παράγονται από την ASI και την AOE παραβίαζε την αρχή των *ίσων αποστάσεων*, μια καθιερωμένη αρχή του ΟΟΣΑ που περιλαμβάνεται στις *κατευθυντήριες γραμμές του 2010* για τις ενδοομιλικές συναλλαγές.

Οι δύο φορολογικές αποφάσεις, εξάλλου, ήταν σύμφωνες με ό,τι επέτρεπε η ισχύουσα ιρλανδική νομοθεσία. Πράγματι, ο ιρλανδικός *Νόμος περί φορολογικής ενοποίησης του 1997 - άρθρο 234* (πριν από τις τροποποιήσεις που έγιναν με τους νόμους περί οικονομικών του 2013 και 2014) επέτρεπε, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, στις εταιρείες που είναι εγγεγραμμένες στην Ιρλανδία να μην θεωρούνται φορολογικοί κάτοικοι της χώρας. Στην παρούσα υπόθεση, ωστόσο, οι δύο εταιρείες (ASI και AOE) δεν ήταν ούτε φορολογικοί κάτοικοι των ΗΠΑ. Στην ουσία, επομένως, η Apple, εκμεταλλευόμενη την ασυμμετρία μεταξύ της αμερικανικής και της ιρλανδικής νομοθεσίας σχετικά με τον ορισμό των κριτηρίων φορολογικής κατοικίας, χρησιμοποίησε (νόμιμα) συστήματα φορολογικού σχεδιασμού για να δημιουργήσει *διπλή μη κατοικία*.⁵⁴⁹

Με την υπό εξέταση απόφαση, ως εκ τούτου, η Επιτροπή διέταξε την Ιρλανδία να προχωρήσει στην ανάκτηση των μη καταβληθέντων φόρων της Apple, οι οποίοι υπολογίζονται σε περίπου 13 δισεκατομμύρια ευρώ, συν

548

⁵⁴⁹ Ting, A., *iTax-Apple's international tax structure and the double non-taxation issue*. British Tax Review 2014, (1), διαθέσιμο σε https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2411297. Ο μελετητής υποστηρίζει ότι η φορολογική δομή της Apple επιτυγχάνει διπλή μη φορολόγηση λόγω της συνδυασμένης επίδρασης των διαφορών στα φορολογικά συστήματα μεταξύ της Ιρλανδίας και των ΗΠΑ, των κανόνων τιμολόγησης μεταβίβασης για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, των κανόνων των ΗΠΑ για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες, του καθεστώτος check-the-box των ΗΠΑ και της δικαιοδοσίας χαμηλής φορολόγησης.

τους τόκους. Ωστόσο, η ίδια η Επιτροπή επεσήμανε ότι «το ποσό των μη καταβληθέντων φόρων που πρέπει να ανακτήσουν οι ιρλανδικές αρχές θα μειωνόταν εάν άλλες χώρες απαιτούσαν από την Apple να καταβάλει περισσότερους φόρους για τα κέρδη που κατέγραψαν οι εταιρείες Apple Sales International και Apple Operations Europe για την εν λόγω περίοδο. Αυτό θα μπορούσε να συμβεί εάν θεωρούσαν, με βάση πληροφορίες από την έρευνα της Επιτροπής, ότι οι επιχειρηματικοί κίνδυνοι, οι πωλήσεις και άλλες δραστηριότητες της Apple θα έπρεπε να έχουν καταγραφεί στις αντίστοιχες δικαιοδοσίες τους. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι τα φορολογητέα κέρδη της Apple Sales International στην Ιρλανδία θα μειώνονταν εάν τα κέρδη καταχωρίζονταν και φορολογούνταν σε άλλες χώρες αντί να καταχωρούνται στην Ιρλανδία»⁵⁵⁰.

Ωστόσο, όπως ομολογείται από την ίδια την Επιτροπή, οι μηχανισμοί κατανομής κερδών που ορίζονται στις αποφάσεις βασίζονται στη μέθοδο TNMM (Transactional Net Margin Method⁵⁵¹, η οποία με τη σειρά της περιλαμβάνεται στις κατευθυντήριες γραμμές ως μέθοδος σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων για τον προσδιορισμό των ενδοομιλικών συναλλαγών μεταξύ εταιρειών του ίδιου ομίλου. Τούτων δοθέντων, οι δύο υπό εξέταση αποφάσεις δεν θα πρέπει, κατ' αρχήν, να θεωρηθούν ότι παραβιάζουν την ευρωπαϊκή νομοθεσία περί κρατικών ενισχύσεων, ακριβώς επειδή βασίζονται σε μια μέθοδο που αναγνωρίζεται διεθνώς από τον ΟΟΣΑ. Ωστόσο, η Επιτροπή επισημαίνει ότι στην προκειμένη περίπτωση η χρήση αυτής της μεθόδου προσδιορισμού του φορολογητέου

⁵⁵⁰Έτσι σε ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, *State aid: Ireland gave illegal tax benefits to Apple worth up to €13 billion* Press Release, Brussels ,30 August 2016. Η περίπτωση αυτή φαίνεται να παρουσιάζει ιδιαίτερο ενδιαφέρον και καινοτομία, δεδομένου ότι για πρώτη φορά η Επιτροπή της ΕΕ εξαρτά την έκταση της ανάκτησης των κρατικών ενισχύσεων από τις πιθανές ενέργειες άλλων κρατών μελών.

⁵⁵¹Μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγών, βλ. OECD *Transfer Pricing Methods*, Centre for Tax Policy and Administration, Paris, July 2010 p 6., διαθέσιμο σε <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45765701.pdf>

εισοδήματος παρείχε επιλεκτικό πλεονέκτημα στην Apple κατά παρέκκλιση της αρχής των ίσων αποστάσεων⁵⁵².

Η Ιρλανδία, από την πλευρά της, αμφισβήτησε την απόφαση της Επιτροπής, επισημαίνοντας, ειδικότερα, τις ακόλουθες πτυχές. Πρώτον, η ιρλανδική κυβέρνηση επεσήμανε ότι, αν και αναγνωρίζεται σε επίπεδο ΟΟΣΑ, η αρχή των ίσων αποστάσεων δεν έχει μεταφερθεί στο εθνικό δίκαιο και, ως εκ τούτου, δεν έχει δεσμευτική ισχύ όσον αφορά τις φορολογικές αποφάσεις που εξετάζει η Επιτροπή. Επιπλέον, τόνισε η Ιρλανδία, η επίμαχη αρχή αναγνωρίστηκε μόλις από το 2010 και, ως εκ τούτου, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να θεωρηθεί δεσμευτική τουλάχιστον μέχρι το 2010. Η Ιρλανδία αρνήθηκε επίσης την ύπαρξη της απαίτησης επιλεκτικότητας του πλεονεκτήματος, δεδομένου ότι ο μηχανισμός προσδιορισμού και κατανομής των κερδών που παράγουν οι εταιρείες ASI και AOE καθορίστηκε βάσει ενός μέσου, της φορολογικής απόφασης, στην οποία είχαν πρόσβαση όλες οι ενδεχομένως ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις.

Σε αντίθεση με το επιχείρημα της Ιρλανδίας, η Επιτροπή χαρακτήρισε παράνομη τη μεταχείριση της Apple βάσει των αποφάσεων: η αμερικανική πολυεθνική εταιρείαμπόρεσε να απολαύσει ένα επιλεκτικό πλεονέκτημα που, ως τέτοιο, είναι αντίθετο με τους ευρωπαϊκούς κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων (άρθρο 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ)⁵⁵³.

Όπως διευκρίνισε η ίδια η Επιτροπή, η υπό εξέταση απόφαση «δεν θέτει υπό αμφισβήτηση το ιρλανδικό φορολογικό σύστημα εν γένει ούτε τον

⁵⁵² Όπως ερμηνεύεται από το Δικαστήριο της ΕΕ υπό το πρίσμα του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ. Βλ. και Gormsen, L.L., *Has the Commission Taken Too Big a Bite of the Apple?*. European Papers-A Journal on Law and Integration, 2016 (3), .1137-1144.

⁵⁵³ «Αυτή η επιλεκτική φορολογική μεταχείριση της Apple στην Ιρλανδία είναι παράνομη σύμφωνα με τους κανόνες της ΕΕ για τις κρατικές ενισχύσεις, διότι παρέχει στην εταιρεία σημαντικό πλεονέκτημα έναντι άλλων εταιρειών που υπόκεινται στους ίδιους εθνικούς φορολογικούς κανόνες». Με αυτούς τους όρους, ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, *Κρατικές ενισχύσεις: Η Ιρλανδία χορήγησε στην Apple παράνομα φορολογικά πλεονεκτήματα συνολικού ύψους 13 δισεκατομμυρίων ευρώ, ό.π..*

συντελεστή φορολογίας εταιρειών που εφαρμόζεται στη χώρα»⁵⁵⁴. Με άλλα λόγια, αυτό που τίθεται υπό αμφισβήτηση δεν είναι, κατ' αρχήν, η φορολογική κυριαρχία μεμονωμένων κρατών (στην προκειμένη περίπτωση της Ιρλανδίας), αλλά μάλλον οι καταστάσεις στις οποίες εκδηλώνονται πρεκτικές επιζήμιες και καταχρηστικές κατά την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας που παρέχεται στα κράτη μέλη κατά παράβαση του δικαιού της ΕΕ⁵⁵⁵.

Η Επιτροπή, εξάλλου, δήλωσε ότι η επικράτηση της αρχής των ίσων αποστάσεων επί της ιρλανδικής εθνικής νομοθεσίας δεν απορρέει από την αναγνώριση της ίδιας της αρχής από τον ΟΟΣΑ (το 2010), αλλά απορρέει απευθείας από το άρθρο 107 της ΣΛΕΕ, όπως ερμηνεύεται από το Δικαστήριο της ΕΕ, οι αποφάσεις του οποίου είναι δεσμευτικές για τα κράτη μέλη. Από αυτό προκύπτει ότι η αρχή της αμεροληψίας είναι δεσμευτική για την Ιρλανδία όχι από το 2010, αλλά από την προσχώρησή της στην ΕΕ, δηλαδή από το 1973. Στις 15 Ιουλίου 2020, ωστόσο, το Γενικό Δικαστήριο της ΕΕ ακύρωσε την απόφαση της Επιτροπής, κρίνοντας ότι η Επιτροπή δεν είχε προσκομίσει επαρκή στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι οι φορολογικές ρυθμίσεις μεταξύ της Apple και της Ιρλανδίας συνιστούσαν μορφή παράνομης κρατικής ενίσχυσης⁵⁵⁶. Ειδικότερα, κρίθηκε ότι δεν υπήρχαν στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι η μη απόδοση των αποτελεσμάτων των δραστηριοτήτων έρευνας και ανάπτυξης στη μητρική εταιρεία θα μπορούσε να συνιστά κρατική ενίσχυση, ενώ η άσκηση διακριτικής ευχέρειας κατά τον προσδιορισμό της φορολογικής βάσης με τη χρήση συγκεκριμένων τεχνικών

⁵⁵⁴ Όπ.παρ.

⁵⁵⁵ Hrushko, N., *Tax in the World of Antitrust Enforcement: European Commission's State Aid Investigations into EU Member States' Tax Rulings*. Brook. J. Int'l L., 43, 2017 σ.327.

⁵⁵⁶ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΤΗΣ ΕΕ Απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου (έβδομο πενταμελές τμήμα) της 15ης Ιουλίου 2020 Ιρλανδία κ.λπ. κατά Ευρωπαϊκής Επιτροπής Κρατικές ενισχύσεις – Κρατική ενίσχυση που χορήγησε η Ιρλανδία – Απόφαση κηρύσσει την ενίσχυση παράνομη και μη συμβατή με την εσωτερική αγορά και διατάσσει την ανάκτησή της – Φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης (tax rulings) – Επιλεκτικά οικονομικά πλεονεκτήματα – Αρχή του πλήρους ανταγωνισμού Υποθέσεις T-778/16 και T-892/16

*transfer pricing*⁵⁵⁷. Σύμφωνα με το δικαστήριο, η Επιτροπή έσφαλε όταν διαπίστωσε ότι η ιρλανδική φορολογική αρχή χορήγησε στην Apple επιλεκτικό πλεονέκτημα και συνεπώς, κατ' επέκταση, κρατική ενίσχυση⁵⁵⁸.

Μετά τη δημοσίευση της απόφασης, η Margrethe Vestager δήλωσε ότι «η Επιτροπή θα συνεχίσει να εξετάζει τα επιθετικά μέτρα φορολογικού σχεδιασμού υπό το πρίσμα των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις, προκειμένου να εκτιμήσει εάν οδηγούν σε παράνομες ενισχύσεις»⁵⁵⁹. Ως εκ

⁵⁵⁷Parada, L., *Between Apples and Oranges: The EU General Court's Decision in the 'Apple Case'*. *EC Tax Review*, 2021 30(2).

⁵⁵⁸ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ ΤΗΣ ΕΕ (έβδομο τμήμα, διευρυμένο) της 15ης Ιουλίου 2020, ό.π.

«Το Γενικό Δικαστήριο ακυρώνει την προσβαλλόμενη απόφαση, διότι η Επιτροπή δεν κατόρθωσε να αποδείξει με τον απαιτούμενο νομικό τρόπο ότι υπήρξε πλεονέκτημα κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Κατά το Γενικό Δικαστήριο, η Επιτροπή κακώς έκρινε ότι η ASI και η AOE είχαν λάβει επιλεκτικό οικονομικό πλεονέκτημα και, κατ' επέκταση, κρατική ενίσχυση. Το Γενικό Δικαστήριο συμφωνεί με τις εκτιμήσεις της Επιτροπής σχετικά με την κανονική φορολόγηση βάσει του ιρλανδικού φορολογικού δικαίου που εφαρμόζεται εν προκειμένω, ιδίως λαμβάνοντας υπόψη τα εργαλεία που αναπτύχθηκαν στο πλαίσιο του ΟΟΣΑ, όπως η αρχή της αγοράς, προκειμένου να ελεγχθεί αν το επίπεδο των φορολογητέων κερδών που επικυρώθηκε από τις ιρλανδικές φορολογικές αρχές αντιστοιχεί σε εκείνο που θα είχε επιτευχθεί υπό συνθήκες αγοράς. Ωστόσο, το Γενικό Δικαστήριο εκτιμά ότι η Επιτροπή, στο πλαίσιο της κύριας επιχειρηματολογίας της, κατέληξε εσφαλμένα στο συμπέρασμα ότι οι ιρλανδικές φορολογικές αρχές χορήγησαν στην ASI και την AOE πλεονέκτημα λόγω του ότι δεν απέδωσαν τις άδειες πνευματικής ιδιοκτησίας του ομίλου Apple που κατείχαν η ASI και η AOE, και, κατά συνέπεια, το σύνολο των εμπορικών εσόδων της ASI και της AOE, που προέρχονταν από τις πωλήσεις του ομίλου Apple εκτός της Βόρειας και της Νότιας Αμερικής, στα ιρλανδικά υποκαταστήματά τους. Κατά το Γενικό Δικαστήριο, η Επιτροπή όφειλε να αποδείξει ότι το εισόδημα αυτό αντιπροσώπευε την αξία των δραστηριοτήτων που πράγματι ασκούσαν τα ίδια τα ιρλανδικά υποκαταστήματα, λαμβανομένων υπόψη, μεταξύ άλλων, αφενός, των δραστηριοτήτων και λειτουργιών που πράγματι ασκούσαν τα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE και, αφετέρου, των στρατηγικών αποφάσεων που ελήφθησαν και εφαρμόστηκαν εκτός των υποκαταστημάτων αυτών. Επιπλέον, το Γενικό Δικαστήριο θεωρεί ότι η Επιτροπή δεν κατόρθωσε να αποδείξει, στο πλαίσιο της επικουρικής της αιτιολογίας, μεθοδολογικά σφάλματα στις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις που θα οδηγούσαν σε μείωση των φορολογητέων κερδών της ASI και της AOE στην Ιρλανδία. Μολονότι το Γενικό Δικαστήριο εκφράζει τη λύπη του για τον ελλιπή και ενίοτε αντιφατικό χαρακτήρα των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων, οι ελλείψεις που διαπίστωσε η Επιτροπή δεν αρκούν από μόνες τους για να αποδείξουν την ύπαρξη πλεονεκτήματος κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Εξάλλου, το Γενικό Δικαστήριο θεωρεί ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε, στο πλαίσιο της εναλλακτικής επιχειρηματολογίας της, ότι οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις ήταν αποτέλεσμα της διακριτικής ευχέρειας που άσκησαν οι ιρλανδικές φορολογικές αρχές και ότι, κατά συνέπεια, η ASI και η AOE έλαβαν επιλεκτικό πλεονέκτημα.

⁵⁵⁹Pinto Nogueira, J.F., Garcia Prats, F.A., Haslehner, W.C., Heydt, V., Kemmeren, E., Kofler, G., Lang, M., HJl Panayi, C., Ringeard de la Blétière, E., Raventos-Calvo, S. and

τούτου, δεν αποτελεί έκπληξη το γεγονός ότι η Επιτροπή αποφάσισε στις 25 Σεπτεμβρίου 2020 να προσβάλλει την απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου της ΕΕ.⁵⁶⁰

Όπως επισημαίνεται από το δόγμα, η «υπόθεση Apple», πέρα από τα πολύπλοκα τεχνικά προφίλ, αναδεικνύει τις σοβαρές ελλείψεις που υπάρχουν στις εθνικές φορολογικές νομοθεσίες για την αντιμετώπιση των συνεπειών της έλευσης της λεγόμενης ψηφιακής εποχής⁵⁶¹. Ο πραγματικός γόρδιος δεσμός που πρέπει να λυθεί είναι η ανάγκη της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Richelle, I., *Opinion Statement ECJ-TF 3/2020 on the General Court judgments of 15 July 2020 in the Cases T-778/16 and T-892/16, Ireland v. Commission and Apple v. Commission, on State aid granted by tax rulings fixing the attribution of profits to permanent establishments in Ireland*. European Taxation, 2021 61(2/3).

⁵⁶⁰ Αναίρετική υπόθεση ενώπιον του Δικαστηρίου C-465/20 P. Με αφορμή την ανακοίνωση της προσφυγής στον Τύπο, η Margrethe Vestager, που εν τω μεταξύ έγινε εκτελεστική αντιπρόεδρος της Επιτροπής δήλωσε: «Η Επιτροπή αποφάσισε να ασκήσει έφεση ενώπιον του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου κατά της απόφασης του Γενικού Δικαστηρίου του Ιουλίου 2020 σχετικά με την υπόθεση των κρατικών ενισχύσεων της Apple στην Ιρλανδία, η οποία ακύρωσε την απόφαση της Επιτροπής του Αυγούστου 2016 με την οποία διαπιστώθηκε ότι η Ιρλανδία χορήγησε παράνομη κρατική ενίσχυση στην Apple μέσω επιλεκτικών φορολογικών ελαφρύνσεων. Η απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου εγείρει σημαντικά νομικά ζητήματα που αφορούν την Επιτροπή κατά την εφαρμογή των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων σε υποθέσεις φορολογικού σχεδιασμού. Η Επιτροπή θεωρεί επίσης ότι το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε, κατά την κρίση του, σε ορισμένα νομικά σφάλματα. Για το λόγο αυτό, η Επιτροπή προσφεύγει στο Ευρωπαϊκό Δικαστήριο. Η διασφάλιση ότι όλες οι εταιρείες, μεγάλες και μικρές, καταβάλλουν το δίκαιο μερίδιο της φορολογίας που τους αναλογεί παραμένει κορυφαία προτεραιότητα για την Επιτροπή. Το Γενικό Δικαστήριο έχει επανειλημμένα επιβεβαιώσει την αρχή ότι, ενώ τα κράτη μέλη είναι αρμόδια για τον καθορισμό της φορολογικής τους νομοθεσίας, πρέπει να τηρούν το δίκαιο της ΕΕ, συμπεριλαμβανομένων των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων. Εάν τα κράτη μέλη παρέχουν σε ορισμένες πολυεθνικές εταιρείες φορολογικά πλεονεκτήματα που δεν είναι διαθέσιμα στους ανταγωνιστές τους, αυτό βλάπτει τον θεμιτό ανταγωνισμό στην Ευρωπαϊκή Ένωση κατά παράβαση των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων. Πρέπει να συνεχίσουμε να χρησιμοποιούμε όλα τα μέσα που έχουμε στη διάθεσή μας για να διασφαλίσουμε ότι οι εταιρείες πληρώνουν το δίκαιο μερίδιο της φορολογίας που τους αναλογεί. Διαφορετικά, το δημόσιο ταμείο και οι πολίτες στερούνται κονδύλια για τις αναγκαίες επενδύσεις - η ανάγκη για τις οποίες είναι ακόμη πιο έντονη τώρα για τη στήριξη της οικονομικής ανάκαμψης της Ευρώπης. Πρέπει να συνεχίσουμε τις προσπάθειές μας για τη θέσπιση της κατάλληλης νομοθεσίας για την αντιμετώπιση των κενών και τη διασφάλιση της διαφάνειας. Επομένως, υπάρχει περισσότερη δουλειά μπροστά μας - μεταξύ άλλων για να διασφαλίσουμε ότι όλες οι επιχειρήσεις, συμπεριλαμβανομένων των ψηφιακών, θα πληρώνουν το δίκαιο μερίδιο του φόρου που τους αναλογεί.

⁵⁶¹ Mason, R., *Does the Prohibition of State Aid Limit Tax Competition?* Virginia Public Law and Legal Theory Research Paper 2022-38

να αντιμετωπίσει τον φορολογικό ανταγωνισμό μεταξύ των Κρατών Μελών υιοθετώντας ένα εναρμονισμένο κανονιστικό πλαίσιο ⁵⁶².

Από την άλλη πλευρά, η έρευνα που διεξήγαγε η Επιτροπή αποκάλυψε επίσης το σύνολο των πλεονεκτημάτων που η Apple εξασφάλισε στην Ιρλανδία κατά τη διάρκεια των ετών όσον αφορά τα επίπεδα απασχόλησης και τα χρηματικά διαθέσιμα της επένδυσης. Αυτή η πτυχή, καταδεικνύει την αντιστροφή της ισορροπίας δυνάμεων μεταξύ του κράτους και της αγοράς: οι πολυεθνικές εταιρείες διαπραγματεύονται με το κράτος για το επίπεδο της φορολογίας, φτάνοντας στο σημείο να μειώσουν δραματικά τη φορολογική επιβάρυνση (στην περίπτωση της Apple, σχεδόν καταργώντας την) με αντάλλαγμα τη διαβεβαίωση ότι οι δραστηριότητες και τα κεφάλαιά τους θα παραμείνουν στο κρατικό έδαφος. Με άλλα λόγια, η «υπόθεση Apple» (και αυτές που θα συζητηθούν παρακάτω) αποτελούν την έκφραση, μιας νέας δομής σχέσεων μεταξύ κράτους και αγοράς, σύμφωνα με την οποία η φορολογία καθίσταται παράγοντας προσέλκυσης της εγκατάστασης των πολυεθνικών επιχειρήσεων μέσω εξατομικευμένων προσαρμογών που μπορούν να μειώσουν (ή και να εξαλείψουν) τη φορολογική επιβάρυνση του εταιρικού εισοδήματος.⁵⁶³

7.7 Η ΥΠΟΘΕΣΗ FIAT

Με την απόφαση (ΕΕ) 2016/2326 της 21ης Οκτωβρίου 2015⁵⁶⁴ η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, ως αποτέλεσμα έρευνας που ξεκίνησε τον Ιούνιο του 2014,

⁵⁶²Perotto, G., *How to cope with harmful tax competition in the EU legal order : going beyond the elusive quest for a definition and the misplaced reliance on state aid law*, European journal of legal studies, 2021, Vol. 13, No. 1, . 309-340 - <https://hdl.handle.net/1814/71283>

⁵⁶³Poret, P. (2016), «Do lower taxes encourage investment?», in Love, P. (ed.), *Debate the Issues: Investment*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264242661-5-en>.

⁵⁶⁴ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Απόφαση (ΕΕ) 2016/2326 της Επιτροπής, της 21ης Οκτωβρίου 2015, σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) που

κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η εταιρεία αυτοκινήτων επωφελήθηκε από επιλεκτικά φορολογικά πλεονεκτήματα. Ειδικότερα, η Επιτροπή έκρινε ότι η φορολογική απόφαση που εξέδωσε το Λουξεμβούργο στις 3 Σεπτεμβρίου 2012 υπέρ της Fiat Finance and Trade Ltd (FFT), η οποία επιτρέπει στην τελευταία να εγκαθιστά τη φορολογική της βάση στο Λουξεμβούργο σε ετήσια βάση για περίοδο πέντε ετών, συνιστά ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ, η οποία είναι ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά και εφαρμόστηκε παράνομα κατά παράβαση του άρθρου 108 παράγραφος 3 της ΣΛΕΕ.

Η προσβαλλόμενη φορολογική απόφαση παρέχει, σύμφωνα με την Επιτροπή, επιλεκτικό πλεονέκτημα στη FFT, καθώς εγκρίνει μέθοδο που οδηγεί σε κατανομή των κερδών της FFT εντός του ομίλου Fiat η οποία αποκλίνει από ένα αποτέλεσμα που βασίζεται στην αγορά σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων και έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου που οφείλει να καταβάλει η FFT βάσει του γενικού συστήματος φορολογίας εταιρειών στο Λουξεμβούργο σε σύγκριση με το φόρο που καταβάλλουν μη ενσωματωμένες εταιρείες που φορολογούνται στη χώρα και οι οποίες πραγματοποιούν συναλλαγές μεταξύ ίσων αποστάσεων⁵⁶⁵. Κατά συνέπεια,

χορήγησε το Λουξεμβούργο υπέρ της Fiat (κοινοποιηθείσα υπό τον αριθμό Ε(2015) 7152). Κατά τη δημοσίευση της απόφασης, η Επίτροπος για τον Ανταγωνισμό Margrethe Vestager δήλωσε: «Οι φορολογικές αποφάσεις που εκδίδονται από τις εθνικές αρχές με στόχο την τεχνητή μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης μιας εταιρείας δεν συμμορφώνονται με τους κανόνες της ΕΕ για τις κρατικές ενισχύσεις. Ελπίζω ότι οι σημερινές αποφάσεις θα περάσουν αυτό το μήνυμα στα κράτη μέλη, τις κυβερνήσεις και τις εταιρείες. Όλες οι εταιρείες, μεγάλες ή μικρές, πολυεθνικές ή μη, πρέπει να πληρώνουν το δίκαιο μερίδιο των φόρων που τους αναλογεί».

⁵⁶⁵ Η απόφαση *tax ruling* έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση των φορολογητέων κερδών της FFT στο Λουξεμβούργο σε σύγκριση με τις μη ολοκληρωμένες εταιρείες των οποίων τα φορολογητέα κέρδη προσδιορίζονται με βάση τις συναλλαγές που πραγματοποιούνται σε συνθήκες αγοράς. Η Επιτροπή σημειώνει επίσης ότι η FFT ανήκει σε πολυεθνικό όμιλο, στην προκειμένη περίπτωση στην Fiat Chrysler Automobiles (FCA), και ότι η λειτουργία της εντός του ομίλου είναι να παρέχει υπηρεσίες χρηματοδότησης και ταμειακής διαχείρισης στις άλλες εταιρείες του ομίλου Fiat. Η αμοιβή της λειτουργίας αυτής αποτελεί αντικείμενο της προσβαλλόμενης φορολογικής απόφασης. Τελικά, η επίμαχη συμφωνία είναι μια απόφαση που εγκρίνει μια μέθοδο *transfer pricing* για συναλλαγές που πραγματοποιούνται εντός του ομίλου Fiat, και οποιαδήποτε ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση που χορηγείται από τις φορολογικές αρχές του Λουξεμβούργου στην FFT

το Λουξεμβούργο καλείται να ανακτήσει την παράνομη ενίσχυση από τη Fiat Finance and Trade Ltd.

Σύμφωνα με το σκεπτικό της Επιτροπής, η Fiat Finance and Trade με έδρα το Λουξεμβούργο παρέχει χρηματοοικονομικές υπηρεσίες, συμπεριλαμβανομένων των ενδοομιλικών δανείων, σε άλλες εταιρείες του ομίλου Fiat και πραγματοποιεί ένα ευρύ φάσμα συναλλαγών για λογαριασμό των εταιριών του ομίλου στην Ευρώπη. Η έρευνα αποκάλυψε ότι, ως αποτέλεσμα της φορολογικής απόφασης που χορηγήθηκε από τις αρχές του Λουξεμβούργου το 2012, η Fiat Finance and Trade επωφελήθηκε από επιλεκτικό πλεονέκτημα που ισοδυναμεί με αδικαιολόγητη μείωση της φορολογικής της επιβάρυνσης κατά τουλάχιστον 20-30 εκατ. ευρώ. Επιπλέον, η Επιτροπή επισημαίνει ότι, δεδομένου ότι οι δραστηριότητες της Fiat Finance and Trade είναι συγκρίσιμες με εκείνες μιας τράπεζας, τα φορολογητέα κέρδη της μπορούν να προσδιοριστούν, όπως και για τις τράπεζες, με τον υπολογισμό της απόδοσης του κεφαλαίου που χρησιμοποιεί η εταιρεία για τις χρηματοδοτικές της δραστηριότητες.

Η φορολογική απόφαση φαίνεται να εφαρμόζει μία τεχνητή και ιδιαίτερα πολύπλοκη μεθοδολογία, η οποία κατά την κρίση της Επιτροπής δεν ήταν που δεν είναι κατάλληλη για τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών που αντικατοπτρίζουν τις συνθήκες της αγοράς. Ειδικότερα, η *φορολογική*

ωφελεί ολόκληρο τον όμιλο Fiat, χορηγώντας πρόσθετους πόρους όχι μόνο στην FFT, αλλά στον όμιλο στο σύνολό του. Με άλλα λόγια, όταν η τιμολόγηση μεταβίβασης χρησιμοποιείται για τον καθορισμό των τιμών των προϊόντων και των υπηρεσιών που παρέχονται μεταξύ διαφόρων νομικών οντοτήτων του ίδιου ομίλου, ο μηχανισμός τιμολόγησης μεταβίβασης έχει, από τη φύση του, επιπτώσεις σε πολλές εταιρείες του ομίλου (αν οι τιμές αυξηθούν σε μια εταιρεία, το κέρδος μιας άλλης μειώνεται). Βλ. σχετικά Pinto Nogueira, J.F., Garcia Prats, F.A., Haslehner, W.C., Heydt, V., Kemmeren, E., Kofler, G., Lang, M., Lüdicke, J., Pistone, P., Raingard de la Blétière, E. and Raventos-Calvo, S., OS ECJ-TF 1/2020 on the General Court Decisions of 24 September 2019 in *The Netherlands v. Commission (Starbucks)*(Joined Cases C-760/15 and T-636/16) and *Luxembourg v. Commission (Fiat Finance and Trade)*(Joined Cases T-755/15 and T-759/15), on State Aid Granted by Transfer Pricing Rulings, 2020. Διαθέσιμο σε https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3644209

απόφαση μειώνει τεχνητά τους φόρους που καταβάλλει η Fiat Finance and Trade με δύο τρόπους:

- Με μη τεχνικά αποδεκτό τρόπο υπολογισμού της εκτιμώμενης κεφαλαιακής βάση για τους σκοπούς της απόφασης, με αποτέλεσμα να είναι σημαντικά χαμηλότερη από το πραγματικό κεφάλαιο της εταιρίας,
- Το τεκμαρτό αντάλλαγμα που εφαρμόζεται σε ένα ήδη πολύ μειωμένο κεφάλαιο για φορολογικούς σκοπούς είναι επίσης σημαντικά χαμηλότερο από τις τιμές της αγοράς.

Στην ουσία, επομένως, η Fiat Finance and Trade πλήρωσε φόρο μόνο για ένα πολύ μικρό ποσοστό των πραγματικών λογιστικών στοιχείων του ενεργητικού της και με εξαιρετικά χαμηλές τιμές μεταφοράς. Κατ' αρχήν, εάν τα φορολογητέα κέρδη υπολογίζονται με βάση το κεφάλαιο, το επίπεδο κεφαλαιοποίησης της εταιρείας πρέπει να αντιστοιχεί στα πρότυπα του χρηματοπιστωτικού τομέα. Επιπλέον, η καταβαλλόμενη αμοιβή πρέπει να είναι σύμφωνη με τους όρους της αγοράς. Από την άλλη πλευρά, η εκτίμηση της Επιτροπής δείχνει ότι αν στην περίπτωση της Fiat Finance and Trade είχαν εφαρμοστεί εκτιμήσεις για το κεφάλαιο και τις αμοιβές σύμφωνα με τις συνθήκες της αγοράς, τα φορολογητέα κέρδη που δηλώθηκαν στο Λουξεμβούργο θα ήταν είκοσι φορές υψηλότερα.

Το Λουξεμβούργο αμφισβήτησε την απόφαση, υποστηρίζοντας ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε ότι η μέθοδος που επικυρώθηκε στην επίμαχη φορολογική απόφαση δεν ήταν σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Το Γενικό Δικαστήριο της ΕΕ, με την απόφασή του της 24ης Σεπτεμβρίου 2019⁵⁶⁶, απέρριψε την προσφυγή, κρίνοντας ότι η μέθοδος κατανομής των κερδών που εγκρίθηκε με την προσβαλλόμενη απόφαση ελαχιστοποίησε την αμοιβή της FFT: η διαπίστωση ότι το ποσό της δέουσας αμοιβής ήταν

⁵⁶⁶ ΓΕΝΙΚΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΤΗΣ ΕΕ (έβδομο πενταμελές τμήμα) της 24ης Σεπτεμβρίου 2019, *συνεκδικασθείσες υποθέσεις T-755/15 και T-759/15, Λουξεμβούργο και Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής* (υπόθεση C-898/19 P).

υποεκτιμημένο αρκεί, σύμφωνα με το Γενικό Δικαστήριο, για να αποδείξει την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος, δεδομένου ότι η αντίστοιχη μείωση του φόρου βελτίωσε την οικονομική θέση της FFT και του ομίλου στον οποίο ανήκει σε βάρος των ανταγωνιστών της. Κατά συνέπεια, πρέπει να απορριφθούν όλες οι αιτιάσεις του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου σχετικά με την εξέταση από την Επιτροπή της μεθόδου καθορισμού της αμοιβής του FFT. Αντιθέτως, έκρινε ότι η κρίση της επιτροπής ότι η συμφωνία ενέκρινε μια μέθοδο προσδιορισμού της αμοιβής της FFT που δεν επέτρεπε ένα αποτέλεσμα μεταξύ ίσων αποστάσεων και οδηγούσε σε μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης της FFT ήταν ορθή.⁵⁶⁷

Η FFT και η Ιρλανδία προσέφυγαν κατά της απόφασης, με αντίστοιχες αιτήσεις αναίρεσης⁵⁶⁸.

Εν τέλει την 8 Νοεμβρίου 2022, το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης αναίρεσε την απόφαση που εξέδωσε το Γενικό Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης στις 24 Σεπτεμβρίου 2019 στην υπόθεση Λουξεμβούργο και Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής (συνεκδικασθείσες υποθέσεις T-755/15 και T-759/15) και ακύρωσε την από 21 Οκτωβρίου 2015 απόφαση της Επιτροπής σχετικά με την κρατική ενίσχυση την οποία έθεσε σε εφαρμογή το Λουξεμβούργο υπέρ της FFT.⁵⁶⁹

⁵⁶⁷ Iliopoulos T., *The State Aid Cases of Starbucks and Fiat: New Routes for the Concept of Selectivity* 16(2) *European State Aid Law Quarterly* 2017 263

⁵⁶⁸ Αιτήσεις αναίρεσης κατέθεσαν τόσο η FFT (C-885/19 P) όσο και η Ιρλανδία (Ψ-885/19Π) 9

⁵⁶⁹ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΤΗΣ ΕΕ (τμήμα μείζονος συνθέσεως) Απόφαση του Δικαστηρίου της ΕΕ της 8ης Νοεμβρίου 2022 «Αίτηση αναίρεσεως – Κρατικές ενισχύσεις – Ενίσχυση χορηγηθείσα από το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου – Απόφαση με την οποία κηρύσσεται η ενίσχυση παράνομη και μη συμβατή προς την εσωτερική αγορά και διατάσσεται η ανάκτησή της – Φορολογική απόφαση προέγκρισης (tax ruling) – Πλεονέκτημα – Επιλεκτικός χαρακτήρας – Αρχή του πλήρους ανταγωνισμού – Πλαίσιο αναφοράς – Εφαρμοστέο εθνικό δίκαιο – “Κανονική”, λεγόμενη, φορολογία» τις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-885/19 P και C-898/19 P, με αντικείμενο δύο αιτήσεις αναίρεσεως δυνάμει του άρθρου 56 του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, που ασκήθηκαν στις 4 Δεκεμβρίου 2019

Το ΔΕΕ διαπίστωσε ότι η Επιτροπή είχε καθορίσει εσφαλμένα το «πλαίσιο αναφοράς», δηλαδή τους κανόνες που καθορίζουν το επίπεδο της «κανονικής φορολογίας» σε σχέση με το οποίο πρέπει να αξιολογηθεί αν το επίμαχο μέτρο παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα στον δικαιούχο.

Το ΔΕΕ υπενθύμισε ότι η φορολογία αποτελεί προνόμιο των κρατών μελών ελλείψει εναρμόνισης στην ΕΕ, αν και πρέπει να ασκούν τη διακριτική τους ευχέρεια στο πλαίσιο των κανόνων της ΕΕ, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που αφορούν τις κρατικές ενισχύσεις. Στη συνέχεια, το ΔΕΕ εξήγησε ότι η ύπαρξη φορολογικής κρατικής ενίσχυσης πρέπει, επομένως, να αξιολογείται αναγκαστικά με βάση αποκλειστικά το εθνικό φορολογικό σύστημα. Η Επιτροπή έσφαλε όταν θεώρησε ότι η αρχή των ίσων αποστάσεων ενσωματώνεται στο άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το οποίο αποτελεί τη νομική βάση για τον έλεγχο των κρατικών ενισχύσεων.⁵⁷⁰

Επιπλέον, το δικαστήριο υπογράμμισε ότι η Επιτροπή θα έπρεπε να είχε αξιολογήσει τη φορολογική απόφαση αποκλειστικά υπό το πρίσμα των κανόνων και των διοικητικών οδηγιών του Λουξεμβούργου σχετικά με τη μεταβιβαστική τιμολόγηση, αντί να εξετάζει απλώς αφηρημένα τον «στόχο που επιδιώκει το γενικό σύστημα φορολογίας εισοδήματος εταιρειών».⁵⁷¹

Το Δικαστήριο με την υπό κρίση απόφασή του, καθόρισε ένα πλαίσιο για την Επιτροπή προκειμένου να εξετάζει τις αποφάσεις για τις τιμές μεταβίβασης βάσει των κανόνων της ΕΕ για τις κρατικές ενισχύσεις:

⁵⁷⁰ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΤΗΣ ΕΕ, Απόφαση του Δικαστηρίου (τμήμα μείζονος συνθέσεως) της 8ης Νοεμβρίου 2022 «Αίτηση αναιρέσεως – Κρατικές ενισχύσεις – Ενίσχυση χορηγηθείσα από το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου – Απόφαση με την οποία κηρύσσεται η ενίσχυση παράνομη και μη συμβατή προς την εσωτερική αγορά και διατάσσεται η ανάκτησή της – Φορολογική απόφαση προέγκρισης (tax ruling) – Πλεονέκτημα – Επιλεκτικός χαρακτήρας – Αρχή του πλήρους ανταγωνισμού – Πλαίσιο αναφοράς – Εφαρμοστέο εθνικό δίκαιο – “Κανονική”, λεγόμενη, φορολογία» τις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-885/19 P και C-898/19 P, με αντικείμενο δύο αιτήσεις αναιρέσεως δυνάμει του άρθρου 56 του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, που ασκήθηκαν στις 4 Δεκεμβρίου 2019.

⁵⁷¹ Όπ.παρ.

«αφού παρατηρήσει ότι ένα κράτος μέλος έχει επιλέξει να εφαρμόσει την αρχή των ίσων αποστάσεων προκειμένου να καθορίσει τις τιμές μεταβίβασης των ενοποιημένων εταιρειών, η Επιτροπή πρέπει [...] να είναι σε θέση να αποδείξει ότι οι παράμετροι που καθορίζονται από το εθνικό δίκαιο είναι προδήλως ασυμβίβαστες με τον επιδιωκόμενο από το εθνικό φορολογικό σύστημα στόχο της μη διακριτικής φορολόγησης όλων των ημεδαπών εταιρειών, ενοποιημένων ή μη, οδηγώντας συστηματικά σε υποτίμηση των τιμών μεταβίβασης που εφαρμόζονται στις ενοποιημένες εταιρείες ή σε ορισμένες από αυτές, όπως οι χρηματοδοτικές εταιρείες, σε σύγκριση με τις τιμές της αγοράς για συγκρίσιμες συναλλαγές που πραγματοποιούνται από μη ενοποιημένες εταιρείες.»⁵⁷²

Η απόφαση του ΔΕΕ για την υπόθεση Fiat είναι ιδιαίτερα σημαντική, καθώς πρόκειται για οριστική απόφαση. Δεδομένου ότι η Επιτροπή έχει χρησιμοποιήσει παρόμοια προσέγγιση και πλαίσιο αναφοράς σε άλλες εκκρεμείς ακόμη υποθέσεις και έχει συγκρίνει τη φορολογική θέση του δικαιούχου της φορολογικής απόφασης με τη φορολογική θέση οποιουδήποτε άλλου φορολογούμενου για τους σκοπούς της αξιολόγησης της ύπαρξης επιλεκτικού πλεονεκτήματος, η απόφαση του ΔΕΕ μπορεί να αποδυναμώσει περαιτέρω τη στάση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής σε αυτές τις άλλες υποθέσεις.⁵⁷³

⁵⁷² *Όπ.παρ.*

⁵⁷³ Οι υποθέσεις Apple και Amazon για τις φορολογικές κρατικές ενισχύσεις εκκρεμούν όλες ενώπιον του ΔΕΕ, αναμένοντας τον ορισμό ημερομηνίας προφορικής ακρόασης. Άλλες υποθέσεις (συμπεριλαμβανομένων των Nike, IKEA και Huhtamäki) που αφορούν πιθανές φορολογικές κρατικές ενισχύσεις εξακολουθούν να διερευνώνται από την Επιτροπή και εκκρεμούν ήδη εδώ και αρκετά χρόνια.

7.8 Η ΥΠΟΘΕΣΗ STARBUCKS

Με την απόφαση της 21ης Οκτωβρίου 2015⁵⁷⁴ η Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η συμφωνία εκ των προτέρων τιμολόγησης μεταβίβασης που συνήψαν οι Κάτω Χώρες με την Starbucks Manufacturing EMEA BV (SMBV) στις 28 Απριλίου 2008, η οποία επιτρέπει στην τελευταία να προσδιορίζει την εταιρική φορολογική της υποχρέωση στις Κάτω Χώρες σε ετήσια βάση για περίοδο δέκα ετών συνιστά κρατική ενίσχυση, κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η οποία είναι ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά και τέθηκε παράνομα σε εφαρμογή κατά παράβαση του άρθρου 108 παράγραφος 3 της Συνθήκης.

Πιο συγκεκριμένα, η Επιτροπή επεσήμανε ότι η Starbucks Manufacturing EMEA BV, με έδρα τις Κάτω Χώρες, είναι η μόνη εταιρεία καβουρδίσματος καφέ του ομίλου Starbucks στην Ευρώπη. Η εταιρεία πωλεί και διανέμει καβουρδισμένο καφέ και προϊόντα που σχετίζονται με τον καφέ (φλιτζάνια, συσκευασμένα προϊόντα διατροφής, γλυκά κ.λπ.) σε καταστήματα Starbucks στην Ευρώπη, τη Μέση Ανατολή και την Αφρική. Η έρευνα αποκάλυψε ότι μια φορολογική απόφαση που εκδόθηκε από τις ολλανδικές αρχές το 2008 παρείχε επιλεκτικό πλεονέκτημα στη Starbucks Manufacturing, το οποίο ισοδυναμεί με αδικαιολόγητη μείωση της φορολογικής υποχρέωσης κατά τουλάχιστον 20-30 εκατομμύρια ευρώ από το 2008. Η απόφαση μείωσε τεχνητά τους φόρους που κατέβαλε η Starbucks Manufacturing με δύο τρόπους: α) η εταιρεία καταβάλλει εξαιρετικά επαχθή δικαιώματα στην Alki (εταιρεία του ομίλου Starbucks με έδρα το Ηνωμένο Βασίλειο) για να επωφεληθεί από την τεχνογνωσία καβουρδίσματος καφέ- β) η εταιρεία

⁵⁷⁴ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Απόφαση (ΕΕ) 2017/502 της Επιτροπής, της 21ης Οκτωβρίου 2015, σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.38374 (2014/C ex 2014/NN) που χορήγησαν οι Κάτω Χώρες υπέρ της Starbucks (κοινοποιηθείσα υπό τον αριθμό Ε(2015) 7143).

καταβάλλει επίσης μια διογκωμένη τιμή για τους κόκκους πράσινου καφέ στην Starbucks Coffee Trading SARL, εταιρεία με έδρα την Ελβετία.

Η έρευνα της Επιτροπής έδειξε ότι το τίμημα που κατέβαλε η Starbucks Manufacturing στην Alki δεν είναι δικαιολογημένη, διότι δεν αντικατοπτρίζει ρεαλιστικά την αγοραία αξία.

Στην πραγματικότητα, μόνο η Starbucks Manufacturing καταβάλλει δικαιώματα για τη χρήση της εν λόγω *τεχνογνωσίας*, ενώ καμία άλλη εταιρεία του ομίλου Starbucks ή οποιαδήποτε ανεξάρτητη επιχείρηση στην οποία έχει ανατεθεί το καβούρδισμα, καταβάλλει δικαιώματα για τη χρήση της ίδιας *τεχνογνωσίας* σε ουσιαστικά πανομοιότυπες καταστάσεις. Στην περίπτωση της Starbucks Manufacturing, η ύπαρξη και το μέγεθος των καταβαλλόμενων δικαιωμάτων σημαίνει ότι μεγάλο μέρος των φορολογητέων κερδών μετακυλιέται αδικαιολόγητα στην Alki, η οποία δεν υποχρεούται να καταβάλει φόρο εταιρειών ούτε στο Ηνωμένο Βασίλειο ούτε στις Κάτω Χώρες.

Η έρευνα της Επιτροπής αποκάλυψε επίσης ότι η φορολογική βάση της Starbucks Manufacturing μειώνεται αδικαιολόγητα από την υπερβολική τιμή που καταβάλλεται για τους κόκκους πράσινου καφέ σε μια ελβετική εταιρεία, την Starbucks Coffee Trading SARL. Στην πραγματικότητα, το περιθώριο κέρδους για τα φασόλια έχει υπερτριπλασιαστεί από το 2011. Εξαιτίας αυτού του υψηλού συντελεστή κόστους, ο οποίος είναι ζωτικής σημασίας για το καβούρδισμα του καφέ, οι δραστηριότητες καβουρδίσματος καφέ της Starbucks Manufacturing δεν αποφέρουν από μόνες τους αρκετά κέρδη ώστε να καταβληθούν τα δικαιώματα που οφείλονται στην Alki για τη χρήση της *τεχνογνωσίας*. Η καταβολή αυτών των δικαιωμάτων έχει ως αποτέλεσμα μεγάλο μέρος των κερδών που προκύπτουν από την πώληση άλλων προϊόντων, όπως τσάι, γλυκά και φλιτζάνια, στα καταστήματα Starbucks να μεταφέρεται στην Alki. Αυτές οι πωλήσεις αντιπροσωπεύουν την πλειονότητα του κύκλου εργασιών της Starbucks Manufacturing. Κατά συνέπεια, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών

υποχρεούται, κατά την άποψη της Επιτροπής, να ανακτήσει την παράνομα χορηγηθείσα ενίσχυση.

Το Βασίλειο των Κάτω Χωρών και η Starbucks, με την υποστήριξη της Ιρλανδίας, προσέβαλαν την απόφαση της Επιτροπής ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου της ΕΕ, αμφισβητώντας την εξέταση από την Επιτροπή του επιλεκτικού χαρακτήρα της φορολογικής απόφασης- ειδικότερα, ισχυρίζονται ότι η Επιτροπή υιοθέτησε εσφαλμένο σύστημα αναφοράς για την εξέταση της απαίτησης επιλεκτικότητας⁵⁷⁵. Η Επιτροπή επικρίνεται επίσης επειδή προσδιόρισε μια αρχή του ελεύθερου ανταγωνισμού που αφορά ειδικά το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης κατά παράβαση της φορολογικής αυτονομίας των κρατών μελών και επειδή εξέτασε την απόφαση μόνο υπό το πρίσμα της εν λόγω αρχής χωρίς να λάβει υπόψη το δίκαιο των Κάτω Χωρών⁵⁷⁶.

Το Γενικό Δικαστήριο της ΕΕ, με την απόφασή του της 24ης Σεπτεμβρίου 2019⁵⁷⁷, ακύρωσε την προσβαλλόμενη απόφαση, κρίνοντας ότι τα επιχειρήματα που προέβαλε η Επιτροπή δεν ήταν επαρκή για να αποδειχθεί ότι η επίμαχη φορολογική απόφαση παρείχε επιλεκτικό πλεονέκτημα στην SMBV κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 ΣΛΕΕ.

⁵⁷⁵Cachia, F., *Analysing the European Commission's Final Decisions on Apple, Starbucks, Amazon and Fiat Finance & Trade*. EC Tax Review, 2017 26(1).

⁵⁷⁶ Iliopoulos, T., *The State Aid Cases of Starbucks and Fiat*. European State Aid Law Quarterly, 2017 16(2), .263-271.

⁵⁷⁷ ΓΕΝΙΚΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΤΗΣ ΕΕ ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ ΤΗΣ ΕΕ ΤΗΣ 24ΗΣ ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΥ 2019 - ΚΑΤΩ ΧΩΡΕΣ κ.λπ. κατά Επιτροπής (Υπόθεση T- 760/15 και T-636/15) - Κρατικές ενισχύσεις - Ενίσχυση που έθεσαν σε εφαρμογή οι Κάτω Χώρες - Απόφαση με την οποία η ενίσχυση κηρύσσεται παράνομη και ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά και διατάσσεται η ανάκτησή της - Προκαταρκτική φορολογική απόφαση (φορολογική απόφαση) - Τιμή μεταβίβασης - Υπολογισμός της φορολογητέας αξίας - Αρχή του πλήρους ανταγωνισμού - Πλεονεκτήματα - Σύστημα αναφοράς - Αυτονομία των κρατών μελών σε φορολογικά και διαδικαστικά θέματα (2019/C 413/47)

7.9 ΤΟ ΕΙΔΙΚΟ ΒΕΛΓΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΓΙΑ ΤΑ ΥΠΕΡΚΕΡΔΗ

Με την απόφαση της 11ης Ιανουαρίου 2016 ⁵⁷⁸, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έκρινε ότι το βελγικό καθεστώς *απαλλαγής από τη φορολόγηση των υπερκερδών*, που ισχύει από το 2005, είναι παράνομο βάσει των κατευθυντήριων γραμμών για τις κρατικές ενισχύσεις, το οποίο, βάσει φορολογικών αποφάσεων, επέτρεπε σε ορισμένες εταιρείες που ανήκουν σε πολυεθνικούς ομίλους να καταβάλλουν στο Βέλγιο σημαντικά χαμηλότερους φόρους από αυτούς που όφειλαν.

Σύμφωνα με την Επιτροπή, το καθεστώς αυτό, με την έκπτωση των λεγόμενων υπερκερδών που θα προέκυπταν από τη συμμετοχή σε πολυεθνικό όμιλο, μείωσε τη φορολογική βάση των εταιρειών κατά 50% έως 90%. Από την έρευνα προέκυψε έτσι ότι το καθεστώς παρέκκλινε από τη βελγική φορολογική νομοθεσία για τις εταιρείες και την αρχή των ίσων αποστάσεων ⁵⁷⁹.

⁵⁷⁸ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Απόφαση (ΕΕ) 2016/1699 της Επιτροπής, της 11ης Ιανουαρίου 2016, σχετικά με το καθεστώς κρατικών ενισχύσεων για τις απαλλαγές από τα υπερκέρδη SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) που εφαρμόζει το Βέλγιο (κοινοποιηθείσα υπό τον αριθμό E(2015) 9837).

⁵⁷⁹ Κατά τη δημοσίευση της απόφασης, η Επίτροπος Margrethe Vestager, αρμόδια για την πολιτική ανταγωνισμού, δήλωσε: «Το Βέλγιο έχει χορηγήσει σε ορισμένες πολυεθνικές εταιρείες σημαντικά φορολογικά πλεονεκτήματα που παραβιάζουν τους κανόνες της ΕΕ για τις κρατικές ενισχύσεις και στρεβλώνουν τον ανταγωνισμό επί της ουσίας, θέτοντας σε άνιση κατάσταση τους μικρότερους ανταγωνιστές που δεν ανήκουν σε πολυεθνικό όμιλο. Υπάρχουν πολλές νομικές μέθοδοι με τις οποίες οι χώρες της ΕΕ μπορούν να στηρίξουν τις επενδύσεις και υπάρχουν πολλοί καλοί λόγοι για να επενδύσει κανείς στην ΕΕ. Ωστόσο, η πρακτική με την οποία μια χώρα χορηγεί σε ορισμένες πολυεθνικές παράνομα φορολογικά πλεονεκτήματα, τα οποία τους επιτρέπουν να αποφεύγουν την καταβολή φόρων για το μεγαλύτερο μέρος των πραγματικών τους κερδών, βλάπτει σοβαρά τον θεμιτό ανταγωνισμό στην ΕΕ, σε τελική ανάλυση σε βάρος των πολιτών». Για το θέμα αυτό, βλέπε επίσης Wattel, P.J., *Stateless Income, State Aid and the (Which?) Arm's Length Principle*. Intertax, 2016 44(11)

Η βελγική φορολογική νομοθεσία επιβάλλει στις εταιρείες ένα επίπεδο φορολόγησης με βάση τα κέρδη που προκύπτουν πραγματικά από τις δραστηριότητες που ασκούνται στο Βέλγιο. Ωστόσο, το καθεστώς φορολόγησης των υπερκερδών του 2005⁵⁸⁰ επέτρεψε, βάσει ειδικών φορολογικών αποφάσεων⁵⁸¹, σε ορισμένες πολυεθνικές εταιρείες⁵⁸² να μειώσουν τη φορολογική τους βάση για υποτιθέμενα υπερβολικά κέρδη.

Βάσει των διατάξεων των προκαταβολικών συμφωνιών, τα πραγματικά κέρδη που καταγράφει μια πολυεθνική εταιρεία συγκρίνονται με τα υποθετικά μέσα κέρδη που θα είχε πραγματοποιήσει μια μεμονωμένη εταιρεία σε παρόμοια κατάσταση- η υποτιθέμενη διαφορά των κερδών θεωρείται από τις βελγικές φορολογικές αρχές ως υπερκέρδος και η φορολογική βάση της πολυεθνικής εταιρείας μειώνεται αναλογικά⁵⁸³. Με τον τρόπο αυτό, σύμφωνα με την Επιτροπή, τα πραγματικά κέρδη που καταγράφηκαν από τις εμπλεκόμενες εταιρείες μειώθηκαν συνήθως κατά περισσότερο από 50 % και σε ορισμένες περιπτώσεις έως και 90 %, με αποτέλεσμα αθέμιτο ανταγωνιστικό πλεονέκτημα έναντι ανταγωνιστικών εταιρειών που δεν ανήκουν σε πολυεθνικό όμιλο και οι οποίες υποχρεούνται να καταβάλουν φόρο για τα πραγματικά κέρδη τους που καταγράφηκαν στο Βέλγιο σύμφωνα με τη συνήθη βελγική νομοθεσία περί φορολογίας εταιρειών.

Το επιλεκτικό φορολογικό πλεονέκτημα που προκύπτει από το καθεστώς δεν μπορεί να δικαιολογηθεί με το επιχείρημα του Βελγίου ότι οι μειώσεις είναι απαραίτητες για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης. Οι

⁵⁸⁰ Βάσει του άρθρου 185 παράγραφος 2 στοιχείο β) του Code des Impôts sur les Revenus/Wetboek Inkomstenbelastingen.

⁵⁸¹ Ισχύει για τέσσερα έτη και μπορεί να ανανεωθεί.

⁵⁸² Την 31 Μαΐου 2015 είχαν εκδοθεί 66 φορολογικές αποφάσεις τύπου tax rulings από τις οποίες επωφελούνταν 55 επιχειρήσεις. Βλ. σχ Blockx, J. *The Belgian Excess Profit Exemption: Tax Incentives for Multinational Groups as State Aid*. Journal of European Competition Law & Practice, 2017 8(1), 25–26.

⁵⁸³ Η Επιτροπή επισημαίνει ότι το υπό εξέταση καθεστώς βασίζεται στην παραδοχή ότι οι πολυεθνικές επιχειρήσεις πραγματοποιούν υπερκέρδη λόγω της συμμετοχής τους σε έναν όμιλο, λόγω συνεργειών, οικονομιών κλίμακας, φήμης, δικτύων πελατών και προμηθευτών και πρόσβασης σε νέες αγορές.

προσαρμογές αυτές έγιναν στην πραγματικότητα μονομερώς από το Βέλγιο, υπό την έννοια ότι δεν συνέπεσαν με αίτημα άλλης χώρας για τη φορολόγηση των ίδιων κερδών. Στην πραγματικότητα, το καθεστώς δεν απαιτούσε από τις εταιρείες να αποδείξουν μια κατάσταση ή ακόμη και τον κίνδυνο διπλής φορολόγησης- στην πραγματικότητα, είχε ως αποτέλεσμα τη διπλή μη φορολόγηση. Για τους λόγους αυτούς, κατά την άποψη της Επιτροπής, το καθεστώς παρέχει στις επιχειρήσεις προνομιακή φορολογική μεταχείριση που είναι παράνομη βάσει των ευρωπαϊκών κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων. Κατά συνέπεια, εκτός του ότι το Βέλγιο πρέπει να σταματήσει να εφαρμόζει το καθεστώς, πρέπει να ανακτήσει όλους τους μη καταβληθέντες φόρους από τουλάχιστον 35 πολυεθνικές που επωφεληθήκαν από το παράνομο καθεστώς.⁵⁸⁴

Το Βέλγιο προσέφυγε κατά των πορισμάτων της Επιτροπής στο Γενικό Δικαστήριο της ΕΕ, το οποίο, με την απόφασή του της 14ης Φεβρουαρίου 2019⁵⁸⁵ ακύρωσε την απόφαση, κρίνοντας ότι η φορολογική πρακτική που εφάρμοσε η βελγική φορολογική διοίκηση δεν συνιστά κρατική ενίσχυση, καθώς η Επιτροπή δεν απέδειξε τον συστηματικό χαρακτήρα της προσέγγισης που ορίζεται στη νομοθεσία αναφοράς, δεδομένου ότι η βελγική διοίκηση διέθετε ευρύ περιθώριο διοικητικής διακριτικής ευχέρειας κατά τη χορήγηση των *φορολογικών αποφάσεων που διέπουν την πρακτική γνωστή ως απαλλαγή από την υπεραξία των κερδών*⁵⁸⁶. Με άλλα λόγια, η

⁵⁸⁴ Φόροι, το ύψος των οποίων η Επιτροπή εκτιμά σε περίπου 700 εκατ. ευρώ συνολικά.

⁵⁸⁵ ΓΕΝΙΚΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΤΗΣ ΕΕ ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ ΤΗΣ ΕΕ (ΕΒΔΟΜΟ ΠΕΝΤΑΜΕΛΕΣ ΤΜΗΜΑ) ΤΗΣ 14ΗΣ ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΥ 2019, Βασίλειο του Βελγίου και *Magnetrol International* κατά Ευρωπαϊκής Επιτροπής - Κρατικές ενισχύσεις - Καθεστώς ενισχύσεων που εφάρμοσε το Βέλγιο - Απόφαση με την οποία το καθεστώς ενισχύσεων κηρύσσεται ασυμβίβαστο με την εσωτερική αγορά και παράνομο και διατάσσεται η ανάκτηση των καταβληθεισών ενισχύσεων - Φορολογική προδικασία - Απαλλαγή των υπερκερδών - Φορολογική αυτονομία των κρατών μελών - Έννοια του καθεστώτος ενισχύσεων - Περαιτέρω μέτρα εφαρμογής - Υποθέσεις T-131/16 και T-263/16. Για το θέμα αυτό, βλέπε. Blockx, J. *The Belgian Excess Profit Exemption: Tax Incentives for Multinational Groups as State Aid*. *Journal of European Competition Law & Practice*, 2017 8(1), 25–26.

⁵⁸⁶ Το Γενικό Δικαστήριο διαπίστωσε ότι οι βελγικές φορολογικές αρχές διέθεταν ευρεία ποιοτική και ποσοτική διακριτική ευχέρεια κατά τη χορήγηση του πλεονεκτήματος (που συνίστατο στη φορολογική απαλλαγή μεριδίου των κερδών υπέρ εταιρειών που ανήκαν σε πολυεθνικό όμιλο) και ότι η φερόμενη ως συστηματική

Επιτροπή κακώς προσδιόρισε τις πράξεις βάσει των οποίων το καθεστώς του πλεονάζοντος κέρδους θα αποτελούσε καθεστώς ενισχύσεων και κακώς θεώρησε ότι οι πράξεις αυτές δεν απαιτούν περαιτέρω εκτελεστικά μέτρα βάσει του άρθρου 1 στοιχείο δ) του κανονισμού 2015/1589⁵⁸⁷.

Η προσέγγιση της Επιτροπής για τις κρατικές ενισχύσεις απαιτεί να προσδιορίσει τις «κανονικές» φορολογικές βάσεις του κράτους, ώστε να μπορεί να μετρήσει την ειδική ελάφρυνση ως απόκλιση από τη βάση αυτή. Στην υπόθεση Amazon, τα μέρη συμφώνησαν ότι η κατάλληλη βάση υπολογισμού για να διαμορφωθεί κρίση σχετικά με το ένα το Λουξεμβούργο επιδοτούσε παράνομα την Amazon ήταν το πρότυπο της ίσης κατανομής του εισοδήματος (arm's length principle) των πολυεθνικών επιχειρήσεων, το οποίο, ταυτόχρονα, αποτελούσε πρότυπο και σύμφωνα με το δίκαιο του Λουξεμβούργου⁵⁸⁸. Όπως και στις υποθέσεις Fiat και Apple, το Γενικό Δικαστήριο της ΕΕ στην υπόθεση Amazon περιέγραψε ότι η Επιτροπή χρησιμοποίησε το πρότυπο των ίσων αποστάσεων για να ελέγξει ότι το Λουξεμβούργο ενέκρινε ορθά την προτεινόμενη μέθοδο τιμολόγησης μεταβίβασης, ενώ επιβεβαίωσε για ακόμη μία φορά δήλωσε για άλλη μία φορά ότι εάν τα κράτη μέλη «δεν κάνουν διάκριση μεταξύ ολοκληρωμένων επιχειρήσεων και ανεξάρτητων επιχειρήσεων για τους σκοπούς της υποχρέωσής τους να καταβάλλουν φόρο εισοδήματος», τότε η χρήση του κριτηρίου της ίσης κατανομής του εισοδήματος είναι επιτρεπτή βάσει των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων. Η αιτιολογία αυτή βασίζεται στο συμπέρασμα ότι η απουσία αυτού του είδους διάκρισης σημαίνει ότι «ο νόμος έχει ως στόχο να φορολογεί το κέρδος που προκύπτει από την οικονομική δραστηριότητα μιας τέτοιας ολοκληρωμένης επιχείρησης σαν να

προσέγγιση έπρεπε να συμπληρωθεί από περαιτέρω ενέργειες των φορολογικών αρχών, οι οποίες εξέταζαν κάθε πλεονέκτημα που χορηγήθηκε στη συνέχεια κατά περίπτωση, συντάσσοντας φορολογική προσφυγή.

⁵⁸⁷ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ *Κανονισμός (ΕΕ) 2015/1589 του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2015, για τη θέσπιση λεπτομερών κανόνων εφαρμογής του άρθρου 108 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης.*

⁵⁸⁸ Σε αυτό το σημείο διαφοροποιείται η υπόθεση της Amazon από την Apple, και η Ιρλανδία παρενέβη στην υπόθεση Amazon για να σημειώσει ότι η Επιτροπή εφάρμοσε ένα «sui-generis arm's length standard». Βλ. σχετικά και Mason R., *Tax Rulings as State Aid — Part 4: Whose Arm's-Length Standard?* Tax Notes, May 15 2017, σ.947

είχε προκύψει από συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν σε τιμές αγοράς»⁵⁸⁹.

Από τις μέχρι τώρα υποθέσεις δεν είναι σαφές τι συμβαίνει όταν ένα κράτος κάνει διάκριση μεταξύ πολυεθνικών και αυτόνομων εταιρειών. Παρά τη συμφωνία τους ότι το κριτήριο των ίσων αποστάσεων ήταν το σωστό κριτήριο, τα μέρη εξακολουθούσαν να διαφωνούν για συγκεκριμένα θέματα. Η Amazon και το Λουξεμβούργο διαφώνησαν με τη χρήση από την Επιτροπή των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ (από το 2010 και το 2017) που χρονολογούνται μετά την έκδοση της προσβαλλόμενης απόφασης. Όπως και στην υπόθεση Fiat και Apple, το Γενικό Δικαστήριο της ΕΕ επιβεβαίωσε ότι η Επιτροπή είναι σκόπιμο να χρησιμοποιεί τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για να ελέγχει τις αποφάσεις ενός κράτους μέλους για τις τιμές μεταβίβασης, αλλά έκρινε ότι η Επιτροπή δεν μπορεί να εφαρμόζει αναδρομικά τις εν λόγω κατευθυντήριες γραμμές, τουλάχιστον όταν οι κατευθυντήριες γραμμές προτείνουν νέα πρότυπα ή προσεγγίσεις, αντί να αποσαφηνίζουν προϋπάρχουσες προσεγγίσεις.

Η Επιτροπή άσκησε αναίρεση κατά της απόφασης του Γενικού Δικαστηρίου της ΕΕ ενώπιον του Δικαστηρίου της ΕΕ⁵⁹⁰ με την αιτιολογία ότι το ίδιο το Γενικό Δικαστήριο:

- υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο όταν έκρινε ότι ο χαρακτηρισμός της πρακτικής της προκαταβολής φόρου επί των «πλεοναζόντων κερδών», που εφάρμοσε το Βέλγιο κατά την περίοδο 2004-2014, ως καθεστώς ενισχύσεων κατά την έννοια του άρθρου 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 2015/1589 ήταν εσφαλμένος,
- όπου ανέφερε ότι η Επιτροπή έλαβε υπόψη της μόνο ορισμένες νομικές πράξεις ως διατάξεις που διέπουν τη λεγόμενα «υπερκέρδη», παρερμήνευσε την πρώτη απαίτηση του άρθρου 1 στοιχείο δ) του κανονισμού 2015/1589,

⁵⁸⁹ Η αιτιολογία αυτή αποδοκιμάζεται από κάποιους ερευνητές, βλ. Mason R., *State Aid Special Report — Part 6: Arm's Length on Appeal*, Tax Notes, Feb. 5, 2018, σ. 771.

⁵⁹⁰ Η προσφυγή κατατέθηκε στις 24 Απριλίου 2019 και αναμένεται έκδοση απόφασης.

- όταν έκρινε ότι η χορήγηση της απαλλαγής από τα «υπερκέρδη» απαιτεί τη θέσπιση περαιτέρω εκτελεστικών μέτρων, ερμήνευσε εσφαλμένα τη δεύτερη προϋπόθεση του άρθρου 1 στοιχείο δ) του κανονισμού 2015/1589,
- καταλήγοντας στο συμπέρασμα ότι απαιτούνται περαιτέρω εκτελεστικά μέτρα για τον καθορισμό των δικαιούχων της απαλλαγής από τα «υπερκέρδη», παρερμήνευσε την τρίτη απαίτηση του άρθρου 1 στοιχείο δ) του κανονισμού 2015/1589,
- όπου έκρινε ότι η Επιτροπή είχε εσφαλμένα χαρακτηρίσει το καθεστώς «υπερκέρδη» ως καθεστώς κατά την έννοια του άρθρου 1 στοιχείο δ) του κανονισμού 2015/1589 παραβιάζοντας το σκεπτικό της εν λόγω διάταξης.

7.10 Η ΥΠΟΘΕΣΗ AMAZON

Με απόφαση της 4ης Οκτωβρίου 2017⁵⁹¹ η Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι, ως αποτέλεσμα μιας φορολογικής απόφασης που συνήφθη το 2003 (και ανανεώθηκε το 2011), το Λουξεμβούργο χορήγησε στην Amazon αδικαιολόγητα φορολογικά πλεονεκτήματα ύψους περίπου 250 εκατ. ευρώ κατά παράβαση των ευρωπαϊκών κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων .

Σύμφωνα με την Επιτροπή, η φορολογική απόφαση επέτρεψε στην Amazon να μεταφέρει το μεγαλύτερο μέρος των κερδών της από μια εταιρεία του ομίλου Amazon που υπόκειται σε φορολογία στο Λουξεμβούργο (Amazon EU) σε μια εταιρεία που δεν υπόκειται (Amazon Europe Holding

⁵⁹¹ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Απόφαση (ΕΕ) 2018/859 της Επιτροπής, της 4ης Οκτωβρίου 2017, σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) που χορήγησε το Λουξεμβούργο υπέρ της Amazon (κοινοποιηθείσα υπό τον αριθμό Ε(2017) 6740).

Technologies). Ειδικότερα, η συμφωνία με τη φορολογική αρχή του Λουξεμβούργου επέτρεψε την καταβολή *δικαιωμάτων* από την Amazon EU στην Amazon Europe Holding, με συνέπεια τη σημαντική μείωση των φορολογητέων κερδών της Amazon EU⁵⁹². Ως εκ τούτου, η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η φορολογική *απόφαση* παρείχε επιλεκτικό οικονομικό πλεονέκτημα στην Amazon, επιτρέποντας στην πολυεθνική εταιρεία να αποφύγει τη φορολόγηση των τριών τετάρτων των κερδών που προκύπτουν από τις πωλήσεις της εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Συμπερασματικά, η συμφωνία της 6ης Νοεμβρίου 2003, με την οποία το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου ενέκρινε μια μέθοδο transfer pricing που πρότεινε η Amazon.com, Inc. η οποία επέτρεπε στην Amazon EU S.à.r.l. για τον προσδιορισμό της υποχρέωσής της για φόρο εισοδήματος εταιρειών στο Λουξεμβούργο από το 2006 έως το 2014, αφενός, και η επακόλουθη αποδοχή της ετήσιας δήλωσης φόρου εισοδήματος εταιρειών βάσει της απόφασης αυτής, αφετέρου, συνιστούν κρατική ενίσχυση που χορηγήθηκε παράνομα από το Λουξεμβούργο κατά παράβαση του άρθρου 108, παράγραφος 3, της ΣΛΕΕ και είναι ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

Με προσφυγή που άσκησε στις 22 Μαΐου 2018, η Amazon προσέβαλε την απόφαση ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου της ΕΕ με την αιτιολογία ότι η

⁵⁹² Πρβλ. Wattel P., *Stateless Income, State Aid and the (Which?) Arm's Length Principle*, 44, *Intertax*, I 11, 2016 σ. 791-801, το σχήμα που χρησιμοποιήθηκε στην απόφαση της Amazon στο Λουξεμβούργο επιτυγχάνει το ίδιο αποτέλεσμα της «παρέκτασης», από τη φορολογητέα βάση της λουξεμβουργιανής εταιρείας του ομίλου, ενός μεριδίου εισοδήματος που δεν φορολογείται σε καμία δικαιοδοσία. Η Amazon EU, η λουξεμβουργιανή εταιρεία κατέβαλε - για τα δικαιώματα εκμετάλλευσης του δικτυακού τόπου στον οποίο πραγματοποιούνται οι διαδικτυακές πωλήσεις για την Ευρώπη - εκπιπτόμενα από τον φόρο δικαιώματα σε μια ετερόρρυθμη εταιρεία του ομίλου, η οποία είναι εγκατεστημένη στο Λουξεμβούργο αλλά δεν υπόκειται (ως φορολογικά διαφανής) σε εταιρικό φόρο. Το ποσό αυτών των δικαιωμάτων αντιστοιχούσε, και πάλι, στο σύνολο των επιπλέον κερδών, υπολογιζόμενο ετησίως σε υπολειμματική βάση, αφού προεκτιμήθηκε από τα κέρδη της Amazon EU ένα μικρό περιθώριο που θεωρήθηκε κατάλληλο σε σχέση με τις δραστηριότητές της: ένα περιθώριο που καθορίστηκε ότι δεν μπορούσε να υπερβαίνει το 0,45% ούτε να υπολείπεται του 0,55% των καθαρών κερδών.

Επιτροπή δεν μπόρεσε να αποδείξει την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος υπέρ της. Πράγματι, σύμφωνα με την πολυεθνική, το φορολογικό καθεστώς που προέκυψε από την επίμαχη απόφαση ήταν σύμφωνο με τις συνήθεις συνθήκες της αγοράς και, ως εκ τούτου, η ίδια η συμφωνία δεν παρείχε κανένα πραγματικό πλεονέκτημα με τη μορφή μείωσης της φορολογικής βάσης⁵⁹³.

Το Γενικό Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, με την απόφασή του της 12ης Μαΐου 2021, ακύρωσε την απόφαση της Επιτροπής με την αιτιολογία ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε με τον απαιτούμενο νομικό τρόπο ότι υπήρξε αδικαιολόγητη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης μιας ευρωπαϊκής θυγατρικής του ομίλου Amazon⁵⁹⁴.

Όπως αναφέρεται στο δελτίο τύπου που εξέδωσε το ίδιο το Γενικό Δικαστήριο, τα Ευρωπαϊκά Δικαστήρια δέχθηκαν *«ουσιαστικά, τους ισχυρισμούς και τα επιχειρήματα των προσφευγόντων που αποσκοπούσαν στην αντίκρουση τόσο του κύριου πορίσματος όσο και των επικουρικών πορισμάτων πλεονεκτήματος»*⁵⁹⁵, ακυρώνοντας έτσι την απόφαση της Επιτροπής της ΕΕ. Ειδικότερα, το Γενικό Δικαστήριο σημείωσε στην απόφασή του ότι η κύρια διαπίστωση της Επιτροπής περί πλεονεκτήματος βασιζόταν σε ανάλυση που ήταν εσφαλμένη από πολλές απόψεις, καταλήγοντας έτσι στο συμπέρασμα ότι κανένα από τα συμπεράσματα που διατύπωσε η Επιτροπή στην προσβαλλόμενη απόφαση δεν ήταν επαρκές για να αποδείξει

⁵⁹³ Επιπλέον, μεταξύ των λόγων αναιρέσεως, η Amazon επισήμανε επίσης ότι η διαταγή περί ανακτήσεως της αποφάσεως είναι παράνομη διότι έχει παρέλθει η δεκαετής προθεσμία παραγραφής που προβλέπεται στο άρθρο 17 του κανονισμού 2015/1589.

⁵⁹⁴ ΓΕΝΙΚΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΤΗΣ ΕΕ, Απόφαση στις υποθέσεις T-816/17 Λουξεμβούργο κατά Επιτροπής και T- 318/18 Amazon EU Sàrl και Amazon.com, Inc./Επιτροπή, Λουξεμβούργο, 12 Μαΐου 2021.

⁵⁹⁵ ΓΕΝΙΚΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ, Δελτίο Τύπου αριθ. 79/2021, Λουξεμβούργο, 12 Μαΐου 2021.

την ύπαρξη πλεονεκτήματος κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ⁵⁹⁶.

7.11 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΗΣ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ ΠΕΡΙ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΝΙΣΧΥΣΕΩΝ

Η επίτευξη του στόχου της εσωτερικής αγοράς, απαλλαγμένης από τις στρεβλώσεις του ανταγωνισμού εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Επιτροπής. Η Επιτροπή φέρει την ευθύνη να διερευνά και να διασφαλίζει ότι όλα τα κράτη μέλη τηρούν τους κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων. Τα κράτη μέλη δεν μπορούν επικαλούμενα τη φορολογική τους κυριαρχία να εμποδίσουν την Επιτροπή από το να διερευνήσει το κατά πόσον η εθνική τους νομοθεσία είναι σύμφωνη με τους κανόνες. Η Επιτροπή φέρει την ευθύνη να διερευνά και να διασφαλίζει ότι τα κράτη μέλη τηρούν τους κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων, ενώ οι αποφάσεις της είναι δεσμευτικές για τον αποδέκτη τους. Ωστόσο, όλες οι ανωτέρω αποφάσεις της Επιτροπής εξετάστηκαν στο πλαίσιο της παρούσας μελέτης. Αμφισβητήθηκαν από τα Κράτη Μέλη τα οποία προσέφυγαν στο Γενικό Δικαστήριο της ΕΕ. Η απόφαση για το βελγικό καθεστώς απαλλαγής από το υπερβάλλον κέρδος ανατράπηκε με βάση μια τεχνική λεπτομέρεια, χωρίς να αφήνει καμία ένδειξη για το πώς το ΔΕΕ θα αποφασίσει τελικά για την επιλογή του συστήματος αναφοράς, την αρχή της ελεύθερης αγοράς που είναι σύμφυτη με το άρθρο 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ και αποτελεί έκφραση της αρχής της ισότητας, το ζήτημα των προσόντων εντός της ίδιας φορολογικής δικαιοδοσίας και σε διαφορετικές

⁵⁹⁶ ΓΕΝΙΚΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ, Απόφαση στις υποθέσεις T-816/17 Λουξεμβούργο κατά Επιτροπής και T- 318/18 Amazon EU Sàrl και Amazon.com, Inc./Επιτροπή, Λουξεμβούργο, 12 Μαΐου 2021.

φορολογικές δικαιοδοσίες ή τα κέρδη των πολυεθνικών επιχειρήσεων που δεν φορολογούνται.⁵⁹⁷

Όπως έχει τονιστεί σε μελέτες, οι φορολογικές αποφάσεις ως εργαλείο μόχλευσης επενδύσεων αποτελούν κατεξοχήν εργαλείο που μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως πρακτική επιζήμιου ανταγωνισμού, πέραν των ζητημάτων στρέβλωσης της αγοράς για τους ανταγωνιστές των αποδεκτών υπό το πρίσμα των κανόνων ανταγωνισμού⁵⁹⁸. Ειδικότερα, προσφέροντας τη δυνατότητα φορολόγησης των κερδών σε ιδιαίτερα χαμηλά επίπεδα τα κράτη είναι δυνατόν, να ενθαρρύνουν την μετεγκατάσταση πολυεθνικών εταιρειών. Έχει αμφισβητηθεί, ωστόσο, η δυνατότητα της Επιτροπής να παρεμβαίνει αποτελεσματικά με εκτελεστικά εργαλεία τα οποία έχουν σχεδιαστεί για την αντιμετώπιση θεμάτων, αυτοσχεδιάζοντας.⁵⁹⁹

Η χρήση των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων σε επίπεδο φορολογικών κανόνων ως εργαλείο για τον έλεγχο του επιζήμιου φορολογικού

⁵⁹⁷Βλ. , μεταξύ άλλων : Giraud A. and Petit S., *Tax Rulings and State Aid Qualification: Should Reality Matter* European State Aid Law Quarterly 16(2) 2016, σ233- Jaeger T., *Tax Concessions for Multinational: In or Out of the Reach of State Aid Law?* Journal of European Competition Law & Practice, 2017 8(4) 221- Arena A , *State Aids and Tax Rulings: an Assessment of the Commission's Recent Decisional Practice* Market and Competition Law Review , 2019 1 (1) 49 - Iliopoulos T., *The State Aid Cases of Starbucks and Fiat: New Routes for the Concept of Selectivity* 16(2) European State Aid Law Quarterly 2017 263- Lovdahl Gormsen L, *European State Aid and Tax Rulings* (Edward Elgar Publishing 2019)- Jaeger T., *Tax Concessions for Multinational: In or Out of the Reach of State Aid Law?* 8(4) Journal of European Competition Law & Practice, 2017 221

⁵⁹⁸Arena A , *State Aids and Tax Rulings: an Assessment of the Commission's Recent Decisional Practice* 1(1) Market and Competition Law Review 49 2019- Iliopoulos T., *The State Aid Cases of* Jaeger T., *Tax Concessions for Multinational: In or Out of the Reach of State Aid Law?* 8(4) Journal of European Competition Law & Practice, 2017 221

⁵⁹⁹ Όπως ορθά σημειώνεται «η Επιτροπή μπορεί να έχει δίκιο ότι οι πολυεθνικές εταιρείες πληρώνουν πολύ λίγους φόρους σε σχέση με την ικανότητά τους να πληρώνουν ... [και μπορεί] να είναι και ηθικά λάθος και επιζήμιο για την ευρωπαϊκή οικονομία ... [αλλά] δεν μπορούν να επιλυθούν όλα τα κοινωνικά και οικονομικά προβλήματα με την κινητοποίηση των κανόνων της ΕΕ για τις κρατικές ενισχύσεις» Nicolaidis P, «*Can Selectivity Result from the Application of Non- Selective Rules? The Case of Engie*» European State Aid Law Quarterly 2019 18(1) 15, 28.

ανταγωνισμού έχει αμφισβητηθεί, ενόψει της διακηρυσσόμενης προς κάθε κατεύθυνση αρχής του σεβασμού της ελευθερίας των κρατών να εφαρμόζουν ανεξάρτητα τη φορολογική τους πολιτική. Άλλωστε, ενόψει των σχετικών κρίσεων του Γενικού Δικαστηρίου αλλά και του ΔΕΕ, όπου μετ' επιτάσεως αναγνωρίζεται ακριβώς η ανεξαρτησία των κρατών μελών σε επίπεδο διαμόρφωσης φορολογικής πολιτικής και με τις οποίες ακυρώνονται οι αποφάσεις της Επιτροπής, η αποτελεσματικότητα της οδού αυτής για την αντιμετώπιση των επιζήμιων πρακτικών αυτών φορολογικού ανταγωνισμού είναι επίσης αμφίβολη.

Φαίνεται πως, τελικά είναι εξαιρετικά δύσκολο να διαμορφωθεί ισορροπία μεταξύ των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις, οι οποίοι έχουν ως στόχο την ανάπτυξη υγιούς ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων που λειτουργούν στην επικράτεια των κρατών μελών και του σεβασμού της εθνικής κυριαρχίας, όπως αυτή εκφράζεται μέσω της υιοθέτησης φορολογικών πολιτικών.

Η ισορροπία αυτή θα πρέπει να ορισθεί μέσα από το πρίσμα του Κώδικα Δεοντολογίας για την Φορολογία Επιχειρήσεων: Εάν μπορεί μέτρα τα οποία εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα να αποτελούν ταυτόχρονα και μέσα κρατικής ενίσχυσης υπό τους όρους του άρθρου 107 παρ. 1 ΣΛΕΕ και κατά πόσον οι σχετικοί κανόνες αποτελούν πρόσφορο μέσο για την αντιμετώπιση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού.

Στα πλαίσια του άρθρου 107 παρ. 1 ΣΛΕΕ, εξετάζονται τα μέτρα τα οποία λαμβάνει ένα κράτος μέλος και το κατά πόσον αυτά τα μέτρα είναι ικανά να προκαλέσουν στρεβλώσεις στον υγιή ανταγωνισμό στην εσωτερική αγορά. Το βασικό κριτήριο που εξετάζεται είναι ο σκοπός ο οποίος επιδιώκεται μέσω υιοθετούμενου μέτρου: εάν ένα κράτος

μέλος παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα σε ορισμένες μόνο επιχειρήσεις με αποτέλεσμα την στρέβλωση της συγκεκριμένης αγοράς.⁶⁰⁰

Όπως όμως διαπιστώνεται, από την άλλη πλευρά ο φορολογικός ανταγωνισμός και οι συναφείς πρακτικές μετατόπισης κερδών που εφαρμόζουν οι επιχειρήσεις χαρακτηρίζονται από μια ισχυρή διασυννοριακή δυναμική, την οποία η νομοθεσία περί κρατικών ενισχύσεων δεν είναι σχεδιασμένη να καλύψει. Ως εκ τούτου, λόγω της φύσης του, το δίκαιο των κρατικών ενισχύσεων δεν είναι κατάλληλο να ελέγχει και να επιβάλλει κυρώσεις για την εκμετάλλευση των φορολογικών κενών που δημιουργούνται από εθνικά μέτρα.⁶⁰¹

Επιπλέον, η κύρωση - δηλαδή η ανάκτηση της ενίσχυσης- είναι μέτρο το οποίο τελικά πλήττει το Κράτος Μέλος, αν ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι τα επιβλαβή φορολογικά μέτρα, προσελκύοντας επενδύσεις από ορισμένες επιχειρήσεις που επιδίδονται σε πρακτικές μετατόπισης κερδών, αποσκοπούν τελικά στο να προσδώσουν πλεονέκτημα στο ίδιο το κράτος μέλος. Είναι σαφές ότι, στην περίπτωση αυτή, το κράτος που εφαρμόζει τα μέτρα αυτά είναι, τρόπον τινά, ή θεωρεί εαυτό, κερδισμένο.

Έτσι εξηγείται η δυσκολία προσαρμογής του πλαισίου των κρατικών ενισχύσεων ώστε να χρησιμοποιηθεί ως μέσο για την πάταξη του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού . Μάλιστα, έχει διατυπωθεί η παρατήρηση ότι *«οι απαιτήσεις που προβλέπονται στο άρθρο 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ αποσκοπούν στον εντοπισμό των μέτρων που είναι δυνητικά επικίνδυνα για τον ανταγωνισμό στα μεταγενέστερα στάδια. Μπορεί επίσης να επηρεάσουν τον ανταγωνισμό στα*

⁶⁰⁰ Perotto G., How to cope with harmful tax competition in the EU legal order : going beyond the elusive quest for a definition and the misplaced reliance on state aid law, European journal of legal studies, 2021, Vol. 13, No. 1, . 309-340 - <https://hdl.handle.net/1814/71283>

⁶⁰¹ Forrester E. , *Is the State Aid Regime a Suitable Instrument to Be Used in the Fight Against Harmful Tax Competition?* EC Tax Review 2018 27(1) 19, 31.

προγενέστερα στάδια, αλλά αυτό είναι δευτερεύον αποτέλεσμα.»⁶⁰² Η προσπάθεια επέκτασης της έννοιας της κρατικής ενίσχυσης ώστε να καταγράφονται και τα φορολογικά μέτρα που είναι επιζήμια υπό όρους φορολογικού ανταγωνισμού ενώ αυτά δεν ενέπιπταν στο πεδίο ενδιαφέροντος του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ παρουσιάζει, ως εκ τούτου, σαθρό νομικό υπόβαθρο.

Το αποτέλεσμα μίας σειράς αποφάσεων της Επιτροπής και η νομολογία του ΔΕΕ έχουν περαιτέρω αναπτύξει την έννοια της επιλεκτικότητας, έννοια η οποία είναι θεμελιώδης για τον καθορισμό του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ όσον αφορά τα φορολογικά μέτρα.⁶⁰³

Η σκέψη και η ανάλυση τόσο της Επιτροπής όσο και του ΔΕΕ, κατά την αξιολόγηση των φορολογικών μέτρων ξεκινά από το κριτήριο της επιλεκτικότητας, γεγονός αμφιλεγόμενο⁶⁰⁴.

Από την άποψη αυτή, οι φορολογικές ενισχύσεις ορίζονται ως «η διανοητικά πιο απαιτητική πτυχή που έχει να προσφέρει η εφαρμογή των κανόνων της Συνθήκης σχετικά με αυτόν τον πυλώνα του δικαίου ανταγωνισμού της ΕΕ» και το κριτήριο της υλικής επιλεκτικότητας συγκρίνεται με μέδουσα, που σημαίνει ότι «τη στιγμή ακριβώς που έχεις φτάσει σε ένα επίπεδο επαρκούς εμπιστοσύνης για να το συλλάβεις οριστικά, σου ξεγλιστράει και πάλι από τα χέρια». ⁶⁰⁵ Η διάκριση μεταξύ γενικών μέτρων και επιλεκτικών μέτρων καθορίζει την

⁶⁰²⁶⁰²Perotto, G. *How to cope with harmful tax competition in the EU legal order : going beyond the elusive quest for a definition and the misplaced reliance on state aid law*, ό.π.

⁶⁰³ Βλέπε, ιδίως, ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ, *Πορτογαλική Δημοκρατία κατά Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων*, υπόθεση C-88/03 και συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-106/09 P και C107/09 P *Ευρωπαϊκή Επιτροπή και Βασίλειο της Ισπανίας κατά Κυβέρνησης του Γιβραλτάρ και Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας*

⁶⁰⁴Perotto, G. *How to cope with harmful tax competition in the EU legal order : going beyond the elusive quest for a definition and the misplaced reliance on state aid law*, ό.π.

⁶⁰⁵ Bartosch A., *The Apple Ruling or the Destruction of the Ring to Bind Them All* Editor's Note in *European State Aid Law Quarterly* 2019 19(3) σ. 249.

πραγματική κατανομή της εξουσίας, και η διεύρυνση της έννοιας της επιλεκτικότητας έχει σημαντικές επιπτώσεις όσον αφορά την εξουσία που ανατίθεται στην Επιτροπή, η οποία έχει θεμελιώδη ρόλο στη διαδικασία αξιολόγησης πιθανών παράνομων κρατικών ενισχύσεων. Συνεπώς, η διεύρυνση της έννοιας της επιλεκτικότητας (και των κρατικών ενισχύσεων) σημαίνει διεύρυνση της ελεγκτικής εξουσίας της Επιτροπής επί των εθνικών επιλογών σε φορολογικά θέματα.

Πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι οι Συνθήκες δεν αναθέτουν στην ΕΕ αρμοδιότητες άμεσης φορολόγησης και ότι τα κράτη μέλη διατηρούν την εξουσία να διαμορφώνουν το δικό τους φορολογικό σύστημα, συμπεριλαμβανομένης της έκδοσης φορολογικών αποφάσεων, υπό την προϋπόθεση ότι τα φορολογικά μέτρα συμμορφώνονται με το δίκαιο της ΕΕ.

Η ανάλυση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού και των μέσων που αναπτύχθηκαν για την αντιμετώπισή του ιδιαίτερα στο επίπεδο της Ευρωπαϊκής ένωσης, αντικείμενο της παρούσας διατριβής, επέτρεψε να περιγραφεί η τρέχουσα μορφή ενός από τα κρίσιμα ζητήματα του διεθνούς φορολογικού συστήματος.

Δεν υπάρχει αμφιβολία ότι η διεθνής κοινότητα (ιδίως ο ΟΟΣΑ) και η ίδια η Ευρωπαϊκή Ένωση γνωρίζουν καλά τους όρους του προβλήματος, τη «βαρύτητά» του και τη σημασία του για τις μελλοντικές παγκόσμιες οικονομικές και πολιτικές ισορροπίες. Η συνειδητοποίηση αυτή επιβεβαιώνεται από τις πολυάριθμες πρωτοβουλίες που έχουν τεθεί σε εφαρμογή, τις κανονιστικές προτάσεις, τις συζητήσεις, τις αναλύσεις, τις μελέτες, τις στατιστικές, τις δηλώσεις προθέσεων και τα μεταρρυθμιστικά σχέδια.

Είναι εξίσου σαφές, ωστόσο, ότι όλες αυτές οι πρωτοβουλίες δεν ήταν μέχρι στιγμής επαρκείς: οι αρνητικές επιπτώσεις του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού δεν έχουν αναχαιτιστεί πλήρως, η διάβρωση της φορολογικής βάσης και η τεχνητή μεταφορά κερδών από τη μία δικαιοδοσία στην άλλη εξακολουθούν να αποτελούν ευρέως εφαρμοζόμενες πρακτικές, ενώ εξακολουθεί να απουσιάζει μια οριστική και διεθνώς συμφωνημένη λύση για τα προβλήματα της φορολόγησης της ψηφιακής οικονομίας. Αυτό δεν σημαίνει ότι δεν έχει σημειωθεί σημαντική πρόοδος τα τελευταία χρόνια, αλλά το ζήτημα απέχει πολύ από την επίλυσή του. Απαιτούνται περαιτέρω προσπάθειες και αποφασιστική και αποφασιστική αλλαγή ρυθμού.

Η προοπτική εντός της οποίας πρέπει να συνεχιστούν οι προσπάθειες παραμένει ο προσδιορισμός υπερεθνικών νομικών μοντέλων που χαρακτηρίζονται από τον καθορισμό νέων καθεστώτων φορολογίας των

επιχειρήσεων (ιδίως των ψηφιακών πολυεθνικών εταιρειών) που θα εφαρμόζονται ομοιογενώς σε παγκόσμια κλίμακα και η ενίσχυση των μηχανισμών διαφάνειας και ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των διαφόρων δικαιοδοσιών. Αυτές οι δύο κατευθύνσεις δράσης λειτουργούν προς την κατεύθυνση της διαμόρφωσης μιας νέας διεθνούς φορολογικής δομής που θα στοχεύει συγκεκριμένα στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και, συνακόλουθα, των *επιζήμιων* πρακτικών *φορολογικού ανταγωνισμού*.

Από τεχνική άποψη, είναι καιρός να εγκαταλειφθεί οριστικά το μοντέλο *διασυννοριακής* φορολόγησης των επιχειρήσεων που βασίζεται σε κριτήρια φυσικής σύνδεσης. Το πέρασμα της οικονομίας στο διαδίκτυο και η ψηφιοποίηση των επιχειρηματικών σχέσεων διέρρηξε τη σχέση μεταξύ φόρου και εδάφους, δημιουργώντας το φαινόμενο του εισοδήματος *χωρίς ιθαγένεια*.

Από αυτή την άποψη, το εισόδημα χωρίς ιθαγένεια τείνει πλέον να λάβει τη μορφή ενός νέου τύπου φορολογικής προϋπόθεσης, αποσυνδεδεμένης από τη φυσική ρίζα του φορολογούμενου στο έδαφος μιας συγκεκριμένης χώρας. Όλα αυτά πρέπει, επομένως, να οδηγήσουν σε νέες μορφές φορολόγησης του εισοδήματος των ψηφιακών εταιρειών, ικανές να εγγυηθούν, αφενός, το δικαίωμα των κρατών να διασφαλίζουν τη φορολογική τους βάση (που σήμερα απειλείται από ιδιαίτερα επιθετικές μορφές φορολογικού σχεδιασμού, από τις οποίες πηγάζουν επιβλαβείς πρακτικές φορολογικού ανταγωνισμού) και, αφετέρου, το σεβασμό της οικονομικής ελευθερίας των εταιρειών.

Η δίκαιη και αποτελεσματική ρύθμιση αυτών των φαινομένων απαιτεί μια πραγματική κοπερνίκεια επανάσταση που θα υλοποιηθεί μέσω της αναζήτησης μιας ενιαίας και κοινής προσέγγισης που θα βασίζεται σε διεθνή συναίνεση. Η τελευταία, στην πραγματικότητα, φαίνεται να είναι μια στρατηγική ικανή να εγγυηθεί σημαντικά μεγαλύτερα πλεονεκτήματα από την προοπτική του πολλαπλασιασμού των πολλαπλών και αυτοσχέδιων λύσεων που υιοθετούνται από μεμονωμένα κράτη, των οποίων η

αποτελεσματικότητα δεν μπορεί παρά να είναι αναπόφευκτα περιορισμένη και περιχαρακωμένη. Αυτό, ωστόσο, συνεπάγεται την ανάγκη να επιτευχθεί η συναίνεση και των Ηνωμένων Πολιτειών, όπου έχουν την έδρα τους οι περισσότερες από τις μεγάλες ψηφιακές εταιρείες. Προφανώς, αυτό το βήμα δεν είναι σε καμία περίπτωση δεδομένο και είναι γεμάτο παγίδες, αν και η πρόσφατη αλλαγή της κυβέρνησης στις Ηνωμένες Πολιτείες υποδηλώνει μεγαλύτερο περιθώριο ελιγμών.

Επομένως, πολλά θα εξαρτηθούν από την ικανότητα του ΟΟΣΑ να καταρτίσει κανόνες που θα μπορούν να εγγυηθούν την ασφάλεια και τη μικρότερη δυνατή διοικητική επιβάρυνση για τις επιχειρήσεις και τη δικαιοσύνη για το κοινωνικό σύστημα στο σύνολό του. Η πρόσφατη *Ενοποιημένη Προσέγγιση* αντιπροσωπεύει μια υπόθεση μιας λύσης που είναι σίγουρα καινοτόμος, αν και *βρίσκεται* ακόμη στα σκαριά. Η αναγκαία και ριζική αναμόρφωση του διεθνούς φορολογικού συστήματος είναι ένα κοσμοϊστορικό βήμα και ως τέτοιο απαιτεί ένα χρονοδιάγραμμα που δεν είναι σύντομο και αφορά την ίδια την ανθεκτικότητα των εθνικών φορολογικών συστημάτων.

Ωστόσο, όπως αναμενόταν, οι λύσεις που επινοήθηκαν και εφαρμόστηκαν (τουλάχιστον εν μέρει) μέχρι σήμερα δεν οδήγησαν σε ένα απόλυτα πειστικό αποτέλεσμα. Πολύ απλά, πολλά έχουν γίνει, αλλά πολλά πρέπει να γίνουν ακόμη. Όπως προέκυψε κατά τη διάρκεια της έρευνας, η επιφυλακτικότητα, ο δισταγμός, η ασάφεια και ο εγωισμός εξακολουθούν να είναι παρόντα σε διάφορα επίπεδα στο διεθνές (και ευρωπαϊκό) πλαίσιο. Συνεπώς, η αποτελεσματικότητα των λύσεων εξαρτάται αναπόφευκτα από τον καλύτερο συντονισμό των φορολογικών πολιτικών σε παγκόσμιο επίπεδο. Το βήμα που μας φαίνεται αποφασιστικό είναι το εξής: ο ορισμός ενός διεθνώς αναγνωρισμένου και εφαρμοσμένου φορολογικού προτύπου πρέπει επιτέλους και χωρίς καθυστέρηση να γίνει μια συγκεκριμένη πολιτική επιλογή, ένα σημείο χωρίς επιστροφή για τη νέα διεθνή φορολογία. Για το σκοπό αυτό, οι εθνικές κυβερνήσεις πρέπει επιτέλους να εισέλθουν στο δρόμο της αμοιβαίας συνεργασίας, γνωρίζοντας πολύ καλά ότι αυτό θα

συνεπάγεται τον περιορισμό της φορολογικής τους κυριαρχίας. Αυτό είναι το τίμημα που πρέπει να καταβληθεί αν πρόκειται να υπάρξει πραγματική ανάσχεση του αδιάκριτου αγώνα στον τομέα της αμοιβαίας διάβρωσης της φορολογικής βάσης.

Όπως αναφέρθηκε ευρέως στην παρούσα μελέτη, ο ανεξέλεγκτος φορολογικός ανταγωνισμός οδηγεί σε μια ανισορροπία δυνάμεων προς όφελος των μεγάλων πολυεθνικών επιχειρήσεων με αρνητικές επιπτώσεις στον εγχώριο παραγωγικό ιστό, εις βάρος, ιδίως, των μικρομεσαίων επιχειρήσεων, οι οποίες, αν και εκτεταμένα ψηφιοποιημένες, δεν μπορούν να σταθούν απέναντι στις λεγόμενες «*Over The Top*» επιχειρήσεις από άποψη ισχύος και ικανότητας να επηρεάζουν τις επιλογές φορολογικής πολιτικής των κρατών. Η κατάσταση αυτή οδηγεί σε αύξηση της φορολογικής επιβάρυνσης του συντελεστή εργασίας: οι εθνικές κυβερνήσεις, στην πραγματικότητα, στη ζούγκλα του φορολογικού ανταγωνισμού, ωθούνται να μειώσουν το επίπεδο φορολόγησης του κεφαλαίου και των επιχειρήσεων και, ταυτόχρονα, προκειμένου να διατηρήσουν τη συνοχή των φορολογικών εσόδων, να αυξήσουν τη φορολογική επιβάρυνση της εργασίας (ιδίως της χαμηλής ειδίκευσης), ενός παραγωγικού συντελεστή που είναι ισχυρά ριζωμένος στην επικράτεια και, ως εκ τούτου, ελάχιστα κινητός. Μπροστά σε αυτή την κατάσταση, η επιλογή που πέφτει στα κράτη είναι εξαιρετικά πολιτικής φύσης: η καταπολέμηση του επιβλαβούς φορολογικού ανταγωνισμού πρέπει να καταστεί οριστικά λειτουργική σε ένα ευρύτερο σχέδιο κοινωνικής αναδιοργάνωσης, ικανό να εξισορροπήσει το βάρος της φορολογίας μεταξύ των διαφόρων παραγωγικών συντελεστών που επιβαρύνουν σήμερα, κυρίως τον παράγοντα εργασία, ο οποίος χαρακτηρίζεται από μικρότερη κινητικότητα από ό,τι ο παράγοντας εργασία, κεφάλαιο και επιχείρηση. Σε μια ευρεία προοπτική, η καταπολέμηση των *επιζήμιων* πρακτικών φορολογικού ανταγωνισμού πρέπει να αποτελέσει την αφετηρία μιας νέας τάξης διεθνούς φορολογίας, η οποία χαρακτηρίζεται από τη μείωση της εθνικής φορολογικής κυριαρχίας προς όφελος πολυμερών ή/και διμερών διεθνών συμφωνιών.

Τα μέσα που έχουν ήδη τεθεί σε εφαρμογή και αναλύθηκαν στα προηγούμενα κεφάλαια, αποτελούν ασφαλώς ένα πολύ σημαντικό σημείο εκκίνησης και προορίζονται να χαράξουν τη λειτουργική πορεία του νέου μοντέλου διεθνούς φορολογίας. Ωστόσο, είναι αισθητή η ανάγκη για μια πιο ενεργή συμμετοχή των κρατών και για μια ακριβή στρατηγική επιλογή ικανή να μεταφραστεί σε μια συγκεκριμένη πολιτική δέσμευση που δεν θα θυσιάζεται σε ενδεχόμενες επιλογές οικονομικής πολιτικής ως λειτουργική. Υπό αυτό το πρίσμα, μέσα όπως ο ορισμός μιας κοινής διεθνούς φορολογικής βάσης εταιρειών (ΚΕΒΦΕ), ο περιορισμός των αναντιστοιχιών στους συντελεστές φορολογίας εισοδήματος (εταιρειών και φυσικών προσώπων) και ο ορισμός ενός επιτέλους κοινού φορολογικού μοντέλου για τις ψηφιακές δραστηριότητες δεν φαίνεται πλέον να είναι εκτός τόπου και χρόνου.

Το σχέδιο παρέμβασης, επομένως, πρέπει να είναι πρωτίστως πολιτικό και να αποσκοπεί στον καθορισμό εναρμονισμένων κανόνων ικανών να εξαλείψουν τις αναντιστοιχίες και τις ασυνέπειες που υπάρχουν στις εθνικές νομοθεσίες και οι οποίες επέτρεψαν μέχρι σήμερα να προκύψει το παράδοξο των εταιρειών που δεν είναι εγκατεστημένες σε καμία χώρα του κόσμου.

Ο διαχωρισμός μεταξύ των κρατών στα οποία ασκούνται πραγματικά οι οικονομικές δραστηριότητες και εκείνων στα οποία εκτρέπονται οι φορολογικές βάσεις για φορολογικούς σκοπούς έχει οδηγήσει σε ένα χάσμα μεταξύ φόρου και ουσίας που έχει υπονομεύσει τη σταθερότητα των φορολογικών συστημάτων και την αρχή της δικαιοσύνης, μολύνοντας τον ίδιο τον δίκαιο φορολογικό ανταγωνισμό.

Αυτό έχει σίγουρα ευνοηθεί από την ανεπάρκεια των υφιστάμενων διεθνών φορολογικών προτύπων, αλλά και από τη μη συνεργάσιμη στάση ορισμένων κρατών που έχουν υποστηρίξει επιθετικά συστήματα φορολογικού σχεδιασμού που βασίζονται σε φορμαλιστικές και τεχνητές ερμηνείες των ίδιων αυτών προτύπων, συμβάλλοντας στην όξυνση του χάσματος μεταξύ

της υπερεθνικής διάστασης των εταιρειών της νέας οικονομίας και της εθνικής περιμέτρου του φορολογικού δικαίου.

Την κατάσταση περιπλέκει η πανδημία που προκάλεσε η εξάπλωση του Covid-19 το 2020, η οποία θα μπορούσε να αποτελέσει έναν νέο παράγοντα για την υιοθέτηση καταχρηστικών μέσων κρατικής ενίσχυσης από τα Κράτη Μέλη.

Ο τομέας της διεθνούς φορολογίας αντιμετωπίζει, επομένως, μια πρόκληση που δεν θεωρούμε ρητορική την περιγραφή της ως εποχής: να προσαρμοστεί στις αλλαγές που επηρέασαν την οικονομία τις τελευταίες δεκαετίες, ώστε να παρέχει δίκαιους φορολογικούς μηχανισμούς, ικανούς, δηλαδή, να συνεχίσουν να αποτελούν μέσο αναδιανομής του εισοδήματος και πηγή χρηματοδότησης των πολιτικών του κοινωνικού κράτους και του κράτους πρόνοιας. Αυτό προϋποθέτει την ανάληψη πολιτικής δέσμευσης σε παγκόσμιο επίπεδο με σαφή και κατηγορηματικό τρόπο, με στόχο τον συντονισμό και τη συνεργασία. Όπως διαπιστώθηκε κατά τη διάρκεια της έρευνας, πρόκειται για έναν στόχο που απέχει ακόμη πολύ από την επίτευξη του, αλλά φαίνεται αναπόφευκτο να συνεχιστεί η προσπάθεια υλοποίησής του.

Η σχέση μεταξύ του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού των μεγάλων πολυεθνικών ομίλων και του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ των δικαιοδοσιών πρέπει να ανασχεθεί. Η σύνδεση αυτή βρήκε πρόσφορο έδαφος στις ασυμμετρίες της κοινής αγοράς της ΕΕ. Πράγματι, ορισμένα από τα πιο επιθετικά συστήματα διάβρωσης της φορολογικής βάσης έχουν λάβει χώρα εντός της επικράτειας της ΕΕ, τα οποία, όπως παρουσιάζεται εκτενώς στο τρίτο κεφάλαιο, η Επιτροπή, υιοθετώντας μια προσέγγιση κατά περίπτωση, προσπάθησε να αντιμετωπίσει αξιοποιώντας την υφιστάμενη νομοθεσία περί κρατικών ενισχύσεων.

Επομένως, είναι ακριβώς η ΕΕ που έχει αποδειχθεί προνομιακός κόμβος του επιβλαβούς φορολογικού ανταγωνισμού, προσφέροντας ένα ασφαλές λιμάνι (ιδίως στην Ιρλανδία, το Λουξεμβούργο και τις Κάτω Χώρες, αλλά όχι

μόνο εκεί) στα «ανιθαγενή» εισοδήματα, με κίνδυνο να υπονομευθεί η ίδια η ανθεκτικότητα του ευρωπαϊκού εγχειρήματος.

Η διανυόμενη περίοδος διαδοχικών κρίσεων καθιστά επιτακτική την ανάγκη για την υιοθέτηση πρόσφορων μέτρων για την αντιμετώπιση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού. Η αντιμετώπιση των φαινομένων αυτών με τη μόχλευση της ευρωπαϊκής νομοθεσίας για τις κρατικές ενισχύσεις και με την έκδοση φορολογικών αποφάσεων δεν μπορεί να θεωρηθεί ακόμη ότι έχει ολοκληρωθεί, αλλά μπορεί να εξαχθεί ένα προκαταρκτικό συμπέρασμα από αυτό: οι κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων αποδεικνύονται αναποτελεσματικοί στην αντιμετώπιση των επιβλαβών φορολογικών μέτρων.

Η ένταση με την οποία η Επιτροπή έχει αναδυθεί σε αγώνα για την αντιμετώπιση των δυνητικά επιζήμιων φορολογικών πρακτικών μέσω των εργαλείων που της παρέχουν οι Συνθήκες για τον έλεγχο των κρατικών ενισχύσεων δεν αποδίδει τους καρπούς τους οποίους θα μπορούσε να αποδώσει ο στενότερος συντονισμός για την υιοθέτηση κοινών φορολογικών πολιτικών των κρατών μελών για τη μείωση ή ακόμη και την εξάλειψη του επιβλαβούς φορολογικού ανταγωνισμού. Μολονότι είναι σαφής η συνάφεια μεταξύ των μέτρων που συνιστούν επιζήμιες φορολογικές πρακτικές και των μέτρων που υιοθετούνται για τη στήριξη συγκεκριμένων επιχειρήσεων, δίνοντάς τους αθέμιτο ανταγωνιστικό πλεονέκτημα,, εντούτοις πολλές φορές δεν πρόκειται για το ένα και αυτό μέτρο⁶⁰⁶.

Παρά τις αδυναμίες του, το ενοποιημένο σύνολο κανόνων που διέπουν επί του παρόντος το ευρωπαϊκό δίκαιο περί κρατικών ενισχύσεων εξακολουθεί να αποτελεί σημαντικό εργαλείο για τον

⁶⁰⁶ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, «Έκθεση σχετικά με την εφαρμογή της ανακοίνωσης της Επιτροπής για την εφαρμογή του κανόνα περί κρατικών ενισχύσεων σε μέτρα που αφορούν την άμεση φορολογία των επιχειρήσεων», COM (2004) 434, παράγραφοι 64-67.

περιορισμό του επιβλαβούς φορολογικού ανταγωνισμού στην ενιαία αγορά. Δεν μπορεί, ωστόσο, παρά να αποτελέσει μέσο πίεσης και όχι ολοκληρωμένη λύση για την επίλυση του ζητήματος.

Η παρούσα μελέτη διαπιστώνει ότι η αδυναμία αντιμετώπισης των επιζήμιων πρακτικών φορολογικού ανταγωνισμού ξεκινά από αυτήν ακριβώς την αδυναμία ορισμού και προσδιορισμού του τι συνιστά επιζήμιο ένα φορολογικό μέτρο. Ο έλεγχος των μέτρων που υιοθετούν τα κράτη μέλη φαίνεται ότι γίνεται μέχρι στιγμής αλυσιτελώς. Ενδεχομένως θα πρέπει να περιοριστούν τα κίνητρα τα οποία ενθαρρύνουν τις επιχειρήσεις να εφαρμόζουν επιβλαβείς πρακτικές, όπως η μετατόπιση κερδών και ο επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός. Ο στόχος δεν θα πρέπει να είναι τα κράτη, αλλά οι επιχειρήσεις ως παράγοντες ενδιαφέροντος του φορολογικού ανταγωνισμού.

Όπως έχει ήδη αναφερθεί, ο φορολογικός ανταγωνισμός μεταξύ των κρατών μελών είναι η συνήθης συνέπεια ενός συστήματος που χαρακτηρίζεται από έλλειψη ομοιομορφίας στον τομέα αυτό. Από όλα τα μέτρα τα οποία αναλύθηκαν στα πλαίσια της παρούσας διατριβής, η υιοθέτηση και εφαρμογή μιας κοινής ενοποιημένης βάσης φορολογίας εταιριών και ενός πλαισίου αποθάρρυνσης του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού φαίνεται ότι θα ήταν η καλύτερη επιλογή. Μία επιλογή, ωστόσο, η οποία προϋποθέτει στενότερη συνεργασία και πρόθεση δέσμευσης από την πλευρά των κρατών μελών για την υιοθέτηση ενός δεσμευτικού κανονιστικού πλαισίου, πέραν της πεπατημένης του ηπίου δικαίου, αποθαρρύνοντας δραστηριότητες όπως ο επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός.

Η πρόεδρος von der Leyen προέβλεψε ρητά μια νέα ΚΕΒΦΕ στο πολιτικό της πρόγραμμα⁶⁰⁷ και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο εξέφρασε επίσης την υποστήριξή του.⁶⁰⁸ Η πρόταση για το σχέδιο ανάκαμψης που συνέταξαν η

⁶⁰⁷ Von der Leyen U, *Μια Ένωση που αγωνίζεται για περισσότερα: Πολιτικές κατευθυντήριες γραμμές για την επόμενη Ευρωπαϊκή Επιτροπή 2019-2024*, Ιούλιος 2019.

⁶⁰⁸ Άρθρο 116 ΣΛΕΕ.

Γαλλία και η Γερμανία περιλάμβανε ρητή αναφορά στην ανάγκη θέσπισης μιας ΚΕΒΦΕ, στο πλαίσιο ενός γενικότερου στόχου για τη βελτίωση του πλαισίου δίκαιης φορολογίας στην ΕΕ⁶⁰⁹. Η Επιτροπή αναγνώρισε την πρόταση αυτή και, στο δικό της σχέδιο ανάκαμψης, δήλωσε ότι θα προτείνει μια σειρά νέων ευρωπαϊκών ιδίων πόρων, μεταξύ των οποίων έναν που θα βασίζεται στο σύστημα εμπορίας εκπομπών, έναν μηχανισμό προσαρμογής των συνόρων άνθρακα, έναν ίδιο πόρο που θα βασίζεται στη λειτουργία των μεγάλων εταιρειών και έναν νέο ψηφιακό φόρο, με βάση το έργο που έχει επιτελέσει ο ΟΟΣΑ. Όπως έχει εύστοχα διατυπωθεί «είναι πολύ ατυχές το γεγονός ότι τα συμπεράσματα του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου απέφυγαν το θέμα αυτό⁶¹⁰, αν και μπορεί κανείς να υποστηρίξει ότι αυτό ήταν απλώς μια πράξη πολιτικού ρεαλισμού⁶¹¹, υπό το πρίσμα της σθεναρής αντίθεσης ορισμένων κρατών μελών που φαίνεται να θεωρούν οποιαδήποτε δράση στον τομέα αυτό ως απόπειρα περιορισμού της ανταγωνιστικότητάς τους».

Στην επικράτεια της Ένωσης, υπήρξε μια έντονη αντίθεση μεταξύ της προσπάθειας για φορολογικό ανταγωνισμό μεταξύ των κρατών μελών και του ευρωπαϊκού κοινωνικού μοντέλου σε σχέση, κυρίως, με τη διανεμητική δικαιοσύνη και την προστασία της εργασίας, με τη συνακόλουθη μεταφορά του μεγαλύτερου μεριδίου της φορολογικής επιβάρυνσης από τους πιο κινητικούς στους πιο στατικούς συντελεστές παραγωγής.

Αναμφίβολα, εν όψει μιας πορείας ολοκλήρωσης που δεν έχει ακόμη ολοκληρωθεί οριστικά, φαίνεται δύσκολο να επιτευχθεί βραχυπρόθεσμα

⁶⁰⁹ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟ «Ψήφισμα σχετικά με το νέο πολυετές δημοσιονομικό πλαίσιο, τους ιδίους πόρους και το σχέδιο ανάκαμψης» 2020/2631(RSP), παράγραφος 9.

⁶¹⁰ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ Συμπεράσματα του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου (17, 18, 19, 20 και 21 Ιουλίου 2020)» (αριθ. 94).

⁶¹¹ Perotto, G., *How to cope with harmful tax competition in the EU legal order: going beyond the elusive quest for a definition and the misplaced reliance on state aid law*, European journal of legal studies, 2021, Vol. 13, No. 1, . 309-340

οριστική λύση υπό την έννοια της εξάλειψης του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού. Μια τέτοια λύση, στην πραγματικότητα, απαιτεί ουσιαστική προσέγγιση των φορολογικών συστημάτων των κρατών μελών όσον αφορά την άμεση φορολογία. Η επίτευξη του θεμελιώδους στόχου της φορολογικής ολοκλήρωσης προϋποθέτει, πρώτον, την εγκατάλειψη του κανόνα της ομοφωνίας στη διαδικασία λήψης αποφάσεων των ευρωπαϊκών θεσμικών οργάνων για φορολογικά θέματα. Δεύτερον, κρίνεται αναγκαία η μεγαλύτερη πολιτική ολοκλήρωση και η υπέρβαση της κοντόφθαλμης και προστατευτικής αντίληψης που εξακολουθεί να επηρεάζει τις επιλογές των κρατών μελών και έχει επιτρέψει τη διάδοση *επιβλαβών* πρακτικών *φορολογικού ανταγωνισμού*. Για άλλη μια φορά, λοιπόν, η προοπτική της παραίτησης από μέρος της εθνικής φορολογικής κυριαρχίας προκειμένου να οικοδομηθεί ένα κοινό φορολογικό σύστημα εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης διαφαίνεται στον ορίζοντα των φορέων χάραξης πολιτικής.

Ο δρόμος που πρέπει να ακολουθηθεί είναι αυτός της πλήρους πολιτικής ολοκλήρωσης (της οποίας η δημοσιονομική πολιτική είναι μόνο ένα κομμάτι, αν και ιδιαίτερα σημαντικό) με τη δημιουργία, επιτέλους, των Ηνωμένων Πολιτειών της Ευρώπης και, ως εκ τούτου, ενός ευρωπαϊκού προϋπολογισμού με περισσότερα κεφάλαια από τον σημερινό. Η δημιουργία ενός κεντρικού ευρωπαϊκού προϋπολογισμού θα διευκόλυne τον καθορισμό μιας πραγματικής ευρωπαϊκής δημοσιονομικής πολιτικής, τουλάχιστον μεταξύ των κρατών που έχουν υιοθετήσει το ευρώ. Αυτό θα επέτρεπε στις επιχειρήσεις να παίζουν σε ισότιμους όρους ανταγωνισμού, εξουδετερώνοντας τις πιο επιθετικές μορφές επιβλαβούς φορολογικού ανταγωνισμού που παρατηρούνται από ορισμένα κράτη μέλη (ιδίως την Ιρλανδία, το Λουξεμβούργο, το Βέλγιο και τις Κάτω Χώρες) που έχουν λειτουργήσει ως *de facto* φορολογικοί παράδεισοι εντός της ενιαίας αγοράς για αρκετές δεκαετίες⁶¹².

⁶¹² Σύμφωνα με τον δείκτη εταιρικών φορολογικών παραδείσων 2021, το Λουξεμβούργο και οι Κάτω Χώρες προκαλούν κάθε χρόνο απώλειες εταιρικού φόρου ύψους 20 δισεκατομμυρίων ευρώ σε άλλα κράτη σε όλο τον κόσμο, ποσό που αντιστοιχεί στο 10% της διάβρωσης της φορολογικής βάσης που προκαλούν όλοι οι φορολογικοί παράδεισοι σε

Από αυτή την άποψη, θα μπορούσε κανείς να προβλέψει τη δημιουργία ενός ευρωπαϊκού εταιρικού φορολογικού καθεστώτος με την εισαγωγή ενός ευρωπαϊκού *εταιρικού φόρου* επί των ενοποιημένων κερδών που θα καταβάλλεται στο κράτος της μητρικής εταιρείας. Με άλλα λόγια, λοιπόν, η Ευρωπαϊκή Ένωση θα πρέπει να εξοπλιστεί με ένα φορολογικό σύστημα ομοσπονδιακού τύπου, το οποίο, ως τέτοιο, δεν απαιτεί πλήρη και ολοκληρωτική φορολογική εναρμόνιση μεταξύ των διαφόρων επιπέδων διακυβέρνησης. Οι τελευταίοι θα διατηρούσαν, στην πραγματικότητα, έναν ορισμένο βαθμό αυτονομίας και, κατά συνέπεια, θα μπορούσε κάλλιστα να διατηρηθεί ένα φυσιολογικό επίπεδο φορολογικού ανταγωνισμού. Η εξουσία συντονισμού θα ανατεθεί στην ομοσπονδιακή κυβέρνηση, η οποία θα κληθεί να διασφαλίσει τη συμμόρφωση με τα ελάχιστα επίπεδα εναρμόνισης μεταξύ των εθνικών νομοθεσιών.

Γνωρίζει κανείς καλά τον φιλόδοξο χαρακτήρα της προτεινόμενης λύσης, αλλά ταυτόχρονα φαίνεται να είναι η υποχρεωτική οδός, αν θέλει κανείς πραγματικά να ανακόψει τη διολίσθηση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού. Η απαιτούμενη αλλαγή βήματος είναι επομένως πολιτική και αξιωματική στο βαθμό που συνεπάγεται την ανάγκη αλλαγής της κλίμακας αξιών που μέχρι σήμερα καθοδηγούσε την ατελή διαδικασία της ευρωπαϊκής ολοκλήρωσης: από την Ευρώπη του ελεύθερου εμπορίου, της εσωτερικής αγοράς και των τεσσάρων θεμελιωδών ελευθεριών πρέπει να μεταβούμε, χωρίς φυσικά να απαρνηθούμε το φιλελεύθερο πλέγμα, στην Ευρώπη της κοινωνικής οικονομίας, ικανή να εφαρμόσει μια διαφορετική ιδέα της φορολογίας που προορίζεται ως μέσο συλλογής των πόρων που απαιτούνται για τη χρηματοδότηση ενός ευρέος και κοινού σχεδίου δίκαιης αναδιανομής του πλούτου.

διεθνή κλίμακα. Βλέπε TAX JUSTICE NETWORK, *Corporate Tax Have Index 2021*, που δημοσιεύθηκε τον Μάρτιο του 2021, διαθέσιμο σε <https://cthi.taxjustice.net/en/>

Μέσα από αυτή την ανανεωμένη προοπτική πρέπει να καλλιεργηθούν οι ρυθμιστικές και λειτουργικές διαδρομές που έχουν ήδη τεθεί σε εφαρμογή (και οι οποίες παρουσιάστηκαν στο τρίτο κεφάλαιο). Βεβαίως, η Ευρωπαϊκή Ένωση δεν μπορεί να ενεργεί χωρίς να συμβαδίζει με την υπόλοιπη διεθνή κοινότητα και, ως εκ τούτου, η προσαρμογή στις υποδείξεις που προέρχονται από τον ΟΟΣΑ παραμένει απαραίτητη, ιδίως όσον αφορά το σχέδιο BEPS, και τον προσδιορισμό διαρθρωτικών λύσεων που συνάδουν με τη διαδικασία της προοδευτικής ψηφιοποίησης της οικονομίας.

Μόνο με αυτόν τον τρόπο τα εθνικά κράτη θα μπορέσουν να ξεφύγουν από τον κλοιό των δικτυακών κολοσσών (Google Amazon, Facebook, Apple, επίσης γνωστές ως GAFA) και να σπάσουν τη διαδικασία της προοδευτικής συγκέντρωσης της εξουσίας, οικονομικής και άλλης, στα χέρια λίγων κέντρων λήψης αποφάσεων, η δύναμη των οποίων έγκειται όχι τόσο και όχι μόνο στην ικανότητά τους να αφαιρούν τεράστια μερίδια εισοδήματος από την κρατική φορολογική εξουσία, αλλά στην ικανότητά τους να επηρεάζουν τις ίδιες τις πολιτικές επιλογές των κρατών⁶¹³.

Η σχέση μεταξύ των κολοσσών της ψηφιακής οικονομίας και των εθνικών κρατών που έχει παγιωθεί τα τελευταία είκοσι χρόνια είναι τέτοια που το πρόβλημα του επιβλαβούς φορολογικού ανταγωνισμού είναι μόνο η μία

⁶¹³ Η διαλεκτική μεταξύ των κολοσσών της ψηφιακής οικονομίας και των κρατικών αρχών αναδείχθηκε στοιχείο κατά τη διάρκεια της ακρόασης που πραγματοποίησαν οι διευθύνοντες σύμβουλοι της Google, Amazon, Facebook και της Apple στο Κογκρέσο των ΗΠΑ τον Ιούλιο του 2020. Επιπλέον, η νομική δράση που ασκήθηκε στις 20 Οκτωβρίου 2020 από το Υπουργείο Δικαιοσύνης των ΗΠΑ κατά της Google για την υποτιθέμενη παραβίαση του άρθρου 2 του *Sherman Act*, της αμερικανικής δηλαδή αντιμονοπωλιακής νομοθεσίας, σύμφωνα με την οποία απαγορεύει «τη μονοπώληση, ή την απόπειρα μονοπώλησης, ή το συνδυασμό ή τη συνωμοσία με οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο ή πρόσωπα, με σκοπό τη μονοπώληση οποιουδήποτε μέρους του εμπορίου ή των συναλλαγών μεταξύ των διαφόρων Πολιτειών ή με ξένα έθνη», πρέπει επίσης να διαμορφωθεί με σκοπό τον περιορισμό της αύξησης της δύναμης και της επιρροής των μεγάλων ψηφιακών εταιρειών (των λεγόμενων Big Tech). Το τμήμα της αγοράς που εξετάζεται είναι αυτό της διαδικτυακής αναζήτησης και, παράλληλα, αυτό της διαδικτυακής διαφήμισης. Σε σχέση με αυτά, η Google ορίζεται από την εισαγγελία ως «μονοπωλιακός φύλακας του διαδικτύου». Η Google, καλύπτει περισσότερο από το 80% της αγοράς διαδικτυακής αναζήτησης- Σχετικά με το θέμα αυτό βλέπε *United States v. Google: an effective way to curb e-tech?*, που δημοσιεύθηκε στη διεύθυνση www.irpa.eu.

πλευρά του νομίματος. Η άλλη πτυχή, όχι λιγότερο σημαντική, αφορά τη συγκέντρωση δύναμης στα χέρια των διαδικτυακών κολοσσών με ειδική αναφορά στη συλλογή και χρήση των δεδομένων των χρηστών. Αυτό θέτει προφανώς ένα ερώτημα που υπερβαίνει το παραδοσιακό πεδίο της φορολογίας, .

Συνεπώς, θεωρείται ότι έχει έρθει η ώρα για μια ουσιαστική αλλαγή προοπτικής στη ρύθμιση των μηχανισμών *διασυνοριακής* φορολόγησης, στο βαθμό που καταβάλλεται κάθε προσπάθεια για την αποκατάσταση της χαμένης ισορροπίας μεταξύ των (νόμιμων) αναγκών των μεγάλων ψηφιακών πολυεθνικών εταιρειών και εκείνων, εξίσου νόμιμων, των εθνικών κυβερνήσεων όσον αφορά τη συγκέντρωση των αναγκαίων πόρων για τη χρηματοδότηση των δημοσιονομικών πολιτικών τους που εμπνέονται από τις αρχές της δικαιοσύνης και της ισότητας.

Ένας δρόμος που μπορεί σίγουρα να ακολουθηθεί είναι αυτός του διαλόγου και της αντιπαράθεσης μεταξύ των επιχειρήσεων και της διεθνούς κοινότητας, προκειμένου να καταφέρουν να συμβιβάσουν, βήμα προς βήμα, μέσω ενδιάμεσων σταδίων, αντιτιθέμενα και φαινομενικά ασυμβίβαστα αιτήματα, με κοινό στόχο τη διασφάλιση του δίκαιου επιπέδου συμμετοχής στις δημόσιες δαπάνες μέσω της φορολογίας.

Η καταπολέμηση του επιβλαβούς φορολογικού ανταγωνισμού είναι μια παγκόσμια πρόκληση και, ως τέτοια, απαιτεί μια παγκόσμια απάντηση

Τώρα, πιστεύεται ότι η ίδια πολυμερής προσέγγιση και η συλλογική προσπάθεια πρέπει να υιοθετηθεί από τα κράτη για να ξεπεραστούν οι επιζήμιες πρακτικές φορολογικού ανταγωνισμού, γνωρίζοντας ότι αυτό που διακυβεύεται είναι η ίδια η τύχη των δημοκρατιών και των αρχών της ελευθερίας.

A. ΞΕΝΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Albrecht J.P., *The EU's New Data Protection Law-How a Directive Evolved Into A Regulation*, Computer Law Review International, Volume 17 Issue 2, σ. 33 - 34.

Arena A , *State Aids and Tax Rulings: an Assessment of the Commission's Recent Decisional Practice* Market and Competition Law Review , 2019 1 (1) 49

Artrazin A. - Sadka E., *International tax competition and gains from tax harmonisation*, in Economics Letters, 1991 Vol. 37, σ. 69-76

Avi-Yonah, R.S., *Globalization, tax competition, and the fiscal crisis of the welfare state*. Harvard law Review, 2000 σ. 1573.

Avi-Yonah, Reuven S. *The OECD Harmful Tax Competition Report: A Tenth Anniversary Retrospective*. Brook. J. Int'l L. 2009 34, no. 3, σς 783-95

Avi-Yonah, R. S. and Mazzone, G., *Taxation and human rights: a delicate balance* (2016). U of Michigan Public Law Research Paper No. 520. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2834883> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2834883>

Baldwin R. E. – Krugman P. R., *“Agglomeration, integration and tax harmonization”*, στο European Business Review, Vol. 13 No. 3, 2001-

Barrera, R. and Bustamante, J., *The rotten apple: Tax avoidance in Ireland*. The International Trade Journal, 32(1), 2018 σ 150-161.

Bauer J , Fritz J., Schanz D, Sixt M. *Corporate Income Tax Challenges Arising from Digitalised Business Models (March 7, 2019)* διαθέσιμο σε SSRN:<https://ssrn.com/abstract=3348544>

Becker J, Englisch J. *Taxing Where Value is Created: What's User Involvement Got to Do with It?* Intertax, Vol 47, N. 2 2019

Beer, S. , Delgado Coelho M. and Leduc S. «Hidden Treasure: The Impact of Automatic Exchange of Information on Cross-Border Tax Evasion», IMF Working Papers 2019, 286 , A001

Blockx, J. *The Belgian Excess Profit Exemption: Tax Incentives for Multinational Groups as State Aid*. Journal of European Competition Law & Practice, 2017 8(1), 25–26. doi:10.1093/jeclap/lpw092

Blum D., *Permanent Establishments and Action 1 on the Digital Economy of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Initiative – The Nexus Criterion Redefined?*, 69 Bull. Int'l Tax'n 314 2015

Bobby, C., *A Method inside the Madness: Understanding the European Union State Aid and Taxation Rulings*. Chi. J. Int'l L., 2017 18, σ.186

Boffano S., Cabazzi R., *European Tax Competition against distributive justice :An increasingly topical dilemma*, Saggi - DPCE online, 2017/3 Διαθέσιμο σε <http://www.dpceonline.it/index.php/dpceonline/article/view/421>

Boria P., *Taxation in European Union*, 2nd edition, Springer, 2017.

Boria P., *L'ordine internazionale della competizione fiscale*, in *International Tax Law Review* 2019, 2, <https://doi.org/10.1400/2772425xDOI>

Botta, M., *Competition policy: safeguarding the Commission's competences in State aid control*. *Journal of European Integration*, 2016 38(3), σσ.265-278

Brauner Y, Baez A, *Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy* IBFD, 2015

Brauner Y, Pistone P. *Adopting current International Taxation to new Business Models: Two proposals for the European Union*, *Bulletin for International Taxation*, 2017 v. 71, No. 12, 5 October 2017, σελ. 681-687

Brennan G. - Buchanan J., *The power of tax: analytical foundations of a fiscal constitution*, Cambridge University Press, 1980. Για το θέμα αυτό βλέπε επίσης Eggert W., *Capital tax competition with socially wasteful government consumption*, *The European Journal of Political Economy*, 2001, v 17, i 3, p. 517-529

Brodzka A. *The Road to FATCA in the European Union*, *European Taxation*, October 2013, p.517

Cabazzi R, Boffano S. *European tax competition against distributive justice: an increasingly topical dilemma*. *DPCE Online*, 2017 [S.I.], v. 31, n. 3

Cachia F, *Tax Transparency for Intermediaries: The Mandatory Disclosure Rules and Its EU Impact* (2018) 4 *EC Tax Review* 206–17

Cachia, F., *Analysing the European Commission's Final Decisions on Apple, Starbucks, Amazon and Fiat Finance & Trade*. *EC Tax Review*, 2017 26(1).

Cai H. - Teisman D., *Does Competition for Capital Discipline Governments?* - *The American Economic Review*, v 95, n. 3 June 2005) σσ. 817-830.

Calderon Carrero J.M., Quintas Seara A., *The Concept of "Aggressive Tax Planning" Launched by the OECD and the EU Commission in the BEPS Era: Redefining the Border between Legitimate and Illegitimate Tax Planning*, <https://www.kluwerlawonline.com/>

Campos, M.A., *Digital Economy, and International Taxation: the digital revolution and its impact on the discourse of international tax law*. PhD Thesis Brasilia and Paris, 2021

Cavelti, L, Jaag, C. & Rohner, T.. (2016). *Why Corporate Taxation Means Source Taxation: A Response to the OECD's Actions Against Base Erosion and Profit Shifting*. *SSRN Electronic Journal*. 10.2139/ssrn.2773614

Cerioni, L., *Harmful tax competition revisited: Why not a purely legal perspective under EC law*. *European Taxation*, 2005. <https://www.researchgate.net/publication/281275283>

Cerny P. G., *The Changing Architecture of Politics: Structure, Agency and the Future of the State*, London, 1990

Cloud computing: difficulties in Applying Current and Proposed Nexus and Profit Allocation Rules in a cross Border Scenario, στο Bulletin for International Taxation, Vol. 74), No. 2, 15 January 2020

Cnossen, S. *Corporation taxes in the European Union: Slowly moving toward comprehensive business income taxation?*, International Tax and Public Finance 2018 ,25, no. 3 σ. 808

Codorniz Leite Pereira R., *The Emergence of Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes on Request as an International Tax Custom'*, 48, Intertax, 2020, Issue 6, pp. 624-641

Collie, D.R., *State aid in the European Union: the prohibition of subsidies in an integrated market*. International Journal of Industrial Organization, 18(6), 2000, pp.867-884

Corosaniti G., *Aggressive Tax Competition and State Aid: Brief Considerations on the Apple Case*,

Corrick Lee, 'The Taxation of Multinational Enterprises' in Thomas Pogge, and Krishen Mehta (eds) *Global Tax Fairness* (Oxford, 2016; online edn, Oxford Academic , 24 Mar. 2016

Craig P. *Subsidiarity: A political and legal analysis* JCMS: Journal of Common Market Studies 2012, 50 72-87

Cuanita J., *How do Unilateral APAs overcome the issues of legitimate expectations, tax transparency and state aid in the European Union?* Master Thesis, University of Lund , 2015 Διαθέσιμο σε : <https://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordId=5435453&fileId=7510889>

D' Agnone G., *Illegal State Aids and Multinational Companies: The European Commission Decision on the Apple–Ireland Tax Ruling*. European Papers, 1(3), 2016, σ.1259.

De Broe L., *The State Aid Review against Aggressive Tax Planning: Always Look a Gift Horse in the Mouth* EC Tax Review, 2015, 24, Issue 6, σ. 290-293

De la Feria R., *Harmonizing Anti-Tax Avoidance Rules*. EC Tax Review, 2017, 26, σ 3

De Simone L., Lester R., Markle K. *Transparency and tax evasion: evidence from the foreign account tax compliance act (FATCA)* Stanford University Graduate School of Business Research Paper 2017, No. 17-62. Διαθέσιμο σε SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3037426>.

Dean S.A., *Philosopher Kings and International Tax: A New Approach to Tax Havens, Tax Flight and International Tax cooperation*, στο Hastings Law Journal, Vol. 58, No. 5, 2007, σσ. 911-966

Deveraux M., *The OECD Pillar One Proposal*, Oxford University, Centre for Business Taxation, 22 October 2019

Devereux M., *The OECD Pillar One Proposal*, Oxford University - Business taxation 2019/10/22 διαθέσιμο σε <https://oxfordtax.sbs.ox.ac.uk/article/oecd-pillar-one-proposal>

Devereux M. , Vella J. *Value Creation as the Fundamental Principle of the International Corporate Tax System* Oxford University Centre for Business Taxation, WP 17/07, 31 July 2017

Devereux, M.P., Griffith, R. and Klemm, A., *Corporate income tax reforms and international tax competition*. *Economic policy*, 2002 17(35), σ.449

Di Tanno T., *OCSE: Unified approach nella tassazione delle attività digital* *Corriere Tributario* (2019)vol 7 issue 20, Wolters Kluwer Italia σς. 653-661

Di Tanno T., *Sulla web tax, una partita a scacchi tra UE, USA e OSCE*, in *FISCO*, *Lavoce.info* 2020 διαθέσιμο σε <https://www.lavoce.info/archives/63196/sulla-web-tax-una-partita-a-scacchi-tra-ue-usa-e-ocse/>

Di Tanno T., *The European Web tax: an innovative and emergency measure*, *Corriere Tributario*, n. 20/2018, σ. 1531 κ.ε

Eden, L. and Byrnes, W., *Transfer pricing and state aid: the unintended consequences of advance pricing agreements*. *Transnational Corporations*, 2018 25(2), σσ.9-36

Edwards, J. and Keen, M., *Tax competition and Leviathan*. *European Economic Review*, 1996 40(1), σσ.113-134.

Eggert W., *Capital tax competition with socially wasteful government consumption*, *The European Journal of Political Economy*, 2001, v 17, i 3, p. 517-529

Elkins, D *The Merits of Tax Competition in a Globalized Economy*, *Indiana Law Journal* 2016 , Vol. 91 Iss. 3 , Article 7.

Elliffe, C. , *Challenges to the Tax System Posed by the Digitalisation of Business*. In *Taxing the Digital Economy: Theory, Policy and Practice* ,Cambridge Tax Law Series, 2011 σσ. 84-111,. Cambridge: Cambridge University Press. doi:10.1017/9781108750691

Escribano Lopez E., *An Opportunistic, and yet Appropriate, Revision of the Source Threshold for the Twenty-First Century Tax Treaties*, 43 *Intertax* 6 ,2015

Fabbrini, F. *The principle of subsidiarity*. *Oxford Principles of EU Law OUP 2016* , iCourts Working Paper Series 66, 2016

Faulhaber, L. V. *The Trouble with Tax Competition: From Practice to Theory.*” (2017)

Fiorentino, S., Cardillo, M. and Pepe, F., Gennaro Napolitano *La concorrenza fiscale tra Stati*, PhD Thesis, Rome 2021 Διαθέσιμο σε : https://iris.uniroma1.it/retrieve/handle/11573/1563555/1882808/Tesi_dottorato_Napolitano.pdf

Fleming C., *The Apple State Aid Case: who has a dog in the fight?* στο *Tax notes international*, 9 January 2017, σ. 179

Forrester E , *Is the State Aid Regime a Suitable Instrument to Be Used in the Fight Against Harmful Tax Competition?* *EC Tax Review* , 2018 27(1) 19, 31

Forrester E. , *Is the State Aid Regime a Suitable Instrument to Be Used in the Fight Against Harmful Tax Competition?* EC Tax Review 2018 27(1) 19, 31

Forrester, E., *Is the State Aid Regime a Suitable Instrument to Be Used in the Fight Against Harmful Tax Competition?*. EC Tax Review, 2018 27(1)

Fourçans, A. and Warin, T., *Tax Harmonization versus Tax Competition in Europe: A Game Theoretical Approach*(No. 132). CREFE, Université du Québec à Montréal. 2001.

Freedman, J., & Macdonald, G.. *The Tax Base for CCCTB: The Role of Principles* (2008), διαθέσιμο σε <https://wayback.archive-it.org/org-467/20200811102806/http://eureka.sbs.ox.ac.uk/3367/1/WP0807.pdf>

Friedman M., *Capitalism and Freedom*, Chicago, 1962.

Fuest C. - Huber B., *Tax competition and tax coordination in a median voter model*, στο Public Choice Vol. 107, No. 1/2, April, 2001, σελ. 97-113.

Gadžo S., Klemenčič I., *Effective international information exchange as a key element of modern tax systems: promises and pitfalls of the OECD's common reporting standard* Public Sector Econ, 41 (2) (2017), σσ. 207-226

Galendi J., Ricardo A., *State Aid and Transfer Pricing: Intertax*, 2018 Kluwer Law International BV, The Netherland.

Gallo F., *Fisco ed economia digitale*, στο Diritto e pratica tributaria, n. 1/2015, σ. 604 κ.ε., διαθέσιμο σε <https://www.salviniesoci.it/wp-content/uploads/2019/02/Fisco-ed-economia-digitale.pdf>

Gasparri T., *Stati sovrani e imprese multinazionali alla sfida del fisco, tra sostanza e trasparenza* , Assonime, Noti e Studi, 15/2017, διαθέσιμο σε https://www.internationalize.co/news3.0/_documenti/3GetPdfToUrl.pdf

Giraud A. and Petit S., *Tax Rulings and State Aid Qualification: Should Reality Matter* European State Aid Law Quarterly 16(2) 2016, σ233

Gómez Requena, J.A., *'Adapting the Concept of Permanent Establishment to the Context of Digital Commerce: From Fixity to Significant Digital Economic Presence'*, (2017), 45, Intertax, Issue 11, σσ 732-741, <https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Intertax/45.11/TAXI2017063>

González, S. M.. *State Aid and Tax Competition: Comments on the European Commission's Decisions on Transfer Pricing Rulings* European State Aid Law Quarterly 15, no. 4 2016 σσ 556–74. <https://www.jstor.org/stable/26694101>

Gormsen, L.L., *Has the Commission Taken Too Big a Bite of the Apple?*. European Papers-A Journal on Law and Integration, 2016 (3), .1137-1144.

Grazzini L. - Van Ypersele T., *Fiscal Coordination and Political Competition* , The Journal of Public Economic Theory, 2003, vol 5, n 2, σελ. 305-325.

Greil, S. , Wargowske, *L Pillar 1 of the Inclusive Framework's Work Programme: The Effect on the Taxation of the Digital Economy and Reallocation of Taxing Rights*”, in Bulletin of International Taxation , 10 (2019)

Grinberg I, *Taxing Capital Income in Emerging Countries: Will FATCA open the door?* *World Tax Journal*, 2013 Vol. 5, σσ. 325-367 Georgetown Public Law Research Paper No. 13-031 διαθέσιμο σε <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2256587>

Grubert H. , Mutti J. , *Do Taxes Influence where U.S. Corporations Invest?* στο *National Tax Journal*, 2000, τόμος 53, τεύχος 4, 825-40.

Gunn A. and Luts J., *Tax rulings, APAs and state aid: legal issues*. *EC Tax Rev.* 2015, 24, σ.119

Hatfield M., *Privacy in Taxation* Florida State University Law Review (Forthcoming University of Washington School of Law Research Paper 2016, No. 2016-15 Διαθέσιμο σε <https://ssrn.com/abstract=2788238>

Haupt, A, Peters W. *Restricting preferential tax regimes to avoid harmful tax competition*. *Regional Science and Urban Economics* (2005) 35.5 p. 493

Hellerstein W., *Jurisdiction to Tax in the Digital Economy: Permanent and Other Establishments*, 67 *Bull. Int'l Tax'n* 346 ,2013

Herzfeld M., *New Analysis: Belgian Excess Profits, The Commission strikes again*, στο *Tax notes international*, 2016, v. 81, σ 291

Hey J. *Taxation Where Value Is Created' and the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative* 4/5 *Bull for Int' Tax* 2018, σ 203

Hines, J.R. *Tax Havens*. In: *The New Palgrave Dictionary of Economics*. Palgrave Macmillan, London, 2008. https://doi.org/10.1057/978-1-349-95121-5_2381-1

HJI Panayi C., *European Union Corporate Tax Law*, Cambridge Tax Law Series, Cambridge University Press, 2013

HJI Panayi C., *Advanced Issues in International and European Tax Law* , Hart Publishing, 2015, κ. 7

HJI Panayi C., *Current trends on automatic exchange of information* Singapore Management University School of Accountancy Research Paper 2016, σ. 43

HJI Panayi C. , EU Corporate Tax Legislation in *European Union Corporate Tax Law*, 2021 35–93 doi:10.1017/9781108979528.007

HJI Panayi C., *'The Europeanisation of Good Tax Governance'*, 36 1 *Yearbook of European Law* 2018 σσ 442–95, Pt III (C) Haslehner W., Pantazatou K. , Kofler g, and Rust A. eds. *A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive*, Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing, 2020

Hrushko, N., *Tax in the World of Antitrust Enforcement: European Commission's State Aid Investigations into EU Member States' Tax Rulings*. *Brook. J. Int'l L.*, 43, 2017 σ.327

Iliopoulos T., *The State Aid Cases of Starbucks and Fiat: New Routes for the Concept of Selectivity* 16(2) *European State Aid Law Quarterly* 2017 263

Inman, R.P., Daniel L. *Subsidiarity and the European Union* 1998

Isenbaert M., *The Contemporary Meaning of "Sovereignty" in the Supranational Context of the EC as Applied to the Income Tax Case Law of the ECJ*, *EC Tax Review* 2009, i 6

Ismer I R. and Piotrowski S., *The Selectivity of Tax Measures: Intertax*, Kluwer Law International BV, , 2015

Jaeger T., *Tax Concessions for Multinational: In or Out of the Reach of State Aid Law?* Journal of European Competition Law & Practice, 2017 8(4) 221

Joris T. - De Cock W., *Is Belgium and Forum 187 v. Commission a Suitable Legal Source for an EU At Arm's Length Principle?* in European State Aid Law Quarterly, Vol. 16, No. 4, 19 December 2017, σσ. 607-616

Junker J.C., *A new beginning for Europe. My agenda for jobs, growth, fairness and democratic change*, Strasburg, 15 July 2014, 7 http://ec.europa.eu/priorities/sites/beta-political/files/juncker-political-guidelines-speech_en.pdf- VESTAGER M., *Speech at High Level Forum at Member States*, 18 Δεκέμβριος 2014, στο http://ec.europa.eu/commission/2014-2019/vestager/announcements/speech-high-level-forum-member-states-margrethe-vestager-commissioner-competition-18-december-2014_en- Id

Kanbur, R. and Keen, M., *Jeux sans frontieres: Tax competition and tax coordination when countries differ in size*. The American Economic Review, Vol. 83, No. 4 ,Sep, 1993 p.877

Katz, R., 2015. *The impact of taxation on the digital economy*. In 15th Global Symposium for Regulators σσ. 1-61

Kehoe P., *Policy Cooperation among Benevolent Governments may be undesirable*, στο The Review of Economic Studies, Vol. 56, No. 2, April 1989, σελ. 289-296

Keuschnigg C. *Tax competition and tax coordination in the European Union: A survey*, Working Papers in Economics and Finance, No. 2014-04, University of Salzburg, Department of Social Sciences and Economics, Salzburg διαθέσιμο σε <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/122170/1/803538588.pdf>

Kornaj. - Maskin E.. - Roland G., *Understanding the soft budget constraint*, The Journal of Economic Literature, Vol. 41, No. 4, Dec. 2003, σ. 1095.

Lenners, LR . *State aid and tax rulings: the problem of harmful tax competition*. ,Master Thesis LUISS Guido Carli,2018 διαθέσιμο σε <https://tesi.luiss.it/id/eprint/22631>

Lierse,A. *A race to the bottom? The politics of tax competition Handbook on the Politics of Taxation* in: Lukas Hakelberg & Laura Seelkopf (ed.), Edward Elgar Publishing

Littlewood, M., *Tax competition: Harmful to whom*. Mich. J. Int'l L., 2004 26, σ.411

Lovdahl Gormsen, L., *EU State Aid Law and Transfer Pricing: A Critical Introduction to a New Saga*. Journal of European Competition Law & Practice, 7(6), 2016 σσ.369-382

Ludema R.D. - Wooton I., *Economic geography and the fiscal effects of regional integration*, The Journal of International Economics, 2000, v52, n 2, σσ. 331-357.

Luja R.H.C., *Do State Aid Rule Still Allow European Union Member State to Claim Fiscal Sovereignty?* EC Tax Review, τεύχος 5-6, 2016.

Luja R H.C., *Just a Notion of Aid: How (Not) to Create a Fiscal State Aid Doctrine*,

Luja, R., *EU State Aid, Tax Competition, and its Limits*. Tax Notes International 2014 76, no. 4

Lyal, Richard, *Transfer Pricing Rules and State Aid*, Fordham International Law Journal, Berkeley Electronic Press. 2015. Διαθέσιμο στη διεύθυνση: <https://ir.lawnet.fordham.edu/ilj/vol38/iss4/4>

Lyons T., *International taxation and the BEPS Action Plan: challenged by modernity?* στο British Tax Review, Vol. 5, 2014, σσ. 519-529

Maisuradze L., *The Anti-Tax Avoidance Directive and its Compatibility with Primary EU Law*, Master Thesis, Lund University, 2017, διαθέσιμο σε <https://lup.lub.lu.se/luur/download?fileId=8913914&func=downloadFile&recordId=8913909>

Mara E. R., *Determinants of Tax Havens* in Procedia Economics and Finance vol 32 (2015) 1638 – 1646

Marino G (editor) *New exchange of information versus tax solutions of equivalent effect*, EATLP Istanbul Congress 2014, διαθέσιμο σε www.eatlp.org

Mason R., *Tax Rulings as State Aid — Part 4: Whose Arm’s-Length Standard?* Tax Notes, May 15 2017, p.947

Mason R., *State Aid Special Report — Part 6: Arm’s Length on Appeal*, Tax Notes, Feb. 5, 2018, σ. 771

Mason, R., *Does the Prohibition of State Aid Limit Tax Competition?* Virginia Public Law and Legal Theory Research Paper 2022-38

Melis G., Persiani A. *Trattato di Lisbona e sistemi fiscali*, στο Diritto e Pratica Tributaria, n. 2/2013, σ. 21 επ

Miceli, R. *La funzione degli aiuti di Stato europei nella fiscalità del XXI secolo*. Studi Tributari Europei, 2021 11(1), II . –. <https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/14384>

Mieszkowski P and Zodrow G.R. *Taxation and The Tiebout Model: The Differential Effects of Head Taxes, Taxes on Land Rents, and Property Taxes* Journal of Economic Literature Vol. 27, No. 3 (Sep., 1989), pp. 1098-1146

Mitchell, D.J., 2004. *The economics of tax competition: harmonization vs. liberalization*. Index of Economic Freedom, Heritage Foundation, 25, p.38

Monti, M. *How state aid affects tax competition*. EC Tax Rev. 8 1999 σ.208

Morse S., *Value Creation: A Standard in Search of a Process* 4/5 Bull for Int’ Tax 2018 σ 196

Myrizakis V., *The Post-ATAD era in the EU: The impact of the new CFC rules*, Master Thesis Tilburg University , 2019

Neale Th., *DG Taxation and Customs Union European Commission, Current issues in countering international tax avoidance and evasion, Fighting tax fraud, evasion and aggressive tax planning* , UN 29 May 2013

Nellen, A. *Taxation and Today’s Digital Economy*. J. Tax Prac. & Proc. 17 (2015) p 17

Nerudová, D., Solilová, V. *The Impact of the Introduction of a CCCTB in the EU*. Intereconomics 2019 54, 160–165 Διαθέσιμο σε <https://doi.org/10.1007/s10272->

019-0815-2 Διαθέσιμο σε <https://link.springer.com/article/10.1007/s10272-019-0815-2>

Neve L, *The Peer Review Process of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*, 2017, διαθέσιμο σε <https://www.ssrn.com/index.cfm/en>

Nicodème, G., *Corporate Tax Competition and Coordination in the European Union: What do we know? Where do we stand?* 2006, διαθέσιμο σε https://mpra.ub.uni-muenchen.de/107/1/MPRA_paper_107.pdf

Nicolaides P, «*Can Selectivity Result from the Application of Non- Selective Rules? The Case of Engie*» *European State Aid Law Quarterly* 2019 18(1) 15, 28

Oates W.E., *Fiscal Federalism*, New York, Harcourt Brace, 1972

Olbert M , Spengel C, *International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?* *World Tax Journal* February 2017 σ. 10-44

Olbert M. , Spengel C. *International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?* *World Tax Journal* 2017 v. 7 : 1,

Pain N. - Young G., *Tax competition and Pattern of European Foreign Investment*, National Institute of Economic and Social Research, 2018, Διαθέσιμο σε <https://www.niesr.ac.uk/wp-content/uploads/2021/10/TAXCOMP-4.pdf>

Panayi, C. *EU Corporate Tax Legislation*. In *European Union Corporate Tax Law*, Cambridge Tax Law Series, pp. 35-93. Cambridge: Cambridge University Press. doi:10.1017/9781108979528.007

Parada, L., *Between Apples and Oranges: The EU General Court’s Decision in the ‘Apple Case’*. *EC Tax Review*, 2021 30(2).

Pediaditaki T. FATCA and Tax treaties: Does it Really Take Two to Tango? , in *European Taxation*, Vol. 53, No. 9,12 August 2013.

Pepe F. *Concorrenza fiscale dannosa e tax rulings: l’uso “strategico” dell’arm’s length principle nella disciplina europea sugli aiuti di Stato e l’imprevista (?) “egemonia” della Commissione europea nell’area della fiscalità internazionale* in *federalismi.it* n. 5/2018, διαθέσιμο σε <https://www.sipotra.it/old/wpcontent/uploads/2018/03/“Concorrenza-fiscale-dannosa”-e-tax-rulings-l’uso-“strategico”-dell’arm’s-lenght-principle-nella-disciplina-europea-sugli-aiuti-di-Stato-e-l’imprevista-“egemoni.pdf>

Perotto G., *How to cope with harmful tax competition in the EU legal order : going beyond the elusive quest for a definition and the misplaced reliance on state aid law*, *European journal of legal studies*, 2021, Vol. 13, No. 1, pp. 309-340 - <https://hdl.handle.net/1814/71283> Retrieved from Cadmus, EUI Research Repository

Perrone A., *The fair taxation of multinationals in Europe: digital taxation or common rules to determine taxable amounts?* στο *Quarterly Journal of Tax Law*, αρ. 1/2019, σ. 63-94.

Peters, C., *Tax policy convergence and EU fiscal state aid control: In search of rationality*. *EC Tax Review*, 2019 28(1).

Pinto Nogueira , J.F., Garcia Prats, F.A., Haslehner, W.C., Heydt, V., Kemmeren, E., Kofler, G., Lang, M., Lüdicke, J., Pistone, P., Raingeard de la Blétière, E. and Raventos-Calvo, S., *OS ECJ-TF 1/2020 on the General Court Decisions of 24 September 2019 in The Netherlands v. Commission (Starbucks)(Joined Cases C-760/15 and T-636/16) and Luxembourg v. Commission (Fiat Finance and Trade)(Joined Cases T-755/15 and T-759/15), on State Aid Granted by Transfer Pricing Rulings*, 2020. Διαθέσιμο σε https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3644209

Pinto Nogueira, J.F., Garcia Prats, F.A., Haslehner, W.C., Heydt, V., Kemmeren, E., Kofler, G., Lang, M., HJL Panayi, C., Raingeard de la Blétière, E., Raventos-Calvo, S. and Richelle, I., *Opinion Statement ECJ-TF 3/2020 on the General Court judgments of 15 July 2020 in the Cases T-778/16 and T-892/16, Ireland v. Commission and Apple v. Commission, on State aid granted by tax rulings fixing the attribution of profits to permanent establishments in Ireland*. *European Taxation*, 2021 61(2/3).

Politou E, Alepis E , Patsakis C., *Profiling tax and financial behaviour with big data under the GDPR*, *Computer Law & Security Review*, v. 35, i. 3, 2019, σσ 306-329,

Poret, P. *Do lower taxes encourage investment?*, in Love, P. (ed.), *Debate the Issues: Investment*, 2016 OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264242661-5-en>.

R. Nallathiga, , *Tiebout's Theory Model on Local Public Goods* (Paper), Bangalore, 2017 Institute for Social and Economic Change

R. Petruzzi & S. Buriak, *Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy – A Possible Answer in the Proper Application of the Transfer 1 Pricing Rules?*, 72 Bull. Intl. Taxn. 4a/Special Issue (2018), Journals IBFD

Radaelli C., *Harmful Tax Competition in the EU: Policy Narratives and Advocacy Coalitions*, Working Paper International Studies Association, Washington, D.C., February 16–20, 1999. Διαθέσιμο σε <https://ciaotest.cc.columbia.edu/isa/rac01/>

Radaelli, C M. *Harmful tax competition in the EU: Policy narratives and advocacy coalitions*. *Journal of Common Market Studies* 1999 37, no. 4 σσ 661-682. <https://doi.org/10.1111/1468-5965.00201>

Radaelli, C.M., *The code of conduct against harmful tax competition: open method of coordination in disguise?* *Public Administration*, 2003. 81(3), pp.513-531.

Raines P. - Brown R., *Policy competition and foreign direct investment in Europe*, Aldershot: Ashgate, 1999, σ. 7 επ.

Rigaut A, *Anti-Tax Avoidance Directive (2016 / 1164): New EU Policy Horizons*, *European Taxation*, 2016

Russo R., *The BEPS Package: Promise Kept*, in *Bulletin for International Taxation*, 2016 Vol. 70, No. 4

Saiger Aaron J. *Local Government without Tiebout*. *The Urban Lawyer*, 2009 41, no. 1 93–145. <http://www.jstor.org/stable/27895701>.

Schaper M.G., *Data Protection Rights and Tax Information Exchange in the European Union: An Uneasy Combination*. *Maastricht Journal of European and Comparative Law*, 2016 23(3), σσ.514-530.

Schneider E., *Digital Tax: Europe, the US and the Digital Economy*, διαθέσιμο σε www.irpa.eu/, 2021.

Schoen, W., *Taxation and State Aid Law in the European Union*. Common Market Law Review, 36(4), 1999. pp.911-936

SCHON W., *Tax Competition in Europe - The Legal Perspective*, στο EC Tax Review, τόμος 9, αριθ. 2/2000, σ. 89 – 104

Schön, W., *Taxation and State aid law in the European Union*. Common Market Law Review, 36(5), 1999

Schuknecht, L., Siegerink V. the Political Economy of the International Tax Transparency Agenda in the G20/OECD Context, 2021, διαθέσιμο σε <https://www.ssrn.com/index.cfm/en/>

Schwarz G., *Value creation: Old wine in new bottles or new wine in old bottles*; στο Kluwer International tax blog, 21 Μαΐου 2018.

Seer R. and Kargitta S., *Exchange of Information and Cooperation in Direct Taxation*, in HJI Panayi C., Halsehner W., Traversa E. (eds), Research Handbook in European Union Taxation Law (Elgar Publishing, 2020) ch 22

Seeruthun-Kowalczyk M, *Hard law and soft law interactions in EU corporate tax regulation: exploration and lessons for the future* PhD Thesis, The University of Edinburgh, 2011, σ.179 διαθέσιμο σε <https://era.ed.ac.uk/handle/1842/6409>

Shaxson N., *Tackling Tax Havens: The billions attracted by tax havens do harm to sending and receiving nations alike*, Finance & Development 0056, 003 (2019), A003.

Song J, *The End of Secret Swiss Accounts?: The Impact of the U.S. Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) on Switzerland's Status as a Haven for Offshore Accounts*, 35 Nw. J. Int'l L. & Bus. 687, 2015. <http://scholarlycommons.law.northwestern.edu/njilb/vol35/iss3/4>

Spengel C., *International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted*; στο World Tax Journal, Φεβρουάριος 2017, σ.

Spengel C., Ortmann-Babel M., Zinn B.T. and Matenaer S. *A Common Corporate Tax Base for Europe: An Impact Assessment of the Draft Council Directive on a CC(C)TB*. (2012). Διαθέσιμο σε : <https://madoc.bib.uni-mannheim.de/32392/1/dp12039.pdf>

Susanu, M., *Trilemma EU and EMU Challenges: Fiscal Competition, Harmonization or Unification*. Annals of the University Dunarea de Jos of Galati: Fascicle: I, Economics & Applied Informatics, 2014 20(3).

Szudoczky, R., *Convergence of the Analysis of National Tax Measures under the EU State Aid Rules and the Fundamental Freedoms*, In: European State Aid Law Quarterly (ESTAL), 3, 2016.

Teather, R., *Harmful tax competition?*. Economic Affairs, 2002 22(4), σσ.58-63.

Ter Kuile, B.H., *Legal aspects of sovereignty within the internal market*, Intertax, Kluwer Law International BV, The Netherlands 1991.

Ting, A., *iTax-Apple's international tax structure and the double non-taxation issue*. British Tax Review 2014, (1), διαθέσιμο σε https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2411297

Traversa E. - Flamini A., *The Impact of BEPS on the fight against harmful tax practices: risks and opportunities for the EU*, στο British Tax Review, Vol. 3, 2015, σσ. 396-407

Traversa E., Sabbadini P.M. *State-Aid Policy and the Fight Against Harmful Tax Competition in the Internal Market: Tax Policy in Disguise?*. EU Tax Law and Policy in the 21st Century, EUCOTAX Series on European Taxation (2017): 107-134

Traversa E., Flamini A. *Fighting Harmful Tax Competition through EU State Aid Law: Will the Hardening of Soft Law Suffice?* EStAL 3/2015 p 323-331

Traversa, E. and Flamini, A., *Fighting harmful tax competition through EU State aid law: will the hardening of soft law suffice*. Eur. St. Aid LQ, 2015 σ.323

Tunali, Ç.B. and Fidrmuc, J., *State aid policy in the European Union*. JCMS: Journal of Common Market Studies, 53(5) 2015, .1143-1162

Valente P., *Good governance fiscale e aggressive tax planning: L' istituzione del EU Platform*, στο il Fisco, αριθ. 32/2013, σ. 4952-4961

Valente P., *I paradisi fiscali nell'era BEPS e dello scambio automatico di informazioni*, στο Fiscalità e commercio internazionale, n. 4/2016, σ. 18

Valente, P., *Advance Pricing Arrangements: Optimal Tool—Optimal Framework?*. Intertax, 2020. 48(1)

Vician, L., *Selective Advantage of State Aid and Starbucks' APA Ruling: Reference Framework and Arm's Length Principle*. 2016

Vleck W., *Offshore finance and global governance - Disciplining the tax nomad*, Λονδίνο, 2017

Von der Leyen U, *Μια Ένωση που αγωνίζεται για περισσότερα: Πολιτικές κατευθυντήριες γραμμές για την επόμενη Ευρωπαϊκή Επιτροπή 2019-2024*, Ιούλιος 2019.

Wagenaar L., *The effect of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Action Plan on Developing Countries*, στο Bulletin for International Taxation, Vol. 69, 2015, 12 Ιανουαρίου 2015

Wattel P., *Stateless Income, State Aid and the (Which?) Arm's Length Principle* , 44, Intertax, I 11, 2016 σ. 791-801

Wattel, P.J., *Stateless Income, State Aid and the (Which?) Arm's Length Principle*. Intertax, 2016 4411

Weiner J. M. - Aulth H. J., *The OECD's Report on harmful tax competition*, National Tax Journal, Vol. 51, No. 3 (September 1998), σσ. 601-608.

Whiteman, J. *Deconstructing the Tiebout Hypothesis*. Environment and Planning D: Society and Space, 1(3), (1983). 339–353.

Wilson J.D., *Theories of Tax Competition*, στο National Tax Journal, Vol 52 no. 2 (Ιούνιος 1999) σ. 269- 304.

- Wilson, J. D. *Theories of Tax Competition*, National Tax Journal 1999, 52, 269–304.
- Wilson, J.D. and Wildasin, D.E., *Capital tax competition: bane or boon*. Journal of public economics, 2004, 88(6), pp.1065-1091
- Wrede, M. *Tax Competition and Federalism The Underprovision of Local Public Goods*. FinanzArchiv / Public Finance Analysis, vol 54 no 4, (1997). 494–515. <http://www.jstor.org/stable/40912794>
- Zodrow G.R. - Mieszkowski P., *Pigou, Tiebout, Property Taxation and the Underprovision of Local Public Goods*, Journal of Urban Economics, Vol. 19, Issue 3, May 1986, pp. 356-370- WILSON J.D., *A Theory of Interregional Tax Competition*, Journal of Urban Economics, τόμος 19, τεύχος 3, Μάιος 1986, σσ. 296-315- WILSON J.D., *Trade, Capital Mobility and Tax Competition*, στο Journal of Political Economy, τόμος 95, τεύχος 4, Αύγουστος 1987, σσ. 835-856.
- Zodrow, G.R., 2003. *Tax competition and tax coordination in the European Union*. International tax and public finance, 10(6), pp.651-671
- Zullo A., *Web tax: a reading from an EU perspective*, Corriere Tributario, n. 13/2018, σ. 1032 κ.ε.

B. ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Αθανασάκη Β. *Επιτομή Φορολογικού Δικαίου*, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη , Αθήνα 2018
- Αθανασάκη Β. *Ο ευρωπαϊκός ψηφιακός φόρος ως απάντηση στην απαίτηση δίκαιης φορολόγησης*, Ναυτεμπορική, 9 Ιουλίου 2018, διαθέσιμο σε <https://www.naftemporiki.gr/opinion/596209/o-evropaikos-psifiakos-foros-os-arantisi-stin-apaitisi-dikaiis-forologisis/>
- Αλεξανδροπούλου -Αιγυπτιάδου Ε. *Προσωπικά Δεδομένα*, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2016
- Αντωνίου Α., *Ενίσχυση της αυτόματης ανταλλαγής φορολογικών πληροφοριών : προϊόν της οικονομικής κρίσης αλλά και μέσο καταπολέμησης της*, Δίκαιο Επιχειρήσεων και Εταιριών 1/2008 σ. 33 κ.ε
- Δεδούλη- Λαζαράκη Α. *Η αρμοδιότητα της Ευρωπαϊκής Ένωσης στους τομείς της έμμεσης και άμεσης φορολογίας στα πλαίσια της εσωτερικής αγοράς και του ανόθευτου ανταγωνισμού*, Ευρωπαϊκό Δίκαιο 3/2020, σ. 248-268
- Δούβλης Β. *Η Υποχρεωτική Αυτόματη Ανταλλαγή Φορολογικών Πληροφοριών και η επέκτασή της στις Διασυνοριακές Ρυθμίσεις με την Οδηγία 2018/822/ΕΕ*, Δίκαιο Επιχειρήσεων και Εταιριών, 1/2019
- Θεοχαροπούλου, Ε. *Φορολογική διαφάνεια και ανταλλαγή πληροφοριών σε καιρούς δημοσιονομικής και παγκόσμιας κρίσης*, Αφοί Κυριακίδη Εκδόσεις Α.Ε. 2016

Κίτσος Π., Παππά Π., *Οι νέες προκλήσεις της ψηφιακής αγοράς : ο Γενικός ΓΚΠΔ/Ε.Ε. περί προστασίας των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα intra portas*, Εφημερίδα Διοικητικού Δικαίου, Τ. 2018, Τεύχος. 2, σελ. 212-227

Μάλλιου Α. *Η FATCA και η νέα χρηματοοικονομική πραγματικότητα* , ΔΦΝ, 2013 σ. 1697-1698

Μάλλιου Α., *DAC -6, ή ελληνιστί, η υποχρέωση αναφοράς διασυνοριακών συναλλαγών* ΔΦΝ 2020, τ 74, σ. 1233-1235

Μάλλιου Α., *Η αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών και η εθελουσία συμμόρφωση* , ΔΦΝ, 2014

Μήτρου Λ., *Ο Γενικός Κανονισμός Προστασίας Προσωπικών Δεδομένων, Νέο δίκαιο - νέες υποχρεώσεις - νέα δικαιώματα*, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα - Θεσσαλονίκη 2017

Μπάρμπας Ν. *Άμεσοι Φόροι και Κοινωνικό Δίκαιο* Εκδόσεις Σάκκουλα , Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2005

Μπάρμπας, Ν. *Φορολογικός Ανταγωνισμός ως συνέπεια της οικονομικής παγκοσμιοποίησης* ΔΕΕ 1/2009, σ. 12-22

Παναγοπούλου Κουντατζή Φ, *Ο Γενικός Κανονισμός Προστασίας Προσωπικών Δεδομένων*, Εισαγωγή και Προστασία Δικαιωμάτων, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα - Θεσσαλονίκη 2017

Πανταζόπουλος Π. Σιδερωμένου Κ. (επ.) *Τροποποίηση Οδηγίας 2011/16 για τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας (DAC 7) Επί τον τύπον των Φόρων* , Συνήγορος , τ. 144/2021 σ. 91-92

Παπαλεωνίδας Λ. *Ανταγωνισμός και κρατικές φορολογικές ενισχύσεις: ο Κώδικας Συμπεριφοράς για τη φορολόγηση των επιχειρήσεων σε : Η φορολογία των εταιριών στο νέο διεθνές και ευρωπαϊκό περιβάλλον*, 2006

Ροδόπουλος Μ. Χριστιανός Β. *Δίκαιο Κρατικών Ενισχύσεων*, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη 2020

Σαββαΐδου Α. , *Το Σχέδιο Δράσης του ΟΟΣΑ (“BEPS project”) για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής και η εφαρμογή του στην Ευρωπαϊκή Ένωση*, Νομική Βιβλιοθήκη , Αθήνα 2022

Σαββαΐδου Κ, *Ενσωμάτωση αντικαταχρηστικών διατάξεων της Οδηγίας 2016/1164 (ATAD) κατά της φοροαποφυγής στο ελληνικό φορολογικό δίκαιο* 23ο TaxFlash ΕΔΡΑ Jean Monnet στην Ευρωπαϊκή Φορολογική Πολιτική και Διοίκηση , 8 Μαΐου 2019

Σαββαΐδου Κ., *Κρατικές ενισχύσεις και φορολογικές αποφάσεις τύπου “tax rulings”*, ΔΕΕ, 7/2019 σ.1-18

Σαββαΐδου Κ. , *Δημοσιονομική Διαφάνεια. Πρωτοβουλίες πρότυπα και κώδικες, εργαλεία αξιολόγησης της δημοσιονομικής διαχείρισης, δημοσιονομικοί κανόνες και θεσμοί, ελληνική δημοσιονομική μεταρρύθμιση*, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, 2017

Σιανίδου Ν. , *Αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών για διασυνοριακές συναλλαγές. Η ευρωπαϊκή Οδηγία DAC-6 και η ενσωμάτωσή της με το Ν.4714/2020*. ΔΦΝ, 2020, τ.74, σ.1235-επ.

Τζίφας Γ., *Προέγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης (ΑΡΑ), μία σύγχρονη προϋπολογιστική διαδικασία τεκμηρίωσης διασυνοριακών ενδοομιλικών συναλλαγών*. Επιχείρηση 123/2016 σ. 104 κ.ε

Τοκμακίδου-Μουσχούρη Ε. , *Οι πρωτοβουλίες του ΟΟΣΑ για τη διαφάνεια και την ανταλλαγή πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς, ΔΦΝ, 2012 σ 1391 κ.ε*

Φινοκαλιώτης Κ., *Ευρωπαϊκό Φορολογικό και Τελωνειακό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2015

Φινοκαλιώτης Κ., *Φορολογικό Δίκαιο, Ε' έκδοση*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2014

Γ. ΕΚΘΕΣΕΙΣ- ΕΠΙΣΗΜΑ ΚΕΙΜΕΝΑ

ΓΕΝΙΚΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ, Δελτίο Τύπου αριθ. 79/2021, Λουξεμβούργο, 12 Μαΐου 2021.

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ Κρατική ενίσχυση SA.38374 (2014/C ex 2014/NN) που χορήγησαν οι Κάτω Χώρες στην Starbucks Απόφαση 2017/502 της Επιτροπής [2017] ΕΕ L83/38

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ , Σύσταση της Επιτροπής, της 6ης Δεκεμβρίου 2012, σχετικά με μέτρα για την ενθάρρυνση τρίτων χωρών να εφαρμόζουν ελάχιστα πρότυπα χρηστής διακυβέρνησης σε φορολογικά θέματα, (2012/771/ΕΕ)

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ «Ανακοίνωση σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης που αναφέρεται στο άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης» (ανακοίνωση) COM (2016) 2946, παράγραφος 170

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ Απόφαση της Επιτροπής της 23ης Απριλίου 2013 για τη σύσταση ομάδας εμπειρογνομόνων της Επιτροπής με τίτλο «Πλατφόρμα για τη χρηστή φορολογική διακυβέρνηση, τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό και τη διπλή φορολογία», (2013/C 120/07)

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ Κρατική ενίσχυση SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) που εφαρμόστηκε με την απόφαση 2016/1699 της Επιτροπής του Βελγίου [2016] ΕΕ L260/61.

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ Κρατική ενίσχυση SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) που εφαρμόστηκε από την Ιρλανδία στην απόφαση 2017/1283 της Επιτροπής για την Apple [2017] ΕΕ L187/1

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ κρατική ενίσχυση SA.38375 (2014/C πρώην 2014/NN) που χορήγησε το Λουξεμβούργο στη Fiat Απόφαση της Επιτροπής 2016/2326 [2016] ΕΕ L351/1

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ Κρατική ενίσχυση SA.38944 (2014/C) (πρώην 2014/NN) που εφαρμόστηκε από το Λουξεμβούργο υπέρ της Amazon, Απόφαση της Επιτροπής 2018/859 [2018] ΕΕ L153/1

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ On the implementation of Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market as amended by Council Directive (EU) 2017/952 of 29 May 2017 amending Directive (EU) 2016/1164 as regards hybrid mismatches with third countries, Brussels, 19.8.2020 COM(2020) 383 final

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ Communication from the Commission to European Parliament and the Council, An action plan for fair and simple taxation supporting the recovery strategy, COM(2020) 312 final, Brussels, 15 July 2020

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ Communication from the Commission to the council, the European Parliament and the Economic and Social Committee Towards an Internal Market without tax obstacles A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities COM [2001] 582, 23 Οκτωβρίου 2001

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ Communication From The Commission To The European Parliament And The Council A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market COM(2017) 547 final, Brussels, 21 September 2017

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ European Commission Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee - Towards an Internal Market without tax obstacles - A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities, 2001 COM[2001]582 , 23 Οκτωβρίου 2001

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ European Commission Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee - An Internal Market without company tax obstacles: achievements, ongoing initiatives and remaining challenges, (COM (2003)726), 24 Νοεμβρίου 2003

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ European Commission: A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action, No. COM(2015) 302 final, Brussels 2015

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services COM(2018) 148 final Brussels 21.3.2018

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ Proposal for a Regulation Of The European Parliament And Of The Council on contestable and fair markets in the digital sector (Digital Markets Act) COM (2020) 842 final και European Commission Proposal For A Regulation Of The European Parliament And Of The Council on a Single Market For Digital Services (Digital Services Act) and amending Directive 2000/31/EC COM(2020) 825 final, Brussels, 15 December 2020.

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ Report from the Commission to the European Parliament and the Council on the application of Council Directive (EU) 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of direct taxation. COM/2017/0781 final

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο «Σχέδιο δράσης για την ενίσχυση της καταπολέμησης της φορολογικής απάτης και της φοροδιαφυγής», COM (2012)722, Βρυξέλλες, 6 Δεκεμβρίου 2012

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, «Έκθεση σχετικά με την εφαρμογή της ανακοίνωσης της Επιτροπής για την εφαρμογή του κανόνα περί κρατικών ενισχύσεων σε μέτρα που αφορούν την άμεση φορολογία των επιχειρήσεων», COM (2004) 434, παράγραφοι 64-67

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Ανακοίνωση Ευρωπαϊκής Επιτροπής Προσωρινό πλαίσιο για τη λήψη μέτρων κρατικής ενίσχυσης με σκοπό να στηριχθεί η οικονομία κατά τη διάρκεια της τρέχουσας έξαρσης της νόσου COVID-19 -C(2020)1863 91 I/01, 20 Μαρτίου 2020

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Ανακοίνωση της Επιτροπής Πέμπτη τροποποίηση του προσωρινού πλαισίου για τη λήψη μέτρων κρατικής ενίσχυσης με σκοπό να στηριχθεί η οικονομία κατά τη διάρκεια της τρέχουσας έξαρσης της νόσου COVID-19 και τροποποίηση του παραρτήματος της ανακοίνωσης της Επιτροπής προς τα κράτη μέλη για την εφαρμογή των άρθρων 107 και 108 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης στη βραχυπρόθεσμη ασφάλιση εξαγωγικών πιστώσεων C (2021) 564 final, Βρυξέλλες, 28 Ιανουαρίου 2021

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο - Σχέδιο δράσης για δίκαιη και απλή φορολογία προς υποστήριξη της στρατηγικής ανάκαμψης, COM (2020) 312 final), Βρυξέλλες, 15 Ιουλίου 2020

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο «Είναι καιρός να θεσπιστούν σύγχρονοι, δίκαιοι και αποτελεσματικοί φορολογικοί κανόνες για την ψηφιακή οικονομία», COM/2018/0146 final, Βρυξέλλες, 21 Μαρτίου 2018

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο «Καιρός να θεσπιστούν σύγχρονοι, δίκαιοι και αποτελεσματικοί φορολογικοί κανόνες για την ψηφιακή οικονομία», COM(2018) 146 final, Βρυξέλλες, 21 Μαρτίου 2018

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο για τη χρηστή φορολογική διακυβέρνηση στην ΕΕ και πέραν αυτής,

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο σχετικά με συγκεκριμένους τρόπους ενίσχυσης της καταπολέμησης της φορολογικής απάτης και της φοροδιαφυγής, μεταξύ άλλων σε σχέση με τρίτες χώρες (COM (2012) 351 τελικό), Βρυξέλλες, 27 Ιουνίου 2012

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο και το Συμβούλιο «Προς αποτελεσματικότερη και δημοκρατικότερη λήψη αποφάσεων στη φορολογική πολιτική της ΕΕ», COM (2019) τελικό, της 15ης Ιανουαρίου 2019

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και την Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή «Η εφαρμογή μέτρων κατά της κατάχρησης στον τομέα της άμεσης φορολογίας εντός της ΕΕ και έναντι τρίτων χωρών», COM (2007) 785 τελικό Βρυξέλλες, 10 Δεκεμβρίου 2007

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης,

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης που αναφέρεται στο άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, C/2016/2946, 19 Ιουλίου 2016,

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Απόφαση (ΕΕ) 2016/1699 της Επιτροπής, της 11ης Ιανουαρίου 2016, σχετικά με το καθεστώς κρατικών ενισχύσεων για τις απαλλαγές από τα υπερκέρδη SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) που εφαρμόζει το Βέλγιο (κοινοποιηθείσα υπό τον αριθμό E(2015) 9837)

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Απόφαση (ΕΕ) 2016/2326 της Επιτροπής, της 21ης Οκτωβρίου 2015, σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) που εφαρμόστηκε από το Λουξεμβούργο υπέρ της Fiat (κοινοποιηθείσα υπό τον αριθμό E(2015) 7152)- ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Απόφαση (ΕΕ) 2017/1283 της Επιτροπής, της 30ής Αυγούστου 2016, σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) που εφαρμόστηκε από την Ιρλανδία υπέρ της Apple (κοινοποιηθείσα υπό τον αριθμό E(2016) 5605).

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Απόφαση (ΕΕ) 2017/502 της Επιτροπής, της 21ης Οκτωβρίου 2015, σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.38374 (2014/C ex 2014/NN) που εφαρμόστηκε από τις Κάτω Χώρες για τα Starbucks (κοινοποιηθείσα υπό τον αριθμό E(2015) 7143)

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Απόφαση (ΕΕ) 2017/502 της Επιτροπής, της 21ης Οκτωβρίου 2015, σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.38374 (2014/C ex 2014/NN) που χορήγησαν οι Κάτω Χώρες υπέρ της Starbucks (κοινοποιηθείσα υπό τον αριθμό E(2015) 7143).

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Απόφαση (ΕΕ) 2018/859 της Επιτροπής, της 4ης Οκτωβρίου 2017, σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) που χορήγησε το Λουξεμβούργο υπέρ της Amazon (κοινοποιηθείσα υπό τον αριθμό E(2017) 6740).

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Απόφαση της Επιτροπής της 13ης Μαΐου 2003 σχετικά με το καθεστώς κρατικών ενισχύσεων που εφαρμόζει η Γαλλία υπέρ των κέντρων διοίκησης και εφοδιασμού, (2004/76/ΕΚ)

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Απόφαση της Επιτροπής της 16ης Οκτωβρίου 2002 σχετικά με το καθεστώς κρατικών ενισχύσεων C 50/01 (ex NN 47/2000)

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Απόφαση της Επιτροπής της 5ης Σεπτεμβρίου 2002 σχετικά με το καθεστώς ενισχύσεων που εφαρμόζει η Γερμανία υπέρ των κέντρων ελέγχου και συντονισμού, (2003/512/ΕΚ)

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, ΓΔ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΣ, Έγγραφο εργασίας για τις κρατικές ενισχύσεις και τις [φορολογικές αποφάσεις τύπου] Tax rulings, 3 June 2016,

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Έκθεση της Επιτροπής Ανεξάρτητων Εμπειρογνομώνων για τη Φορολογία των Επιχειρήσεων (η λεγόμενη έκθεση Ruding), Μάρτιος 1992

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Ομάδα εμπειρογνομώνων της Επιτροπής για τη φορολόγηση της ψηφιακής οικονομίας, Έκθεση, 28 Μαΐου 2014

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου για Κοινή Βάση Φορολογίας των Εταιριών, COM (2016) 685 final, Στρασβούργο, 25 Οκτωβρίου 2016

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου για Κοινή Ενοποιημένη Βάση Φορολογίας των Εταιριών, COM (2016) 683 final, Στρασβούργο, 25 Οκτωβρίου 2016.

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ του Συμβουλίου σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας, COM (2020) 314 final, Βρυξέλλες 15 Ιουλίου 2020

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ του Συμβουλίου σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας, COM(2020) 314 final, Βρυξέλλες 15 Ιουλίου 2020 (λεγόμενη DAC 7)

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Σύσταση της Επιτροπής της 21ης Μαρτίου 2018 σχετικά με τη φορολόγηση των εταιρειών με σημαντική ψηφιακή παρουσία, C(2018) 1650 final, Βρυξέλλες, 21 Μαρτίου 2018

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Φορολογική απάτη και φοροδιαφυγή - ενίσχυση των κανόνων διοικητικής συνεργασίας και επέκταση της ανταλλαγής πληροφοριών, Δημόσια διαβούλευση, περίοδος ανατροφοδότησης 10 Μαρτίου 2021 - 02 Ιουνίου 2021

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Commission notice on the application of the State aid rules to measures relating to direct business taxation (98/C 384/03), 10 December 1998.

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Communication from the Commission to the European parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions. A Digital Single Market Strategy for Europe COM(2015) 192 final, Brussels , 6 May 2015

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, State aid: Ireland gave illegal tax benefits to Apple worth up to €13 billion Press Release, Brussels ,30 August 2016

ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΣΥΝΕΔΡΙΟ , Ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών στην ΕΕ: στέρεα θεμέλια, ρωγμές στην εφαρμογή, Ειδική έκθεση 3/2021, σ. 10

ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΣΥΝΕΔΡΙΟ Ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών στην ΕΕ : Άρτιο Σύστημα, αλλά η εφαρμογή του παρουσιάζει αδυναμίες, Ειδική έκθεση 3/2021, 26 Ιανουαρίου 2021.

ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟ «Ψήφισμα σχετικά με το νέο πολυετές δημοσιονομικό

ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟ, Ψήφισμα της 19ης Απριλίου 2012 σχετικά με την έκκληση για συγκεκριμένα μέτρα για την καταπολέμηση της φορολογικής απάτης και της φοροδιαφυγής, (2012/2599(RSP)

ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟ, Ψήφισμα του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου της 25ης Νοεμβρίου 2015 σχετικά με τις εκ των προτέρων φορολογικές αποφάσεις (tax rulings) και άλλα μέτρα παρόμοιας φύσης ή αποτελέσματος (2015/2066 (INI), (2017/C 366/06), 21 Οκτωβρίου 2017

ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟ, Ψήφισμα του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου της 25ης Νοεμβρίου 2015 σχετικά με τις φορολογικές αποφάσεις τύπου «tax ruling» και άλλα μέτρα παρόμοιου χαρακτήρα ή αποτελέσματος (2015/2066(INI)) OJ C 366, 27.10.2017

ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ , Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market OJ L 193, 19.7.2016, p. 1–14

ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ , Council Directive (EU) 2017/952 of 29 May 2017 amending Directive (EU) 2016/1164 as regards hybrid mismatches with third countries OJ L 144, 7.6.2017, σσ. 1–11

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ, Commission Recommendation of 21.3.2018 relating to the Corporate Taxation of a significant Digital Presence, C(2018) 1650 final, Βρυξέλλες, 21 Μαρτίου 2018

ΟΟΣΑ (2019), Πρόγραμμα εργασιών για την ανάπτυξη μιας συναινετικής λύσης για τις φορολογικές προκλήσεις που προκύπτουν από την ψηφιοποίηση της οικονομίας, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, Παρίσι

ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΕΥΡΩΠΑΪΚΩΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ Οδηγία 79/1070/ΕΟΚ (Council Directive 79/1070/EEC of 6 December 1979 amending Directive 77/799/EEC concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation)

ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ECOFIN Ανταπόκριση στις προκλήσεις της φορολόγησης των κερδών της ψηφιακής οικονομίας - FISC 346 ECOFIN 1092

ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ , ΟΔΗΓΙΑ (ΕΕ) 2016/1164 ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ της 12ης Ιουλίου 2016 για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής ,2016 OJ L 193

ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ Κανονισμός (ΕΕ) 2015/1589 του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2015, για τη θέσπιση λεπτομερών κανόνων εφαρμογής του άρθρου 108 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωση

ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ COUNCIL DIRECTIVE (EU) 2015/2376 of 8 December 2015 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation OJ L 332, 18.12.2015, σ. 1–10

ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC OJ L 64, 11.3.2011, σ. 1–1

ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ Council of the European Union Council Directive 2014/107/EU of 9 December 2014 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation OJ L 359, 16.12.2014, p. 1–29

ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ Council Of The European Union Resolution Of The Council And Of The Representatives Of The Governments Of The Member States, Meeting Within The Council, On A Revised Code Of Conduct For Business Taxation Brussels, 8 November 2022 (OR. en) 14452/22

ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services COM(2018) 148 final, Brussels , 21 Μαρτίου 2018

ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ Resolution Of The Council And Of The Representatives Of The Governments Of The Member States, Meeting Within The Council, On A Revised Code Of Conduct For Business Taxation Brussels, 8 November 2022 (OR. en) 14452/22

ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ, Οδηγία (ΕΕ) 2016/1164 του Συμβουλίου, της 12ης Ιουλίου 2016, για τη θέσπιση κανόνων κατά των πρακτικών φοροαποφυγής που επηρεάζουν άμεσα τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, 19 Ιουλίου 2016

ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ, Οδηγία (ΕΕ) 2016/881 του Συμβουλίου, της 25ης Μαΐου 2016, για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ όσον αφορά την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας

ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ, Πρόταση οδηγίας του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου για την τροποποίηση της οδηγίας 2013/34/ΕΕ όσον αφορά τη δημοσιοποίηση πληροφοριών σχετικά με τη φορολογία εισοδήματος από ορισμένες επιχειρήσεις και υποκαταστήματα (CBCR) - εντολή για διαπραγματεύσεις με το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, Βρυξέλλες, 3 Μαρτίου 2021

ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ, Συμπεράσματα του Συμβουλίου σχετικά με τη δίκαιη και αποτελεσματική φορολογία σε περιόδους ανάκαμψης, τις φορολογικές προκλήσεις της ψηφιοποίησης και τη χρηστή φορολογική διακυβέρνηση στην ΕΕ και πέραν αυτής, Βρυξέλλες, 27 Νοεμβρίου 2020

ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ, Council Directive (EU) 2016/2258 of 6 December 2016 amending Directive 2011/16/EU as regards access to anti-money-laundering information by tax authorities OJ L 342, 16.12.2016, σ. 1–3

ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ, Council Directive (EU) 2018/822 of 25 May 2018 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements ST/7160/2018/INIT. OJ L 139, 5.6.2018, p. 1–13

ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ, Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence COM(2018) 147 final, Brussels , 21 March 2018

ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΩΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΩΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ Οδηγία 77/799/ΕΟΚ (Council of the European Communities Council Directive 77/799/EEC of 19 December 1977 concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation (77/799/EEC))

ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ECOFIN Συμπεράσματα του Συμβουλίου ECOFIN της 1ης Δεκεμβρίου 1997 σχετικά με τη φορολογική πολιτική - Ψήφισμα του Συμβουλίου και των αντιπροσώπων των κυβερνήσεων των κρατών μελών, συνελθόντων στο πλαίσιο του Συμβουλίου, της 1ης Δεκεμβρίου 1997 σχετικά με κώδικα δεοντολογίας για τη φορολογία των επιχειρήσεων - Φορολόγηση των αποταμιεύσεων.

Committee on Economic and Monetary Affairs and Industrial Policy, Report on the communication from the Commission on «A package to tackle harmful tax competition in the European Union» (COM(97)0564 - C4-0333/98)

EUROPEAN CENTRAL BANK (ECB), The digital economy and the euro area στο ECB Economic Bulletin, Issue 8/2020

European Commission European commission, Communication from the Commission to the Council - Towards Tax Coordination in the European Union: A package to tackle harmful tax competition in the European Union, Brussels, 1 October 1997, COM (97)495 ό.π.

European Commission, Communication from the Commission to the Council - Towards Tax Coordination in the European Union: A package to tackle harmful tax competition in the European Union, Brussels, 1 October 1997, COM (97)495

OECD , Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2015 Paris

OECD, BEPS Action 1: address the tax challenges of the digital economy (24 Μαρτίου 2014 - 14 Απριλίου 2014)

OECD , BEPS Project <https://www.oecd.org/tax/beps>

OECD , Joint Statement by the the Early Adopters Group 19ης Μαρτίου 2014, διαθέσιμο σε <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/AEOI-early-adopters-statement.pdf>

OECD , Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration, Παρίσι, 2020.

OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris,

OECD (2017) Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, Paris

OECD (2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Παρίσι

OECD (2022), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>

OECD Global Forum on transparency and exchange of information on tax matters <https://www.oecd.org/tax/transparency/>

OECD Harmful Tax Competition : An emerging global issue, 1998

OECD Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy

OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, Public Consultation Document, 13 Φεβρουαρίου 2019

OECD, Automatic Exchange of Information: What It Is, How It Works, Benefits, What Remains To Be Done, Παρίσι, 23 Ιουλίου 2012

OECD, BEPS 2015 Final Reports, Paris, October 2015

OECD, Guidance on the Implementation of CbC Reporting, Paris, December 2019

OECD, Guidance on the transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic, OECD Publishing, Paris, 18 Δεκεμβρίου 2020.

OECD, Implementation of tax transparency initiative delivering concrete and impressive results, Παρίσι, Ιούνιος 2019.

OECD, Public consultation document - Global Anti-Base Erosion Proposal («GloBE») - Pillar Two, Παρίσι, 8 Νοεμβρίου 2019 - 2 Δεκεμβρίου 2019

OECD, Public consultation document - Secretariat Proposal for a «Unified Approach» under Pillar One, Παρίσι, 9 Οκτωβρίου 2019 - 12 Νοεμβρίου 2019

OECD, Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, Παρίσι, 21 Ιουλίου 2014

OECD, Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, Second edition, Paris, 27 March 2017

OECD, Standard for Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters Implementation Handbook Second edition, Παρίσι, Απρίλιος 2018.

OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report 2018 - Inclusive Framework on BEPS, Παρίσι, 16 Μαρτίου 2018.

OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Παρίσι

OECD, Tax Transparency and Exchange of Information in Times of COVID-19 2020 Global Forum Annual Report, Παρίσι, Δεκέμβριος 2020

OECD/G20, Base Erosion and Profit Shifting Project Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Policy Note As approved by the Inclusive Framework on BEPS, Παρίσι, 23 Ιανουαρίου 2019

OECD/G20, Base Erosion and Profit Shifting Project Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, Παρίσι, Μάιος 2019

U.S. DEPARTMENT OF THE TREASURY, The European Commission's recent state aid investigation of transfer pricing rules, White paper of 24 August 2016. Διαθέσιμο σε : <https://home.treasury.gov/system/files/131/WhitePaper-EU-State-Aid-8-24-2016.pdf>

Von der Leyen U, Μια Ένωση που αγωνίζεται για περισσότερα: Πολιτικές κατευθυντήριες γραμμές για την επόμενη Ευρωπαϊκή Επιτροπή 2019-2024, Ιούλιος 2019.

