ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
**Εθνικόν και Καποδιστριακόν**
**Πανεπιστήμιον Αθηνών**

**ΣΧΟΛΗ Ν.Ο.Π.Ε.**
**ΤΜΗΜΑ ΝΟΜΙΚΗΣ**
**ΤΟΜΕΑΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ**
**ΠΡΌΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ**
**ΣΠΟΥΔΩΝ ΤΟΜΕΑ ΔΙΕΘΝΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ**
**ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΑΚΟ ΕΤΟΣ: 2011-2012**

**ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**
**του ΓΕΩΡΓΙΟΥ Δ. ΜΠΟΤΩΝΗ**
**ΑΜ 117/618 ΠΜΣ**

# *Ο ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΩΝ ΚΡΑΤΩΝ- ΜΕΛΩΝ ΤΗΣ ΕΕ*

**Επιβλέπουσα καθηγήτρια:**
**Ρ.Ε Παπαδοπούλου**

**Αθήνα, ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ 2012**

Copyright © ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ 2012

Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved.
Απαγορεύεται η αντιγραφή, αποθήκευση και διανομή της παρούσας εργασίας, εξ ολοκλήρου ή τμήματος αυτής, για εμπορικό σκοπό. Επιτρέπεται η ανατύπωση, αποθήκευση και διανομή για σκοπό μη κερδοσκοπικό, εκπαιδευτικής ή ερευνητικής φύσης, υπό την προϋπόθεση να αναφέρεται η πηγή προέλευσης και να διατηρείται το παρόν μήνυμα.

Οι απόψεις και θέσεις που περιέχονται σε αυτήν την εργασία εκφράζουν τον συγγραφέα και δεν πρέπει να ερμηνευθεί ότι αντιπροσωπεύουν τις επίσημες θέσεις του Εθνικού και Καποδιστριακού Πανεπιστημίου Αθηνών.

**“Any one may so arrange his affairs that his taxes shall be as low as possible; he is not bound to choose that pattern which will best pay the Treasury; there is not even a patriotic duty to increase one’s taxes”**

**Learned Hand (1872-1961)**

**Δικαστής και Φιλόσοφος στις ΗΠΑ**

**ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ**

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ……..……..σελ. 1

ΠΡΩΤΟ ΜΕΡΟΣ …….σελ. 5

Ο φορολογικός ανταγωνισμός των Κρατών- Μελών και ο τρόπος που επηρεάζουν τις θεμελιώδεις ελευθερίες της Ένωσης ……σελ. 5

Κεφάλαιο 1: Θετικές επιπτώσεις φορολογικού ανταγωνισμού ……..σελ. 6

Α) Θεμελιώδεις Ελευθερίες και θεωρητικές προσεγγίσεις ……σελ. 6

Α1. Ποιες είναι οι θεμελιώδεις ελευθερίες ……..σελ. 6

Α2. Θεωρητικές προσεγγίσεις …….σελ. 7

Β) Σχέση φορολογικής εναρμόνισης και φορολογικού ανταγωνισμού …..σελ. 8

Β1. Ομοιότητες και διαφορές μεταξύ τους- Μήπως είναι συνώνυμες έννοιες; …σελ. 8

Γ. Πλεονεκτήματα φορολογικής εναρμόνισης και ανταγωνισμού ….σελ 11

Γ1. Ανταγωνισμός και εναρμόνιση…….σελ.11

Γ1.i..α). Διπλή φορολόγηση……. σελ. 15

Γ1.i.α)1. Γενικά για τη διπλή φορολόγηση ……..σελ. 15

Γ1.i.α)2. Η διπλή φορολόγηση ως τροχοπέδη στις θεμελιώδεις ελευθερίες και κυρίως στην άσκηση της ελεύθερης κυκλοφορίας; ……σελ. 17

Γ1.i.β). Η στάση της νομολογίας του Δικαστηρίου και η αναγνώριση από αυτό της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών – μελών …….σελ. 21

Γ2. Πλεονεκτήματα Φορολογικής εναρμόνισης ……..σελ. 34

Γ2.1 Η χρήση των φορολογικών παραδείσων από τις εταιρίες …….σελ. 35

Δ. Φορολογικοί παράδεισοι ……σελ. 38

Δ1. Έννοια και επί μέρους περιπτώσεις φορολογικών παραδείσων …….σελ. 38

Δ2. Άλλοι φορολογικοί παράδεισοι ……σελ. 42

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: Αρνητικές επιπτώσεις του φορολογικού ανταγωνισμού ….σελ. 44

Α) Οι κίνδυνοι του φορολογικού ανταγωνισμού ……..σελ. 44

Α1.Επιβλαβής φορολογικός ανταγωνισμός- Λόγοι και αποτελέσματα …σελ. 44

Α1.i) Υπονόμευση της Δημοκρατίας ……..σελ. 44

Α1.ii) Χαμηλή ή υψηλή φορολογία; Επιπτώσεις ……..σελ. 47

Α2. Η μετατόπιση της φορολογικής επιβάρυνσης …….σελ. 50

Β) Τα προβλήματα που προκαλεί ο φορολογικός ανταγωνισμός στην εσωτερική ενωσιακή αγορά ……σελ. 52

Β1. Γενικότερα …….σελ. 52

Β2.Είναι όντως ο φορολογικός ανταγωνισμός ζημιογόνος; ……..σελ.55

Β3.Forum για τις πρακτικές του ζημιογόνου φορολογικού ανταγωνισμού ….σελ. 58

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ Α΄ ΜΕΡΟΥΣ ……σελ. 60

ΔΕΥΤΕΡΟ ΜΕΡΟΣ ……σελ. 62

Η σχέση του φορολογικού ανταγωνισμού με τη φορολογική ουδετερότητα και τα προτεινόμενα σχέδια για την αντιμετώπιση του ζημιογόνου φορολογικού ανταγωνισμού ……σελ. 62

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: Η φορολογική ουδετερότητα σαν το τελικό «σύνορο» τη αρχής της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών – μελών ……σελ. 63

Α1. Σκοπός και σημασία της φορολογικής ουδετερότητας για την υπόσταση του ενωσιακού δικαίου ……σελ. 63

Α2. Η φορολογική ουδετερότητα μέσα από το αρ. 110 ΣΛΕΕ ……..σελ. 64

Α2.i). Πεδίο εφαρμογής και έκταση της απαγόρευσης του αρ. 110 ΣΛΕΕ …σελ. 65

Α2.ii) Αποδέκτες και ένταση της απαγόρευσης …….σελ. 68

Α2.ii) α) Αποδέκτες …….σελ. 68

Α2.ii)β) Ένταση της απαγόρευσης ……..σελ. 68

Β. Γενικότερα για η φορολογική ουδετερότητα και το πώς επηρεάζει τον φορολογικό ανταγωνισμό και συνακόλουθα τις τέσσερις θεμελιώδεις ενωσιακές ελευθερίες…σελ.71

Β1. Γενικότερα για τη φορολογική ουδετερότητα ……σελ. 71

Β2. Σχέση φορολογικής ουδετερότητας και ανταγωνισμού, ως προς τις τέσσερις θεμελιώδεις ελευθερίες …….σελ. 73

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: Προτεινόμενες προτάσεις για την επίλυση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού ……..σελ. 76

Α. Προτάσεις που αφορούν τις πρακτικές των κρατών, διεθνείς πρακτικές και διεθνείς συνεργασίες …….σελ. 76

Α1. Προτάσεις, που αφορούν πρακτικές των κρατών …….σελ. 76

Α2. Προτάσεις που αφορούν διεθνείς συμφωνίες ……..σελ. 77

Α3. Προτάσεις για εντατικοποίηση διεθνών συνεργασιών, ως απάντηση στον ζημιογόνο φορολογικό ανταγωνισμό ……σελ. 77

Β. Οι προτεινόμενες από την ΕΕ προτάσεις επίλυσης του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού ……..σελ. 78

Β1. Κώδικας Συμπεριφοράς …….σελ. 78

Β2. Φορολόγηση αποταμιεύσεων ……..σελ. 79

Β3. Φορολόγηση των τόκων και των δικαιωμάτων ……..σελ. 80

Β4. Αξιολόγηση των προτάσεων της ΕΕ ……..σελ. 80

Γ. Περαιτέρω προτάσεις για την αντιμετώπιση των αρνητικών του φορολογικού ανταγωνισμού ……σελ. 83

Γ1. Φόρος για τις επενδύσεις χαρτοφυλακίου ……σελ. 83

Γ2. Φορολόγηση των Πολυεθνικών επιχειρήσεων, βασισμένη στην κατανάλωση….σελ. 85

Δ: Μια προσωπική εκτίμηση και πρόταση επίλυσης του φορολογικού ανταγωνισμού…. σελ. 89

Δ1. Εκτίμηση …….σελ. 89

Δ2: Πρόταση επίλυσης φορολογικού ανταγωνισμού …….σελ. 90

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ Β΄ ΜΕΡΟΥΣ …….σελ. 93

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ …….σελ. 95

ΠΙΝΑΚΑΣ ΝΟΜΟΛΟΓΙΑΣ …….σελ. 100

ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ……σελ. 103

ΕΛΛΗΝΟΓΛΩΣΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ …….σελ. 107

ΕΝΩΣΙΑΚΟ ΔΙΚΑΙΟ ……..σελ. 108

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ……..σελ. 109

# ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Όπως εύκολα μπορεί να γίνει κατανοητό από τον τίτλο της παρούσας εργασίας, ο σκοπός της έγκειται στο να αναδείξει τις διάφορες εκφάνσεις του φαινομένου του φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών- μελών της ΕΕ, τα πλεονεκτήματα, τα μειονεκτήματα που προσφέρει, καθώς και τις λύσεις που κατά καιρούς έχουν προταθεί για την αντιμετώπιση ή «εξορθολογισμό» του.

Κατ' αρχήν, αν επιχειρούσαμε να δώσουμε έναν ορισμό του φορολογικού ανταγωνισμού, αυτός θα μπορούσε να θεωρηθεί πως είναι η χρήση, από τις κυβερνήσεις των κρατών, χαμηλών φορολογικών συντελεστών, προκειμένου να προσελκυθούν επιχειρηματικές, επενδυτικές και κεφαλαιακές δραστηριότητες στα κράτη αυτά. Με άλλα λόγια , είναι η μείωση των φορολογικών επιβαρύνσεων, που επιβάλλονται από το κράτος, με στόχο την τόνωση της οικονομικής δραστηριότητας , είτε μέσω της προώθησης της ανταγωνιστικότητας των ημεδαπών επιχειρήσεων, είτε μέσω της προσέλκυσης αλλοδαπών επενδύσεων[1]. Δηλαδή, το φαινόμενο συνίσταται από ένα αντικειμενικό στοιχείο (την μείωση των επιβαρύνσεων) και ένα υποκειμενικό στοιχείο (ο στόχος που επιδιώκεται από τα κράτη- μέλη)[2]. Αυτό, πιστεύεται πως μπορεί να έχει δύο επιδράσεις στα φορολογικά συστήματα σε όλο τον κόσμο:

**Πρώτον**, κάποιες «πρωτοποριακές» χώρες, είτε θα μειώσουν τους φορολογικούς τους συντελεστές, είτε θα αλλάξουν το φορολογικό τους σύστημα, με σκοπό οι φορολογικοί τους συντελεστές να μην έχουν ιδιαίτερα ισχυρή επίδραση. Τα κράτη που έχουν θεσπίσει μηδενικούς ή ελάχιστους συντελεστές είναι γνωστά σαν «φορολογικοί παράδεισοι» ή κράτη με καθεστώς «ευνοϊκής φορολογίας»[3].

**Δεύτερον**, άλλα κράτη πιθανότατα θα μείωναν με τη σειρά τους , τους δικούς τους φορολογικούς συντελεστές, σε «απάντηση» των απωλειών που θα είχαν από τον ανταγωνισμό, από τα κράτη της πρώτης κατηγορίας[4]. Έτσι λοιπόν, ο φορολογικός ανταγωνισμός εκφράζει ένα είδος «εμπορευματοποίησης» της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών- μελών[5]. Επομένως, με τον τρόπο αυτό, η δικαιοσύνη[6] τίθεται

[1] Avi- Yonah Reuven, Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State, Harvard Law Revies , May 2000, Volume 113, Number 7, σελ. 1573-1676

[2] Χρήστος Μαλαματάρης, Η φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών εντός της ΕΕ, Η προοπτική της εσωτερικής αγοράς, Διπλωματικές εργασίες, Πανεπιστήμιο Αθηνών-Τμήμα Νομικής, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα- Κομοτηνή 2010, σελ. 128

[3] Είναι ανεπίσημη διάκριση των κρατών, με βάση το φορολογικό τους καθεστώς. Σε τέτοιο καθεστώς θεωρείται ότι βρίσκεται ένα κράτος, το οποίο ναι μεν δεν έχει τόσο χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές, ώστε να υπαχθεί στην κατηγορία των φορολογικών παραδείσων, όμως έχει τόση χαμηλή φορολογία ώστε επί της ουσίας, δεν διαφέρει σε πολλά για έναν υποψήφιο ξένο επενδυτή. Π.χ η Κύπρος και το Λουξεμβούργο θεωρούνται ότι έχουν καθεστώς «ευνοϊκής φορολογίας» και όχι πλέον «φορολογικοί παράδεισοι». Για τους «φορολογικούς παραδείσους» και το καθεστώς ευνοϊκής φορολογίας, καθώς και για τη σημασία και τη «χρησιμότητά» τους, θα ασχοληθούμε εκτενέστερα παρακάτω, στην οικεία ενότητα.

[4] Richard Teather, The Benefits of Tax Competition, The Institute of Economic Affairs, 2005, σελ. 25

[5] Ronen Palan, Tax Havens and the Commercialization of State Sovereignty , International Organization , Volume 56, Number 1, Winter 2002, σελ. 151-176

σε δευτερεύοντα ρόλο , διότι οι φορείς της φορολογικής κυριαρχίας ενδιαφέρονται να την αξιοποιήσουν για την προσέλκυση οικονομικών δραστηριοτήτων και συνακόλουθα , για την αύξηση των δημοσιονομικών εσόδων.

Πέραν αυτού, στο πλαίσιο της Ένωσης, η υιοθέτηση του κοινού νομίσματος (η ευρωζώνη), ο συντονισμός των οικονομικών πολιτικών των κρατών- μελών (ή αλλιώς η οικονομική ένωση των κρατών-μελών) σε συνδυασμό με τους δημοσιονομικούς περιορισμούς που επιβάλλονται στα κράτη - μέλη (Σύμφωνο Σταθερότητας και Ανάπτυξης), καθιστούν τη φορολογία το τελευταίο όπλο που διαθέτει το κράτος-μέλος , προκειμένου να δημιουργήσει ένα ευνοϊκό επιχειρηματικό περιβάλλον και ταυτόχρονα να βελτιώσει την ανταγωνιστικότητά του[7].

Το ζήτημα αυτό απασχολεί την Ευρώπη ήδη από την αρχή της προσπάθειας ενοποίησής της, το 1950, οπότε και υπήρξαν οι πρώτες δειλές σκέψεις για «ενοποίηση»[8] της Ευρώπης και παρουσιάζει ιδιαίτερη σημασία κάθε φορά που πραγματοποιείται μια διεύρυνση των κρατών- μελών, καθώς τα νέα (σε κάθε διεύρυνση) κράτη είχαν σχεδόν πάντα αναπτύξει πολιτικές που αποσκοπούσαν στην ένταξή τους στην ΕΕ, μέσω της δημιουργίας μιας, με κάθε κόστος, ανταγωνιστικής οικονομίας, αδιαφορώντας αν μετά την είσοδό τους προκαλέσουν προβλήματα στο συνολικό οικοδόμημα της ΕΕ, μέσω του άκρατου και χωρίς όρια φορολογικού ανταγωνισμού. Ιδιαίτερα μάλιστα μετά το 1992 και τη συνθήκη του Μάαστριχτ, οπότε και ήρθησαν οι περιορισμοί στη μεταφορά κεφαλαίων, το ζήτημα που εξετάζουμε αποκτούσε ολοένα και μεγαλύτερη σημασία και γινόταν πιεστικότερη η αναζήτηση κάποιας «λύσης». Από την άλλη πλευρά όμως, ο φορολογικός ανταγωνισμός, αποτελεί ένα «λογικό» και «φυσικό» φαινόμενο στο πλαίσιο της Ένωσης, διότι κάθε κράτος επιθυμεί να καθορίζει μόνο του το φορολογικό του καθεστώς, καθώς η φορολογία εξακολουθεί να ανήκει στο σκληρό πυρήνα της εθνικής κυριαρχίας[9] και κάθε κράτος, όταν απεκδύεται έστω και ελάχιστο μέρος

---

[6] Ή αλλιώς equity , κατά τον Avi- Yonah Reuven στο άρθρο του Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State, Harvard Law Review , May 2000, Volume 113, Number 7, σελ. 1573-1676

[7] Χρήστος Μαλαματάρης, Η φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών εντός της ΕΕ, Η προοπτική της εσωτερικής αγοράς, Διπλωματικές εργασίες, Πανεπιστήμιο Αθηνών-Τμήμα Νομικής, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα- Κομοτηνή 2010, σελ. 128

[8] Η πατρότητα του όρου «ενοποίηση», όσον αφορά την Ευρώπη, ανήκει στον υπουργό εξωτερικών της Γαλλίας Robert Schuman, ο οποίος στις 9-5-1950, στην περίφημη Διακήρυξη Schuman, στο πλαίσιο της ίδρυσης της ΕΚΑΧ, είχε πει επί λέξει: «In taking upon herself for more than 20 years the role of champion of a united Europe, France has always had as her essential aim the service of peace. **A united Europe was not achieved and we had war**», διαθέσιμο στο http://europa.eu/about-eu/basic-information/symbols/europe-day/schuman-declaration/index_en.htm

[9] Ακόμα και μετά τη Συνθήκη της Λισσαβόνας. Στο πλαίσιο των δοτών αρμοδιοτήτων της Ένωσης, στο αρ. 4 παρ. 2 ΣΛΕΕ, όπου απαριθμούνται περιοριστικά, οι συντρέχουσες αρμοδιότητες κρατών-μελών και Ένωσης, δεν αναφέρεται πουθενά ο φορολογικός τομέας, σαν τομέας συντρέχουσας αρμοδιότητας, πολλώ δε μάλλον, ούτε σαν τομέας αποκλειστικής αρμοδιότητας (αρ. 3 ΣΛΕΕ). Ενδεχομένως, όμως θα μπορούσε, κατά την άποψη του γράφοντος, να υπαχθεί στις διατάξεις για την **εσωτερική αγορά** (αρ. 4 παρ.2, περ. α΄ ΣΛΕΕ), ή εν ευρεία έννοια, στις διατάξεις για την **οικονομική,**

αυτής, έχει την φυσική τάση να το καταπολεμά με όλες του τις δυνάμεις. Το φαινόμενο του φορολογικού ανταγωνισμού αποτελεί το όριο, που θέτει η φορολογική κυριαρχία, στην εύρυθμη λειτουργία της αγοράς, ενώ υπάρχουν μορφές του φορολογικού ανταγωνισμού , οι οποίες συμβαδίζουν με την εγκαθίδρυση της εσωτερικής, ενιαίας ενωσιακής αγοράς. Το ζήτημα αυτό, μάλιστα, περιπλέκεται ακόμα περισσότερο όταν εμπλέκονται και τρίτα κράτη(ως επί το πλείστον φορολογικοί παράδεισοι), διότι στο πλαίσιο της ολοένα και αυξανόμενης παγκοσμιοποίησης της οικονομίας, κανένα κράτος ή υπερεθνικός οργανισμός, όπως η ΕΕ, δεν είναι ανεξάρτητο από τις εξελίξεις, με αποτέλεσμα να επηρεάζονται ακόμα και με την παραμικρή κίνηση φορολογικού ή οικονομικού περιεχομένου οι σχέσεις όλων των εμπλεκομένων μερών, καθώς οι ισχυροί οικονομικά παράγοντες έχουν ως πρώτιστη προτεραιότητα την αύξηση του δικού τους κέρδους, οπουδήποτε και αν αυτό μπορεί να λάβει χώρα. Αφού λοιπόν, το κεφάλαιο κινείται, αυτό σημαίνει πως οι εταιρίες, αλλά και οι ιδιώτες, δεν επενδύουν μόνο στο δικό τους κράτος, αλλά και στο εξωτερικό(άλλα κράτη- μέλη)[10]. Για να προσελκυθούν, συνεπώς, επενδύσεις, ο απλούστερος τρόπος είναι να μειωθούν οι φόροι, ή οι φορολογικοί συντελεστές, κάτι, που όπως θα δούμε παρακάτω, μπορεί να οδηγήσει σε διαδικασία "race to the bottom"[11], μεταξύ των κρατών- μελών, με όχι και τόσο θετικά οικονομικά αποτελέσματα, εν τέλει. Μπορεί εκ πρώτης όψεως, να θεωρείται απαραίτητος ο ανταγωνισμός των φορολογικών συστημάτων, για την εύρυθμη λειτουργία της αγοράς, ούτως ώστε κανένα κράτος- μέλος να μην θεσπίσει υπέρμετρα υψηλούς φόρους, όμως από την άλλη μεριά, ο ανταγωνισμός αυτού του είδους οδηγεί στην απορρόφηση σαν σφουγγάρι (sponging) και τελικά στην ελαχιστοποίηση των προϋπολογισμών τουλάχιστον των πιο μικρών και αδύναμων (οικονομικά) κρατών[12]. Δεν είναι τυχαίο άλλωστε, ότι έχει επιχειρηθεί και σε διεθνές επίπεδο στο πλαίσιο του ΟΟΣΑ να επιλυθεί το ζήτημα του φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ των μελών του[13]. Αξίζει εδώ να σημειωθεί, πως το ζήτημα του φορολογικού ανταγωνισμού, αφορά σχεδόν αποκλειστικά τους άμεσους φόρους και όχι τους έμμεσους. Στην έμμεση φορολογία, η εναρμόνιση του ΦΠΑ, σηματοδοτεί , πολύ σοβαρή «κάμψη» της φορολογικής κυριαρχίας, με αποτέλεσμα εκεί, να απουσιάζει η ποικιλομορφία φορολογικών συστημάτων , που θα οδηγούσε και τους ιδιώτες να επιλέξουν το λιγότερο επιβαρυντικό. Φυσικά, μπορεί κανείς να αντιλέξει πως οι συντελεστές του ΦΠΑ στα κράτη- μέλη είναι διαφορετικοί , με αποτέλεσμα να μην μπορεί να θεωρηθεί ότι έχουν εναρμονιστεί. Όμως, και πάλι, μπορούμε να πούμε πως η αρχή της φορολόγησης στο κράτος προορισμού, που εφαρμόζεται «μεταβατικά», έχει ως

---

**κοινωνική και εδαφική συνοχή** (αρ. 4 παρ.2, περ. γ΄ ΣΛΕΕ), κάτι το οποίο θα αναλυθεί στη συνέχεια της παρούσας εργασίας.

[10] Alexander Klemm, Tax Competition, διαθέσιμο στο http://www.ifs.org.uk/economic_review/fp202.pdf, σελ. 1

[11] Αθηνά Καλύβα, Φορολογικός ανταγωνισμός και επιπτώσεις στην φορολογική πολιτική στην ΕΕ, μόνιμη ελληνική αντιπροσωπεία στην ΕΕ, σελ. 1

[12] B.J.M Terra, J. Wattel, European Tax Law, Fifth edition, Kluwer Law, σελ. 111

[13] Ενδεικτικά, η Έκθεση του ΟΟΣΑ με τίτλο: "Towards Tax Co- operation", Progress in identifying and eliminationg harmful tax practices. (Report to the 2000 Ministerial council meeting and recommendations by the committee on fiscal affairs), 2000

αποτέλεσμα οι τιμές εξαγωγής να μην επηρεάζονται από τη φορολογία του κράτους-μέλους, όπου είναι εγκατεστημένη η επιχείρηση. Το σύστημα φορολόγησης στο κράτος-μέλος προορισμού, ισχύει και για τα εμπορεύματα που επιβαρύνονται με ειδικούς φόρους κατανάλωσης(π.χ καπνός, αλκοόλ), αλλά και με άλλους έμμεσους φόρους. Αν η αρχή της φορολόγησης, «μεταφερόταν» στο κράτος- μέλος προέλευσης, τότε πιθανόν, να μπορούσε να δημιουργηθεί ή να αυξηθεί ο φορολογικός ανταγωνισμός στους έμμεσους φόρους, καθόσον τα κράτη με χαμηλό φορολογικό συντελεστή ΦΠΑ, θα προσέλκυαν περισσότερες επιχειρήσεις, αφού εκεί θα επιτύγχαναν χαμηλότερες τιμές εξαγωγής. Αν όμως συμβεί αυτό το γεγονός στο μέλλον, τότε θα σημαίνει πως θα έχουμε φτάσει σε ένα **εξαιρετικό επίπεδο ενοποίησης(ολοκλήρωσης) της εσωτερικής αγοράς**, ούτως ώστε πλέον τα κράτη-μέλη να είναι απολύτως έτοιμα να αποδεχτούν και την πλήρη εναρμόνιση των συντελεστών ΦΠΑ. Σε κάθε περίπτωση, παρόλο που το πρόβλημα εντοπίζεται στους άμεσους φόρους, δεν μπορούμε να μην δεχτούμε πως υπάρχει πρόβλημα[14] και με το παρόν σύστημα έμμεσων φόρων. Συγκεκριμένα, αυτό συμβαίνει με τους ιδιώτες, οι οποίοι μεταβαίνουν σε άλλα κράτη-μέλη (συνήθως όταν κατοικούν κοντά στα σύνορα) και προμηθεύονται μεγάλες ποσότητες αγαθών, επειδή εκεί η έμμεση φορολογία είναι χαμηλότερη. Αυτά δεν προορίζονται πάντα για προσωπική τους χρήση (όπως επιτρέπεται), αλλά συχνά για μεταπώληση στο κράτος-μέλος κατοικίας τους. Τα φαινόμενα είναι ακόμη εντονότερα στην περίπτωση των καπνοβιομηχανιών και οινοπνευματωδών , όπου οι διαφορές μεταξύ ειδικών φόρων κατανάλωσης είναι ακόμα υψηλότερες[15]. Επομένως, όπως γίνεται αντιληπτό, ο φορολογικός ανταγωνισμός αποτελεί ένα εξαιρετικά σύνθετο και πολύπλοκο θέμα, το οποίο θα επιχειρηθεί να αναλυθεί όσο γίνεται πληρέστερα στην παρούσα εργασία.

Σκοπός της ΕΕ είναι η εγκαθίδρυση εσωτερικής αγοράς (αρ. 3 παρ. 2 ΣΕΕ), ενός κοινού χώρου, χωρίς εσωτερικά σύνορα, εντός του οποίου εξασφαλίζονται οι τέσσερις θεμελιώδεις ελευθερίες (ελεύθερη κυκλοφορία εμπορευμάτων, υπηρεσιών, προσώπων και κεφαλαίων). Αυτό πραγματοποιείται μόνο μέσω της εξάλειψης των εμποδίων που δημιουργούνται από τη συνύπαρξη διαφορετικών εννόμων τάξεων και μέσω της εναρμόνισης των πολιτικών που επηρεάζουν τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς[16].

Η παρούσα εργασία θα χωριστεί σε **δύο μέρη**, με κριτήριο τον τρόπο, με τον οποίο συμβιβάζεται ο φορολογικός ανταγωνισμός με τις **4 θεμελιώδεις αρχές του ενωσιακού δικαίου** (ελεύθερη κυκλοφορία εμπορευμάτων, υπηρεσιών, προσώπων και κεφαλαίων) και στη σχέση που έχει με την **φορολογική ουδετερότητα**, που επιβάλλεται από τις φορολογικές διατάξεις, καθώς και οι **λύσεις** που έχουν προταθεί για την αντιμετώπιση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού (αρ. 110 επ. ΣΛΕΕ).

[14] Έστω και πιο περιορισμένο

[15] Ανακοίνωση της Επιτροπής IP/7/154 της 7-2-2007 και για την Ουγγαρία, IP/07/375 της 21-3-2007. Η Επιτροπή επιλήφθηκε των φορολογικών αυτών μέτρων ,σύμφωνα με τις διατάξεις των κρατικών ενισχύσεων

[16] Χρυσάνθη Καζάρα, Η επιβολή εσωτερικών φορολογικών επιβαρύνσεων υπό το φως του ενωσιακού δικαίου, Αθήνα 2011(Διπλωματική εργασία), σελ. 2

# ΠΡΩΤΟ ΜΕΡΟΣ

## Ο φορολογικός ανταγωνισμός των Κρατών- Μελών και ο τρόπος που επηρεάζουν τις θεμελιώδεις ελευθερίες της Ένωσης

## Κεφάλαιο 1: Θετικές επιπτώσεις φορολογικού ανταγωνισμού

### Α) Θεμελιώδεις Ελευθερίες και θεωρητικές προσεγγίσεις

#### Α1. Ποιες είναι οι θεμελιώδεις ελευθερίες

Προκειμένου να εξετάσουμε και να αναλύσουμε το πώς συνδέονται και επηρεάζονται οι αρχές που πρεσβεύει η ΕΕ , με τον φορολογικό ανταγωνισμό, πρέπει να δούμε πρώτα ποιες είναι οι θεμελιώδεις ελευθερίες και να παραθέσουμε λίγα λόγια γι' αυτές. Αυτές είναι οι 4 βασικές αρχές, που ισχύουν ήδη εδώ και 55 έτη από την Συνθήκη της Ρώμης για την ΕΟΚ της 28ης Οκτωβρίου 1957, και οι οποίες διαποτίζουν όλη τη λογική και το πνεύμα της Ένωσης, με σκοπό την αρτιότερη (οικονομική τότε και αργότερα και πολιτική) ενοποίηση της γηραιάς ηπείρου. Αυτές είναι η ελεύθερη διακίνηση προσώπων (αρ. 49 ΣΛΕΕ), αγαθών(αρ.28 ΣΛΕΕ), υπηρεσιών(αρ. 56 ΣΛΕΕ) και κεφαλαίων (αρ. 63 ΣΛΕΕ).

**Η ελεύθερη διακίνηση προσώπων** (αρ. 49 ΣΛΕΕ), συνδέεται άρρηκτα με την ελεύθερη διακίνηση των εργαζομένων (αρ. 45 ΣΛΕΕ), καθώς ο σκοπός των ιθυνόντων της Ένωσης (πρώην Κοινότητας), ήδη από τα πρώτα βήματά της, ήταν η όσο το δυνατόν καλύτερη και ευκολότερη πρόσβαση των εργαζομένων των κρατών-μελών στην ενιαία ενωσιακή αγορά. Εξ' αυτού του λόγου, όταν αναφέρονταν σε ελευθερία διακίνησης, εννοούσαν πρωτίστως την ελευθερία διακίνησης των εργαζομένων, με σκοπό τον μεγαλύτερο ανταγωνισμό μεταξύ των κρατών – μελών και να αποκτήσουν έτσι κίνητρο, τόσο τα κράτη - μέλη, όσο και ο κάθε πολίτης ξεχωριστά για όλο και μεγαλύτερη προσπάθεια για την προώθηση της οικονομίας. Προς τούτο το Συμβούλιο θέσπισε τον Κανονισμό υπ' αρ. 1612/1968 της 15ης Οκτωβρίου 1968, ενώ τομή στην ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων υπήρξε το κεκτημένο Σένγκεν, που υπεγράφη την 14η Ιουνίου 1985, το οποίο σταδιακά επεκτάθηκε σε όλες τις χώρες της ΕΕ πλην των Βουλγαρία, Ρουμανία, Ηνωμένο Βασίλειο και Ιρλανδία, Κύπρο, ενώ περιλαμβάνει και χώρες εκτός ΕΕ, όπως την Ελβετία, τη Νορβηγία, το Λιχτενστάιν και την Ισλανδία.

Σε κάθε περίπτωση, η ελεύθερη κυκλοφορία των πολιτών και πρωτίστως των εργαζομένων, αποτελεί τη «ραχοκοκαλιά» της λειτουργίας της Ένωσης , που σκοπό έχει, εκτός από τη βελτίωση και προώθηση της οικονομίας όλων των κρατών- μελών, και την αισθητή άνοδο του βιοτικού επιπέδου όλων των πολιτών της.

**Η ελεύθερη κυκλοφορία αγαθών** (αρ. 28 ΣΛΕΕ), αποτελεί την φυσική συνέχεια της ελεύθερης κυκλοφορίας των προσώπων και δη των εργαζομένων. Μέσω αυτής, επιτυγχάνεται η δημιουργία μιας ενιαίας αγοράς, στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης , με ταυτόχρονη κατάργηση των τελωνειακών ελέγχων, προκειμένου να επιτευχθεί ταχύτερη και φθηνότερη μεταφορά των προϊόντων μεταξύ των κρατών-μελών της ΕΕ. Επομένως, στο πλαίσιο της ενιαίας αγοράς, η Ένωση έχει τη δυνατότητα μέσα από Κανονισμούς και οδηγίες, να επιβάλλει κανόνες, οι οποίοι να αμβλύνουν τον ανταγωνισμό μεταξύ των κρατών- μελών και να προωθεί την όσο το δυνατόν μεγαλύτερη εναρμόνιση της νομοθεσίας των κρατών, που την απαρτίζουν.

**Η ελεύθερη κυκλοφορία υπηρεσιών** (αρ. 56 ΣΛΕΕ) , συνιστά επίσης μια συνέχεια της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων, καθόσον, έτσι πραγματοποιείται ο σκοπός της ενωσιακής νομοθεσίας, που είναι η βελτίωση των υπηρεσιών και του βιοτικού επιπέδου, μέσω του ανταγωνισμού των παρεχόμενων υπηρεσιών, όχι μόνο στο στενό πλαίσιο ενός κράτους, αλλά και σε όλη την κοινή ευρωπαϊκή αγορά. Άλλωστε, η παροχή υπηρεσιών, συνιστά επί της ουσίας εργασία, οπότε συνέχεται άρρηκτα, όπως ανωτέρω αναφέρθηκε, με την ελεύθερη διακίνηση των εργαζομένων.

**Η ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων** (αρ. 63 ΣΛΕΕ), τέλος, αποτελεί την τέταρτη θεμελιώδη ελευθερία, που πηγάζει από τις Συνθήκες. Αποτελεί προέκταση των προηγούμενων τριών ελευθεριών και μέσω αυτής, υλοποιείται η βασική αρχή της ελεύθερης οικονομίας, που είναι η ελεύθερη διακίνηση των κεφαλαίων μεταξύ των κρατών- μελών. Είναι ευνόητο, πως δίχως αυτή την αρχή, οι τρεις προηγούμενες ελευθερίες **θα ήταν ημιτελείς**, διότι το κεφάλαιο και η ελεύθερη διακίνησή του, είναι αυτό που «κινεί» την πραγματική οικονομία και συμβάλλει στην οικονομική ανάπτυξη και συνακόλουθα στην βελτίωση της ζωής των Ευρωπαίων πολιτών.

## Α2. Θεωρητικές προσεγγίσεις

Όπως αναφέραμε ανωτέρω[17], ο φορολογικός ανταγωνισμός αποτελεί ένα παγκόσμιο φαινόμενο, που έχει απασχολήσει πολύ τους θεωρητικούς της οικονομίας και της νομικής επιστήμης. Ήδη από το 1956, ο οικονομολόγος Charles Mills Tiebout, μεταξύ άλλων μοντέλων φορολογικού ανταγωνισμού, όπως το «Perfectly Competitive Model»[18] , διατύπωσε την άποψη πως ο ανταγωνισμός μεταξύ των διαφόρων κρατών, όσον αφορά τη φορολογία και κυρίως για τη θέσπιση του κατάλληλου συντελεστή φορολογίας, με σκοπό την όλο και μεγαλύτερη προσέλκυση επενδύσεων, **δεν διαφέρει επί της ουσίας σε τίποτα από τον ανταγωνισμό μεταξύ των επιχειρήσεων για την προσέλκυση πελατών- αγοραστών(Μοντέλο Tiebout)**[19]. Αυτό , μπορούμε να πούμε πως συμβάλλει θετικά στα έσοδα του εκάστοτε κράτους, διότι μπορεί μεν τα έσοδα να μειωθούν, λόγω του χαμηλού φορολογικού συντελεστή, όμως αυτό αντισταθμίζεται **τουλάχιστον επάξια** με τις αυξημένες επενδύσεις και με τον αυξημένο κύκλο εργασιών[20]. Βέβαια, όπως θα εξεταστεί και παρακάτω, αυτό μπορεί να επιφέρει και αρνητικές επιπτώσεις και προβλήματα ντόμινο μειώσεων, με αποτέλεσμα να πλήττονται κοινωνικές δημόσιες δαπάνες και γενικότερα τα κοινωνικά στρώματα. Αυτό σημαίνει ότι τα κράτη μπορεί να θεσπίζουν νόμους, που να μειώνουν τους φορολογικούς συντελεστές με σκοπό την προσέλκυση επενδύσεων, όμως ενώ μπορεί να ωφελείται το κράτος αυτή η κίνηση,

[17] Στην Εισαγωγή

[18] Jan K Brueckner, Tiebout/ Tax Competition Models, Department of Economics and Institute for Government and Public Affairs, University of Illinois, December 1998, σελ. 5

[19] John Douglas Wilson, Theories of Tax Competition, National Tax Journal, June 1999, ABI/INFORM Global, σελ. 271

[20] Αθηνά Καλύβα, Φορολογικός ανταγωνισμός και επιπτώσεις στην φορολογική πολιτική στην ΕΕ, μόνιμη ελληνική αντιπροσωπεία στην ΕΕ, σελ. 2

δεν είναι απαραίτητα θετικό όμως και για τους κατοίκους αυτής της χώρας[21]. Επομένως, ενώ καταρχήν, είναι θετική μια κίνηση μείωσης των φορολογικών συντελεστών, διότι όντως έτσι αυξάνεται ο κύκλος εργασιών, ωστόσο, **δεν μπορούμε a priori να πούμε** αν η διακρατική κινητικότητα των κεφαλαίων και των επενδύσεων, λόγω των φορολογικών συντελεστών και συνακόλουθα των προσώπων, αγαθών, υπηρεσιών, βελτιώνει ή χειροτερεύει τη συμπεριφορά των κρατών απέναντι στους υπηκόους τους και απέναντι στα άλλα κράτη[22].

**Άλλη θεωρία φορολογικού ανταγωνισμού συνιστά**, ενδεικτικά, η θεωρία των « **Ανταγωνιστικών περιοχών»**[23]. Σύμφωνα με αυτήν, κάθε περιοχή είναι διαχωρισμένη σε περισσότερες από μία περιοχές και μέσα σε κάθε περιοχή οι ανταγωνίστριες εταιρίες παράγουν τα προϊόντα τους, τα οποία εξάγουν, χρησιμοποιώντας δύο παράγοντες παραγωγής, το κεφάλαιο που «κινείται» και έναν παράγοντα που δεν κινείται, τον οποίο μπορούμε να ονομάσουμε «εργατικό δυναμικό». Ο ανελαστικός παράγοντας(το «εργατικό δυναμικό») παρέχεται από τους κατοίκους της περιοχής , οι οποίοι δεν μετακινούνται. Οι κάτοικοι αυτοί, μπορούν να επενδύσουν οπουδήποτε τα κεφάλαιά τους. Μόλις επενδυθούν τα κεφάλαια και λάβει χώρα η παραγωγή, τότε η απόδοση πωλείται στους κατοίκους σαν τελικό καταναλωτικό προιόν και στην κυβέρνηση σαν ενδιάμεσο αγαθό, η οποία το μετατρέπει σε δημόσιο αγαθό ή παροχή.

Διαπιστώνουμε, λοιπόν, από όλα τα παραπάνω και απ' ότι θα δούμε στη συνέχεια, ότι υπάρχει μεγάλη διαμάχη ανάμεσα στους επιστήμονες, σχετικά με το είδος, το εύρος και την ποιότητα του φορολογικού ανταγωνισμού και το κατά πόσον επηρεάζει την οικονομία μιας χώρας ή ενός οργανισμού(όπως η ΕΕ).

## Β) Σχέση φορολογικής εναρμόνισης και φορολογικού ανταγωνισμού

### Β1. Ομοιότητες και διαφορές μεταξύ τους- Μήπως είναι συνώνυμες έννοιες;

[21] Χαρακτηριστικό παράδειγμα, πολλά αφρικανικά κράτη, τα οποία ενώ εμφανίζουν πολύ υψηλούς ρυθμούς ανάπτυξης, εν τούτοις, η συντριπτική πλειοψηφία των κατοίκων τους εξακολουθεί να ζει κάτω από τα όρια της φτώχειας.

[22] John Douglas Wilson, Theories of Tax Competition, National Tax Journal, June 1999, ABI/INFORM Global, σελ. 272-273

[23] John Douglas Wilson, Theories of Tax Competition, National Tax Journal, June 1999, ABI/INFORM Global, σελ. 273-274

Είναι πράγματι πολύ σημαντικό να εξεταστεί ο τρόπος με τον οποίο συνδέεται η εναρμόνιση της φορολογίας μεταξύ των κρατών-μελών και του ανταγωνισμού των φορολογικών συστημάτων μεταξύ τους.

Κατ' αρχήν, **εναρμόνιση** σημαίνει πως όλα τα κράτη-μέλη, θα πρέπει να αποφασίσουν και να εφαρμόσουν πολιτικές, οι οποίες θα φέρνουν στο ίδιο επίπεδο τη νομοθεσία σχετικά με το φορολογικό τους καθεστώς τους, ούτως ώστε να μην έχει καμία ουσιαστική σημασία η «επιλογή» κάποιου κράτους αντί ενός άλλου. Με τον τρόπο αυτό, δεν θα υφίσταται πλέον η ανάγκη να μετακινούνται τα κεφάλαια ή οι ετιαρίες μεταξύ των κρατών - μελών, αφού θα φορολογούνται με τον ίδιο τρόπο, με αποτέλεσμα να μην αποκομίζουν κανένα οικονομικό όφελος[24].

Ο φορολογικός ανταγωνισμός, είναι ο τρόπος με τον οποίο **ανταγωνίζονται** τα κράτη- μέλη μεταξύ τους, προκειμένου να προσελκύσουν επενδύσεις, κεφάλαια, εταιρίες, εργαζόμενους, εις βάρος των υπολοίπων κρατών-μελών , αλλά και εις βάρος των τρίτων κρατών, καθώς στο παγκοσμιοποιημένο περιβάλλον που ζούμε, η ΕΕ δεν είναι μόνη της, αλλά υπάρχουν και άλλα κράτη ή οργανισμοί, ανταγωνιστικοί στην ΕΕ σε όλα τα επίπεδα, οι οποίοι μπορεί να αποτελέσουν ελκυστικό προορισμό για τις επενδύσεις, τα κεφάλαια και τις εταιρίες.

Όσον αφορά τώρα, την **σχέση ανάμεσα** στην εναρμόνιση και στον ανταγωνισμό, μπορούμε να πούμε πως αποτελεί συνέχεια το ένα του άλλου. Για να το κατανοήσουμε αυτό, πρέπει να καταλάβουμε τον τρόπο λειτουργίας της ΕΕ και των κρατών - μελών της. Συγκεκριμένα, ενώ στα ομοσπονδιακά κράτη της Γης, υπάρχουν δύο επίπεδα, όπου λαμβάνονται αποφάσεις, το «ομοσπονδιακό» και το «περιφερειακό» ,στην ΕΕ, έχουμε διάχυτη τη πεποίθηση πως υπάρχει ένας υφέρπων «ανταγωνισμός» μεταξύ των θεσμών της ΕΕ, όπως την Επιτροπή, το Συμβούλιο ή ακόμα και το Κοινοβούλιο[25], και των κρατών - μελών, τα οποία έχουν την τάση να υπερασπίζονται ως ανωτέρω, μετά βδελυγμίας την φορολογική τους κυριαρχία. Με μια προσεκτικότερη ματιά, μπορούμε να κατανοήσουμε πως το Συμβούλιο λαμβάνει τις σημαντικότερες αποφάσεις σε επίπεδο Ένωσης, καθώς εκεί οι αρχηγοί των κρατών - μελών και κυβερνήσεων συνεδριάζουν , προκειμένου να καθορίζουν τη γενικότερη πολιτική της Ένωσης, μεταξύ αυτών και την φορολογική πολιτική. Το Συμβούλιο, αποφασίζοντας **ομόφωνα** με τη συνήθη νομοθετική διαδικασία , εκδίδει διατάξεις για την εναρμόνιση των νομοθεσιών περί των φόρων κύκλου εργασιών, των ειδικών φόρων κατανάλωσης και των λοιπών έμμεσων φόρων, στο βαθμό που η εναρμόνιση είναι αναγκαία, για να εξασφαλισθεί η εγκαθίδρυση και η λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και να αποφευχθούν οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού[26]. Το

[24] Δεν θα μπορούσε, φυσικά, να απαγορευτεί η μετακίνηση κεφαλαίων, ή η επιλογή της εγκατάστασης των εταιριών, καθόσον κάτι τέτοιο θα αποτελούσε βάναυση παραβίαση της ΣΛΕΕ, της οποίας η προστασία της οικονομικής ελευθερίας, συνιστά την πρώτιστη αρχή, με αποτέλεσμα την πραγματική «ακύρωση» της ΕΕ.

[25] Τα οποία ενσαρκώνουν τρόπον τινά το «ομοσπονδιακό» επίπεδο της ΕΕ, μολονότι δεν αποτελεί σε καμία περίπτωση ομοσπονδιακό κράτος

[26] Αρ. 113 ΣΛΕΕ

γεγονός ότι για να εκδοθούν διατάξεις φορολογικού περιεχομένου(συνήθως εκδίδονται οδηγίες), απαιτείται ομόφωνη απόφαση των εταίρων, αποδεικνύει τη σημασία και την κρισιμότητα που αποδίδει ο ενωσιακός νομοθέτης στο θέμα της φορολογίας και κατ' επέκταση του φορολογικού ανταγωνισμού. Επομένως, μπορούμε να θεωρήσουμε ότι δεν υπάρχει καμία ουσιαστική διαφορά μεταξύ των πολιτικών σε ενωσιακό και σε επίπεδο κρατών-μελών. Τα κράτη-μέλη είναι λοιπόν εκείνα που είτε δρουν συντονισμένα είτε το καθένα μόνο του. Από εδώ, μπορούμε να θεωρήσουμε πως η διαφορά μεταξύ φορολογικής εναρμόνισης και φορολογικού ανταγωνισμού, εντοπίζεται στη διαφορά ομοφωνίας και διχογνωμίας μεταξύ των κρατών-μελών. Επομένως, γίνεται εύκολα κατανοητό , ότι είναι κεφαλαιώδους σημασίας το ζήτημα, αν τα κράτη-μέλη πρέπει να διατηρήσουν στη Συνθήκη την αρχή της ομοφωνίας ή να θεσπίσουν τη δυνατότητα δημιουργίας ευρείας πλειοψηφίας για τη λήψη αποφάσεων σε ενωσιακό επίπεδο σχετικά με την φορολογία[27].

**Προσωπικά**, πιστεύω πως θα έπρεπε να τολμήσουν τα κράτη σε ένα τέτοιο βήμα, διότι είναι ο μόνος τρόπος να επιτευχθεί πραγματική και ουσιαστική εναρμόνιση των φορολογικών καθεστώτων. Σε αντίθετη περίπτωση, ειδικά σε περιόδους οικονομικής κρίσης, είναι δύσκολο έως αδύνατο να επιτευχθεί συμφωνία μεταξύ 27( και από το 2013, 28 με την είσοδο και της Κροατίας στην ΕΕ)κρατών-μελών, καθώς κανένα κράτος – μέλος, ιδιαίτερα τα ισχυρότερα, δεν είναι διατεθειμένο να απολέσουν μέρος είτε της κυριαρχίας τους, είτε των πλεονεκτημάτων που απολαμβάνουν προκειμένου να υλοποιηθεί επιτέλους, το όραμα μιας πραγματικής Ευρωπαϊκής Ένωσης.

[27] Prof. Dr. Wolfgang Schoen, Tax Competition in Europe, General Report, Max Planck Institute, Muenchen, σελ. 39

## Γ. Πλεονεκτήματα φορολογικής εναρμόνισης και ανταγωνισμού

### Γ1. Ανταγωνισμός και εναρμόνιση

Υπάρχουν αρκετές **θετικές επιπτώσεις του φορολογικού ανταγωνισμού** και της φορολογικής εναρμόνισης, οι οποίες επηρεάζουν την οικονομική υπόσταση όλων των κρατών- μελών, μέσω της πολυεπίπεδης αλληλεπίδρασης που υφίσταται μεταξύ τους. Αξίζει να σημειωθεί, ότι η πλειοψηφία των κρατών-μελών ήταν στο παρελθόν(και εν μέρει ακόμα είναι) προσκολλημένη στην επίτευξη της δημιουργίας της ενιαίας αγοράς και στην προώθηση του ενδοενωσιακού εμπορίου , αλλά αποσκοπούσαν ελάχιστα στην φορολογική εναρμόνιση , πολύ δε περισσότερο στην απώλεια της φορολογικής τους κυριαρχίας στον τομέα της ευθείας φορολογίας. Έτσι, η διαδικασία εναρμόνισης, στο πεδίο της άμεσης φορολογίας, «δόθηκε» ατύπως στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το οποίο με αποφάσεις του , όχι μόνο στο ζήτημα της άμεσης φορολογίας, αλλά και γενικότερα στην εισοδηματική φορολογία[28]. Μάλιστα, αυτή η τάση, έφτασε στο απώτατο σημείο της, όταν τα ίδια κράτη- μέλη, τα οποία παλαιότερα ήταν εξαιρετικά απρόθυμα, πίεσαν την Επιτροπή να επανεξετάσει την πολιτική της στο πεδίο των κρατικών ενισχύσεων και να χρησιμοποιήσει όλες τις δυνατότητες που της παρέχουν οι Συνθήκες, προκειμένου να καταπολεμήσει τον επιβλαβή[29] φορολογικό ανταγωνισμό[30].

Η πρακτική του Δικαστηρίου για την εφαρμογή των διατάξεων για τις κρατικές ενισχύσεις προς τις φορολογικές δαπάνες είναι ευρέως αποδεκτή στους συγγραφείς που ασχολούνται με τον φορολογικό τομέα[31].

Ωστόσο κατά πολλούς συγγραφείς, ο φορολογικός ανταγωνισμός συνιστά κάτι θετικό για την προώθηση του υγιούς ανταγωνισμού και της οικονομικής ανάπτυξης των κρατών- μελών, διότι με αυτόν τον τρόπο, ωθούνται οι κυβερνήσεις να χαμηλώνουν τους φορολογικούς συντελεστές και να περιοριστεί το τεράστιο κράτος. Ειδικότερα, οι εκπρόσωποι των παραγωγικών τάξεων και συμφερόντων (π.χ των εμπόρων, βιομηχάνων) πάντοτε επιδιώκουν να επωφεληθούν από τις θετικές επιδράσεις του φορολογικού ανταγωνισμού και είναι αναγκαίο για όλες τις χώρες να «ακολουθήσουν» την παγκόσμια τάση μείωσης των συντελεστών τουλάχιστον όσον αφορά τις εταιρίες και το κεφάλαιο (capital income)[32], ακόμα και αν ο αντίκτυπος του

[28] Ενδεικτικά η υπ' αρ. C- 156-98, απόφαση της 19-9-2000, Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας κατά Ευρωπαϊκής Επιτροπής, συλλογή I-6882

[29] Για τον επιβλαβή φορολογικό ανταγωνισμό θα ασχοληθούμε εκτενώς στο δεύτερο υπομέρος του πρώτου μέρους

[30] Professor Augusto Fantozzi , The applicability of state aid rules to tax competition measures : a process of "De Facto" harmonization in the tax field?, Tax competition in Europe. - Amsterdam : IBFD Publications, 2003 σελ. 121-132

[31] Ενδεικτικά και πάλι, η υπ' αρ. C- 156-98, απόφαση της 19-9-2000, Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας κατά Ευρωπαϊκής Επιτροπής, συλλογή I-6882

[32] Wolfgang Ritter , Perspectives for further development of the German international taxation( Perspektiven für die Fortentwicklung des deutschen internationalen Steuerrechts), Internationales Steuerrecht 2001, σελ. 430

φορολογικού ανταγωνισμού μπορεί να επηρέαζε την όλη δομή του εκάστοτε εθνικού φορολογικού καθεστώτος[33].

Ένα **γενικότερο θετικό του φορολογικού ανταγωνισμού**, συνιστά η δυνατότητα όλων των πολιτών[34] των κρατών – μελών, να επηρεάσουν τις οικονομικές εξελίξεις και τις αποφάσεις των κυβερνήσεών τους, όχι μόνο με την ψήφο τους στις εκλογές, αλλά και με το να μετακινούνται οι ίδιοι, ή τουλάχιστον η φορολογική τους βάση, σε άλλο κράτος. Αυτό θα μπορούσαμε να πούμε ότι οδηγεί σε μια «επαναξιολόγηση όλων των αξιών»(revaluation of all values)[35]. Ο φορολογούμενος πλέον, δεν συνιστά έναν «παθητικό» πολίτη, ο οποίος δεν έχει καμία επιλογή απέναντι στις επιλογές της εκάστοτε κυβέρνησης, αλλά αντιθέτως, είναι η κυβέρνηση αυτή που πρέπει να προσαρμόσει την πολιτική της στις ανάγκες και στις επιθυμίες των φορολογουμένων της και ιδιαίτερα των ισχυρών οικονομικά ομάδων. Με τον τρόπο αυτό, οι κυβερνήσεις όλων των κρατών,[36] οφείλουν να βρουν μια λογική φόρμουλα «κόστους - οφέλους» όταν προσφέρουν στους πολίτες τους δημόσια αγαθά[37].

Περαιτέρω, **πλεονέκτημα του φορολογικού** ανταγωνισμού μπορούμε να πούμε ότι συνιστά η **πίεση για αναπροσαρμογή προς τα κάτω** των φορολογικών συντελεστών και εν γένει όλων των φορολογικών επιβαρύνσεων. Αυτό σημαίνει πως , λόγω της ύπαρξής του, τα κράτη- μέλη της ΕΕ δεν θα έχουν λόγο να αυξήσουν ούτε τους συντελεστές, ούτε τις υπόλοιπες φορολογικές επιβαρύνσεις, καθόσον σε ένα ευρωπαϊκό και κατ' επέκταση παγκοσμιοποιημένο περιβάλλον, μια τέτοια εξέλιξη θα συνιστούσε οικονομική αυτοκτονία. Άλλωστε , στο πλαίσιο της προσπάθειας για δημιουργία κινήτρων για οικονομική ανάπτυξη και στο πλαίσιο του γενικότερου οικονομικού ανταγωνισμού, θα ήταν εξαιρετικά οξύμωρο εάν δεν υπήρχε ανταγωνισμός και στον φορολογικό τομέα, ο οποίος συνιστά ένα πολύ σημαντικό[38] κριτήριο για την επιλογή κράτους επενδύσεων, φορολογικής εγκατάστασης, μεταφοράς κεφαλαίων, ακόμα και εργασίας.

Ένα **άλλο θετικό αποτέλεσμα** που προκαλεί ο φορολογικός ανταγωνισμός, συνιστά η δημοσιονομική πειθαρχία[39]. Αυτό σημαίνει ότι το κάθε κράτος- μέλος δεν πρέπει να έχει περισσότερα έξοδα από έσοδα και πρέπει να έχει ισοσκελισμένους

[33] PD. Dr. jur. Johanna Hey, Tax Competition in Europe, The German Perspective, Institute for Tax Law (Director Professor Dr. Joachim Lang), University of Cologne, Conference 2002(Lausanne), National Report Germany, σελ. 3

[34] Και όχι μόνο των ισχυρών οικονομικά ομάδων

[35] Φράση από τον Γερμανό φιλόσοφο Friedrich Nietzche, στο βιβλίο του "Der Antichrist" (The Antichrist)

[36] και εν προκειμένω όλων των κρατών μελών της ΕΕ

[37] Prof. Dr. Wolfgang Schoen, Tax Competition in Europe, General Report, Max Planck Institute, Muenchen, σελ. 5

[38] Και κατά πολλούς το σημαντικότερο κριτήριο

[39] Prof. Dr. Wolfgang Schoen, Tax Competition in Europe, General Report, Max Planck Institute, Muenchen, σελ. 6

προϋπολογισμούς. Αυτή, ωφελεί τα κράτη, διότι έτσι αποφεύγονται οι αλόγιστες δαπάνες, με αποτέλεσμα να υπάρχει συνεχώς ρυθμός ανάπτυξης και να αποφεύγεται έτσι η κάλυψη των «μαύρων τρυπών» στην οικονομία , μέσω της φορολογικής επιβάρυνσης, η οποία με τη σειρά της μπορεί να προκαλέσει ένα ντόμινο περαιτέρω επιδείνωσης της οικονομίας. Αξίζει να σημειωθεί εδώ, ότι στο πλαίσιο της ΕΕ και της γενικότερης οικονομικής κρίσης των τελευταίων ετών, η οποία τείνει να πλήξει εκτός της Ελλάδας, το σύνολο σχεδόν των κρατών - μελών της ευρωζώνης, στη σύνοδο κορυφής των Βρυξελλών του Οκτωβρίου 2011, μετά από προσπάθειες κυρίως της Γερμανίας, εκφράστηκε η αισιοδοξία (ή η ελπίδα) να υιοθετηθεί ο λεγόμενος «χρυσός δημοσιονομικός κανόνας»[40]. Ο τελευταίος σημαίνει πως πρέπει να τίθεται ένα όριο στα ελλείμματα και στα χρέη κάθε κράτους- μέλους και ότι στο πλαίσιο του «οικονομικού κύκλου», τα κράτη θα μπορούν να δανείζονται χρήματα, μόνο για την προώθηση επενδύσεων και ποτέ για την κάλυψη τρεχόντων δαπανών και ελλειμμάτων[41], υπονοώντας ότι τα δύο τελευταία μόνο με λιτότητα μπορούν να αντιμετωπιστούν. Σίγουρα, ο κανόνας αυτός θα ήταν ιδανικός για μια ιδανική- ιδεατή οικονομία. Όμως στο σύγχρονο κόσμο και δη στο ενωσιακό σύστημα, όπως έχει διαμορφωθεί, η συνταγή αυτή και η επίτευξη των στόχων που επιβάλλει αυτός ο κανόνας, δεν είναι ούτε εύκολη, ούτε ανώδυνη, κάτι που αποδεικνύεται άλλωστε ότι σχεδόν κανένα κράτος **δεν έχει ενσωματώσει**, ούτε δείχνει ιδιαίτερη πολιτική ή οικονομική βούληση να το πράξει, **σαν νόμο, πολύ δε περισσότερο σαν συνταγματικό κανόνα.** Παρόλα αυτά, ο κανόνας αυτός και η δημοσιονομική πειθαρχία, συμβάλλει στην εξυγίανση των οικονομιών, καθώς και στην δημιουργία σταθερής και πιο υγιούς οικονομίας, η οποία με τη σειρά της, λόγω της ιδιότητάς της αυτής, μπορεί να προσελκύσει περισσότερες επενδύσεις, με συνέπεια λόγω της προσέλκυσης, όχι μόνο να μην χρειάζεται να αυξήσει τη φορολογία του το κράτος αυτό, αλλά αντιθέτως να έχει κίνητρο να την μειώσει ώστε να προσελκύσει ακόμα περισσότερες επενδύσεις.

Τέλος, ένα **ακόμα σημαντικό πλεονέκτημα**, που προσφέρει ο φορολογικός ανταγωνισμός είναι η δημιουργία μιας δέουσας και λογικής ισορροπίας ανάμεσα στο επίπεδο φορολογικών συντελεστών( η φορολόγησης γενικότερα) και στις παροχές δημοσίων αγαθών[42]. Είναι αλήθεια πως τα κράτη- μέλη συχνά, δικαιολογούν την επιβολή υψηλής φορολογίας, ή την αύξηση της υπάρχουσας, με το αιτιολογικό πως σκοπός τους είναι η παροχή υψηλής ποιότητας δημοσίων αγαθών και υπηρεσιών, όπως δωρεάν δημόσιας υγείας, παιδείας, κοινωνικών επιδομάτων. Η πραγματικότητα

[40] Συγκεκριμένα, στο κείμενο του ανακοινωθέντος, μεταξύ των μέτρων που προβλέπονται για την ενίσχυση της κοινής δημοσιονομικής πειθαρχίας της νομισματικής ένωσης είναι «η υιοθέτηση από κάθε κράτος-μέλος κανόνων για το ισοζύγιο του προϋπολογισμού, ενσωματώνοντας μέχρι το τέλος του 2012 το Σύμφωνο Σταθερότητας και Ανάπτυξης στη νομοθεσία τους, κατά προτίμηση σε συνταγματικό επίπεδο ή κάτι ανάλογο».

[41] Carl Emerson, Chris Frayne, Sarah Love, The government's fiscal rules, Institute for Fiscal Studies, -An ESRC Research Centre-, April 2001, updated November 2006, σελ. 2

[42] Prof. Dr. Wolfgang Schoen, Tax Competition in Europe, General Report, Max Planck Institute, Muenchen, σελ. 6

όμως, έχει καταδείξει ότι συχνά σε πολλά κράτη- μέλη, είχε λάβει χώρα η κατάχρηση αυτών των ευαγών σκοπών του εκάστοτε κράτους, με αρνητική συνέπεια την υπέρμετρη επιβάρυνση του προϋπολογισμού , η οποία με τη σειρά της, οδηγούσε σε περαιτέρω οικονομικά προβλήματα, τα οποία οδηγούσαν είτε σε περικοπές αυτών[43] , είτε σε περικοπές με αύξηση των φορολογικών συντελεστών, συχνά υπέρμετρης. Ο φορολογικός ανταγωνισμός των κρατών-μελών, λοιπόν, συμβάλλει στην «εκλογίκευση» τόσο των δαπανών, όσο και στην τυχόν δυσμενή μεταβολή της φορολογίας, καθώς οι πολίτες των κρατών, έχουν τη δυνατότητα να κατοικήσουν σε οποιοδήποτε κράτος-μέλος επιθυμούν, απολαύοντας τα ίδια προνόμια με τους κατοίκους αυτών των κρατών. Επομένως, είναι εύκολα κατανοητό πως τα κράτη-μέλη , ακριβώς λόγω του ανταγωνισμού μεταξύ τους και στον φορολογικό τομέα, δεν έχουν τη δυνατότητα να είναι ανεξέλεγκτα ούτε στην δωρεάν παροχή δημοσίων υπηρεσιών και αγαθών, ούτε στην αύξηση της φορολογίας, ακόμα και αν σκοπός τους είναι η ποιοτική παροχή υπηρεσιών.

Συνεχίζοντας, σύμφωνα με τους θιασώτες του φορολογικού ανταγωνισμού, ένα ακόμα θετικό που παρουσιάζει είναι η επίδρασή του: Γ1.i)στις **αγορές,**Γ1. ii) στις **εταιρίες** και Γ1.iii) στις **κυβερνήσεις** των κρατών-μελών.

**i)** **Όσον αφορά τις αγορές**, θεωρείται πως η πιο προφανής και επωφελής θετική επίδραση βρίσκεται στο ποσοστό αποταμιεύσεων. Οι υψηλοί φόροι δεν αποτελούν κίνητρο για αποταμιεύσεις, με αποτέλεσμα η μείωση του διαθέσιμου κεφαλαίου και των αποθεματικών, να μειώνει τον ρυθμό ανάπτυξης και αυτό οδηγεί σε λιγότερες θέσεις εργασίας. Αν ο ανταγωνισμός των φορολογικών συστημάτων, μπορέσει να «συγκρατήσει» σε χαμηλά επίπεδα τους φορολογικούς συντελεστές, ιδιαίτερα στο κινούμενο επενδυτικό κεφάλαιο, τότε θα δώσει ώθηση και στην γενικότερη ευημερία. Είναι αλήθεια πως υψηλότεροι φόροι στις επενδυτικές επιστροφές, οδηγούν σε χαμηλότερες επιστροφές φόρου. Η απόφαση να αποταμιεύσουν εισόδημα, παρά να το ξοδέψουν, βασίζεται στην προσδοκία ότι η επενδυτική ανάπτυξη δίνει τη δυνατότητα η αποταμίευση να οδηγήσει σε υψηλότερη κατανάλωση στο μέλλον και έτσι τα ενδεχομένως υψηλά επίπεδα φορολόγησης στις επενδυτικές επιστροφές, μειώνουν τη δυνατότητα η αποταμίευση να είναι επωφελής. Πέραν αυτού, αξίζει να σημειωθεί πως τα προοδευτικά φορολογικά συστήματα, τα οποία έχουν κλιμακωτή φορολογία[44] , κάνουν τις δύσκολες ή αγχωτικές δουλειές λιγότερο ελκυστικές, καθώς με αυτόν τον τρόπο (μέσω της υψηλής φορολογίας) μειώνεται το καθαρό εισόδημα του εργαζόμενου. Επίσης, οι υψηλοί φόροι ενέχουν τον κίνδυνο να υπάρξει έλλειψη εξειδικευμένου προσωπικού ("brain drain")[45] , δηλαδή την έξοδο

[43] Των κοινωνικών δαπανών

[44] δηλαδή έχουν χαμηλό φορολογικό συντελεστή στα χαμηλά εισοδήματα και αντίστοιχα υψηλό στα υψηλά εισοδήματα

[45] Richard Teather, The Benefits of Tax Competition, The Institute of Economic Affairs, 2005, σελ. 27

μορφωμένων και εξειδικευμένων ατόμων, σε κράτη με χαμηλή φορολογία, κάτι άλλωστε που παρατηρήθηκε έντονα στο Ηνωμένο Βασίλειο τις δεκαετίες του 1960 και 1970, όπου υπήρχε έντονο κλίμα για όλο και υψηλότερη φορολογία. Εντούτοις, αυτό δεν αποτελεί πρόβλημα μόνο για τους υψηλά αμειβόμενους εργαζομένους. Όλα τα φορολογικά συστήματα πλήττουν και τους χαμηλά αμειβόμενους. Για παράδειγμα, οι χαμηλής παραγωγικότητας εργασίες[46] είναι πολύ περιθωριακές, με την αξία του προϊόντος για τον εργοδότη, να είναι λίγο μεγαλύτερη από το κόστος του εργαζομένου, με συνέπεια μια μικρή φορολογική επιβάρυνση να μπορεί να καταστήσει την εργασία μη βιώσιμη. Επομένως, από όλα τα παραπάνω, γίνεται κατανοητό πως η υψηλή φορολογία, επιβραδύνει την οικονομική ανάπτυξη και προκαλεί ύφεση και ως εκ τούτου πρέπει έστω και μέσω του ανταγωνισμού να μειωθεί[47]. Αυτό έχει ως αρνητική απότοκο, τον επηρεασμό ολόκληρης της κοινωνίας, επειδή η χαμηλότερη οικονομική ανάπτυξη οδηγεί σε λιγότερες δουλειές και σε υψηλότερη ανεργία και χαμηλότερους μισθούς. Πράγματι, το εργατικό δυναμικό είναι αυτό που ευεργετείται περισσότερο από την οικονομική ανάπτυξη, καθόσον όσο η ανάγκη για εργασία αυξάνεται, τόσο οι εταιρίες ανταγωνίζονται μεταξύ τους για την προσέλκυση εργατικού δυναμικού, με αποτέλεσμα να προσφέρουν υψηλότερους μισθούς και καλύτερες συνθήκες εργασίας, κάτι που αποτελεί άλλη μια θετική επίδραση(έστω και έμμεση) του φορολογικού ανταγωνισμού.

### Γ1.i.α). Διπλή φορολόγηση

#### Γ1.i.α)1. Γενικά για τη διπλή φορολόγηση

Ένα άλλο φλέγον ζήτημα που τίθεται στο σημείο αυτό, είναι αυτό της **διπλής φορολόγησης.** Έχει απασχολήσει και το Δικαστήριο, καθώς και τη θεωρία. Τι είναι όμως η διπλή φορολόγηση και πώς ορίζεται; Η έννοια της διπλής φορολόγησης, διακρίνεται σε **δύο μορφές** σε διεθνές επίπεδο:στην **διεθνή διπλή νομική φορολογία** και στη **διεθνή διπλή οικονομική φορολογία**. Η τελευταία προκύπτει στο πλαίσιο του ίδιου κράτους-μέλους, όταν το ίδιο εισόδημα φορολογείται δύο φορές στα χέρια διαφορετικών φορολογούμενων. Αντίθετα, η διπλή νομική φορολογία προκύπτει όταν δύο κράτη φορολογούν τον ίδιο φορολογούμενο, για το ίδιο εισόδημα και για το ίδιο χρονικό διάστημα[48]. Χαρακτηριστικό παράδειγμα παρέχει η φορολογία μερισμάτων που διανέμουν κεφαλαιουχικές εταιρίες σε ένα κράτος προς μετόχους-κατοίκους άλλων κρατών. Σε αυτήν την περίπτωση, μπορεί το κράτος πηγής να φορολογεί τα μερίσματα αυτά ως κέρδη στα «χέρια» της διανέμουσας εταιρίας και στη συνέχεια, το κράτος κατοικίας να τα φορολογεί ως εισόδημα του μερισματούχου (διπλή νομική φορολογία). Εναλλακτικά, μπορεί ο μερισματούχος να υποβάλλεται σε φόρο στο κράτος της πηγής του εισοδήματος (π.χ με παρακράτηση φόρου από τον

[46] και ως εκ τούτου, αυτές που αμείβονται χαμηλά
[47] Πάντα σύμφωνα με τους θιασώτες του φορολογικού ανταγωνισμού, όπως τον Richard Teather
[48] Ερμηνευτικές παρατηρήσεις του ΟΟΣΑ

μέτοχο για τα μερίσματά του) και στη συνέχεια να φημολογείται βάσει του παγκόσμιου εισοδήματός του, στο κράτος κατοικίας του (διπλή οικονομική φορολογία)[49]. Αν μάλιστα, το φαινόμενο της διπλής φορολογίας, δημιουργεί προβλήματα στο διασυνοριακό εμπόριο, είναι πολύ περισσότερο βλαπτικό για την εγκαθίδρυση και τη λειτουργίας της ενιαίας εσωτερικής αγοράς. Όπως έχει ειπωθεί χαρακτηριστικά : «Το γεγονός ότι μια φορολογητέα πράξη μπορεί να πληγεί δύο φορές , συνιστά το σοβαρότερο εμπόδιο στη διέλευση από τα υποκείμενα δικαίου και τα κεφάλαιά τους των εσωτερικών συνόρων»[50].

Ορισμένες φορές, επίσης, οι τέσσερις θεμελιώδεις ελευθερίες , εφαρμόζονται με τη μορφή της μη διάκρισης και επιλύουν τα προβλήματα της διπλής φορολογίας. Συγκεκριμένα, μπορεί να προκύψουν προσκόμματα διπλής φορολογίας, ακόμα και εντός του ίδιου του κράτους- μέλους. Για να τα αντιμετωπίσουν τα κράτη-μέλη, χρησιμοποιούν κυρίως συστήματα απαλλαγής(φοροαπαλλαγές) και συμψηφισμού[51]. Με την επέκταση των συστημάτων αυτών και στις παρεμφερείς καταστάσεις με διασυνοριακό χαρακτήρα, επιλύεται μεν το πρόβλημα της διεθνούς διπλής φορολογίας για κάποιες περιπτώσεις, όμως παραμένουν περιθώρια εκδήλωσης διπλής φορολογίας σε άλλες περιπτώσεις.

Περαιτέρω, τα κράτη- μέλη , έχουν συνάψει μεταξύ τους αρκετές διακρατικές συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας. Αυτές συμβάλλουν στην αντιμετώπιση ορισμένων μορφών διπλής φορολογίας. Αναντίρρητα όμως, υφίστανται κενά στις ρυθμίσεις που έχουν συμφωνηθεί μεταξύ των κρατών-μελών , με αποτέλεσμα η αβέβαιη ερμηνεία συγκεκριμένων όρων των συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας , καθώς και το ενδεχόμενο μεταγενέστερης μονομερούς ανατροπής τους από τα κράτη-μέλη (treaty override), αφήνουν πολλά περιθώρια για εκδήλωση φαινομένων διπλής φορολογίας , με συνέπεια να εμποδίζονται οι ενωσιακές συναλλαγές[52].

Στο σημείο αυτό, πρέπει να επισημανθεί η συμβολή του Δικαστηρίου στη διαμόρφωση του ομοιόμορφου καθεστώτος ΦΠΑ. Άλλωστε, μπορεί να υποθέσει κανείς, πως η διαμόρφωση ομοιόμορφου καθεστώτος αποτελεί ίσως και «αόριστη νομική έννοια», κάτι σύνηθες τόσο στις Συνθήκες, όσο και στο παράγωγο δίκαιο. Αυτές οι «αόριστες νομικές έννοιες», χρησιμοποιούνται όταν οι συντάκτες των κειμένων, ιδιαίτερα στις διαπραγματεύσεις μεταξύ των κρατών – μελών, δεν

[49] Χρήστος Μαλαματάρης, Η φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών εντός της ΕΕ, Η προοπτική της εσωτερικής αγοράς, Διπλωματικές εργασίες, Πανεπιστήμιο Αθηνών-Τμήμα Νομικής, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα- Κομοτηνή 2010, σελ. 113

[50] Απόφαση C-376/03, της 26-10-2004, Προτάσεις του Γενικού Εισαγγελέα Ruiz-Jarabo Colomer D., σ. I-5821, σκ. 85

[51] Προτάσεις Γενικού Εισαγγελέα Geelhoed L. της 23ης Φεβρουαρίου 2006, στην υπ' αρ. C-374/04, Class IV ACT, σκ. 4-7, I-11677, I-11678

[52] Χρήστος Μαλαματάρης, Η φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών εντός της ΕΕ, Η προοπτική της εσωτερικής αγοράς, Διπλωματικές εργασίες, Πανεπιστήμιο Αθηνών-Τμήμα Νομικής, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα- Κομοτηνή 2010, σελ. 114

συμφωνούν απόλυτα και αφήνουν την εξειδίκευση των όρων, που χρησιμοποιούν, στα δικαιοδοτικά όργανα, δηλαδή στο Δικαστήριο[53]. Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο, αναγνώρισε ρητά πως η διπλή επιβολή έμμεσων φόρων , αποτελούσε κατάφωρη παραβίαση του ενωσιακού δικαίου. Η υπόθεση Gaston Schul I[54] , αφορούσε διασυνοριακές μεταφορές και παραδόσεις εμπορευμάτων μεταξύ ιδιωτών, στις οποίες ο πωλητής δεν κατάφερνε να επιτύχει έκπτωση του φόρου, κατά την εξαγωγή και ο αγοραστής, υποβαλλόταν για δεύτερη φορά σε υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ από το κράτος- μέλος προορισμού. Το Δικαστήριο , εν προκειμένω, απεφάνθη ότι το κράτος- μέλος προορισμού θα πρέπει να μειώνει τον ΦΠΑ, κατά το ύψος του ήδη καταβληθέντος φόρου (στο άλλο κράτος- μέλος), ούτως ώστε να αποφεύγεται η διπλή φορολόγηση. Το συμπέρασμα αυτό, φυσικά, σε μεταγενέστερη νομολογία του το Δικαστήριο, το περιόρισε **μόνο** στους τομείς της φορολογίας, που υπάρχει θετική εναρμόνιση , μέσω παράγωγου ενωσιακού δικαίου και όχι αδιακρίτως σε κάθε τομέα, με αποτέλεσμα οι φόροι που επιβάλλονται και στα δυο κράτη-μέλη να διαθέτουν ομοιόμορφα χαρακτηριστικά , όπως για παράδειγμα φορολογική βάση, αντικείμενο και υποκείμενο φόρου[55]. Το γεγονός, όμως , ότι τα κράτη- μέλη μεταξύ τους, έχουν τεράστιες διαφορές στον τομέα της άμεσης φορολογίας, δεν μπορούν να επιτρέψουν την αυτούσια ενσωμάτωση της παραπάνω νομολογίας[56].

### Γ1.i.α)2. Η διπλή φορολόγηση ως τροχοπέδη στις θεμελιώδεις ελευθερίες και κυρίως στην άσκηση της ελεύθερης κυκλοφορίας;

Η εξάλειψη της διπλής φορολογίας, αποτελεί έναν από τους στόχους της ΕΕ και του Δικαστηρίου , κάτι που και το Δικαστήριο έχει δεχθεί. Αξίζει να σημειωθεί, μάλιστα, πως η επιβολή επιβάρυνσης από τα περισσότερα κράτη- μέλη στο ίδιο φορολογητέο εισόδημα, ως αποτέλεσμα των φορολογικών κυριαρχιών τους, οδηγεί σε στρεβλώσεις στην αγορά, και καθιστά πιο ευνοϊκή την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας στο εσωτερικό της εθνικής αγοράς, αντί της επέκτασης και σε άλλα κράτη-μέλη.

Το πρόβλημα μπορεί να αντιμετωπιστεί ως ένα βαθμό με βάση τις θεμελιώδεις ενωσιακές ελευθερίες , μόνο όμως όσο επιτρέπει η αρχή της μη διάκρισης, η οποία τις διαπερνά στις φορολογικές υποθέσεις. Συγκεκριμένα, επεκτείνονται τα εσωτερικά μέτρα αντιμετώπισης της διπλής φορολογίας και σε καταστάσεις με στοιχεία διασυνοριακότητας[57]. Στην υπόθεση Manninen[58] , το Δικαστήριο έκρινε ότι το φινλανδικό σύστημα έκπτωσης του φόρου εταιριών, το οποίο χορηγείται για μερίσματα ημεδαπών εταιριών, πρέπει να επεκταθεί και σε όσα μερίσματα

[53] Χριστιανός Βασίλειος, Εισαγωγή στο Δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ. 14
[54] Υπ' αρ. C-15/81, απόφαση της 5-5-1982, Gaston Schul I, συλλ. 1982, 1410
[55] Υπ' αρ. C-72/92, απόφαση της 27-10-1993, συλλ. 1993 σ. I-5509, σκ. 15
[56] Koefler G/ Mason R., Double Taxation: A European "Switch in Time", CJEL 2007, 63,71
[57] Ενδεικτικά, η υπ' αρ. C-319/02, απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2004, υπόθεση Petri Manninen, Συλλ. 2004, I-7498
[58] Υπ' αρ. C-319/02, απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2004, υπόθεση Petri Manninen, Συλλ. 2004, I-7498

προέρχονται από εταιρίες με έδρα σε άλλα κράτη-μέλη. Με άλλα λόγια, το Δικαστήριο θεώρησε ότι οι λήπτες μερισμάτων ημεδαπής και αλλοδαπής προέλευσης, βρίσκονται σε παρεμφερή κατάσταση, μολονότι η Φινλανδία επιβάλλει φόρο εταιριών μόνο στις ημεδαπές (διανέμουσες) εταιρίες. Η λύση αυτή, δεν καλύπτει κάθε περίπτωση διπλής φορολογίας: Εκτός του γεγονότος ότι έχουν εκφραστεί επιφυλάξεις για τα κριτήρια μη διάκρισης που χρησιμοποίησε το Δικαστήριο, είναι ξεκάθαρο ότι το «εργαλείο» , που χρησιμοποιήθηκε ήταν το ήδη υπάρχον εθνικό σύστημα έκπτωσης του φόρου. Επομένως, το κράτος- μέλος, μπορεί να «παρακάμψει» τις τέσσερις θεμελιώδεις ελευθερίες του ενωσιακού δικαίου, σε περίπτωση που δεν προβλέπει εθνικό σύστημα αποφυγής διπλής φορολογίας[59] ή αν δεν επιβάλλεται καθόλου φόρος στους ημεδαπούς, με αποτέλεσμα ο παρακρατηθείς φόρος στο εξωτερικό, να μην μπορεί να συμψηφιστεί με άλλο ποσό.

Ένα πρακτικό παράδειγμα: Το κράτος-μέλος Α επιβάλλει παρακράτηση φόρου επί των μερισμάτων στην πηγή χ%, ανεξαρτήτως του αν αυτά διανέμονται σε μετόχους- κατοίκους ή μετόχους – μη κατοίκους. Αντιστοίχως, το κράτος-μέλος Β, επιβάλλει φορολογία στους κατοίκους για τα εισοδήματα από μερίσματα ψ%, ανεξαρτήτως του αν αυτά προέρχονται από αλλοδαπές ή ημεδαπές εταιρίες. Όπως είναι προφανές, ενώ κανένα από τα δυο κράτη- μέλη , δεν εισάγει διακριτική μεταχείριση, κάτοικος του κράτος-μέλους Β, που λαμβάνει μερίσματα από κεφαλαιουχική εταιρία, που βρίσκεται στο κράτος – μέλος Α, υπόκειται σε διπλή φορολόγηση, πράγμα που δημιουργεί εμπόδια στην ελεύθερη κυκλοφορία ή εγκατάστασή του εντός της εσωτερικής αγοράς[60].

Σε αυτήν την περίπτωση, η διπλή φορολόγηση προκύπτει από μη διακρίνοντα μέτρα. Το πρόβλημα εδώ συνίσταται στην συνύπαρξη των φορολογικών κυριαρχιών των δυο κρατών – μελών , ή αλλιώς, την εφαρμογή των φορολογικών μέτρων στον ίδιο φορολογούμενο, για το ίδιο εισόδημα και το ίδιο χρονικό διάστημα.

Συνεπώς, πολλοί θεωρητικοί και ακαδημαϊκοί, πρότειναν να αντιμετωπιστούν οι καταστάσεις αυτές, μέσω των τεσσάρων θεμελιωδών ενωσιακών ελευθεριών, υπό το πρίσμα του εμποδίου, όμως[61]. Μπορούμε να πούμε , δηλαδή, ότι θεωρήθηκε πως η

[59] Υπ' αρ. C-513/04, απόφαση της 14-11-2006, υπόθεση Mark Kerckhaert –Bernadette Morres κατά Belgische Staat, I-10981

[60] Χρήστος Μαλαματάρης, Η φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών εντός της ΕΕ, Η προοπτική της εσωτερικής αγοράς, Διπλωματικές εργασίες, Πανεπιστήμιο Αθηνών-Τμήμα Νομικής, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα- Κομοτηνή 2010, σελ. 116

[61] Vanistendael F., The ECJ at the Crossroads: Balancing Tax Sovereignty against the Imperatives of the Single Market, European Tax 2006. 413, 418, Vanistendael F, Does the ECJ have the power of interpretstion to build a tax system compatible with the fundamental freedoms?, ECTR 2008. 52, 52 και 63, Georg W. Kofler- Ruth Mason, Double Taxation: A European "switch in time"?, 14 Columbian Journal of European Law 63, σελίδες 1-33, διαθέσιμο στο http://www.steuerrecht.jku.at/gwk/de/elemente_site/pubs/pdf/cjel.pdf , van Thiel S., Removal of the Income Tax Barriers to Market Integration in the European Union: Litigation by the Community Citizen Instead of Harmonization by the Community Legislatior?, ECTR 2003. 4, 10, Englisch J., The European Treaties' Implications for Direct Taxes, Intertax 2005. 310, 323. Σε αυτούς, πρέπει να προσθέσουμε

διπλή φορολογία, ακόμα και αν δεν ενέχει διάκριση σε κανένα από τα εμπλεκόμενα κράτη – μέλη , είναι ασύμβατη προς την ελευθερία κυκλοφορίας και εγκατάστασης κεφαλαίων (και επομένως και των φυσικών και νομικών προσώπων) , διότι εμποδίζει την πρόσβαση στην αγορά.

Σοβαρό έρεισμα για τις σκέψεις και τις αναλύσεις αυτές, βρέθηκε και σε άλλες αποφάσεις του Δικαστηρίου, όποτε έτυχε αυτό να αντιμετωπίσει εμπόδια που ενέκυψαν από τη ρύθμιση ενός εμπορεύματος ή ενός προσώπου από κανονιστικές διατάξεις περισσότερων κρατών – μελών. Σε αυτές τις περιπτώσεις, η διπλή κανονιστική ρύθμιση μιας κατάστασης θεωρήθηκε ως εμπόδιο στην ελεύθερη κυκλοφορία[62]. Πέραν αυτών, το Δικαστήριο έχει δεχτεί ότι το κράτος – μέλος προορισμού, απαγορεύεται να επιβάλλει την καταβολή νέων εισφορών, εφόσον αυτές καταβάλλονται κανονικά στο κράτος – μέλος καταγωγής[63].

Για μια μοναδική φορά, το Δικαστήριο αντιμετώπισε ως αντίθετη προς τις θεμελιώδεις ενωσιακές ελευθερίες , την επιβολή διπλών κανονιστικών διατάξεων. Αφορά την υπόθεση **Futura Participation SA**[64] . Αυτή η υπόθεση, αφορούσε μέτρο του Λουξεμβούργου , το οποίο απαιτούσε τα υποκαταστήματα να τηρούν λογιστικά βιβλία, σύμφωνα με τους κανόνες του Λουξεμβούργου, με αποτέλεσμα αλλοδαπές εταιρίες, που διέθεταν υποκαταστήματα στο Λουξεμβούργου να υποχρεώνονται σε διπλή τήρηση λογιστικών διατυπώσεων. Το Δικαστήριο τόνισε ότι το εθνικό μέτρο αποτελούσε εμπόδιο στην ελευθερία εγκατάστασης και πως το κράτος – μέλος προορισμού, θα έπρεπε να επιτρέπει στο υποκατάστημα να τηρεί βιβλία σύμφωνα με τους κανόνες του κράτους – μέλους προέλευσης. Εν τούτοις, το γεγονός ότι η απόφαση δεν αφορά ουσιαστικούς κανόνες φορολογικού δικαίου, αλλά διαδικαστικές προϋποθέσεις ,δημιουργεί επιφυλάξεις ως προς τη σημασία της για το συζητούμενο θέμα.

Το μεγαλύτερο πρόβλημα, της ανωτέρω άποψης είναι η εξής: Αφού κανένα από τα δυο κράτη – μέλη, δεν προκαλεί «από μόνο του» εμπόδιο στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, πώς θα αποφασίσει το Δικαστήριο , ποιανού κράτους- μέλους η φορολογική κυριαρχία θα πρέπει να περιοριστεί; Δηλαδή, στο πλαίσιο αυτής της

---

τον Επίτροπο F. Bolkenstein , στην απάντησή του στο ερώτημα που υποβλήθηκε με θέμα «Δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας και φορολογικό δίκαιο της Δανίας», 2000 ΕΕ (C 225)87

[62] Υπ' αρ. C-16/78, απόφαση της 28ης Νοεμβρίου 1978, υπόθεση Choquet, συλλ 1978, σ. 2293, σκ. 8 (ρύθμιση που απαιτούσε λήψη δεύτερης άδειας οδήγησης) και υπ' αρ. C-222/95, απόφαση της 9ης Ιουλίου 1997, υπόθεση Parodi, συλλ 1997, I-3899, σκ. 18 (παροχή τραπεζικών υπηρεσιών, για την οποία απαιτούνταν λήψη δεύτερης άδειας)

[63] Υπ' αρ. C-302/98, απόφαση της 15ης Φεβρουαρίου 2000, υπόθεση Sehrer, συλλ. 2000, I-4585 (ελευθερία κυκλοφορίας εργαζομένων), υπ' αρ. C-53/95 απόφαση της 15ης Φεβρουαρίου 1996, υπόθεση Kemmler, συλλ. 1996, I-703 (ελευθερία εγκατάστασης), υπ' αρ. C-63/81, απόφαση της 3ης Φεβρουαρίου 1982, υπόθεση Seco, συλλ. 1982, σελ.223 (ελευθερία παροχής υπηρεσιών). Αξίζει εδώ να σημειωθεί, πως η εγγύτητα του φορολογικού και του κοινωνικού και ασφαλιστικού δικαίου, αντανακλάται κυρίως στην ταυτότητα δημοσίου δικαίου και των δύο καθώς και στην αναδιανεμητική τους στοχοθεσία.

[64] Υπ' αρ. C-250/95, απόφαση της 15ης Μαΐου 1997, υπόθεση Futura Participation SA, Συλλ. 1997, I-2492

άποψης, το Δικαστήριο καλείται να παίξει έναν πολιτικό ρόλο, στην ουσία, κατανέμοντας αυτό (το Δικαστήριο) τις φορολογικές αρμοδιότητες μεταξύ των κρατών – μελών, κάτι που σε επίπεδο διεθνούς δικαίου, μόνο με διμερή σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας, μπορεί να επιτευχθεί. Επιπροσθέτως, η κατανομή αυτή, κινδυνεύει να γίνει σε μεγάλο βαθμό αυθαίρετη, μιας και δεν υφίστανται συγκεκριμένα κριτήρια που να δείχνουν προς την κατεύθυνση του ενός ή του άλλου κράτους – μέλους[65].

Για την ορθότερη αντιμετώπιση του προβλήματος αυτού, έχουν διατυπωθεί διάφορες προτάσεις, οι οποίες ερείδονται είτε στο διεθνές φορολογικό δίκαιο , είτε από διάφορες άλλες συγκριτικές οπτικές.

Έχει υποστηριχθεί από θεωρητικούς, ότι σε σχέση με τους τόκους από δάνεια που μετονομάζονται από το κράτος της πηγής σε «μερίσματα» (διανέμονται από θυγατρικές εταιρίες σε μητρικές), το κράτος κατοικίας της μητρικής, έχει υποχρέωση σύμφωνα με τις «διεθνείς καλές πρακτικές»[66], να άρει την διπλή φορολόγηση όταν προκύψει. Γενικεύοντας αυτό το συμπέρασμα, υποστηρίζεται ότι το Δικαστήριο μπορεί γενικώς να λαμβάνει υπόψιν του τις παραπάνω διεθνείς πρακτικές, που έχουν διαμορφωθεί και να καθορίζει ποιο κράτος – μέλος , έχει την υποχρέωση να άρει τη διπλή νομική φορολογία[67].

Περαιτέρω, έχει προταθεί ως «εναλλακτικό μοντέλο», η επιρροή του κριτηρίου της εσωτερικής συνεκτικότητας[68] , όπως έχει διαμορφωθεί ήδη από το Ανώτατο Ομοσπονδιακό Δικαστήριο των ΗΠΑ (Supreme Court) για την πολλαπλή φορολογία, που επιβάλλεται συχνά από περισσότερες πολιτείες[69]. Σύμφωνα με το Supreme Court, η φορολογική νομοθεσία κάθε πολιτείας (και συνακόλουθα κάθε κράτους – μέλους της ΕΕ), πρέπει να ελέγχεται για την εσωτερική της συνεκτικότητα. Αυτό λαμβάνει χώρα με μια υποθετική εξέταση της διασυνοριακής κατάστασης αν να εφαρμοζόταν σ' αυτήν συνολικά το δίκαιο του ελεγχόμενου κράτους – μέλους. Επομένως, αν συνεχίσουμε το παράδειγμα που αναφέρθηκε παραπάνω, μπορούμε να πούμε πως η νομοθεσία του κράτους – μέλους Β **εφαρμόζεται σαν να ήταν το Β και κράτος κατοικίας και κράτος πηγής.** Αν το αποτέλεσμα είναι διαφορετικό απ' τη μεταχείριση των ημεδαπών μερισμάτων, τότε το συγκεκριμένο μέτρο πρέπει να θεωρηθεί ως ασύμβατο με τη λειτουργία της ενιαίας εσωτερικής αγοράς της ΕΕ.

---

[65] Weber D. In Search of a (New) Equilibrium between Tax Sovereignty and the Freedom of Movement within the EC, Intertax 2006, σελ. 585

[66] Ή αλλιώς international good practice

[67] Vanistendel F., The ECJ at the Crossroads: Balancing Tax Sovereignty against the Imperatives of the Single Market, European Taxation 2006, σελ. 413

[68] Ή αλλιώς internal consistency test, Mason Ruth, Made in America for European Tax: The Internal Consistency Test, University of Connecticut School of Law, Boston College Law Review, Vol. 49, number 4, 2008, διαθέσιμο στο http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1025531

[69] Ιστορική η απόφαση στις ΗΠΑ από το Supreme Court, η Container Corporation of America κατά Franchise Tax Board, 463 US. 159 (1983), διαθέσιμο στο http://supreme.justia.com/cases/federal/us/463/159/case.html

### Γ1.i.β). Η στάση της νομολογίας του Δικαστηρίου και η αναγνώριση από αυτό της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών – μελών

Το Δικαστήριο, όπως έχουμε ήδη αναφέρει, έχει κατά καιρούς αποδώσει στις τέσσερις θεμελιώδεις ελευθερίες της Ένωσης, τέτοιο περιεχόμενο ώστε να απαγορεύονται οι φορολογικές διακρίσεις εκ μέρους των κρατών – μελών , μεταξύ αυτών και η αυστηρότερη φορολογική μεταχείριση των διασυνοριακών δραστηριοτήτων από τις εγχώριες οικονομικές δραστηριότητες. Αυτό αφορά πρωτίστως τους φορολογικούς συντελεστές των επιχειρήσεων, καθώς δεν μπορεί ένα κράτος – μέλος να επιβάλλει χαμηλότερο φορολογικό συντελεστή στις ημεδαπές εταιρίες, απ' ότι στις επιχειρήσεις των υπολοίπων κρατών – μελών[70]. Το Δικαστήριο, επομένως, εμφανίζεται να ακυρώνει τρόπον τινά[71], τις διεθνείς φορολογικές πρακτικές, διότι αυτές θέτουν εμπόδια στους πολίτες της ΕΕ, στην προσπάθειά τους να προβούν σε διασυνοριακές συναλλαγές. Το μεγάλο πρόβλημα, ωστόσο, παραμένει η διπλή φορολογία και τα προβλήματα που προκαλεί.

Συγκεκριμένα, η προσέγγιση του φαινομένου αυτού (δηλαδή της διπλής φορολογίας), μέσα από τις θεμελιώδεις ενωσιακές ελευθερίες, γίνεται δυσκολότερη, διότι το φαινόμενο αυτό, ανακύπτει από την ταυτόχρονη εφαρμογή των νομοθεσιών δύο φορολογικών διαδικασιών και όχι μίας[72]. Συνεπώς, εάν το Δικαστήριο θεωρούσε πως η διπλή φορολόγηση αποτελεί κατάφωρη παραβίαση του ενωσιακού δικαίου, θα έπρεπε εκτός των άλλων, να λάβει θέση και ως προς το ζήτημα του ποιο κράτος – μέλος είναι υπεύθυνο για να καταργήσει τη διπλή φορολογία.

Επομένως, μπορούμε να πούμε πλέον, πως το ζήτημα της διπλής φορολόγησης δεν είναι ένα απλό φαινόμενο, το οποίο δύναται να εξαλειφθεί με την εναρμόνιση ή την ενοποίηση των φορολογικών καθεστώτων των κρατών – μελών, μια άποψη που φαίνεται να ασπάζεται και το Δικαστήριο. Η διπλή φορολόγηση θα εξακολουθούσε να υπάρχει ακόμα και αν όλα τα κράτη – μέλη εφάρμοζαν το ίδιο φορολογικό σύστημα, διότι προκύπτει από την ταυτόχρονη επιβεβαίωση φορολόγησης στην πηγή, από το κράτος – μέλος προέλευσης και το κράτος – μέλος διαμονής, όπως φαίνεται και στην υπόθεση F.W de Groot, όπου ο F.W de Groot, παρέθεσε το εξής επιχείρημα: «…Συνεπώς, κατ' αυτόν, η μέθοδος που εφαρμόζεται στις Κάτω Χώρες για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, δηλαδή ο διά της εφαρμογής του αναλογικού κλάσματος συνυπολογισμός των εκπτώσεων που συνδέονται με την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση, αποτελεί εμπόδιο για την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων. Το εμπόδιο αυτό δεν οφείλεται στη διαφορά μεταξύ των φορολογικών κλιμάκων των κρατών μελών, αντιθέτως με εκείνο που συνέβαινε στην υπόθεση επί

[70] Έτσι, υπ' αρ. C-311/97 απόφαση της 29-4-1999, Royal Bank of Scotland, Συλλ. 1999, I-2664
[71] Georg W. Kofler- Ruth Mason, Double Taxation: A European "switch in time"?, 14 Columbian Journal of European Law 63, σελίδες 1-33, σελ. 2, διαθέσιμο στο http://www.steuerrecht.jku.at/gwk/de/elemente_site/pubs/pdf/cjel.pdf
[72] Jens Schoenfeld, Doppelsteuerung und EG- Recht, 2006 Steuer & Wirtschaft 79, 80, 2006

της οποίας εκδόθηκε η προαναφερθείσα απόφαση Gilly. Το εμπόδιο αυτό δεν προκύπτει ούτε από τις Συμβάσεις με τη Γερμανία, τη Γαλλία και το Ηνωμένο Βασίλειο, αλλά από τον τρόπο κατά τον οποίο το Βασίλειο των Κάτω Χωρών έθεσε σε εφαρμογή τις Συμβάσεις αυτές. Για τους λόγους αυτούς, οι σχετικές με την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων διατάξεις της Συνθήκης έχουν εφαρμογή σε μια κατάσταση όπως η δική του …»[73].

Τίθεται επομένως, βασανιστικά και ατέρμονα, το ερώτημα του αν τα ζητήματα της διπλής φορολογίας αποτελούν παραβίαση των τεσσάρων θεμελιωδών ελευθεριών, κάτι που ευθέως και ξεκάθαρα δεν έχει απαντηθεί ποτέ. Το Δικαστήριο ακολούθησε την άποψη, ότι δεδομένου ότι ο κίνδυνος των ανεπίλυτων καταστάσεων διπλής φορολογίας των διασυνοριακών οικονομικών δραστηριοτήτων στην Ένωση αποτελεί εμπόδιο για τον ανταγωνισμό και εμποδίζει την αποτελεσματικότητα της εσωτερικής αγοράς, η καταπολέμησή του , αποτελεί στόχο των Συνθηκών[74]. Μέχρι την απόφαση Mark Kerckhaert –Bernadette Morres κατά Belgische Staat , όμως , το Δικαστήριο δεν είχε συγκεκριμένη κατευθυντήρια γραμμή αντιμετώπισης του ζητήματος αυτού, αλλά αποσπασματικά το αντιμετώπιζε, παρόλο που υπήρχε η δυνατότητα και νωρίτερα να θεσπίσει κατευθυντήρια γραμμή, όπως για παράδειγμα στην υπόθεση Gilly[75], αλλά και στην υπόθεση van Hilten[76].

Στις υποθέσεις αυτές , το Δικαστήριο εξέτασε το κατά πόσο το πρώην αρ. 293 ΣΕΚ[77] έχει άμεσο αποτέλεσμα, και αναγνώρισε πως σκοπός των ενδεχόμενων διαπραγματεύσεων είναι η κατάργηση της διπλής φορολογίας εντός της Ένωσης, τονίζοντας ότι : «…Όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο (απόφαση της 11 ης Ιουλίου 1985 137/84, Mutsch, Συλλογή 1985, σ. 2681, σκέψη 11), το άρθρο 220 δεν έχει ως σκοπό να θέσει έναν καθαυτό λειτουργικό κανόνα δικαίου, αλλά περιορίζεται στη χάραξη του πλαισίου διαπραγματεύσεων που θα διεξαγάγουν μεταξύ τους τα κράτη

[73] Υπ' αρ. C-385/00 απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2002, υπόθεση F.W de Groot, σκ. 50, Συλλ. 2002, I-11855, I-11856 και προτάσεις του Γενικού Εισαγγελέα Geelhoed στην υπ' αρ. C-374/04, προτάσεις 23ης Φεβρουαρίου 2006, υπόθεση Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation , σκ. 48 , I-11695, «…οι περιορισμοί θα εξακολουθούσαν να υπάρχουν ακόμα και αν τα φορολογικά συστήματα είχαν ακριβώς τον ίδιο σχεδιασμό και το ίδιο περιεχόμενο…»

[74] Βίτσου Δήμητρα, «Ο Ρόλος του ΔΕΕ στη Διαμόρφωση του Φορολογικού Δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης», Διπλωματική Εργασία, Αθήνα, Νοέμβριος 2010, σελ. 93

[75] Υπ' αρ. C-336/96, απόφαση της 12ης Μαΐου 1998, υπόθεση Gilly, Συλλ. 1998, I-2831, σκ. 16

[76] Υπ' αρ. C-513/03, απόφαση της απόφαση της 23ης Φεβρουαρίου 2006, υπόθεση Heirs of M.E.A van Hilten – van der Heijden, Συλλ. 2006, I- 1981

[77] Το πρώην αρ. 293 ΣΕΚ, καταργήθηκε με τη θέση σε ισχύ της Συνθήκης της Λισαβόνας την 1η Δεκεμβρίου 2009, όριζε συγκεκριμένα ότι «Τα κράτη – μέλη, εφόσον είναι αναγκαίο, διεξάγουν μεταξύ τους διαπραγματεύσεις, για να εξασφαλίσουν προς όφελος των υπηκόων τους:
-την προστασία των προσώπων, καθώς και την απόλαυση και την προστασία των δικαιωμάτων υπό τους όρους που αναγνωρίζει κάθε κράτος στους υπηκόους του
-την κατάργηση της διπλής φορολογίας εντός της Κοινότητας
-την αμοιβαία αναγνώριση των εταιριών κατά την έννοια του αρ. 48, δεύτερη παράγραφος, τη διατήρηση της νομικής προσωπικότητας επί μεταφοράς της έδρας από ένα κράτος σε άλλο και τη δυνατότητα συγχωνεύσεως εταιριών που διέπονται από το δίκαιο διαφόρων κρατών – μελών
-την απλούστευση των διατυπώσεων για την αμοιβαία αναγνώριση και εκτέλεση δικαστικών και διαιτητικών αποφάσεων

μέλη «εφόσον είναι αναγκαίο». Όσον αφορά τη δεύτερη περίπτωση του άρθρου 220, περιορίζεται να αναφέρει ως σκοπό των ενδεχομένων αυτών διαπραγματεύσεων την κατάργηση της διπλής φορολογίας εντός της Κοινότητας.

Μολονότι η κατάργηση της διπλής φορολογίας εντός της Κοινότητας περιλαμβάνεται συνεπώς μεταξύ των σκοπών της Συνθήκης, η διάταξη αυτή, όπως προκύπτει από το γράμμα της, δεν μπορεί καθεαυτή να απονέμει στους ιδιώτες δικαιώματα δυνάμενα να προβληθούν ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων.…»[78].

Περαιτέρω, το Δικαστήριο, στη νομολογία του , αντιμετώπισε το ζήτημα της διπλής φορολογίας και όσον αφορά τους έμμεσους φόρους και εκεί αναγνώρισε ρητά και ανεπιφύλακτα ότι η διπλή επιβολή έμμεσων φόρων , είναι αντίθετη προς το ενωσιακό δίκαιο, παρέχοντας έτσι σαφείς ενδείξεις για τον τρόπο , με τον οποίο πρέπει να αντιμετωπίζονται τα μειονεκτήματα, που ανακύπτουν από την εφαρμογή δύο νομοθεσιών. Το Δικαστήριο αναγνωρίζει ότι ακόμα και σε περίπτωση απουσίας εμφανούς διάκρισης λόγω ιθαγένειας, οι φαινομενικά ουδέτερες καταστάσεις, μπορεί να παραβιάζουν τις τέσσερις θεμελιώδεις ενωσιακές ελευθερίες, με το να τοποθετούν ένα «διπλό εμπόδιο» στις διασυνοριακές δραστηριότητες[79].

Ο όρος «διπλό εμπόδιο» εμφανίστηκε πρώτη φορά στην υπόθεση Cassis de Dijon[80] , και εκεί το Δικαστήριο αναγνώρισε για πρώτη φορά την υποχρέωση «αμοιβαίας αναγνώρισης». Επομένως, με βάση αυτήν την υποχρέωση, απαγορεύεται σε ένα κράτος – μέλος να απαγορεύσει στο έδαφός του , την πώληση ενός προϊόντος , το οποίο έχει παραχθεί και διατεθεί νόμιμα σε ένα άλλο κράτος – μέλος, ανεξαρτήτως του αν οι ποσοτικές ή ποιοτικές προδιαγραφές είναι πολύ διαφορετικές από αυτές που επιβάλλει στα ομοειδή εγχώρια προϊόντα. Αυτό σημαίνει πως όταν κάποιο προϊόν διατίθεται και κυκλοφορεί ελεύθερα σε ένα κράτος – μέλος νόμιμα, τότε αυτό μπορεί να κυκλοφορεί ελεύθερο στα υπόλοιπα κράτη – μέλη.

Μερικά χρόνια μετά την απόφαση Cassis de Dijon, και σε διάφορες αποφάσεις[81] υπήρξαν ζητήματα , που αφορούσαν τη διπλή επιβάρυνση. Εξετάζοντας ενδεικτικά τέτοιες αποφάσεις , εύλογα μπορούμε να πούμε πως και οι υπηρεσίες, είναι εκτεθειμένα στα προβλήματα από την επιβολή διπλής φορολογίας, με τον ίδιο τρόπο, που είναι και τα εμπορεύματα εκτεθειμένα σε αυτόν τον κίνδυνο. Έτσι, στην υπόθεση Stichting Collectieve Gouda[82] , το Δικαστήριο απεφάνθη ότι : «…Ελλείψει εναρμονίσεως των σχετικών με την παροχή υπηρεσιών κανόνων, ήτοι συστήματος

[78] Υπ' αρ. C-336/96, απόφαση της 12ης Μαΐου 1998, υπόθεση Gilly, Συλλ. 1998, I-2831, σκ. 15- 16
[79] Βίτσου Δήμητρα, «Ο Ρόλος του ΔΕΕ στη Διαμόρφωση του Φορολογικού Δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης», Διπλωματική Εργασία, Αθήνα, Νοέμβριος 2010, σελ. 94

[80] Υπ' αρ. C-120/78, απόφαση της 20ης Φεβρουαρίου 1979, υπόθεση «Cassis de Dijon», Συλλ. 1979, 323
[81] Ενδεικτικά, οι υπ' αρ. C-234/97 απόφαση της 8ης Ιουλίου 1999, υπόθεση Fernandez, Συλλ. 1999, I-4795, υπ' αρ. C-340/89, απόφαση της 7ης Μαΐου 1991, υπόθεση Ειρήνης Βλασσοπούλου, Συλλ. 1991, I-2379 και C-55/94, απόφαση της 30ης Νοεμβρίου 1995, Συλλ. 1995, I-4186
[82] Υπ' αρ. C-288/89, απόφαση της 25ης Ιουλίου 1991, υπόθεση Stichting Collectieve Gouda, Συλλ. 1991, I-4040, σκ. 12

ισοτιμίας, εμπόδια στην ελευθερία που εξασφαλίζεται από τη Συνθήκη στον εν λόγω τομέα μπορούν, δευτερευόντως, να προέρχονται από την εφαρμογή εθνικών ρυθμίσεων, οι οποίες επηρεάζουν κάθε πρόσωπο εγκατεστημένο στο εθνικό έδαφος, επί προσώπων παρεχόντων υπηρεσίες που είναι εγκατεστημένα στο έδαφος άλλου κράτους μέλους, τα οποία πρέπει να συμμορφώνονται προς τις διατάξεις της νομοθεσίας του κράτους αυτού…».

Ενδιαφέρον εμφανίζει και η προσπάθεια του Δικαστηρίου να μεταφέρει την υποχρέωση της αμοιβαίας αναγνώρισης και στο ρυθμιστικό πεδίο δύο νομοθεσιών κρατών – μελών. Στην υπόθεση Futura Participations[83] , το Δικαστήριο δεν έκρινε ουσιαστικούς κανόνες δικαίου, αλλά διαδικαστικές προϋποθέσεις. Η υπόθεση αυτή αφορούσε έναν φορολογικό κανόνα δικαίου που είχε θεσπίσει το Λουξεμβούργο, σύμφωνα με τον οποίο, τα υποκαταστήματα έπρεπε να τηρούν λογιστικά βιβλία, σύμφωνα με τους νόμους του Λουξεμβούργου, κάτι που είχε σαν συνέπεια οι αλλοδαπές εταιρίες, να υποχρεούνται να τηρούν διπλά λογιστικά βιβλία. Το Δικαστήριο εξέφρασε την άποψη εδώ, πως το φορολογικό καθεστώς του Λουξεμβούργου, ως προς αυτό το κομμάτι (της υποχρέωσης από τα υποκαταστήματα, τήρησης λογιστικών βιβλίων), συνιστούσε περιορισμό της ελευθερία εγκατάστασης και γι' αυτό το λόγο το Λουξεμβούργο, ως κράτος υποδοχής, όφειλε να επιτρέπει στα υποκαταστήματα των αλλοδαπών εταιριών, να τηρούν τα λογιστικά τους βιβλία, με βάση τους κανόνες του κράτους – μέλους προέλευσής των[84]. Συγκεκριμένα το Δικαστήριο απεφάνθη πως : «…Η προϋπόθεση αυτή μπορεί να συνιστά περιορισμό, κατά την έννοια του άρθρου 52 της Συνθήκης, της ελευθερίας εγκαταστάσεως μιας εταιρίας, εξομοιουμένης, κατά το γράμμα του άρθρου 58 της Συνθήκης, προς φυσικό πρόσωπο που είναι υπήκοος κράτους μέλους, η οποία επιθυμεί να εγκαταστήσει υποκατάστημα σε άλλο κράτος μέλος από αυτό στο οποίο έχει την έδρα της.

Συγκεκριμένα, η προϋπόθεση αυτή έχει ως αποτέλεσμα ότι μια τέτοια εταιρία, εφόσον θέλει να έχει τη δυνατότητα να μεταφέρει τις ενδεχόμενες ζημίες του υποκαταστήματος της, υποχρεούται να τηρεί, επιπλέον των ιδίων της λογιστικών βιβλίων που πρέπει να ανταποκρίνονται στους φορολογικούς κανόνες που ισχύουν στο κράτος μέλος της έδρας της, χωριστά λογιστικά βιβλία για τις δραστηριότητες του υποκαταστήματός της σύμφωνα με τους φορολογικούς κανόνες που ισχύουν στο κράτος της εγκαταστάσεως του υποκαταστήματος. Τα λογιστικά αυτά βιβλία πρέπει επιπλέον να φυλάσσονται όχι στην έδρα της εταιρίας αλλά στον τόπο της εγκαταστάσεως του υποκαταστήματος…».

Παρά το γεγονός , όμως , ότι το Δικαστήριο εφάρμοσε κατά κάποιον τρόπο, την υποχρέωση (αρχή) αμοιβαίας αναγνώρισης, σε διαδικαστικές προϋποθέσεις, που αφορούσαν τη φορολογία, αυτή την υποχρέωση, δεν την έχει εφαρμόσει στους ουσιαστικούς κανόνες φορολογικού δικαίου, μάλλον διότι το Δικαστήριο διστάζει να

[83] Υπ' αρ. C-250/95, απόφαση της 15ης Μαΐου 1997, υπόθεση Futura Participations, Συλλ. 1997, I-2492

[84] Υπ' αρ. C-250/95, απόφαση της 15ης Μαΐου 1997, υπόθεση Futura Participations, Συλλ. 1997, I-2500, σκ. 24-25

αναθέσει στο ένα ή στο άλλο κράτος – μέλος , το αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης μιας διασυνοριακής δραστηριότητας.

Όσον αφορά την έμμεση φορολογία, μολονότι εδώ τα προβλήματα είναι σαφώς λιγότερα, δεδομένου και του γεγονότος της προσπάθειας εναρμόνισης των φορολογικών καθεστώτων , εμφανίσθηκαν ήδη από τις πρώτες προσπάθειες εναρμόνισης ΦΠΑ, περιπτώσεις όπου οι διασυνοριακές παραδόσεις εμπορευμάτων μεταξύ ιδιωτών υπόκειντο σε διπλή φορολογία, όταν ο εξαγωγέας δεν μπορούσε να λάβει είτε πίστωση, είτε επιστροφή του ΦΠΑ , και ο εισαγωγέας όφειλε να καταβάλλει ΦΠΑ κατά την εισαγωγή. Συγκεκριμένα, στην υπόθεση Schul I[85], το Δικαστήριο επισήμανε πως το κράτος – μέλος προορισμού, οφείλει να παρέχει έστω μια περιορισμένη πίστωση καταβολής ΦΠΑ, η οποία επιβάλλεται στο κράτος – μέλος εξαγωγής, ώστε να υπάρχει δυνατότητα αποφυγής της διπλής φορολογίας.

Η θέση του Δικαστηρίου ότι η διπλή επιβολή έμμεσων φόρων, παραβιάζει αυτομάτως το ενωσιακό δίκαιο, μας προκαλεί **την εξής απορία**: Μήπως και η διπλή άμεση φορολόγηση , είναι αντίθετη προς το ενωσιακό δίκαιο[86]; Το Δικαστήριο όμως ρητά περιόρισε την προσέγγισή του στην υπόθεση Schul I στους εναρμονισμένους από το παράγωγο δίκαιο τομείς, όπου το περίγραμμα του φόρου (φορολογητέο γεγονός, φορολογική υποχρέωση, φορολογική βάση) είναι ενιαίο στα κράτη – μέλη. Η απαγόρευση σώρευσης των φόρων, επομένως, δεν ερείδεται σε μια γενική αρχή , αλλά στο γεγονός ότι η ρύθμιση ΦΠΑ, έχει εναρμονισθεί σε μεγάλο βαθμό[87].

**Συμπερασματικά**, από την ως τώρα νομολογία του Δικαστηρίου, μπορούμε να πούμε πως μολονότι οι θεμελιώδεις ελευθερίες φαίνεται να μην προσεγγίζουν τη διπλή φορολογία, υπό την έννοια του «διπλού εμποδίου», ωστόσο εμπίπτουν εντός του πεδίου τους, τα μειονεκτήματα, που δημιουργούνται από το φαινόμενο της διπλής φορολόγησης[88].

**Κεφαλαιώδους** όμως **σημασίας απόφαση του Δικαστηρίου, αποτελεί η απόφαση – σταθμός Mark Kerckhaert –Bernadette Morres κατά Belgische Staat**[89], η οποία αναφέρθηκε και ανωτέρω. Το ζήτημα που ανέκυψε στην υπόθεση αυτή, αφορούσε δύο συζύγους, που κατοικούσαν στο Βέλγιο. Για τα οικονομικά έτη 1995 και 1996 έλαβαν μερίσματα από μια εταιρία με έδρα την Γαλλία, για τα οποία (μερίσματα) φορολογήθηκαν σε αμφότερα τα κράτη – μέλη[90]. Μεταξύ των δύο αυτών κρατών – μελών, είχε υπογραφεί διμερής σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας,

[85] Υπ' αρ. C-15/81, απόφαση της 5ης Μαΐου 1982, υπόθεση Schul I, Συλλ. 1982, 1410
[86] Βίτσου Δήμητρα, «Ο Ρόλος του ΔΕΕ στη Διαμόρφωση του Φορολογικού Δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης», Διπλωματική Εργασία, Αθήνα, Νοέμβριος 2010, σελ. 96
[87] Βίτσου Δήμητρα, «Ο Ρόλος του ΔΕΕ στη Διαμόρφωση του Φορολογικού Δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης», Διπλωματική Εργασία, Αθήνα, Νοέμβριος 2010, σελ. 96

[88] Ε. Ασημακοπούλου, Η κοινοτική νομολογία περί φορολογίας εταιριών (Β΄): Οι συμβάσεις, ΧρΙΔ Η/2008, σελ. 89-96
[89] Υπ' αρ. C-513/04, απόφαση της 14-11-2006, Mark Kerckhaert –Bernadette Morres κατά Belgische Staat, I-10981
[90] Δηλαδή Γαλλία και Βέλγιο

σύμφωνα με την οποία, το Βέλγιο θα αφαιρούσε από το οφειλόμενο φόρο, τον φόρο που είχε ήδη καταβληθεί στη Γαλλία[91], καθώς επίσης και ένα κατ' αποκοπή ποσό, το οποίο θα προσδιοριζόταν από τη βελγική νομοθεσία, εντός ορισμένων ορίων. Παρόλα αυτά, τα βελγικά δικαστήρια έκριναν ότι η ρύθμιση σχετικά με τον συμψηφισμό των φόρων, που παρακρατήθηκαν στη Γαλλία, ήταν περιττή και έτσι οι φορολογικές αρχές σταμάτησαν να τον εφαρμόζουν. Αυτό συνιστά, μπορούμε να πούμε, ένα φαινόμενο μεταγενέστερης μονομερούς ανατροπής μιας διμερούς σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας[92]. Το Δικαστήριο εν προκειμένω, κλήθηκε να αποφασίσει το εάν η κατάσταση αυτή (η ανατροπή επί της ουσίας, δηλαδή, της διμερούς σύμβασης), είναι αντίθετη με τις θεμελιώδεις ελευθερίες του ενωσιακού δικαίου και πιο συγκεκριμένα την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων.

Το Δικαστήριο απάντησε στο ερώτημα αυτό **ξεκάθαρα αρνητικά**, καθώς η **διπλή φορολόγηση δεν απαγορεύεται από τις διατάξεις περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων**. Το αιτιολογικό της συγκεκριμένης απόφασης έχει δύο μέρη. Στο πρώτο μέρος, εξετάζει αν όντως υπάρχει διακριτική μεταχείριση των βελγικών φορολογικών διατάξεων προς τις θεμελιώδεις ενωσιακές ελευθερίες και εφόσον αποφανθεί ότι δεν υπάρχει, τότε μπορεί να συναχθεί πως τα φαινόμενα διπλής φορολογίας, δεν μπορούν να υπαχθούν στον περαιτέρω έλεγχο, γιατί το Δικαστήριο έχει επανειλημμένα επιφυλάξει σεβασμό προς την φορολογική κυριαρχία των κρατών – μελών.

Συνεχίζοντας, το ζευγάρι στην εν λόγω απόφαση, επικαλέστηκε ότι η ρύθμιση του βελγικού δικαίου είναι διακρίνουσα και τους επιφυλάσσει διακριτική μεταχείριση, κάτι που είχε σαν αποτέλεσμα να δοθεί νέα διάσταση στην έννοια της διπλής νομικής φορολόγησης, που μέχρι τότε αντιμετωπιζόταν από τη θεωρία με έμφαση στο «εργαλείο» του «εμποδίου». Μπορεί ο συντελεστής να είναι κοινός για τη φορολόγηση εισοδημάτων των κατοίκων από μερίσματα, ανεξάρτητα του αν αυτά προέρχονται από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, ωστόσο πρόκειται για εφαρμογή ενιαίου μέτρου σε μη παρεμφερείς καταστάσεις. Το Δικαστήριο εξέτασε μεν τον ισχυρισμό αυτό, το αν δηλαδή οι καταστάσεις είναι συγκρίσιμες, πλην όμως τον απέρριψε.

**Νομικό ενδιαφέρον**, όμως, παρουσιάζουν και τα επόμενα επιχειρήματα, που αναλύθηκαν στην απόφαση αυτή. Συγκεκριμένα, επισημάνθηκε ότι οι δυσμενείς συνέπειες απορρέουν τελικά, από την παράλληλη άσκηση της φορολογικής αρμοδιότητας σε δυο κράτη – μέλη[93]. Το Δικαστήριο δέχθηκε ότι η συνύπαρξη των

[91] Στη Γαλλία είχε χορηγηθεί ήδη στους μετόχους πίστωση φόρου για το φόρο που κατέβαλλε η EUROFERS, κάτι όμως, με το οποίο δεν ασχολήθηκε το Δικαστήριο

[92] Χρήστος Μαλαματάρης, Η φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών εντός της ΕΕ, Η προοπτική της εσωτερικής αγοράς, Διπλωματικές εργασίες, Πανεπιστήμιο Αθηνών-Τμήμα Νομικής, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα- Κομοτηνή 2010, σελ. 120

[93] Προτάσεις του Γενικούς Εισαγγελέα Geelhoed L., της 6-4-2006, Kerckhaert- Morres, σκέψεις 20, 23

φορολογικών κυριαρχιών , δεν μπορεί να περιοριστεί από τις θεμελιώδεις ενωσιακές ελευθερίες, με συνέπεια να πλήττεται η συνολική λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.

**Στο ίδιο συμπέρασμα οδηγούν** και οι προτάσεις του Γενικού Εισαγγελέα της συγκεκριμένης υπόθεσης. Ο Γενικός Εισαγγελέας εξέτασε και αυτός αν υπάρχει διάκριση σε βάρος των αιτούντων και μάλιστα σε μεγαλύτερο βαθμό, απ' ότι εξέτασε το Δικαστήριο. Όσον αφορά την εξέταση των παρεμφερών καταστάσεων, ο Γενικός Εισαγγελέας, μελέτησε και ανέλυσε και το σύστημα πίστωσης φόρου, που ίσχυε τότε στη Γαλλία, με αποτέλεσμα να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι το ζευγάρι βρέθηκε σε ευνοϊκότερη κατάσταση σε σχέση με τους μετόχους βελγικών εταιριών και όχι σε δυσμενή θέση, λόγω της εφαρμογής του συστήματος πίστωσης φόρου. Πέραν αυτού, ο Γενικός Εισαγγελέας, υπογραμμίζει πως «οποιαδήποτε στρέβλωση της οικονομικής δραστηριότητας, απορρέει από την επιλογή αυτή οφείλεται στο ό,τι, στο παρόν στάδιο εξέλιξης του κοινοτικού δικαίου, είναι υποχρεωτική η συνύπαρξη διαφορετικών φορολογικών συστημάτων, πράγμα που ενδεχομένως συνεπάγεται για τους συναλλασσομένους μειονεκτήματα σε ορισμένες περιπτώσεις και πλεονεκτήματα σε άλλες»[94]. Ο ίδιος όμως Γενικός Εισαγγελέας, σε άλλη υπόθεση αποκαλεί «οιονεί περιορισμό» τη διπλή φορολογία και την εξαιρεί ρητά από το πεδίο εφαρμογής της ΣΛΕΕ, προσθέτοντας ότι δεν υπάρχει νομική βάση για την αντιμετώπισή της[95].

**Συνοψίζοντας** τη συλλογιστική του Δικαστηρίου, μπορούμε να παρατηρήσουμε τα παρακάτω: **Σε πρώτο στάδιο**, ελέγχει σε επίπεδο κάθε κράτους – μέλους , αν τα εθνικά φορολογικά μέτρα, διακρίνουν σε βάρος των καταστάσεων με ενωσιακό στοιχείο. **Σε δεύτερο στάδιο**, μόλις διαπιστώσει ότι δεν υφίσταται αυτό το ενδεχόμενο, σε περίπτωση που οι διασυνοριακές καταστάσεις παραμένουν σε δυσμενέστερη θέση, αρνείται να τις αντιμετωπίσει με βάση τις τέσσερις θεμελιώδεις ενωσιακές ελευθερίες.

Η καινοτομία της απόφασης έγκειται ακριβώς σε αυτό, το δεύτερο στάδιο. Δηλαδή, η εξουσία για την κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας και οι ενδεχόμενες αλληλοεπικαλύψεις εξακολουθούν να ανήκουν στην αποκλειστική φορολογική κυριαρχία των κρατών – μελών και δεν επηρεάζονται από τη διαμόρφωση της εσωτερικής αγοράς[96]. Το Δικαστήριο δεν μπορεί να κρύψει την αμηχανία του, όσον αφορά τον τρόπο που θα έπρεπε να εφαρμοστούν οι διατάξεις περί των θεμελιωδών ενωσιακών ελευθεριών και συγκεκριμένα ποιανού κράτους – μέλους τα φορολογικά μέτρα (και επομένως και την φορολογική του κυριαρχία) πρέπει να κάμψει. Αξίζει να σημειωθεί, πως ο έλεγχος για την αρχή της μη διάκρισης, λαμβάνει χώρα και εδώ, ως το minimum , που θα πρέπει να πληρούν τα κράτη – μέλη , κατά την άσκηση της φορολογικής τους κυριαρχίας.

---

[94] Προτάσεις του Γενικούς Εισαγγελέα Geelhoed L., της 6-4-2006, Kerckhaert- Morres, σκ. 36
[95] Προτάσεις του Γενικούς Εισαγγελέα Geelhoed L., Class IV ACT, σκ. 36-39
[96] Mason Ruth, Common Markets, Common Tax Problems, FTR 2007, 600, 619

Το Δικαστήριο και σε άλλες αποφάσεις του, πριν από την εν λόγω απόφαση, είχε λάβει παρόμοια θέση. Ενδεικτικά στην απόφαση Nygard, που αφορούσε την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, το Δικαστήριο απεφάνθη ότι : « …δεν υφίσταται καμία επιταγή με σκοπό την απαγόρευση των αποτελεσμάτων της διπλής φορολόγησης που προκύπτουν σε περίπτωση φορολογικών επιβαρύνσεων… μολονότι η εξάλειψη τέτοιων αποτελεσμάτων είναι επιθυμητή προς το συμφέρον της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων, αυτή δεν μπορεί ωστόσο να προκύψει παρά μόνον από την εναρμόνιση των εθνικών συστημάτων[97].

Μετά την απόφαση Kerckhaert- Morres, το 2006 το Δικαστήριο , αλλά και οι Γενικοί Εισαγγελείς, επανέλαβαν πολλές φορές το σκεπτικό της εν λόγω απόφασης. Όμως, το Δικαστήριο, δεν έδωσε , παρά τις ευκαιρίες που είχε, καμία επιπλέον διευκρίνιση στο περιεχόμενο της απόφασης, με αποτέλεσμα το περιθώριο για κριτική να απομένει ανοιχτό.

Ορισμένες φορές, οι Γενικοί Εισαγγελείς, αναφέρθηκαν στην απόφαση Kerckhaert- Morres, και στο ενδεχόμενο διπλής φορολόγησης για λόγους πληρότητας των προτάσεών τους, καθώς τα κράτη – μέλη το επικαλούνταν υποθετικά[98]. Σε άλλες περιπτώσεις η διπλή νομική φορολογία και η αντιμετώπισή της , χρησιμοποιήθηκε ως αντιστάθμισμα προς την κατάσταση που βρισκόταν προς κρίση ενώπιον του Δικαστηρίου[99].

Νομικό ενδιαφέρον , παρουσιάζει επίσης και η υπόθεση Orange European Smallcap Fund (OESF)[100], η οποία αφορούσε την φορολογική μεταχείριση ενός ολλανδικού οργανισμού συλλογικών επενδύσεων φορολογικού χαρακτήρα. Ο οργανισμός αυτός, ενόψει και της ιδιαίτερης νομικής φύσης του, διέθετε μετόχους και ταυτόχρονα συμμετείχε ο ίδιος στο μετοχικό κεφάλαιο και άλλων εταιριών στην Ένωση. Το ζήτημα της διπλής φορολογίας, προέκυψε διότι στην Ολλανδία, οι οργανισμοί αυτοί δεν υπόκεινται σε φόρο ως προς τα μερίσματα που λαμβάνουν, ανεξάρτητα της προέλευσης των μερισμάτων. Αυτό φυσικά, έχει ως αποτέλεσμα δυσμενέστερη θέση για τα μερίσματα , που προέρχονται από κράτη – μέλη , στα οποία τα μερίσματα φορολογούνται με παρακράτηση φόρου, καθόσον ο τελευταίος δεν μπορεί να συμψηφιστεί. Ωστόσο, η δυσμενής αυτή μεταχείριση , αποδόθηκε από το Δικαστήριο στην παράλληλη άσκηση των φορολογικών κυριαρχιών των κρατών –

[97] Υπ' αρ. C-234/99 απόφαση της 23-4-2002, Συλλ 2002, I-3657, σκ. 38
[98] Προτάσεις Γενικού Εισαγγελέα Kokott J., C-464/05 απόφαση της 15-2-2007, υπόθεση Geurts-Vogten, Συλλ 2007, I-9325, σκ. 55-59
[99] Υπ' αρ. C-298/05 απόφαση της 6-12-2007, Συλλ. 2007, I-10451, σκ. 39, 42-45 , καθώς και τις Προτάσεις του Γενικού Εισαγγελέα Geelhoed L. στην υπ' αρ. C-170/05 απόφαση της 27-4-2006, Denkavit Internationaal , Συλλ. 2006, I-1949, σκ. 20
[100] Υπ' αρ. C-194/06, απόφαση της 20-5-2008, υπόθεση Orange European Smallcap Fund (OESF), Συλλ. 2008, I-3800-3802, σκ. 32, 37

μελών και σημειώθηκε ότι δεν καταλαμβάνεται από τις θεμελιώδεις ενωσιακές ελευθερίες[101].

Η απόφαση Kerckhaert- Morres, αποτελεί δηλαδή μια **θετική εξέλιξη** για το ενωσιακό φορολογικό δίκαιο, και συνιστά ευεργετική για τη φορολογική κυριαρχία των κρατών – μελών. Οι λύσεις που δίνει το Δικαστήριο στην απόφαση αυτή, σε γενικές γραμμές γίνονται δεκτές, ενώ θεωρείται χαρακτηριστικό δείγμα της τάσης του Δικαστηρίου μετά το 2005 για μια πιο ισορροπημένη νομολογία, με αυτοπεριορισμό και σεβασμό προς τη φορολογική αρμοδιότητα των κρατών – μελών. Παράλληλα, το δικαστήριο υπενθυμίζει τη μεγάλη σημασία , που έχει για την εξάλειψη του φαινομένου της διπλής φορολογίας, η παρέμβαση του ενωσιακού νομοθέτη, σε συνδυασμό με την συμβατική δραστηριότητα των κρατών – μελών. Η καίρια καινοτομία της απόφασης αυτής, ήταν πως αναγνώρισε ως βασική πτυχή της φορολογικής κυριαρχίας, τον ανεξάρτητο χαρακτήρα της, ότι δηλαδή δεν μπορεί το κράτος να υποχρεωθεί να λαμβάνει υπόψιν τις επιλογές άλλων κρατών – μελών , κατά τη διαμόρφωση του δικού του φορολογικού συστήματος[102].

Από την άλλη πλευρά, η εν λόγω απόφαση, δεν σημαίνει ότι είναι νομοτεχνικά τέλεια ή ότι δεν έχει άλλα προβλήματα, κυρίως με την έννοια ότι δεν εντάσσεται αρμονικά στο πλαίσιο προηγούμενων κρίσεων του Δικαστηρίου[103]. Η κριτική εστιάζεται σε **δύο σοβαρά ζητήματα**: α)τη σχέση μεταξύ κράτους και συνολικής ανάλυσης (per state vs. Overall analysis) και β)τη δυνατότητα παράκαμψης της νομολογίας Manninen μέσω της Kerckhaert- Morres.

α) Το γεγονός ότι το Δικαστήριο σημείωσε ότι η διαμόρφωση του φορολογικού συστήματος σε ένα κράτος – μέλος , δεν μπορεί να εξαρτάται από τις ρυθμίσεις σε άλλα κράτη – μέλη , δεν είναι απόλυτα συμβατό με την προηγούμενη νομολογία του Δικαστηρίου, η οποία αναγνώριζε τη φορολογική πτυχή των θεμελιωδών ελευθεριών. Αυτό σημαίνει, πως η συλλογιστική της Kerckhaert- Morres, αντιστοιχεί περισσότερο στην ανά κράτος ανάλυση (στην οποία λαμβάνεται υπόψιν η διακρίνουσα μεταχείριση εντός συγκεκριμένου κράτους – μέλους), ενώ οι μέχρι τώρα αποφάσεις του Δικαστηρίου , δείχνουν μια έντονη προτίμηση προς τη συνολική ανάλυση[104]. Λαμβάνοντας ως παράδειγμα την απόφαση Marks and Spencer[105] , για να κριθεί αν

[101] Χρήστος Μαλαματάρης, Η φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών εντός της ΕΕ, Η προοπτική της εσωτερικής αγοράς, Διπλωματικές εργασίες, Πανεπιστήμιο Αθηνών-Τμήμα Νομικής, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα- Κομοτηνή 2010, σελ. 124

[102] Χρήστος Μαλαματάρης, Η φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών εντός της ΕΕ, Η προοπτική της εσωτερικής αγοράς, Διπλωματικές εργασίες, Πανεπιστήμιο Αθηνών-Τμήμα Νομικής, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα- Κομοτηνή 2010, σελ. 124-125

[103] Για την ασυνέπεια και την αποσπασματικότητα της νομολογίας του, σε φορολογικά ζητήματα, το Δικαστήριο παρομοιάστηκε ειρωνικά σαν «Αλίκη στη Χώρα των Θαυμάτων», από τον Vermeend W., The Court of Justice of the European Communities and direct taxes : "Est-ce que la justice est de ce monde"? ECTR 1996, 54,55

[104] Snell J., Non- discrimination tax obstacles in Community Law, ICLQ 2007, σελ. 339, 361

[105] Υπ' αρ. C-446/03, απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 1995, Συλλ. 1995, I- 10886

πρέπει να συμψηφίζονται από το κράτος – μέλος της ,μητρικής οι ζημιές των θυγατρικών στην αλλοδαπή, θα πρέπει να ελεγχθεί αν έχουν εξαντληθεί όλες οι σχετικές δυνατότητες, όπου διαβρώνεται η φορολογική κυριαρχία του κράτους – μέλους ως πύλης εισόδου. Έτσι, σύμφωνα με την απόφαση Schumacker[106] για παράδειγμα, συνεκτιμάται στο κράτος – μέλος εργασίας(πηγή) το γεγονός ότι το κράτος – μέλος κατοικίας, δεν λαμβάνει υπόψιν του την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του εργαζομένου.

Με βάση τα παραπάνω , είναι πολύ δύσκολο για το Δικαστήριο , να περάσει μεμονωμένα στην ανά κράτος προσέγγιση, στο πλαίσιο της αντιμετώπισης ενός συγκεκριμένου ζητήματος. Άλλωστε, η συνολική ανάλυση είναι που εξασφαλίζει τη λειτουργίας της ενιαίας εσωτερικής αγοράς.

β) Το γεγονός ότι ένα κράτος – μέλος, που δεν θεσπίζει εσωτερικό σύστημα αποφυγής διπλής φορολογίας, μπορεί να αποφύγει τις υποχρεώσεις που επιβάλλουν οι θεμελιώδεις ενωσιακές ελευθερίες, δημιουργεί προβλήματα. Συνεπώς, στην απόφαση Kerckhaert- Morres, για παράδειγμα, αν αντί για τελικό φόρο επί των μερισμάτων 25% σε όλους, το Βέλγιο προέβλεπε πρώτα παρακράτηση φόρου στην πηγή 50% και στη συνέχεια (μερική) έκπτωση 25%, ενώ η συνολική επιβάρυνση για τους λήπτες μερισμάτων ημεδαπής προέλευσης μένει ίδια(25%), η κατάσταση θα ήταν διαφορετική για τους λήπτες μερισμάτων αλλοδαπής προέλευσης: στην πρώτη περίπτωση, το Βέλγιο δεν συμψηφίζει το φόρο, που παρακρατήθηκε στην πηγή, ενώ στη δεύτερη, πρέπει να το κάνει, δυνάμει της νομολογίας Manninen. Με άλλα λόγια, τα κράτη – μέλη είναι σε θέση, να παρακάμπτουν την αρχή ης μη διάκρισης, που έχει ταθεί με προηγούμενες αποφάσεις, επιλέγοντας την κατάλληλη μορφή των νομοθετικών τους ρυθμίσεων (χωρίς να αλλάζουν το περιεχόμενό τους).

**Συμπερασματικά**, ενώ σε επίπεδο αρχής ,η απόφαση του Δικαστηρίου είναι επικροτούμενη , δεν εμφανίζεται να συμφωνεί με προηγούμενες κρίσεις του Δικαστηρίου σε σχετικά (υπό οικονομική ή δογματική άποψη) ζητήματα. Η πρωτοβουλία λοιπόν, του Δικαστηρίου να δείξει σεβασμό προς τη φορολογική κυριαρχία των κρατών – μελών , αποτελεί ένα βήμα προς τη σωστή κατεύθυνση , αλλά το ερώτημα που ταλανίζει είναι εάν είναι πλέον, πολύ αργά για το Δικαστήριο να αλλάξει δρόμο[107].

Αξίζει να σημειωθεί, πως οι Συνθήκες **ποτέ δεν απαγόρευσαν ρητά** τη διπλή φορολογία, παρά τις αναθεωρήσεις που έχουν υποστεί από το 1957, κάτι που αποδεικνύει πως η Ένωση δεν θεωρεί ως κατ' ανάγκην «κακό» την ύπαρξή της, ούτε επιθυμεί να την αποτρέψει. Άλλωστε εκτός από τη ρητή πρόβλεψη των Συνθηκών, θα μπορούσε, εάν όντως επιθυμούσε να σταματήσει την διπλή φορολόγηση, να εκδώσει

[106] Υπ' αρ. C-279/93 απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1995, υπόθεση Schumacker, Συλλ. 1995, I-249

[107] Χρήστος Μαλαματάρης, Η φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών εντός της ΕΕ, Η προοπτική της εσωτερικής αγοράς, Διπλωματικές εργασίες, Πανεπιστήμιο Αθηνών-Τμήμα Νομικής, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα- Κομοτηνή 2010, σελ. 126

Κανονισμούς και Οδηγίες(Σκληρό δίκαιο) και όχι απλές Ανακοινώσεις(Ήπιο δίκαιο) περί προσπαθειών των Κρατών-μελών για φορολογική εναρμόνιση και εξάλειψη της διπλής φορολογίας. Το Δικαστήριο στην υπόθεση Gilly[108], εξέφρασε την διαπίστωση πως δεν έχει θεσπιστεί ενωσιακό μέτρο αποφυγής διπλής φορολογίας ή εναρμόνισης, πλην μιας σύμβασης του 1990. Συγκεκριμένα το Δικαστήριο απεφάνθη ότι:

«Μολονότι η εξάλειψη της διπλής φορολογίας στο εσωτερικό της Κοινότητας συγκαταλέγεται, όπως προκύπτει από τη σκέψη 16 ανωτέρω, μεταξύ των σκοπών της Συνθήκης, επιβάλλεται ωστόσο η διαπίστωση ότι μέχρι σήμερα, εκτός από τη σύμβαση της 23ης Ιουλίου 1990, για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων (ΕΕ 1990, L 225, σ. 10), κανένα μέτρο ενοποιήσεως ή εναρμονίσεως προς αποφυγή της διπλής φορολογίας δεν έχει θεσπιστεί σε κοινοτικό πλαίσιο και ότι τα κράτη μέλη δεν έχουν συνάψει, βάσει του άρθρου 220 της Συνθήκης, καμία σχετική πολυμερή σύμβαση. Τα κράτη μέλη, ως αρμόδια για τον καθορισμό των κριτηρίων φορολογίας των εισοδημάτων και της περιουσίας προκειμένου να εξαλειφθεί, ενδεχομένως διά της συμβατικής οδού, η διπλή φορολογία, συνήψαν διάφορες διμερείς συμβάσεις εμπνεόμενα, μεταξύ άλλων, από τα καταρτισθέντα από τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Αναπτύξεως (στο εξής: ΟΟΣΑ) υποδείγματα φορολογικής συμβάσεως σχετικά με τα εισοδήματα και την περιουσία».

Ο φορολογικός ανταγωνισμός, όμως ενδέχεται να υποστεί πλήγμα ή να χάσει τα πλεονεκτήματά του, από την ύπαρξη των λεγόμενων **«φορολογικών παραδείσων»,** σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ, μολονότι ο τελευταίος αναγνωρίζει τα οφέλη του φορολογικού ανταγωνισμού. Αυτό μπορεί να συμβεί διότι, όπως θεωρεί ο ΟΟΣΑ, οι «φορολογικοί παράδεισοι», αποσπούν δυσανάλογα μεγάλα χρηματικά ποσά, είτε για επενδύσεις, είτε αποταμιεύσεις, με αποτέλεσμα να προκαλούνται στρεβλώσεις στην παγκόσμια οικονομία. Αυτό, κατά μία άποψη είναι λογικό, όμως αποτελεί μόνο εν μέρει αλήθεια. Συνήθως τα κράτη αυτά[109], είναι μικροσκοπικά και δεν διαθέτουν καθόλου ή διαθέτουν πολύ μικρή τοπική βιομηχανία, ώστε εκ των πραγμάτων, είναι αδύνατον να επενδυθούν όλα τα χρήματα που βρίσκονται εκεί σε τοπικές υπηρεσίες και βιομηχανίες. Συνεπώς, τα χρήματα αυτά επενδύονται πίσω στις βιομηχανικές χώρες και στις χώρες καταγωγής των κεφαλαίων. Τα κράτη αυτά, λειτουργούν δηλαδή, σαν «αγωγοί» (conduits)[110], για την επανεπένδυση των χρημάτων στις βιομηχανικές- μη φιλικές προς τον φορολογούμενο χώρες. Κατά τους υποστηρικτές μάλιστα του φορολογικού ανταγωνισμού, αυτή η «μεσολάβηση» των «φορολογικών παραδείσων» , που λειτουργούν σαν «αγωγοί» επενδύσεων, είναι απαραίτητη, διότι τα φορολογικά συστήματα ανά των κόσμο των υπολοίπων κρατών[111], είναι εχθρικά

[108] Υπ' αρ. C-336/96, απόφαση της 12-5-1998, Robert Gilly(και συζύγου του) κατά Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin, σκ. 23-24, συλλογή I-2833

[109] δηλαδή οι «φορολογικοί παράδεισοι»

[110] Richard Teather, The Benefits of Tax Competition, The Institute of Economic Affairs, 2005, σελ. 30-31

[111] των μη «φορολογικών παραδείσων», δηλαδή

προς τις διεθνείς επενδύσεις και πολύ συχνά δημιουργείται και το πρόβλημα της διπλής φορολόγησης, που αναπτύχθηκε ανωτέρω. Έτσι λοιπόν, στο πλαίσιο του ΟΟΣΑ και της ΕΕ, έχουν συναφθεί διακρατικές συμβάσεις, με τις οποίες αποφεύγεται η διπλή φορολόγηση, αλλά και πάλι είτε είναι ατελείς, με την έννοια ότι δεν συμβάλλονται όλα τα κράτη, είτε εξακολουθούν οι συμφωνίες να βλέπουν «εχθρικά» τις εταιρίες και τα επενδυτικά funds. Επομένως, οι «φορολογικοί παράδεισοι» παραμένουν ένα πολύτιμο εργαλείο στην παγκόσμια αγορά, τουλάχιστον στο παρόν στάδιο της παγκοσμιοποίησης και της εξέλιξης, όπου το σύστημα για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης είναι εξαιρετικά προβληματικό.

**ii)** **Όσον αφορά τις εταιρίες,** αυτές επηρεάζονται από τις παγκόσμιες αγορές και με τις σειρά τους καλούνται και αυτές να γίνουν πιο αποτελεσματικές, μέσω του φορολογικού ανταγωνισμού. Αυτό φαίνεται στις επενδύσεις. Τα αναπτυσσόμενα κράτη, τα οποία συνήθως έχουν ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς, επωφελούνται για να αναπτυχθούν, διότι τα κράτη αυτά, δεν διαθέτουν το απαραίτητο κεφάλαιο , με αποτέλεσμα να στηρίζονται στο ξένο κεφάλαιο και στις ξένες επενδύσεις για την ανάπτυξή τους. Χαρακτηριστικό παράδειγμα η Αφρική, όπου ιδιαίτερα τα τελευταία χρόνια έχει γίνει ένα είδος «Ελ Ντοράντο» επενδύσεων κυρίως από την Κίνα, τη Ρωσία, αλλά και από τις δυτικές χώρες, με αποτέλεσμα τα περισσότερα αφρικανικά κράτη, να παρουσιάζουν πολύ υψηλούς δείκτες οικονομικής ανάπτυξης , χωρίς φυσικά αυτό να συνεπάγεται πάντοτε την αύξηση του βιοτικού επιπέδου των κατοίκων των κρατών αυτών. Αυτό το γεγονός , έχει αναγκάσει όλες τις μεγάλες πολυεθνικές εταιρίες, να βελτιώσουν την ποιότητά τους και γενικότερα, έχει οδηγήσει σε βελτίωση του ανταγωνισμού μεταξύ τους. Παλιότερα, οι εταιρίες είχαν τη δυνατότητα να μην είναι ποιοτικές και ενίοτε αναποτελεσματικές, καθόσον, υπήρχε περιορισμός στις επενδύσεις και στη μεταφορά κεφαλαίων, με αποτέλεσμα οι επενδυτές και οι καταναλωτές στα κράτη τους, να μην έχουν μεγάλη δυνατότητα επιλογής[112]. Τώρα όμως, που οι περιορισμοί έχουν εκλείψει, όπως και τα μονοπώλια και ολιγοπώλια τείνουν να εκλείψουν, όλες οι εταιρίες είναι αναγκασμένες να είναι ανταγωνιστικές, προκειμένου να προσελκύσουν καταναλωτές και επενδυτές[113]. Μολονότι το κυνήγι της ανταγωνιστικότητας, μπορεί βραχυπρόθεσμα να οδηγήσει σε προβλήματα ανεργίας, μακροπρόθεσμα, η ανταγωνιστικότητα είναι επωφελής για όλες τις πλευρές και κυρίως για τους εργαζόμενους, καθώς η επέκταση της εθνικής οικονομίας σε άλλα κράτη, εγγυάται τη μεγαλύτερη ευημερία για το εργατικό δυναμικό.

**iii)** **Όσον αφορά τις κυβερνήσεις**, και αυτές με τη σειρά τους επηρεάζονται θετικά. Οι υποστηρικτές του φορολογικού ανταγωνισμού, εμφανίζονται πεπεισμένοι, πως αυτός είναι εξαιρετικά επωφελής για την οικονομία,

[112] Τα λεγόμενα μονοπώλια ή ολιγοπώλια.

[113] Richard Teather, The Benefits of Tax Competition, The Institute of Economic Affairs, 2005, σελ. 33

ακριβώς όπως είναι ωφέλιμος κάθε είδους ανταγωνισμός. Περαιτέρω, ο ανταγωνισμός είναι αυτός που ωθεί τους προμηθευτές να παρέχουν στους πολίτες(δημόσια αλλά και ιδιωτικά) αγαθά και υπηρεσίες, να αυξήσουν την αποτελεσματικότητα και εξ αυτής της διαδικασίας, να διαμορφώσει η αγορά την ορθή τιμή για κάθε προϊόν. Επίσης ο ανταγωνισμός μπορεί να συμβάλλει στη βελτίωση των δημοσίων υπηρεσιών, καθώς η εκάστοτε κυβέρνηση θα βρεθεί αντιμέτωπη τόσο με τις απαιτήσεις των ψηφοφόρων για βελτίωση της αποτελεσματικότητας, όσο και με την πίεση του φορολογικού ανταγωνισμού για αύξηση εσόδων από τους αυξανόμενους φορολογικούς συντελεστές. Ο φορολογικός ανταγωνισμός, δηλαδή, συμβάλλει στο να στρέψει προς όφελος της οικονομίας και των πολιτών, την τάση που έχουν όλες οι πολιτικοί σε όλες τις σύγχρονες δημοκρατίες[114], να επιθυμούν να ικανοποιήσουν το ακροατήριό τους, παρέχοντάς τους τη δυνατότητα να επιδείξουν αύξηση της αποτελεσματικότητας και βελτίωση της ποιότητας των υπηρεσιών που παρέχει η κυβέρνηση[115].

**Συνοψίζοντας**, όλα τα παραπάνω πλεονεκτήματα του φορολογικού ανταγωνισμού, μπορούμε να πούμε πως αυτά που προσφέρει, συμβαδίζουν με την ουσία της οικονομικής ανάπτυξης και του ανταγωνισμού. Αντιλαμβανόμαστε ότι λόγω της φύσης των πλεονεκτημάτων αυτών, θα ήταν αδύνατο να σταματήσει να υπάρχει μεταξύ των κρατών-μελών. Άλλωστε, οι Συνθήκες της ΕΕ δεν τον απαγορεύουν σε καμία περίπτωση, κάτι που οι ιθύνοντες της Ένωσης θα μπορούσαν να είχαν προβλέψει σε αυτές, εάν όντως ήθελαν να τον αποτρέψουν. Ο φορολογικός ανταγωνισμός με μέτρο, αποτελεί «ευλογία» και επιθυμία της Ένωσης, προκειμένου να προωθηθεί και ο ανταγωνισμός. Αναπόφευκτα, λοιπόν, συμβάλλει θετικά και στις τέσσερις βασικές ελευθερίες της Ένωσης που αναφέραμε ανωτέρω[116], καθώς παρέχει κίνητρα στα κράτη-μέλη και στους πολίτες τους να διακινούνται οι ίδιοι ελεύθερα χωρίς περιορισμούς για την εύρεση εργασίας και όχι μόνο[117], να διακινούνται τα προϊόντα, οι υπηρεσίες και τα κεφάλαια χωρίς να θέτουν (έμμεσους) φραγμούς τα κράτη, αλλά κυρίως να μην έχουν κίνητρο να μπουν στον πειρασμό να παραβιάσουν τις θεμελιώδεις διατάξεις των Συνθηκών.

**Επομένως, καταλήγω στο συμπέρασμα** πως ο φορολογικός ανταγωνισμός δεν συνιστά κατ' ανάγκη ένα «ανυπέρβλητο κακό», διότι θα ήταν ουτοπία να απαγορευόταν, όχι μόνο με την έκδοση διατάξεων (κανονισμοί, οδηγίες) και μέσω των Συνθηκών, αλλά ακόμα και αν επιτυγχανόταν αυτός ο στόχος[118], τα κράτη-μέλη μέσα από τη σύγχρονη οικονομική πραγματικότητα, θα αναγκάζονταν εκ των

[114] Τουλάχιστον, οι σημερινές δυτικού τύπου δημοκρατίες
[115] Richard Teather, The Benefits of Tax Competition, The Institute of Economic Affairs, 2005, σελ. 35-36
[116] Στο υπ' αρ. 1 μέρος του παρόντος υπομέρους, δηλαδή την ελεύθερη κυκλοφορία προσώπων, υπηρεσιών, αγαθών και κεφαλαίων
[117] Αλλά και για τουρισμό, πολιτιστικές ανταλλαγές κλπ.
[118] δηλαδή της «κατάργησης» ή «απαγόρευσης» του φορολογικού ανταγωνισμού

πραγμάτων να τον «επαναφέρουν», καθόσον θα είχαν ήδη οδηγηθεί οι δικές τους οικονομίες σε τέλμα.

### Γ2. Πλεονεκτήματα Φορολογικής εναρμόνισης

**Αυτό, όμως που πρέπει να γίνει** διότι έτσι επιτυγχάνεται ο καλύτερος «εξορθολογισμός» των οικονομιών των κρατών-μελών, και κατά συνέπεια, η διατήρηση υψηλού βιοτικού επιπέδου στους πολίτες της ΕΕ, **είναι η φορολογική εναρμόνιση** (tax harmonization) , της οποίας τα πλεονεκτήματά της θα μελετήσουμε ευθύς αμέσως:

Κατ' αρχήν, **με την εναρμόνιση των φορολογικών καθεστώτων**, ή αλλιώς την όσο το δυνατόν περισσότερη ελαχιστοποίηση των διαφορών τους, **επιτυγχάνεται** μείωση του οικονομικού κόστους των τεσσάρων θεμελιωδών ελευθεριών της Ένωσης. Αυτό συμβαίνει, επειδή σε αυτή την περίπτωση όλα τα κράτη- μέλη θα έχουν συμφωνήσει σε μια συγκεκριμένη τιμολογιακή πολιτική, για όλες τις δραστηριότητες[119] που θα απαιτούνται για την εκπλήρωση των υποχρεώσεών τους, βάσει των Συνθηκών, για ό,τι αφορά αυτές τις ελευθερίες, με απότοκο την μείωση του κόστους και την «ελάφρυνση» των φυσικών και νομικών προσώπων που θα κάνουν χρήση των προβλέψεων των Συνθηκών.

**Ένα δεύτερο πλεονέκτημα,** που προσφέρει η φορολογική εναρμόνιση συνιστά η διαφάνεια απέναντι στον φορολογούμενο. Η διαφάνεια αποτελεί βασικό στοιχείο του δημοκρατικού πολιτεύματος καθώς κάθε άνθρωπος, εκτός από φορολογούμενος είναι και πολίτης. Αυτό συνεπάγεται το δικαίωμα, αλλά και την υποχρέωσή του να ελέγχει τους εκάστοτε κυβερνώντες. Όταν υπάρχει επομένως, ένα συμφωνημένο πλαίσιο κανόνων όσον αφορά τη φορολογία, σε ενωσιακό επίπεδο, τότε αφενός μεν κάθε πολίτης έχει εύκολα τη δυνατότητα να ελέγχει το εκάστοτε κράτος-μέλος, αφετέρου κάθε πολίτης, επειδή συνιστά ταυτόχρονα και πολίτη της ΕΕ, μπορεί να ελέγξει και τον τρόπο λειτουργίας της Ένωσης, καθώς και αυτή υπόκειται στους δημοκρατικούς κανόνες και στη διαφάνεια, μιας και αποτελεί έναν υπερεθνικό οργανισμό.

**Ένα τρίτο θετικό αποτέλεσμα της φορολογικής εναρμόνισης είναι η <u>φορολογική ουδετερότητα</u>[120] που επιτυγχάνεται.** Με την τελευταία, προωθείται η βέλτιστη κατανομή των πόρων και είναι δυνατή η επίτευξη της φορολογικής δικαιοσύνης[121]. Με αυτόν τον τρόπο, τα βάρη θα βαρύνουν ανάλογα[122] με τις δυνάμεις τους όλους τους πολίτες του κάθε κράτους-μέλους και κατ' επέκταση των πολιτών της ΕΕ. Σε ενωσιακό επίπεδο, η φορολογική δικαιοσύνη μπορεί να οδηγήσει στην άνοδο του βιοτικού επιπέδου των πολιτών όλων των κρατών-μελών και όχι μόνο

[119] γραφειοκρατικές ή μη

[120] την οποία θα αναλύσουμε εκτενώς στο Β΄ μέρος της παρούσας εργασίας

[121] Prof. Dr. Wolfgang Schoen, Tax Competition in Europe, General Report, Max Planck Institute, Muenchen, σελ. 6

[122] Η αρχή της αναλογικότητας αποτελεί βασική αρχή της ΕΕ. Προβλέπεται άλλωστε τόσο στο αρ. 5 παρ. 4 ΣΕΕ, όσο και στο αρ. 52 παρ. 1 του ΧΘΔ

ορισμένων εξ αυτών. Άλλωστε, η φορολογική εναρμόνιση αποτελεί τον μόνο τρόπο να μειωθεί η σημασία των λεγόμενων «φορολογικών παραδείσων», οι οποίοι νοθεύουν την λειτουργία ολόκληρου του οικονομικού συστήματος , με αποτέλεσμα να δημιουργούνται οι διάφορες (μικρές ή μεγάλες) στρεβλώσεις στην αγορά, για την αντιμετώπιση των οποίων τα κράτη-μέλη χρησιμοποιούν πρωτίστως την φορολογία, με αρνητική συνέπεια την δημιουργία ανισοτήτων ανάμεσα στους πολίτες της ΕΕ. Βέβαια, είναι ηλίου φαεινότερο ότι οι «φορολογικοί παράδεισοι» δεν πρόκειται ποτέ να εκλείψουν, άλλωστε υπήρχαν στην ουσία ήδη από την αρχαιότητα, διότι εξυπηρετούν συμφέροντα πολύ υψηλά ισταμένων προσώπων στο παγκόσμιο γίγνεσθαι. Οι φορολογικοί παράδεισοι υπάρχουν από τότε που υπάρχουν φόροι[123]. Ωστόσο, ρεαλιστικά, θα μπορούσε η Ένωση μέσα από την εναρμόνιση της φορολογίας να πετύχει την μείωση της «αξίας» των παραδείσων ή τουλάχιστον την άρση των κοινωνικών αδικιών, που προκαλεί στις υπόλοιπες χώρες.

Μια επιπλέον θετική επίδραση της φορολογικής εναρμόνισης **είναι η «αναδιανεμητική» της δύναμη**. Μέσω της ορθολογικής, δίκαιης και ανάλογης φορολογίας των φυσικών και νομικών προσώπων, επιτυγχάνεται μέσω της Ένωσης και των εκάστοτε κρατών-μελών η αναδιανομή της περιουσίας προς όφελος των ασθενέστερων οικονομικά ομάδων, η οποία αποσκοπεί στην αληθινή ισότητα όλων των Ευρωπαίων πολιτών. Αυτό, συμβάλλει και στην μείωση του κόστους των κοινωνικών επιδομάτων, καθώς στο πλαίσιο του κράτους πρόνοιας τα κράτη αναγκάζονται να δαπανούν τεράστια χρηματικά ποσά για τις ασθενέστερες οικονομικά ομάδες. Σε περίπτωση, λοιπόν, που ανέβει το βιοτικό τους επίπεδο, αυτές οι κοινωνικές ομάδες, θα πάψουν να είναι ασθενέστερες και όχι μόνο θα μειωθεί το κόστος, που θα δαπανάται από τους κρατικούς προϋπολογισμούς, αλλά θα μπορέσουν και αυτές να συμβάλλουν στην ανάπτυξη της οικονομίας.

### Γ2.1. Η χρήση των φορολογικών παραδείσων από τις εταιρίες

Στο σημείο αυτό, πρέπει να αναφερθούμε στη σημασία και στη χρήση των φορολογικών παραδείσων και στο πως εν γένει επηρεάζουν την παγκόσμια οικονομία.

Κατ' αρχήν, «φορολογικός παράδεισος» θεωρείται ένα κράτος , το οποίο έχει μηδενικούς ή πολύ χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές. Υπάρχει μια ανεπίσημη διάκριση αυτών σε αμιγώς «φορολογικούς παραδείσους» και σε κράτη με καθεστώς «ευνοϊκής φορολογίας»[124]. Η τελευταία περίπτωση υπάρχει όταν ένα κράτος έχει τόσο χαμηλούς ή ακόμα και μηδαμινούς συντελεστές όσο ώστε να χαρακτηρισθεί ως

[123] Για παράδειγμα, στην αρχαία Ελλάδα, κάποια νησιά, όπως η Δήλος, χρησιμοποιούνταν σαν αποθετήρια των αγαθών από τους εμπόρους, προκειμένου να αποφύγουν τον δασμό 2% επί των εισαγόμενων προϊόντων που επέβαλε η Αθηναϊκή Δημοκρατία. Άλλο παράδειγμα παλαιού φορολογικού παραδείσου είναι η πόλη του Βατικανού και το Παπικό κράτος, που αναγνωρίστηκε το 756 μ.Χ., Tax Havens, 30-10-2008, διαθέσιμο στο http://www.off-shorebanking.com/tax-havens/

[124] Για παράδειγμα η Κύπρος και το Λουξεμβούργο, ενώ πριν μερικά χρόνια θεωρούνταν σαν κλασσικοί «φορολογικοί παράδεισοι», εν τούτοις σήμερα θεωρείται από τους οικονομικούς κύκλους ότι έχουν απλώς καθεστώς «ευνοϊκής φορολογίας».

«φορολογικός παράδεισος», αλλά εξακολουθεί να διατηρεί τόσο χαμηλούς, ώστε οι υποψήφιοι επενδυτές και αποταμιευτές να μην έχουν σχεδόν κανένα μειονέκτημα αν επιλέξουν αυτά τα κράτη , αντί για τους «φορολογικούς παραδείσους». Γενικότερα, υπάρχουν τέσσερις «παράγοντες- κλειδί» (key factors), οι οποίοι μας διευκολύνουν στην εξακρίβωση κάποιου κράτους, σαν φορολογικό παράδεισο είναι[125] :

Α)**Καθόλου, ή ελάχιστη επιβολή φόρου στις καταθέσεις, στα κέρδη και στα μερίσματα φυσικών και νομικών προσώπων**.

Αυτό το κριτήριο συνιστά το πρώτο και κυριότερο στοιχείο, που μας οδηγεί στο να κατατάξουμε ένα κράτος ή κρατίδιο στην έννοια του φορολογικού παραδείσου

Β) **Έλλειψη αποτελεσματικής ανταλλαγής πληροφοριών**

Όλοι σχεδόν οι φορολογικοί παράδεισοι, έχουν θεσπίσει νόμους ή ανεπίσημες πρακτικές[126] , σύμφωνα με τις οποίες, οι επιχειρήσεις και οι ιδιώτες, μπορούν να επωφεληθούν από τους πολύ αυστηρούς κανόνες απορρήτου των καταθέσεων, και να προστατευτούν έτσι από τις φορολογικές αρχές των κρατών τους προέλευσής των ή και άλλων κρατών, αποτρέποντας την αποτελεσματική ανταλλαγή πληροφοριών με το κράτος προέλευσης.

Γ) **Έλλειψη διαφάνειας**

Η έλλειψη διαφάνειας είναι ένας ακόμα βασικός παράγοντας, ο οποίος μας επικουρεί στο να αντιληφθούμε έναν φορολογικό παράδεισο.

Δ) **Απουσία ουσιαστικής δραστηριότητας**

Η απουσία της προϋπόθεσης η δραστηριότητα να είναι σημαντική και ουσιαστική είναι σημαντικό, δεδομένου ότι θα σήμαινε ότι ένα κράτος μπορεί να προσπαθεί να προσελκύσει επενδύσεις ή συναλλαγές , οι οποίες προέρχονται καθαρά από φοροδιαφυγή.

Κατά τους υποστηρικτές του φορολογικού ανταγωνισμού, η αξία και η σημασία των φορολογικών παραδείσων είναι πολύ μικρότερη απ' ότι ισχυρίζονται οι πολέμιοί του, κυρίως λόγω των σημαντικών εμποδίων, που ήδη υπάρχουν για τους φορολογούμενους, ώστε να εκμεταλλευτούν τους φορολογικούς παραδείσους.

Σε όλα τα φορολογικά συστήματα ανά τον κόσμο, διακρίνουμε δύο αρχές φορολογίας: την φορολόγηση στην πηγή (όπου τα κράτη φορολογούν ό,τι εισόδημα δημιουργείται μέσα στην επικράτειά τους) και την αρχή της κατοικίας( όπου τα κράτη, φορολογούν το εισόδημα των ανθρώπων , που κατοικούν στην επικράτειά τους, ανεξαρτήτως του αν το εισόδημα αυτό δημιουργήθηκε εντός ή εκτός του κράτους αυτού). Κάποιες χώρες υιοθετούν ένα «εδαφικό» φορολογικό σύστημα, υπό

[125] OECD 1998, Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue, διαθέσιμο στο http://www.oecd.org/tax/harmfultaxpractices/1904176.pdf, σελ. 23
[126] Στην πράξη, εθιμικό δίκαιο

την αιγίδα του οποίου, χρησιμοποιούν μόνο την αρχή της πηγής για τη φορολόγηση και δεν φορολογούν το ξένο εισόδημα των κατοίκων τους. Άλλα κράτη υιοθετούν το σύστημα της κατοικίας, στο οποίο το «εγχώριας προέλευσης» εισόδημα των μη μόνιμων κατοίκων εξαιρείται μόνο[127]. Στη πράξη, παρόλα αυτά , οι περισσότερες χώρες χρησιμοποιούν και τα δύο συστήματα, έτσι ώστε (στη πραγματικότητα) το ξένο εισόδημα τείνει να φορολογηθεί διπλά, μια φορά εκεί που κερδίζεται και μια φορά εκεί που ο δικαιούχος ζει[128]. Για παράδειγμα, εάν ένας Βρετανός υπήκοος, που ζει στην Βρετανία, τοποθετήσει χρήματα σε μια καναδική τράπεζα και κερδίζει από τους τόκους, θα φορολογηθεί και υπό το καναδικό σύστημα υπό την αρχή της φορολόγησης στην πηγή και υπό το βρετανικό σύστημα, υπό την αρχή της φορολόγησης του τόπου κατοικίας.

Αυτό, θα μπορούσε, όμως, να κάνει τις περισσότερες διασυνοριακές επενδύσεις μη αποδοτικές , εάν και τα δύο κράτη εισέπρατταν τους φόρους στους ανώτατους συντελεστές τους. Γι' αυτό στην πράξη, τα εν λόγω τέλη, μετριάζονται από τους κανόνες στις διακρατικές συμφωνίες αποφυγής διπλής φορολογίας. Υπάρχουν δύο τρόποι για να λάβει χώρα αυτό: Η μέθοδος της εξαίρεσης, σύμφωνα με την οποία το κράτος παραιτείται του δικαιώματός του να φορολογεί το εισόδημα που προέρχεται από το εξωτερικό και η μέθοδος της πίστωσης, σύμφωνα με την οποία, το κράτος μειώνει το ύψος των φόρων, με βάση την ποσότητα που ήδη πληρώθηκε στο κράτος της πηγής.

Όσον αφορά την αξία των φορολογικών παραδείσων για τους ιδιώτες, αυτή είναι επίσης ξεχωριστή. Η πιο σημαντική είναι όταν ένας ιδιώτης καθίσταται κάτοικος ενός κράτους- φορολογικού παραδείσου. Εάν το κράτος κατοικίας του φορολογούμενο έχει μηδενικούς ή πολύ χαμηλούς συντελεστές, τότε ο μόνος φόρος ου πληρώνεται είναι στην πηγή. Παρόλα αυτά, το να κατοικεί κάποιος σε έναν φορολογικό παράδεισο, συχνά είναι πολύ δύσκολο, ή ακόμα και ανεπιθύμητο , καθώς συνήθως απαιτείται το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα του χρόνου[129], να βρίσκεται στην χώρα εκείνη, ενώ σχεδόν πάντα τα κράτη, όπου δεν επιβάλλουν φόρο στους κατοίκου τους έχουν πολύ ακριβή διαμονή, προϊόντα και υπηρεσίες[130].

Στην πραγματικότητα δεν αρκεί σε κάποιον απλώς να είναι κάτοικος ενός φορολογικού παραδείσου. Θα πρέπει επίσης να σταματήσει να είναι φορολογούμενος σε οποιαδήποτε κράτος , το οποίο επιβάλλει υψηλή φορολογία. Στις περισσότερες χώρες, το να χάσει κάποιος την φορολογική του υποχρέωση είναι πολύ δυσκολότερο από το να την αποκτήσει. Για παράδειγμα, στο Ηνωμένο Βασίλειο, εξακολουθούν να

[127] Richard Teather, The Benefits of Tax Competition, The Institute of Economic Affairs, 2005, σελ. 64

[128] Το Ηνωμένο Βασίλειο είναι κάπως περίπλοκο. Σε γενικές γραμμές χρησιμοποιεί και τα δύο συστήματα, αλλά σε ορισμένες περιοχές της επικράτειάς του, έχει υιοθετήσει το εδαφικό σύστημα, όπου δεν φορολογεί τους κατοίκους στο ξένο εισόδημα και σε άλλες περιοχές, χρησιμοποιεί το σύστημα φορολόγησης της κατοικίας και δεν φορολογεί τους ξένους στο εισόδημα που αποκερδαίνουν στο Ηνωμένο Βασίλειο.

[129] Ή τουλάχιστον ένα σημαντικό χρονικό διάστημα (π.χ 6 μήνες)

[130] Όπως συμβαίνει για παράδειγμα στο Πριγκιπάτο του Μονακό

φορολογούνται οι Βρετανοί υπήκοοι , σαν να κατοικούν ακόμα εκεί , εάν έχουν «περιστασιακή κατοικία στο εξωτερικό», ενώ και οι ΗΠΑ φορολογούν όλους τους πολίτες τους, στο παγκόσμιο εισόδημά τους, ανεξαρτήτως του αν πράγματι κατοικούν στις ΗΠΑ. Αυτό βεβαίως, μπορεί να οδηγήσει στο φαινόμενο της «διπλής κατοικίας» , όπου κάποιος αντιμετωπίζεται σαν φορολογούμενος σε περισσότερες από μία έννομες τάξεις , διότι κάθε έννομη τάξη χρησιμοποιεί διαφορετικά κριτήρια για τον ορισμό της «κατοικίας»[131].

Στην πράξη όμως, το κράτος κατοικίας, μπορεί να φορολογήσει τα παγκόσμια εισοδήματα του υπηκόου του (ή κατοίκου του) , μόνο εάν τα γνωρίζει. Γι' αυτό το λόγο, οι φορολογικοί παράδεισοι έχουν νόμους, που διασφαλίζουν το απόρρητο των τραπεζικών καταθέσεων και μόνο με πολύ μεγάλη δυσκολία και πιέσεις, καθώς και κατόπιν γραφειοκρατικού κυκεώνα μπορεί να αρθεί το τραπεζικό απόρρητο των καταθέσεων για τα φυσικά και νομικά πρόσωπα, που έχουν αποθέσει εκεί σημαντικό μέρος των καταθέσεων. Δεν είναι άλλωστε τυχαίο ότι κράτη , που συνιστούν κατεξοχήν φορολογικοί παράδεισοι, όπως η Ελβετία, το Λιχτενστάιν και τα νησιά Κάυμαν είτε δεν έχουν συνάψει καμία σύμβαση παροχής πληροφοριών, είτε έχουν συνάψει περιορισμένες διακρατικές συμβάσεις με κράτη υψηλής φορολογίας, αλλά και τότε ακόμα υπάρχει μεγάλη δυσκολία στο να εντοπιστούν οι καταθέτες. Επίσης, σύμφωνα με μια παγκόσμια έρευνα, στους φορολογικούς παραδείσους είναι «κρυμμένα» άγνωστης προελεύσεως ποσά(προφανώς όχι πάντα νόμιμων δραστηριοτήτων) αξίας από 21 έως 32 τρισεκατομμυρίων δολαρίων ΗΠΑ[132]!

## Δ. Φορολογικοί παράδεισοι

### Δ1. Έννοια και επί μέρους περιπτώσεις φορολογικών παραδείσων

Όσον αφορά τη σημασία των φορολογικών παραδείσων για τις εταιρίες, έχουμε να παρατηρήσουμε τα εξής:

Κατ' αρχήν, ο αριθμός των φορολογικών παραδείσων είναι περίπου 70. **Εβδομήντα κράτη**, δηλαδή, ως επί το πλείστον μικρά κρατίδια, συνιστούν φορολογικούς παραδείσους. Ο αριθμός δεν είναι πέραν πάσης αμφιβολίας καθορισμένος, διότι υπάρχουν προστριβές , σχετικά με το αν ορισμένα κράτη συνιστούν ή συνιστούν ακόμα φορολογικούς παραδείσους Μια έκθεση όμως του Διεθνούς Νομισματικού Ταμείου[133], κατατάσσει **εβδομήντα κράτη** στη λίστα με τους φορολογικούς παραδείσους, ωστόσο ειδικοί επισημαίνουν πως ο αριθμός είναι διαφορετικός[134] , αν και οι περισσότεροι πιστεύουν πως είναι μεγαλύτερος, ακόμα και

[131] Richard Teather, The Benefits of Tax Competition, The Institute of Economic Affairs, 2005, σελ. 65-66

[132] James Henry, Tax Justice Network, διαθέσιμο στο http://digitaljournal.com/article/329120

[133] Diamond, Walter H., and Dorothy B. Diamond, 1998, Tax Havens of the World. New York: Mathew Bender Books

[134] Financial Stability Forum, 2000, Report of the Working Group on Offshore Centers. Διαθέσιμο στο www.fsforum.org/Reports/RepOFC.pdf

100(!)[135]. Για να είναι όμως «πετυχημένοι» φορολογικοί παράδεισοι και να προσελκύσουν μεγάλες ποσότητες χρημάτων, δεν αρκεί μόνο η χαμηλή ή μηδαμινή φορολογία. Πρέπει να έχουν[136]: α) **πολιτική και οικονομική σταθερότητα**. Μάλιστα κάποιοι από τους γνωστότερους φορολογικούς παραδείσους, αποτελούν κτήσεις, μεγάλων και ισχυρών κρατών, με ανεξάρτητο (συνήθως) όμως φορολογικό και οικονομικό τομέα[137]. β) **Κάποια από αυτά τα κράτη υποστηρίζονται από μεγάλη διεθνή οικονομική αγορά ή έχουν εφοδιαστεί με εξειδικευμένες πληροφορίες και υποδομές για συγκεκριμένες δραστηριότητες** (νόμιμες ή ακόμα και παράνομες, μολονότι κανένα από αυτά τα κράτη δεν το παραδέχεται ποτέ) και είναι εύκολα προσβάσιμο για ένα χρηματοοικονομικό κέντρο[138]. γ) **Δεν έχουν υπάρξει σκάνδαλα σε αυτά, ξέπλυμα χρήματος ή χρήματα από ναρκωτικά**[139]. δ) **Έχουν συνάψει συμφωνίες με μεγάλα και ισχυρά οικονομικά κράτη, για αποφυγή διπλής φορολογίας**.

Οι εκτιμήσεις για τον οικονομικό αντίκτυπο των φορολογικών παραδείσων, ποικίλουν επίσης. Κάποιοι αναλυτές, επιμένουν πως παραπάνω από τα μισά χρήματα , που υπάρχουν σήμερα, βρίσκονται ή τουλάχιστον, περνούν μέσα από φορολογικούς παραδείσους[140]. Ό,τι και αν αληθεύει στην πραγματικότητα, σχετικά με το ποσό που βρίσκεται σε αυτούς, το φαινόμενο των φορολογικών παραδείσων είναι **κεφαλαιώδους σημασίας και έχει ολοένα και αυξανόμενη σημασία** στην οικονομία της σημερινής εποχής[141].

Σε γενικές γραμμές, έχει την ίδια αξία και σημασία, που έχει και για τους ιδιώτες, όμως εδώ τα πράγματα είναι λίγο διαφορετικά. Το συνήθως συμβαίνον με τις εταιρίες είναι ότι ιδρύουν θυγατρικές σε έναν φορολογικό παράδεισο, η οποία παρέχει υπηρεσίες στις εταιρίες του ομίλου. Αυτές οι εταιρίες είναι συνήθως είτε επενδυτικές, είτε ασφαλιστικές, είτε εταιρίες διανοητικής ιδιοκτησίας. **Οι εταιρίες, λοιπόν, που εδρεύουν στους φορολογικούς παραδείσους, συνήθως «χρεώνουν» τις μητρικές**

---

[135] Blum, Richard H., 1984, Offshore Haven Banks, Trusts, and Companies: The Business of Crime in the Euromarket. New York: Praeger, σελ. 27

[136] Ronen Palan, Tax Havens and the Commercialization of State Sovereignty, 2002, International Organization 56.1 (σελ. 151-176), από το The IO Foundation and the Massachusetts Institutes of Technology, σελ. 154

[137] Όπως τα νησιά Κάιμαν, οι Turks and Caicos και οι Βρετανικές Παρθένες Νήσοι, που ανήκουν στο Ηνωμένο Βασίλειο

[138] Για παράδειγμα το Γιβραλτάρ(το οποίο ειρήσθω εν παρόδω αποτελεί επίσης βρετανική κτήση), έχει επενδύσει μεγάλα ποσά στον τομέα των τηλεπικοινωνιών

[139] Εξ ου και η ανησυχία που έχουν επιδείξει το Λιχτενστάιν και τα νησιά Κάιμαν, σχετικά με την έκθεση από το Διεθνές Φόρουμ Σταθερότητας(Financial Stability Forum), το οποίο άφηνε αμφιβολίες σχετικά με ποσά , που έχουν κατατεθεί σε αυτά τα κράτη και την «ύποπτη» προέλευσή τους

[140] Marcel Cassard, 1994, The Role of Offshore Centers in International Financial Intermediation. IMF Working Paper WP/94/107, Washington DC: IMF, καθώς επίσης και η πρόσφατη έρευνα, που αναφέρθηκε παραπάνω, σύμφωνα με την οποία τα χρήματα που βρίσκονται στους φορολογικούς παραδείσους κυμαίνονται από 21 τρις δολάρια ΗΠΑ, έως 32 τρις δολάρια ΗΠΑ, παραπάνω δηλαδή από το ΑΕΠ των ΗΠΑ, της Ιαπωνίας, της Ρωσίας και της Κίνας μαζί!!

[141] Ronen Palan, Tax Havens and the Commercialization of State Sovereignty, 2002, International Organization 56.1 (σελ. 151-176),από το The IO Foundation and the Massachusetts Institutes of Technology, σελ. 154

**τους εταιρίες για τις υπηρεσίες τους και λαμβάνουν πληρωμές ή κάθε είδους προνομίων και επιχορηγήσεων.** Με αυτόν τον τρόπο, τα κέρδη των μητρικών εταιριών δεν επηρεάζονται από τον φόρο επί των κερδών διότι όλα τα κέρδη μένουν στον όμιλο.

**Ο τύπος των δραστηριοτήτων** (όπως οικονομική, ασφαλιστική και διανοητικής ιδιοκτησίας) **επιλέγεται, επειδή μπορούν εύκολα να μετακινηθούν, καθώς πρόκειται για υπηρεσίες και όχι παραγωγική δραστηριότητα, και εξ αυτού του λόγου μπορούν να μετακινηθούν προς τους φορολογικούς παραδείσους , με χαμηλό κόστος.** Ειδικά μάλιστα τα τελευταία χρόνια, όπου διάφορα μικρά κράτη[142], μειώνουν τους φορολογικούς συντελεστές τους , ώστε οιονεί να αποκτούν καθεστώς φορολογικού παραδείσου, τουλάχιστον για ορισμένες υπηρεσίες(π.χ χρηματοπιστωτικές), με αποτέλεσμα να διευρύνεται το εύρος των «κατάλληλων» δραστηριοτήτων για κέρδος, έχει συμβάλλει στην «καλύτερη» χρήση του φορολογικού ανταγωνισμού.

Το ζήτημα ,όμως, που τίθεται είναι το πώς αντιμετωπίζονται τα προσκόμματα, που θέτουν οι φορολογικές αρχές στα κράτη- μη φορολογικούς παραδείσους, ώστε να αποτρέψουν την φυγή κεφαλαίων, υπηρεσιών και εταιριών , προς τους φορολογικούς παραδείσους. Συχνά, άλλωστε, οι φορολογικές αυτές αρχές, με διάφορους νόμους, προσπαθούν να μειώσουν την αξία των φορολογικών παραδείσων , ώστε να κάνουν είτε ασύμφορη, είτε χωρίς ουσιαστικό κέρδος την ενδεχόμενη μεταφορά προς του φορολογικούς παραδείσους.

**Πρώτον**, μια εταιρία φορολογικού παραδείσου, πρέπει να εδρεύει στο κράτος αυτό. Όπως συμβαίνει και με τους ιδιώτες, εάν μια εταιρία έχει την έδρα της σε κράτος υψηλής φορολογίας, τότε θα είναι υποκείμενη σε φόρους εκεί, για τα παγκόσμια εισοδήματά της. Αυτό προϋποθέτει κάτι παραπάνω από την ίδρυση μιας απλής θυγατρικής στον φορολογικό παράδεισο. Θα πρέπει , δηλαδή, να διοικούνται από εκεί. Η συνήθης ρήτρα που τίθεται, είναι πως η εταιρία πρέπει να εδρεύει εκεί που «διαχειρίζεται και ελέγχεται» (managed and controlled), το οποίο σημαίνει πως οι αποφάσεις σε επίπεδο διοικητικού συμβουλίου, πρέπει να λαμβάνονται στον φορολογικό παράδεισο[143].

Ένα άλλο «όπλο», που χρησιμοποιούν τα κράτη υψηλής φορολογίας[144], είναι η νομοθεσία «Ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρίας» (Controlled Foreign Company). Υπό αυτόν τον νόμο, οι φορολογικές αρχές, αναστέλλουν τις συνήθεις αρχές της διεθνούς φορολογίας και παρέχουν στον εαυτό τους το δικαίωμα να φορολογούν εταιρίες επί των κερδών των θυγατρικών τους, στους φορολογικούς παραδείσους. Μια βρετανική εταιρία, η οποία είχε ιδρύσει μια θυγατρική χρηματοπιστωτική εταιρία στα νησιά

[142] Όπως για παράδειγμα η Ιρλανδία ή η Εσθονία

[143] Richard Teather, The Benefits of Tax Competition, The Institute of Economic Affairs, 2005, σελ. 70-71

[144] Ως επί το πλείστον , τα πολύ ισχυρά οικονομικά και πολιτικά, όπως οι ΗΠΑ και το Ηνωμένο Βασίλειο

Κάιμαν[145], για παράδειγμα, μπορεί να υποχρεωθεί να πληρώσει βρετανικούς φόρους επί των κερδών , που έχει η θυγατρική στα νησιά Κάιμαν, όταν αυτά δημιουργούνται. Ξεκάθαρα, λοιπόν, κάτι τέτοιο αναιρεί σχεδόν εξ ολοκλήρου τα πλεονεκτήματα που προσφέρει ένα φορολογικός παράδεισος[146].

Συνεχίζοντας, εάν τα κέρδη μπορούσαν να εκτραπούν προς μια εταιρία, που εξαιρείται από τον φόρο, εδρεύουσα σε έναν φορολογικό παράδεισο, από έναν όμιλο εταιριών, που εδρεύει σε χώρα υψηλής φορολογίας, πληρώνοντάς της υπηρεσίες και εάν η εταιρία που βρίσκεται στον φορολογικό παράδεισο, «υπερχρεώσει» τον άλλον όμιλο εταιριών, τότε θα μπορούσε να «εξοικονομηθεί» ακόμα περισσότερος φόρος. Αυτό, θα μπορούσε να αυξήσει τα κέρδη των εταιριών, της εταιρίας στον φορολογικό παράδεισο, και να μειώσει τα κέρδη των εταιρών που συνδέονται με αυτήν στις χώρες υψηλότερης φορολογίας. Τα περισσότερα κράτη έχουν εισάγει κανόνες «μεταφοράς τιμολόγησης» για να το αποτρέψουν αυτό, λέγοντας πως πληρωμές προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις, δεν θα είναι εκπιπτόμενες δαπάνες για φορολογικούς σκοπούς, εκτός αν είναι μια δίκαιη τιμή στην αγοράς για τις υπηρεσίες που έχουν πραγματικά λάβει. Αυτοί οι κανόνες αποτρέπουν την υπερβολική απώλεια των φορολογητέων κερδών, από τα κράτη υψηλής φορολογίας. Μπορούμε να πούμε, πως έτσι διασφαλίζουν αποτελεσματικά ότι ο φορολογικός ανταγωνισμός θα είναι δίκαιος, επειδή ο φόρος ακολουθεί την υποκείμενη δραστηριότητα. Εάν η φορολογική βάση δεν μετακινηθεί στην πράξη, σε έναν φορολογικό παράδεισο, τότε ο φόρος δεν θα μειωθεί[147].

Όσον αφορά τον οικονομικό αντίκτυπο της χρήσης ενός φορολογικού παραδείσου, πρέπει να επισημάνουμε τα εξής:

Πολυεθνικές εταιρίες και όμιλοι εταιριών, χρησιμοποιούν συχνά τους φορολογικούς παραδείσους, για να **εκτρέψουν** τα κέρδη τους από τα κράτη με υψηλή φορολογία, σε κράτη με χαμηλή φορολογία , ιδρύοντας θυγατρικές εταιρίες, οι οποίες παρέχουν υπηρεσίες στις μητρικές εταιρίες, σε επιστροφή του αντιτίμου.

Η επίδραση αυτού , ωστόσο, δεν είναι να μπορούν οι μέτοχοι να αποκομίσουν αφορολόγητα κέρδη. Τα μη φορολογητέα κέρδη αποκομίζονται από την εταιρία του ομίλου, που εδρεύει στον φορολογικό παράδεισο, αλλά αυτή είναι μόνο μια θυγατρική του ομίλου. Για να μπορέσει να πληρώσει τα κέρδη της στους μετόχους, πρέπει πρώτα οι ίδιες (οι θυγατρικές) να πληρωθούν σαν μέρισμα στις μητρικές εταιρίες, κάτι το οποίο φορολογείται(η μητρική εταιρία συνήθως εδρεύει σε ένα κράτος υψηλής φορολογίας, κυρίως διότι είναι πολύ δύσκολο να διαχειριστεί κανείς την εταιρία ή έναν όμιλο εταιριών, από έναν μακρινό φορολογικό παράδεισο ).

[145] Αξίζει πάντως να σημειωθεί, πως τα νησιά Κάιμαν, μολονότι αποτελούν τμήμα της βρετανικής επικράτειας, ρητά έχουν εξαιρεθεί από τους εφαρμογή της ενωσιακής νομοθεσίας, ενώ όσον αφορά το φορολογικό καθεστώς τους, είναι ανεξάρτητο από το βρετανικό και δεν έχει επιρροή επ' αυτού το βρετανικό υπουργείο Οικονομικών

[146] Richard Teather, The Benefits of Tax Competition, The Institute of Economic Affairs, 2005, σελ. 72

[147] Richard Teather, The Benefits of Tax Competition, The Institute of Economic Affairs, 2005, σελ. 73

Αυτό σημαίνει, πως για να παραμείνουν αυτά τα κέρδη αφορολόγητα, είναι αποτελεσματικά «παγιδευμένα» στην θυγατρική , που εδρεύει στον φορολογικό παράδεισο. Ο μόνος τρόπος, με τον οποίο μπορούν να χρησιμοποιηθούν, είναι η θυγατρική να «δανείσει» την μητρική ή τον όμιλο εταιριών. Αυτό δημιουργεί μια κυκλική διαδικασία, σύμφωνα με την οποία, η μητρική πληρώνει «τόκους» σε αυτά τα «δάνεια», μεταφέροντας και άλλα κέρδη στον φορολογικό παράδεισο. Σημαίνει επίσης, ότι τα κέρδη από τον φορολογικό παράδεισο μιας πολυεθνικής εταιρίας, συνήθως χρησιμοποιούνται για να επενδυθούν ξανά στον όμιλο , με την χρηματοδότηση σχεδίων επέκτασης. Αυτές οι εταιρίες, στους φορολογικούς παραδείσους, γι' αυτό το λόγο, συχνά αποκαλούνται "piggy banks"[148], σαν ασφαλή καταφύγια για το εταιρικό κεφάλαιο. Καθώς πολλές κυβερνήσεις ,γενικά είναι πρόθυμες να προωθήσουν την επανεπένδυση μέσα στις εταιρίες, παρά σε μερίσματα, θα μπορούσε να αναμείνει κανείς ότι μια τέτοια κυβέρνηση θα μπορούσε να υποστηρίξει την χρήση των φορολογικών παραδείσων[149].

Αυτό, συνιστά ένα παράδειγμα, σύμφωνα πάντα με τους θιασώτες του φορολογικού ανταγωνισμού, του πώς οι φορολογικοί παράδεισοι προωθούν τις επενδύσεις και την ανάπτυξη της ευημερίας και βοηθούν να αποφευχθούν κάποιες από τις δυσάρεστες επιπτώσεις του εκάστοτε φορολογικού συστήματος. Ο φόρος μπορεί και πάλι να αποδοθεί όταν τα κέρδη της εταιρίας διανέμονται στους μετόχους[150] , αλλά αποτελεί αντιφατικό για μια κυβέρνηση από τη μια να ενθαρρύνει την επανεπένδυση στην εταιρία και από την άλλη να φορολογεί τα κέρδη, που απαιτούνται για την επανεπένδυση. Με σωστή και λογική χρήση των θυγατρικών, που εδρεύουν στους φορολογικούς παραδείσους, μπορεί να αποφευχθεί αυτό το πρόβλημα και να δημιουργηθεί ένα κεφάλαιο για την χρηματοδότηση των επενδύσεων και της εξάπλωσης.

### Δ2. Άλλοι φορολογικοί παράδεισοι

Παραπάνω αναφερθήκαμε στους «κλασσικούς» φορολογικούς παραδείσους, οι οποίοι συνήθως αποτελούν μικρά κρατίδια ή απομακρυσμένα νησάκια, γνωστότερα ως offshore.

Ωστόσο και μέσα στην Ευρώπη τα τελευταία είκοσι χρόνια, έχει αναπτυχθεί ένα είδος προσπάθειας δημιουργίας φορολογικών παραδείσων. Πιο συγκεκριμένα, η Ιρλανδία, επί πολλά χρόνια αποτελούσε (και αποτελεί ακόμα, παρά την είσοδό της σε Μνημόνιο) έναν φορολογικό παράδεισο για τις εταιρίες και τα κέρδη τους. Μολονότι ο γενικός συντελεστής για τις εταιρίες, εισήγαγε έναν απλό, γενικό φόρο

[148] Richard Teather, The Benefits of Tax Competition, The Institute of Economic Affairs, 2005, σελ. 74

[149] Κατά τους υποστηρικτές του φορολογικού ανταγωνισμού, οι επανεπενδύσεις μέσα στις ίδιες τις εταιρίες, παρά το μοίρασμα το κερδών, που προορίζεται για επανεπενδύσεις, στους μετόχους, είναι κάτι καλό και ευτύχημα που πολλές κυβερνήσεις το στηρίζουν

[150] Είτε όταν τα μερίσματα πληρώνονται, είτε όταν οι μέτοχοι πωλούν τις μετοχές τους για κέρδος

10%[151], κάτι που οδήγησε στην ραγδαία και απότομη ανάπτυξη της οικονομίας της, δίνοντάς της μάλιστα τον χαρακτηρισμό «κέλτικη τίγρης».

**Συμπερασματικά**, μπορούμε να πούμε πως τα κράτη, που χαρακτηρίζονται ως φορολογικοί παράδεισοι, είναι κάτι πολύ πιο πολύπλοκο απ' ότι φαίνεται εκ πρώτης όψεως. Δεν έχουν όλα αυτά τα κράτη[152] το ίδιο «ειδικό βάρος» σαν προορισμός των καταθέσεων και αποταμιεύσεων, ούτε έχουν όλα την ίδια «συμπεριφορά»[153] απέναντι στα υπόλοιπα κράτη της υφηλίου, ενώ ορισμένα είναι περισσότερο αρνητικά προς τη ροή «μαύρου χρήματος» προς αυτά, απ' ότι άλλα. Αδιαμφισβήτητο γεγονός όμως, παραμένει πως οι φορολογικοί παράδεισοι είναι μια πραγματικότητα, η οποία από μόνη της προκαλεί στρεβλώσεις στον υγιή φορολογικό ανταγωνισμό μεταξύ των κρατών, έχοντας σημαντικό μερίδιο «ευθύνης» για τις αρνητικές επιπτώσεις που προκαλεί ο φορολογικός ανταγωνισμός και οι οποίες θα εξεταστούν ευθύς αμέσως στο κεφάλαιο 2. Τέλος , αξίζει να σημειωθεί πως οιαδήποτε προσπάθεια επίλυσης των προβλημάτων, που προκαλεί ο φορολογικός ανταγωνισμός, θα είναι ημιτελής, εφόσον θα συνεχίσουν να υπάρχουν οι φορολογικοί παράδεισοι, προσπάθειες επίλυσης τις οποίες, θα εξετάσουμε στο δεύτερο μέρος της παρούσας εργασίας, παρακάτω.

[151] Και αργότερα 12,5 %, για όλες τις εταιρίες, όπως αναφέραμε ανωτέρω

[152] Που όπως αναφέραμε ήδη, στη συντριπτική πλειοψηφία των περιπτώσεων είναι μικρά έως μικροσκοπικά κρατίδια, με εξαίρεση την Ελβετία και το Λουξεμβούργο, εφόσον το τελευταίο θεωρηθεί ως τέτοιο

[153] Προϋποθέσεις για την παροχή πληροφοριών σχετικά με τα φυσικά και νομικά πρόσωπα, που τα έχουν επιλέξει σαν «καταφύγιο» καταθέσεων, προς τα ισχυρά οικονομικά κράτη, από τα οποία προέρχονται το μεγαλύτερο μέρος των φυσικών και νομικών αυτών προσώπων

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: Αρνητικές επιπτώσεις του φορολογικού ανταγωνισμού

### Α) Οι κίνδυνοι του φορολογικού ανταγωνισμού

Στο πρώτο υπομέρος, αναλύσαμε τα πλεονεκτήματα και τις εν γένει θετικές επιπτώσεις, που μπορεί να έχει ο φορολογικός ανταγωνισμός, στη λειτουργία της εσωτερικής, ενωσιακής αγοράς και την θετική επίδραση στις τέσσερις θεμελιώδεις ενωσιακές ελευθερίες.

Στο παρόν υπομέρος, θα αναλύσουμε, όσο το δυνατόν πιο διεξοδικά, την αρνητική επίδραση και τα πλεονεκτήματα του φορολογικού ανταγωνισμού, **τόσο στις τέσσερις θεμελιώδεις ενωσιακές ελευθερίες**, όσο και στην **γενικότερη ενωσιακή αγορά**.

Όπως προείπαμε, ο φορολογικός ανταγωνισμός, είναι ένα φαινόμενο, όπου κάποια κράτη, χρησιμοποιούν οικονομικά- φορολογικά κίνητρα[154], για να προσελκύσουν επενδύσεις. Αυτή τη συμπεριφορά, μπορούν να επιδείξουν τα κράτη(εν προκειμένω τα κράτη – μέλη της ΕΕ) , αλλά ακόμα και ομόσπονδα κρατίδια ή πολιτείες, μπορούν να επιδείξουν ανάλογη συμπεριφορά, εντός του ίδιου κράτους και να ανταγωνίζονται μεταξύ τους, όπως συμβαίνει στις ΗΠΑ ή στα καντόνια της Ελβετίας.

#### Α1.Επιβλαβής φορολογικός ανταγωνισμός- Λόγοι και αποτελέσματα

Κατά τους πολέμιους του φορολογικού ανταγωνισμού, αυτός είναι εξαιρετικά επιζήμιος για πολλούς λόγους. Μπορεί να ειπωθεί πως αυτός «βραχυκυκλώνει» τη λειτουργία του δημοκρατικού πολιτεύματος(είτε τοπικού, είτε σε επίπεδο κράτους), βάσει του οποίου οι εκάστοτε κυβερνήσεις θεσπίζουν τις φορολογικές πολιτικές τους. Έχει σαν αποτέλεσμα να επιβάλλονται φορολογικές επιβαρύνσεις, μέσα στις χώρες, καθώς με αυτόν τον τρόπο, πολλές επιχειρήσεις και εταιρίες, απομακρύνονται από τα κράτη, όπου έχουν τα συμφέροντά τους, με αποτέλεσμα τα κράτη αυτά να μην εισπράττουν τους φόρους, που έχουν σχεδιάσει, με αρνητικό απότοκο, τα «βάρη» να πέφτουν όλα στους ώμους της φτωχής και της μεσαίας τάξης. Τα αδύναμα κράτη μάλιστα, όπως τα αφρικανικά, αλλά και πολλά άλλα, είναι ακόμα δυσκολότερο να «απορροφήσουν» τους κραδασμούς από τον ανεξέλεγκτο φορολογικό ανταγωνισμό, με αποτέλεσμα να έχουν μεγαλύτερη ανεπάρκεια και ολοένα και μεγαλύτερη εξάρτηση από την εξωτερική βοήθεια[155].

##### Α1.i) Υπονόμευση της Δημοκρατίας

Ο φορολογικός ανταγωνισμός είναι ένας χώρος όπου τα ορθόδοξα οικονομικά συγκρούονται με τα δημοκρατικά ιδεώδη. Αυτού του είδους ο ανταγωνισμός μεταξύ

[154] Όπως επιχορηγήσεις, απόλυτη εχεμύθεια και φοροαπαλλαγές
[155] Tax Justice Network, Tax Wars: International Tax Co-operation and Competition, σελ. 1, διαθέσιμο στο http://www.taxjustice.net/cms/front_content.php?idcat=102

των κρατών – μελών, δημιουργεί εξωτερικές πιέσεις , οι οποίες υπονομεύουν το δικαίωμα των ψηφοφόρων να αποφασίσουν το εάν θέλουν να ζήσουν σε ένα κράτος με υψηλούς ή χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές ή να καθορίσουν εκείνοι εμμέσως ή αμέσως την κατανομή των βαρών , ανάμεσα στους πολίτες. Είναι όμως σημαντικό να κατανοήσουμε ότι υφίστανται δύο οπτικές, υπό τις οποίες μπορούμε να μελετήσουμε το θέμα. **Πρώτον**, από τη σκοπιά των μεμονωμένων κρατών και **δεύτερον** υπό την οπτική γωνία ενός παγκοσμιοποιημένου οικονομικού συστήματος. **Και από τις δύο οπτικές**, ο φορολογικός ανταγωνισμός **συνιστά επιζήμιος.**

Αξίζει στο σημείο αυτό, να αναφερθούμε σε κάποιους «μύθους», προκειμένου να κατανοήσουμε την ακριβή αιτία του γιατί ο φορολογικός ανταγωνισμός είναι, σε αντίθεση με ό,τι υποστηρίζουν οι υπέρμαχοί του, βλαβερός.

Ένας «μύθος» αποτελεί η αταλάντευτη άποψη των υποστηρικτών του φορολογικού ανταγωνισμού, ότι επειδή ο ανταγωνισμός είναι ωφέλιμος, επομένως κάθε μορφή ανταγωνισμού είναι ωφέλιμη, συνεπώς και ο φορολογικός ανταγωνισμός. Αυτή η «πλάνη», πηγάζει από την μη διάκριση των δύο μορφών του ανταγωνισμού: του «υγιούς» και του «μη υγιούς» ανταγωνισμού[156]. Ο ανταγωνισμός μεταξύ των εταιριών σε καλά οργανωμένα κράτη και οικονομίες, αποτελεί παράδειγμα προς μίμηση, «υγιούς» ανταγωνισμού. Αυτή η μορφή του ανταγωνισμού, όντως βοηθά την πραγματική ανάπτυξη της οικονομίας, την προώθηση της καινοτομίας, τη βελτίωση της παραγωγικότητας και επιχειρηματικότητας, την μείωση των τιμών[157]. Ο «μη υγιής» ανταγωνισμός , αντιθέτως δημιουργεί πολλά προβλήματα.

Για παράδειγμα, ο ανταγωνισμός μεταξύ εταιριών , μπορεί πολύ εύκολα, ακόμα και στα πιο ευνομούμενα κράτη, να οδηγήσει σε δωροδοκίες, προκειμένου να κερδηθούν διαγωνισμοί, ή ακόμα μπορεί να οδηγήσει σε «αγώνα προς τον πάτο»[158],όσον αφορά τα περιβαλλοντικά κριτήρια, όπως ήδη συμβαίνει λόγω της σοβούσας, εδώ και μια τετραετία, παγκόσμιας οικονομικής κρίσης. Τα κράτη επίσης, μπορούν να ανταγωνιστούν και σε άλλους αθέμιτους τρόπους[159], όπως για παράδειγμα προσφέροντας ηπιότερη(όχι αυστηρή, ούτε εύκολα ελεγκτέα) νομοθεσία ή περισσότερη μυστικότητα, παρέχοντας έτσι καλύτερο καταφύγιο για τους φοροφυγάδες, καθώς και για άλλους ανθρώπους, που έχουν διαπράξει άλλου είδους παρανομίες.

Πολύ συχνά, βέβαια, παρατηρείται το φαινόμενο, τόσο ο υγιής ανταγωνισμός, όσο και ο μη υγιής, να συνυπάρχουν ταυτόχρονα. Όταν τα κράτη – μέλη ανταγωνίζονται μεταξύ τους, ο υγιής ανταγωνισμός για τις ξένες επενδύσεις, προϋποθέτει να υπάρχουν ισχυροί θεσμοί, κράτος δικαίου, καλές υποδομές,

[156] Tax Justice Network, Tax Wars: International Tax Co-operation and Competition, σελ. 1, διαθέσιμο στο http://www.taxjustice.net/cms/front_content.php?idcat=102

[157] Και συνακόλουθα αποτρέπουν τις ετιαρίες , να «συμφωνούν» μεταξύ τους, ώστε να καθορίζουν τις τιμές των προϊόντων, δημιουργώντας έτσι καρτέλ.

[158] Race to the bottom

[159] Οι οποίοι συχνά σχετίζονται με τον φορολογικό ανταγωνισμό

τεχνολογία, εκπαίδευση, αποτελεσματικές αγορές. Όμως, ο φορολογικός ανταγωνισμός μεταξύ των κρατών, είναι μη υγιής: για αυτό το είδος ανταγωνισμού, τα κράτη επιδίδονται σε αγώνες «beggar-thy-neighbor»[160] , προκειμένου να προσελκύσουν επενδύσεις, από γειτονικά κράτη που δεν κάνουν επί της ουσίας τίποτα για να βελτιώσουν τον ανταγωνισμό. Στην πραγματικότητα, τα κίνητρα που προσφέρουν τα κράτη, προωθούν την αναποτελεσματικότητα του φορολογικού ανταγωνισμού και ποτέ την αποτελεσματικότητα. **Το πλεονέκτημα που αποκομίζει** ένα κράτος, μειώνοντας τη φορολογία του, είναι **πολύ συχνά βραχυπρόθεσμο** διότι, συχνά **εξοβελίζεται** από αντίστοιχες κινήσεις των γειτονικών κρατών. Αυτό μακροπρόθεσμα, οδηγεί σε οικονομικές απώλειες για όλα τα εμπλεκόμενα κράτη. Εκτός από αυτό, ο φορολογικός ανταγωνισμός, συχνά περιλαμβάνει ειδικά σχέδια και κίνητρα, τα οποία συχνά είναι διακριτικά και επιλεκτικά, και προκαλούν στρεβλώσεις στην αγορά και μεγαλύτερη διαφθορά.

Άλλη μία εσφαλμένη αντίληψη που υπάρχει[161], είναι ότι ο ανταγωνισμός μεταξύ των κρατών είναι ακριβώς όπως ο φορολογικός ανταγωνισμός μεταξύ των εταιριών. Όπως χαρακτηριστικά έχει δηλώσει ο Martin Wolf : «Η έννοια του ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών, στο μοντέλο του ανταγωνισμού μεταξύ των εταιριών, είναι ανοησίες[162].

**Συγκεκριμένα**: Όταν μια εταιρία δεν μπορεί να ανταγωνιστεί και έχει οικονομικά προβλήματα, έχει τη δυνατότητα να πτωχεύσει ή να συγχωνευτεί ή να εξαγοραστεί από μια άλλη εταιρία, κάτι που σημαίνει ότι επί της ουσίας, όταν μια εταιρία εκλείψει, τότε τη θέση της αποκτά μια άλλη εταιρία. Για κάθε εταιρία που βρίσκεται στο χείλος της καταστροφής, υπάρχουν άλλες εταιρίες, οι οποίες εποφθαλμιούν να εκμεταλλευτούν την πτώση της , ώστε να αποκτήσουν αυτές το μερίδιό της στην αγορά. **Αντιθέτως**, όταν πρόκειται για ένα κράτος, αυτό **δεν μπορεί να συμβεί**. Διότι, εάν ένα κράτος, δεν μπορεί να «ανταγωνιστεί», τότε μπορεί να αξιολογηθεί από τους οίκους αξιολόγησης, σαν «αποτυχημένο κράτος»[163], θέση στην οποία κανένα κράτος δεν θέλει να βρεθεί και ειδικότερα τα φτωχότερα, τα οποία είναι εξαιρετικά ευάλωτα. Ακόμα και τότε όμως, δηλαδή σε περίπτωση στάσης πληρωμών κάποιου κράτους, αυτό **δεν παύει να υπάρχει**, ούτε άλλο κράτος παίρνει τη θέση του, ούτε φυσικά «εξαγοράζεται» ή «συγχωνεύεται» με άλλο κράτος[164]. Αυτό, από μόνο του, σημαίνει αυτομάτως πως τα κράτη με τις εταιρίες έχουν **τεράστιες διαφορές** και πως οι επιπτώσεις σε όλα τα επίπεδα είναι πολύ μεγαλύτερες όταν αφορά ένα κράτος, παρά όταν αφορά μια εταιρία. Εξ αυτού του λόγου, και οι λύσεις είναι πολύ διαφορετικές, καθώς στην περίπτωση των κρατών, ο λαός τους, πρόκειται να υποστεί

[160] Δηλαδή να επιχειρούν να κράτη με το να προσφέρουν ολοένα και μικρότερους συντελεστές και φόρους να επωφεληθούν εις βάρος των γειτονικών τους κρατών, προκαλώντας φυγή από τια γειτονικά κράτη, προς τα ίδια

[161] Πάντα , σύμφωνα με τους πολέμιους του φορολογικού ανταγωνισμού

[162] Έγκυρος αναλυτής των Financial Times

[163] Failed state

[164] Tax Justice Network, Tax Wars: International Tax Co-operation and Competition, διαθέσιμο στο http://www.taxjustice.net/cms/front_content.php?idcat=102

κάποιες οικονομικές συνέπειες, οπότε και πάλι, όπως γίνεται εύκολα κατανοητό, δεν μπορούμε να συγκρίνουμε τις δύο περιπτώσεις , ούτε φυσικά να προκρίνουμε παρόμοιες λύσεις, διότι όταν αφορά ένα κράτος οι «εύκολες» λύσεις της εξαγοράς ή συγχώνευσης, ή ακόμη και διάλυσης, απλώς δεν υφίστανται.

Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί το πώς ο φορολογικός ανταγωνισμός, αποσυντονίζει ή ακόμα και καταστρέφει τις αγορές. Ο ανταγωνισμός αυτού του είδους έχει μακροοικονομικές επιδράσεις[165], καθώς και μικροοικονομικές επιδράσεις, καθώς οι εταιρίες χρησιμοποιούν επιθετικές τεχνικές , προκειμένου να αποκτήσουν το προβάδισμα έναντι των ανταγωνιστών τους. Το τελευταίο , μπορούμε να πούμε πως αποτελεί ένα ακόμα «τυφλό σημείο» (blind spot) στο πεδίο της οικονομίας. Θεωρείται, πως όλες οι εταιρίες ανταγωνίζονται μεταξύ τους σε κάποιο τομέα ,ενώ υπάρχουν και εξωγενείς παράγοντες, οι οποίοι μπορούν να επηρεάσουν την πορεία τους, Στην πραγματικότητα όμως, και οι εταιρίες συμπεριφέρονται σαν τους ανθρώπους, Υπάρχουν οι νομοταγείς επιχειρήσεις (όπως και άνθρωποι) και οι επιχειρήσεις που διαπράττουν παρανομίες[166]. Το αποτέλεσμα σε κάθε περίπτωση είναι ότι διαταράσσεται ο ανταγωνισμός. Επομένως , δημιουργούνται «κίνητρα» ή «πειρασμοί» προς τις νομοταγείς εταιρίες, ώστε με τη σειρά τους να παρανομήσουν και αυτές, με σκοπό να αποκομίσουν και αυτές με τη σειρά τους οφέλη από τους ανταγωνιστές τους , που ήδη παρανομούν.

### Α1.ii) Χαμηλή ή υψηλή φορολογία; Επιπτώσεις

Πολλοί οικονομικοί αναλυτές, που συνιστούν υπέρμαχοι του φορολογικού ανταγωνισμού, επισημαίνουν πως ενώ πράγματι οι φορολογικοί συντελεστές πέφτουν, λόγω του φορολογικού ανταγωνισμού[167], η φορολογία (και ιδιαίτερα η φορολογία επιχειρήσεων) έχει αυξηθεί σαν ποσοστό επί του ΑΕΠ, τουλάχιστον στις χώρες του ΟΟΣΑ και επομένως, όπως πιστεύουν, ο κίνδυνος που πηγάζει από τον φορολογικό ανταγωνισμό είναι ανύπαρκτος[168].

Σύμφωνα με τους πολέμιους όμως, αυτό έχει και άλλη ανάγνωση. Συγκεκριμένα, πρέπει να τονιστεί πως τα μοντέλα των οικονομολόγων αυτών[169], χρησιμοποιούν συνήθως έναν απροσδιόριστο αριθμό κρατών. Κάποια από τα μεγάλα και ισχυρά κράτη , όπως οι ΗΠΑ, η Ιαπωνία, η Γερμανία, έχουν δει την εταιρική φορολογία σαν ένα μερίδιο της πτώσης του ΑΕΠ τους από το 1965, με αποτέλεσμα αυτό να δείχνει επί της ουσίας ακριβώς το αντίθετο με αυτό που λένε οι ορθόδοξοι οικονομολόγοι, όταν πλέον έχει καταμετρηθεί ένα σταθμισμένο δείγμα χωρών, όπως οι παραπάνω

[165] Ο ανταγωνισμός μεταξύ των κρατών για την προσέλκυση και διατήρηση επενδύσεων στο έδαφός τους

[166] Είτε φοροδιαφυγή, είτε αθέμιτο ανταγωνισμό, είτε δωροδοκίες για την επιλογή τους σε διαγωνισμού, αλλά και παντός είδους παράνομες πράξεις

[167] Διαδικασία “race to the bottom”

[168] Σύμφωνα με έρευνα της KPMG, ο μέσος φορολογικός συντελεστής για τις επιχειρήσεις στα κράτη – μέλη του ΟΟΣΑ , είχε μειωθεί από 37,6% το 1996 σε 28,3% το 2006

[169] Των αποκαλούμενων «ορθόδοξων οικονομολόγων» (orthodox economic analyst)

ισχυρές οικονομίες, οι οποίες αποτυπώνουν πληρέστερα την εικόνα της παγκόσμιας οικονομίας.

Επιπλέον, τα εταιρικά κέρδη σαν μερίδιο επί του ΑΕΠ, αυξάνονταν πολύ γρηγορότερα απ' ότι αναφέρθηκε παραπάνω για τον απροσδιόριστο αριθμό κρατών, κάτι που σημαίνει πως η εταιρική φορολογία σαν μερίδιο των εταιρικών κερδών, έχει ήδη υποχωρήσει ραγδαία. Και όχι μόνο αυτό, αλλά φαίνεται να έχει γίνει μια επέκταση των δραστηριοτήτων , που καλύπτονται από την εταιρική φορολογία[170], η οποία αύξησε τα συνολικά στοιχεία για την εταιρική φορολογία, ενώ συγκάλυψε τη βαθύτερη δυναμική.

Επίσης, τα φτωχότερα κράτη, αντιμετωπίζουν πολύ μεγαλύτερες δυσκολίες στο να καταπολεμήσουν τον φορολογικό ανταγωνισμό και τις αρνητικές επιπτώσεις του. Επομένως η πίεση προς τις αναπτυσσόμενες χώρες είναι ακόμα πολύ μεγάλος. Για παράδειγμα στη Ζάμπια, τα έσοδα της Ζάμπια έπεσαν από 200 εκατομμύρια δολάρια ΗΠΑ το 1992 σε μόλις 8 εκατομμύρια δολάρια ΗΠΑ το 2004, μολονότι η παραγωγή χαλκού (που είναι η κύρια πηγή εσόδων της) , αλλά και η τιμή του αυξήθηκαν παραπάνω από 25%[171].

Ορισμένοι υποστηρικτές του φορολογικού ανταγωνισμού θα σημειώσουν ότι η εταιρική φορολογία δεν είναι πρόβλημα  όσον αφορά την κοινωνική ανισότητα, διότι ισχυρίζονται πως οι εταιρίες , απλώς, μετατοπίζουν τις επιβαρύνσεις της φορολογίας στις «πλάτες» άλλων φορολογούμενων, όπως των εργαζομένων, αλλά ακόμα και των μετόχων των εταιριών αυτών. **Αυτό όμως είναι μεγάλο λάθος**. Για να γίνει κατανοητό το λάθος αυτό, ας πάρουμε το παράδειγμα μιας πολυεθνικής εταιρίας με μια αφρικανική θυγατρική , η οποία έχει μεγάλο κεφάλαιο, αλλά λίγους εργαζόμενους. Η πίεση να μειωθεί η εταιρική φορολογία[172], σημαίνει πως ο πλούτος και η ευημερία που προσφέρει αυτή η εταιρία, έχει απομακρυνθεί από του Αφρικάνους εργαζόμενους και έχει μετατοπιστεί στις δυτικές χώρες. Αυτό βέβαια δεν είναι μονάχα ένα διασυνοριακό πρόβλημα. Η φορολογία των εταιριών, είναι ευρέως αποδεκτό, πως μειώνει την ανισότητα. Αντιθέτως, άλλα είδη φορολογίας, όπως ο ΦΠΑ ή φόροι κατανάλωσης δεν πιέζονται γενικότερα να μειωθούν από τον φορολογικό ανταγωνισμό και τα κράτη (και ειδικότερα τα φτωχότερα κράτη) , αναγκάζονται έτσι να στηρίζονται ολοένα και περισσότερο στους έμμεσους φόρους[173].

Όσον αφορά τώρα, το «αιώνιο» ερώτημα του αν η χαμηλή φορολογία , συνιστά ή όχι ευνοϊκό στοιχείο για μια οικονομία, μπορούμε να παρατηρήσουμε τα εξής: Ο

[170] Όπως για παράδειγμα είναι η τάση των ιδιωτών να ενσωματώνονται σε εταιρίες , για φορολογικούς λόγους

[171] Tax Justice Network, Tax Wars: International Tax Co-operation and Competition, σελ. 2, διαθέσιμο στο http://www.taxjustice.net/cms/front_content.php?idcat=102

[172] Και να αντικατασταθούν με άλλου είδους φόρους

[173] Tax Justice Network, Tax Wars: International Tax Co-operation and Competition, σελ. 3, διαθέσιμο στο http://www.taxjustice.net/cms/front_content.php?idcat=102

περισσότερος κόσμος πιστεύει πως η χαμηλή φορολογία είναι επιθυμητή, και επομένως και ο φορολογικός ανταγωνισμός, συμβάλλει σε αυτήν την κατεύθυνση, δηλαδή ωθεί τις χώρες να μειώσουν τους φορολογικούς συντελεστές τους. Όμως αυτό δεν οδηγεί πάντοτε τουλάχιστον, στην αύξηση εσόδων , ούτε εν γένει πάντα αποδίδει τα αναμενόμενα όσον αφορά την μείωση των συντελεστών. Και οι λόγοι είναι οι εξής:

Πρώτον, όπως ειπώθηκε παραπάνω, η φορολογική πολιτική πρέπει να αποφασίζεται από τους πολίτες ενός κράτους ελεύθερα και να μην είναι απότοκος εξωτερικών πιέσεων, τραπεζών ή άλλων ομάδων συμφερόντων[174], διότι κάτι τέτοιο πλήττει πρωτίστως τη δημοκρατία , και σχεδόν πάντα και την οικονομία του κράτους αυτού, διότι οι «εξωτερικοί παράγοντες» ενδιαφέρονται αποκλειστικά για την δική τους οικονομική απόδοση  και όχι για το κράτος αυτό.

Η απόλυτη εξωτερική πίεση, προέρχεται από τους φορολογικούς παραδείσους[175], οι οποίοι αποτελούν το «καταφύγιο» των κάθε λογής παρανόμως αποκτηθέντων χρημάτων και της διαφθοράς.

Οι φορολογικοί παράδεισοι, αναιρούν και τη θεωρία του David Ricardo[176] περί «συγκριτικού πλεονεκτήματος» (comparative advantage), σύμφωνα με την οποία, η παραγωγή πρέπει να τείνει προς γεωγραφικά συναφείς περιοχές, για παράδειγμα εργοστάσια από την Κίνα και κρασιά από τη Γαλλία και την Χιλή. Ο φορολογικός ανταγωνισμός και οι φορολογικοί παράδεισοι, αντιστρέφουν όλο αυτό το σκεπτικό. Αντί χιλιάδες εταιρίες να δηλώσουν σαν έδρα τους τα νησιά Κάιμαν, για παράδειγμα, χωρίς κανέναν προφανή οικονομικό σκοπό, γιατί να είναι εκεί; Προωθούν τη διαφθορά , όπως έγινε για παράδειγμα στο περίφημο σκάνδαλο της ENRON στις ΗΠΑ, η οποία ενεργειακή εταιρία (ENRON), είχε ιδρύσει 692 εταιρίες μόνο στα νησιά Κάιμαν[177]!

Αξίζει να σημειωθεί εδώ, ότι η ευημερία σε αυτά τα κράτη, ανέβηκε κατακόρυφα , μαζί με την αυξανόμενη φορολογία, κάτι που καταρρίπτει το επιχείρημα ότι δήθεν η χαμηλή φορολογία, οδηγεί σε μεγαλύτερη ευημερία. Η φορολογία, δεν είναι αυτούσια, ούτε φυσικά ισχύει απαραιτήτως και το αντίθετο επιχείρημα, ότι δηλαδή η υψηλή φορολογία οδηγεί πάντοτε σε μεγαλύτερη ευημερία. Εάν οι φόροι εισπράττονται και εάν χρησιμοποιούνται ορθολογικά και συμβαδίζουν με τις

---

[174] Μολονότι , στην πραγματικότητα ,ελάχιστα κράτη έχουν τη δύναμη ή τη δυνατότητα να πράξουν κάτι τέτοιο, να έχουν δηλαδή ανεξάρτητη φορολογική πολιτική ή πολύ περισσότερο να αφήσουν τους πολίτες τους να αποφασίσουν. Ακόμα και τα ισχυρά κράτη, πολύ σπάνια παρέχουν αυτή τη δυνατότητα στους πολίτες τους

[175] Για τους μιλήσαμε και ανωτέρω, στο πρώτο υπομέρος

[176] Ricardo David, On the Principles of Political Economy and Taxation, 1817, διαθέσιμο σε ηλεκτρονική μορφή στο http://www.econlib.org/library/Ricardo/ricPCover.html, όπου η συγκεκριμένη φράση δεν βρέθηκε στο βιβλίο διαθέσιμο στην ηλεκτρονική μορφή. Η φράση είναι δανεισμένη από το Tax Justice Network, Tax Wars: International Tax Co-operation and Competition, σελ. 3, διαθέσιμο στο http://www.taxjustice.net/cms/front_content.php?idcat=102

[177] Tax Justice Network, Tax Wars: International Tax Co-operation and Competition, σελ. 4, διαθέσιμο στο http://www.taxjustice.net/cms/front_content.php?idcat=102

κοινωνικές ανάγκες, τότε όντως προσφέρουν ένα πολύ υψηλό βιοτικό επίπεδο[178]. Άλλωστε οι περισσότερες από τις κορυφαίες χώρες, στον τομέα της ανταγωνιστικότητας, είναι κράτη με πολύ υψηλή φορολογία[179].

Περαιτέρω, ενώ διάφοροι managers θεωρούν τους φόρους σαν ανεπιθύμητη επιβάρυνση του προϋπολογισμού μιας εταιρίας, ωστόσο σε καμία περίπτωση δεν μπορούμε να θεωρήσουμε τη φορολογία υπεύθυνη για την κακή λειτουργία ή την αποτελεσματικότητα της αγοράς. **Αντιθέτως**, συνιστούν(οι φόροι) συνεισφορά στην κοινωνία. Τα φορολογικά κίνητρα, που δίνονται, συνήθως λαμβάνουν τη μορφή θυγατρικών εταιριών, οι οποίες παρέχουν στις μητρικές εταιρίες πλεονεκτήματα, απέναντι στους ανταγωνιστές τους, και τα οποία (πλεονεκτήματα) δεν έχουν καμία σχέση με την ποιότητα των υπηρεσιών, την τιμή ή τις υπηρεσίες, που εμπορεύονται. Αυτά τα κίνητρα ευνοούν τις μεγάλες και τις πολυεθνικές εταιρίες έναντι των μικρότερων εταιριών, κάτι που δημιουργεί μεγάλες στρεβλώσεις στην αγορά. Υπάρχουν άλλωστε και άλλοι μηχανισμοί, οι οποίοι μπορούν να προωθήσουν την παραγωγικότητα, εκτός του φορολογικού ανταγωνισμού, και μάλιστα με το να αποτρέπουν επίσης την θέσπιση πολύ υψηλής φορολογίας. Ένας από αυτούς τους μηχανισμούς είναι η περισσότερη δημοκρατία: Οι ψηφοφόροι, συνήθως γνωρίζουν πολύ καλά τα επίπεδα φορολόγησης. Ένας άλλος είναι τα επιτόκια και οι διεθνείς αγορές ομολόγων, οι οποίες αποτελούν μια ισχυρή δύναμη πειθάρχησης. Ακόμα και οι «λομπίστες» και άλλες ομάδες συμφερόντων, θα μπορούσαν να θεωρηθούν επίσης μια ακόμα δύναμη πίεσης στις εκάστοτε κυβερνήσεις για μικρότερη φορολογία, χωρίς να χρειαστεί το κράτος να υποβληθεί στην «βάσανο» του φορολογικού ανταγωνισμού, καθώς επίσης και άλλα μέτρα.

### Α2. Η μετατόπιση της φορολογικής επιβάρυνσης

Στις χώρες του ΟΟΣΑ, έχουν αυξηθεί κατακόρυφα τις τελευταίες δεκαετίες, οι δαπάνες των κυβερνήσεων, και καθώς αυτό δεν συνοδεύτηκε από αντίστοιχη κατακόρυφη αύξηση των δημόσιων ελλειμμάτων, αποδεικνύει πως η φορολογία σαν ποσοστό επί του ΑΕΠ , αυξήθηκε. Εδώ μπορεί να αναρωτηθεί κανείς, μήπως τότε ο φόβος για τον φορολογικό ανταγωνισμό είναι υπερεκτιμημένος. Δεν ισχύει, όμως αυτό , κατά τους πολέμιους του φορολογικού ανταγωνισμού.

Το βασικό σημείο εδώ είναι ότι η φορολογική επιβάρυνση έχει μετατοπιστεί κάτω από τις πιέσεις του φορολογικού ανταγωνισμού, επιδεινώνοντας σημαντικά τις ανισότητες στο εσωτερικό των κρατών. Η φορολογική κατάσταση των πλούσιων ελίτ

[178] Χαρακτηριστικό είναι το παράδειγμα της Νορβηγίας, η οποία μολονότι είναι πετρελαιοπαραγωγός χώρα, έχει πολύ υψηλή φορολογία στο πετρέλαιο και σε όλα τα καύσιμα, χρηματοδοτώντας όμως , με τα υψηλά αυτά έσοδα το κοινωνικό της κράτος πρόνοιας, με αποτέλεσμα σήμερα να θεωρείται πως έχει το καλύτερο και πιο ανθρώπινο κράτος πρόνοιας στον κόσμο

[179] Η Φινλανδία(3η), η Σουηδία(4η), η Δανία(12η), η Γερμανία(6η), η Νορβηγία(15η) και οι ΗΠΑ(7η), είναι κράτη με πολύ υψηλή φορολογία και εν τούτοις βρίσκονται στην κορυφαία δεκάδα ή εικοσάδα της ανταγωνιστικότητας μεταξύ όλων των κρατών του κόσμου. World Economic Forum, Global Competitiveness Index 2012-2013 ranking, διαθέσιμο στο http://www3.weforum.org/docs/CSI/2012-13/GCR_Rankings_2012-13.pdf

του κόσμου βελτιώνεται, ως αποτέλεσμα του φορολογικού ανταγωνισμού. Αυτό το πρόβλημα είναι ιδιαίτερα οξύ στις φτωχές χώρες , οι κυβερνήσεις των οποίων είναι πολύ λιγότερο ικανές να προσαρμοστούν στις πιέσεις του φορολογικού ανταγωνισμού. Η σχετική φορολογική επιβάρυνση των επιχειρήσεων έχει μειωθεί, ενώ η φορολογική επιβάρυνση της εργασίας και των δαπανών έπρεπε να αυξηθεί, το οποίο αποδεδειγμένα έχει αυξήσει τις ανισότητες. Οι ανησυχίες σχετικά με την ανισότητα είναι εμφανής σε όλο το πολιτικό φάσμα, από αριστερά προς τα δεξιά, όπως αποδεικνύεται από το παράδειγμα του αναπληρωτή του γενικού διευθυντή του ΔΝΤ, ο οποίος σε ένα άρθρο στο διακεκριμένο αμερικανικό περιοδικό "American journal Foreign Affairs" σε συνεργασία με τον Matthew Slaughter, έναν πρώην οικονομικό σύμβουλος του προέδρου Τζορτζ Μπους, ο οποίος είπε το εξής[180]:

«Κατά τα τελευταία χρόνια, ένα εντυπωσιακό νέο χαρακτηριστικό της οικονομίας των ΗΠΑ έχει αναδυθεί: η αύξηση του πραγματικού εισοδήματος έχει γίνει εξαιρετικά ασύμμετρη, με σχετικά λίγους υψηλά αμειβόμενους, ενώ τα εισοδήματα για τους περισσότερους εργαζόμενους έχουν μείνει στάσιμα ή, σε πολλές περιπτώσεις, έχουν πέσει. . . . Υπάρχει λόγος να ανησυχείτε, ακόμη και αν κάποιος δεν ενδιαφέρεται για την κοινωνική ισότητα. . . Η πολιτική των ΗΠΑ γίνεται όλο και πιο προστατευτική, διότι η αμερικανική κοινή γνώμη γίνεται όλο και πιο προστατευτική και αυτή η αλλαγή στάσης είναι απότοκος της στασιμότητας ή πτώσης των εισοδημάτων. Η δημόσια υποστήριξη της εμπλοκής με την παγκόσμια οικονομία[181] , είναι στενά συνδεδεμένη με τις επιδόσεις της αγοράς εργασίας, και για τους περισσότερους εργαζόμενους, οι επιδόσεις της αγοράς εργασίας ήταν κακές, με πενιχρά αποτελέσματα. . . . . Ο καλύτερος τρόπος για να αποτρέψει κανείς την άνοδο του προστατευτισμού είναι η θέσπιση ενός νέου New Deal για την παγκοσμιοποίηση - μια δέσμευση που συνδέεται με την παγκόσμια οικονομία σε μια ουσιαστική αναδιανομή του εισοδήματος. Στις Ηνωμένες Πολιτείες, αυτό θα σήμαινε την υιοθέτηση ενός ριζοσπαστικού πιο προοδευτικού ομοσπονδιακού φορολογικού συστήματος»[182].

[180] Tax Justice Network, Tax Wars: International Tax Co-operation and Competition, σελ. 5, διαθέσιμο στο http://www.taxjustice.net/cms/front_content.php?idcat=102

[181] Η λεγόμενη παγκοσμιοποίηση

[182] «Over the last several years, a striking new feature of the U.S. economy has emerged: real income growth has been extremely skewed, with relatively few high earners doing well while incomes for most workers have stagnated or, in many cases, fallen. . . . There is reason to worry even if one does not care about social equity. . . U.S. policy is becoming more protectionist because the American public is becoming more protectionist, and this shift in attitudes is a result of stagnant or falling incomes. Public support for engagement with the world economy is strongly linked to labor-market performance, and for most workers labor-market performance has been poor. . . . . The best way to avert the rise in protectionism is by instituting a New Deal for globalization -- one that links engagement with the world economy to a substantial redistribution of income. In the United States, that would mean adopting a fundamentally more progressive federal tax system».

## Β) Τα προβλήματα που προκαλεί ο φορολογικός ανταγωνισμός στην εσωτερική ενωσιακή αγορά

### Β1. Γενικότερα

Έχει λεχθεί πως ο φορολογικός ανταγωνισμός «είναι λυπηρό το ότι είναι δυνατός ο ανταγωνισμός των κρατών – μελών στον τομέα αυτό χωρίς κανένα περιορισμό»[183], ενώ έχει ειπωθεί επίσης πως «η ΕΕ θεωρεί ορισμένα είδη φορολογικού ανταγωνισμού ως ζημιογόνα, επειδή διαστρεβλώνουν την εσωτερική αγορά»[184].

Γενικότερα όμως, πρέπει να αναγνωρίσουμε πως το να τοποθετήσουμε ξεκάθαρα όρια ανάμεσα στον ωφέλιμο και ανάμεσα στον επιζήμιο φορολογικό ανταγωνισμό είναι σχεδόν αδύνατο, διότι συχνά τα δύο αυτά είδη συμπλέκονται , με συνέπεια να επιφέρουν τόσο θετικά αποτελέσματα, όσο και αρνητικά. Ο επιζήμιος φορολογικός ανταγωνισμός, υπάρχει όταν εισάγεται παρέκκλιση από το γενικό φορολογικό καθεστώς ενός κράτους - μέλους (αντικειμενικό κριτήριο) και όταν στόχος του κράτους – μέλους είναι να αποσπάσει τομείς επιχειρηματικής δραστηριότητας από άλλα κράτη – μέλη , χρησιμοποιώντας συνήθως αδιαφανείς διαδικασίες[185](υποκειμενικό στοιχείο).

Όσον αφορά την ενωσιακή (εσωτερική) ενιαία αγορά, ο φορολογικός ανταγωνισμός , δύναται να προκαλέσει πολλά προβλήματα:

Συγκεκριμένα, όταν αυτός λαμβάνει χώρα, παραμερίζεται η **φορολογική ουδετερότητα**, η οποία είναι **βασική αρχή του ενωσιακού δικαίου**[186]. Άλλωστε η φορολογική ουδετερότητα συνιστά προϋπόθεση για την ακώλυτη χρήση των οικονομικών ελευθεριών. Η φορολογική ουδετερότητα έχει σκοπό να ελαχιστοποιήσει όσο το δυνατόν περισσότερο το ενδεχόμενο τις φορολογικές εκτιμήσεις, στη διαμόρφωση των οικονομικών αποφάσεων των προσώπων ως προς τον τόπο, αλλά και τον τρόπο πραγματοποίησης των αποφάσεων αυτών. Με αυτόν

[183] Προτάσεις Γενικού Εισαγγελέα Leger Philippe , Υπ' αρ. C-196/04 απόφαση μείζονος συνθέσεως της 12-9-2006, Cadbury Schweppes plc, Cadbuiy Schweppes Overseas Ltd, Συλλ. 2006, I-8010 σκ. 55 **,** «Λαμβανομένων υπόψη των παρατηρήσεων αυτών, ελλείψει σχετικής κοινοτικής εναρμονίσεως επιβάλλεται η διαπίστωση ότι τα φορολογικά συστήματα των διαφόρων κρατών μελών μπορούν με τον τρόπο αυτό να βρίσκονται σε κατάσταση ανταγωνισμού μεταξύ τους. Ο ανταγωνισμός αυτός, που έχει ως αποτέλεσμα ιδίως μεγάλες διαφορές του φορολογικού συντελεστή επί των κερδών των εταιριών μεταξύ των κρατών μελών, μπορεί να ασκεί σημαντική επιρροή όσον αφορά την εκ μέρους των εταιριών επιλογή του τόπου ασκήσεως των δραστηριοτήτων τους εντός της Ευρωπαϊκής Ενώσεως. Είναι λυπηρό το ότι είναι δυνατός ο ανταγωνισμός των κρατών μελών στον τομέα αυτό χωρίς κανέναν περιορισμό. Πρόκειται ωστόσο για ζήτημα πολιτικής φύσεως.»

[184] Degreve S., Molitor R., Tax Competition: Current trends for Company Taxation in Europe, TNI 2006, 299, 300 ("…the EU considers certain types of tax competition harmful because they distort the internal market…")

[185] Pinto C., Tax Competition and EU Law, Hague: Kluwer Law International, 2003, σελ. 19

[186] Αρ. 110-113 ΣΛΕΕ

τον τρόπο, επιτυγχάνεται η αποτελεσματικότερη κατανομή των πόρων, δηλαδή οι πόροι επενδύονται στον τόπο όπου η παραγωγή πραγματοποιείται με το ελάχιστο δυνατό κόστος. Αυτός είναι άλλωστε και ο λόγος, που πολλές επιχειρήσεις «μεταναστεύουν» από κράτη με υψηλή φορολογία, σε κράτη με αισθητά χαμηλότερη φορολογία.

Αντιθέτως, οι συχνά πολύ μεγάλες διαφορές στα φορολογικά καθεστώτα των κρατών – μελών , συχνά αποτελούν κίνητρα για τις επιχειρήσεις να «επιλέξουν» τους ευνοϊκότερους από φορολογική άποψη τόπους για τις επενδύσεις τους, οι οποίοι ενδεχομένως νε μην είναι οι πλέον αποτελεσματικοί από οικονομικής άποψης[187]. **Συνεπώς**, ο φορολογικός ανταγωνισμός μπορεί να επιφέρει μια αναποτελεσματική κατανομή των πόρων, με αποτέλεσμα αυτό να οδηγήσει σε απώλεια της πολυπόθητης ευημερίας[188]. Αυτός ήταν και ο στόχος της εσωτερικής αγοράς, δηλαδή η κατανομή των συντελεστών παραγωγής[189], κατά τον αποτελεσματικότερο οικονομικά τρόπο[190].

Εκτός αυτού, ο φορολογικός ανταγωνισμός οδηγεί και σε πλήρη μετατόπιση της επιχειρηματικής δραστηριότητας και αντιστοίχως στην ανακατανομή της διεθνούς φορολογικής βάσης, που αντιστοιχεί σε κάθε κράτος – μέλος. Η ανακατανομή αυτή, μπορεί να ειπωθεί πως έχει υπέρμετρο κόστος[191]. Το κόστος είναι υψηλό, διότι στο κράτος – μέλος προέλευσης, απουσιάζει πλέον πλήρως η οικονομική δραστηριότητα ενώ αντίστροφα, στο κράτος – μέλος προορισμού, τα οφέλη είναι μειωμένα, ενόψει των φορολογικών ωφελημάτων, που αυτό έχει παραχωρήσει για να προσελκύσει την επιχειρηματική κινητικότητα.

Με αυτόν τον τρόπο, όμως, προκαλείται ένας διάχυτος φόβος, τα κράτη – μέλη προέλευσης να χάσουν μαζικά καταθέσεις, κεφάλαια, εργαζομένους και επιχειρήσεις και αντιστοίχως τα κράτη – μέλη προορισμού να απορροφήσουν σαν «σφουγγάρι»(sponging)[192] τα κράτη – μέλη προέλευσης[193]. Αυτό, εκτός των άλλων, μπορεί να δημιουργήσει προβλήματα ακόμη και στη σταθερότητα των τιμών, και συνακόλουθα τεράστια δημοσιονομικά ελλείμματα, κάτι που είναι ο «εφιάλτης» για την ΟΝΕ, η οποία έχει σαν «Ευαγγέλιο» την σταθερότητα των τιμών και δημοσιονομικά ελλείμματα κάτω του 3 %. Αυτή η κατάσταση, αναγκάζει τα κράτη –

[187] Είναι πολύ σύνηθες το φαινόμενο αυτό. Αρκεί κανείς να υπομνησθεί ότι πολλές ελληνικές (αλλά και ξένες) επιχειρήσεις , έχουν μετεγκατασταθεί από την Ελλάδα σε άλλες χώρες, όπως την Βουλγαρία, λόγω της υψηλής φορολογίας. Το πρόβλημα μάλιστα είναι ιδιαίτερα οξύ στην βόρεια Ελλάδα, λόγω και την κοντινής απόστασης με το μοναδικό κράτος της ΕΕ, με το οποίο συνορεύει η Ελλάδα, τη Βουλγαρία

[188] Ανακοίνωση της Επιτροπής COM (2001)582 «Προς μια εσωτερική αγορά χωρίς φορολογικά εμπόδια», σελ. 9

[189] Είτε πραγματικών, είτε πλασματικών

[190] Efficiency allocation, Spaak Report, English Summary, διαθέσιμη στο http://aei.pitt.edu/995/1/Spaak_report.pdf

[191] Η λεγόμενη cost/ benefit analysis

[192] B.J.M Terra, J. Wattel, European Tax Law, Fifth edition, Kluwer Law, σελ. 110-111

[193] Μπουλούκος Μ., Άμεση φορολογία επιχειρήσεων και διασυνοριακή μεταφορά κερδών: η ελευθερία εγκατάστασης ως καταλύτης του φορολογικού ανταγωνισμού, ΕΕμπΔ 2006, σελ. 968

μέλη προέλευσης να λάβουν μέτρα προστασίας (countermeasures)[194] των εθνικών αγορών τους. Την λήψη αυτών των «αμυντικών» μέτρων, ενθαρρύνει και ο ΟΟΣΑ, δίνοντας έμφαση στις διατάξεις περί «ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιριών» (CFC, Controlled Foreign Companies)[195]. Τα μέτρα αυτά, όμως οδηγούν σε αποκλεισμό των εθνικών αγορών και δημιουργούν προβλήματα στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Η κατάσταση περιπλέκεται περισσότερο, καθώς το Δικαστήριο καταδίκασε τις σχετικές διατάξεις στην απόφαση Cadbury Schweppes[196], όταν καλύπτουν και εταιρίες με ουσιαστική οικονομική δραστηριότητα στο εξωτερικό.

Μία **τρίτη αρνητική επίπτωση** του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού, είναι η αρνητική επίπτωση , που έχει πάνω στο «κοινωνικό κράτος» , και στο «κοινωνικό πρόσωπο» των κανόνων της εσωτερικής αγοράς. Η κοινωνική διάσταση, η οποία τονίστηκε στη στρατηγική της Λισαβόνας το 2000, αποτελεί ένα «εγγενές»[197] χαρακτηριστικό της εσωτερικής αγοράς, σύμφωνα άλλωστε και με τις διακηρύξεις, αλλά και τις θεωρητικές προσεγγίσεις[198].

Μολονότι, ο φορολογικός ανταγωνισμός, αποτελεί σύμφωνα με τους θιασώτες του, το ιδανικό εργαλείο για την παροχή κοινωνικών παροχών, στην ελάχιστη δυνατή τιμή και εξορθολογισμό της δημοσιονομικής διάρθρωσης του κράτους, η παρατήρηση του φαινομένου στην πραγματικότητα, μας οδηγεί σε διαφορετικά συμπεράσματα. **Δύο κοινωνικές διαστάσεις** του φορολογικού ανταγωνισμού εντοπίζουμε:

**Πρώτον**, καίτοι δεν συνδέονται ευθέως[199] , η φορολογία αποτελούσε πάντα και εξακολουθεί να αποτελεί την σημαντικότερη πηγή εσόδων για τη χρηματοδότηση

---

[194] Αυτά τα μέτρα τα λαμβάνουν , μόνο εφόσον δεν επιθυμούν για οποιοδήποτε λόγο να εμπλακούν στη διαδικασία φορολογικού ανταγωνισμού. Για παράδειγμα η Σουηδία, η οποία έχοντας ένα από τα πιο πολυδάπανα συστήματα κοινωνικής ασφάλισης και αλληλεγγύης, δεν έχει σκοπό να χορηγήσει ευνοϊκά φορολογικά καθεστώτα , σε καμία ομάδα συμφερόντων. Η απόφαση μεταξύ των επιλογών αυτών, παραλληλίζεται προς το «δίλλημα του φυλακισμένου», μοντέλο γνωστό από τη «θεωρία των παιγνίων» Pinto C., Tax Competition and EU Law, Hague: Kluwer Law International, 2003, σελ. 19

[195] Χρήστος Μαλαματάρης, Η φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών εντός της ΕΕ, Η προοπτική της εσωτερικής αγοράς, Διπλωματικές εργασίες, Πανεπιστήμιο Αθηνών-Τμήμα Νομικής, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα- Κομοτηνή 2010, σελ. 138

[196] Υπ' αρ. C-196/04 απόφαση μείζονος συνθέσεως της 12-9-2006, Cadbury Schweppes plc, Cadbuiy Schweppes Overseas Ltd, Συλλ. 2006, I-8031

[197] Χατζόπουλος Βασίλειος, Το αναδυόμενο κοινωνικό πρόσωπο της εσωτερικής αγοράς της ΕΕ: Εμπνευσμένη πολιτική επιλογή ή δικαιική νομοτέλεια; ΕΕΕυρΔ 2005, 529, 539. Επίσης, ο «Ο Ευρωπαϊκός Κοινωνικός Χώρος», όπως παρουσιάζεται στην «Λευκή Βίβλο» για την ανάπτυξη COM(1994)333/final, αποτελεί ένα συμπλήρωμα του στόχου της εσωτερικής αγοράς, ενώ με τη στρατηγική της Λισαβόνας , κ κοινωνική διάσταση καθίσταται τμήμα του ίδιου του στόχου.

[198] Σε θεωρητικό επίπεδο, γίνεται λόγος για συναρμογή αγοραίας και κοινωνικής τάξης σε ενιαία κανονιστική τάξη, οι αξίες της οποίας εγγράφονται εντός του Δικαίου. Πέραν αυτού, αξίζει να προστεθεί όσον αφορά την αξία της κοινωνικής οικονομίας της αγοράς, σε σχέση με τη Συνθήκη της Λισαβόνας, το "The Court of Justice and the Social Market Economy", CMLR 2008, 1335, 1337, Azoulai L.

[199] Όπως τα ανταποδοτικά τέλη για παράδειγμα

όλων των κοινωνικών παροχών, στο πλαίσιο πάντοτε της αλληλεγγύης. Επομένως, όταν ένα κράτος – μέλος ανταγωνίζεται τα υπόλοιπα στη βάση των φορολογικών μέτρων, η δημιουργία ευνοϊκών φορολογικών καθεστώτων, γεννά την ανάγκη εξοικονόμησης και ανεύρεσης πόρων. Όλη αυτή η διαδικασία οδηγεί σε μείωση του παρεχόμενου επιπέδου κοινωνικής προστασίας, το οποίο οδηγεί σε όξυνση των διαφορών μεταξύ των κοινωνικών ομάδων και σε αύξηση των περιπτώσεων αποκλεισμού. Είναι προφανές, λοιπόν, ότι η εξέλιξη αυτή, δεν συμβαδίζει με το στόχο του εκσυγχρονισμού του ευρωπαϊκού μοντέλου, το οποίο τέθηκε στο πλαίσιο της Στρατηγικής της Λισαβόνας[200].

**Δεύτερον**, έχει αποδειχθεί εμπειρικά[201], πως η εκδήλωση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού, όσον αφορά τα κεφάλαια και τις εταιρίες, συνοδεύεται από αύξηση των φορολογικών επιβαρύνσεων, οι οποίες επιβάλλονται στην εργασία. Αυτό συνιστά έναν τρόπο ανεύρεσης πόρων, όμως είναι ταυτόχρονα και μια φυσική εξέλιξη. Δηλαδή, η κινητικότητα, που έχουν από τη φύση τους τα κεφάλια και οι εταιρίες, τους παρέχουν δυνατότητες να αποφύγουν να υπαχθούν στο φορολογικό καθεστώς συγκεκριμένου κράτους – μέλους και να επιλέξουν κράτος – μέλος της αρεσκείας τους. Για τον εργαζόμενο όμως, δεν είναι τόσο εύκολο. Μολονότι και αυτός έχει τη δυνατότητα να μετακινηθεί σε άλλο κράτος – μέλος, ωστόσο οι δεσμοί που έχει με το κράτος – μέλος κατοικίας του, είναι πολύ ισχυρότεροι απ' ότι έχει μια εταιρία με το κράτος – μέλος της έδρας της, με συνέπεια οι μετακινήσεις εργαζομένων να παρουσιάζουν μειωμένη κινητικότητα. Στον εργαζόμενο, όμως συνήθως στρέφεται ο φορολογικός νομοθέτης. Η εφαρμογή τέτοιας πολιτικής όμως, δεν συμβιβάζεται με την πολιτική της ΕΕ για την καταπολέμηση της ανεργίας, ενώ συγχρόνως συντελεί αναπόφευκτα στην υπερβολική αύξηση του φαινομένου της αδήλωτης («μαύρης») εργασίας[202].

### Β2.Είναι όντως ο φορολογικός ανταγωνισμός ζημιογόνος;

Στο σημείο αυτό, αξίζει να αναφερθούμε στο αν πράγματι ο φορολογικός ανταγωνισμός είναι ζημιογόνος ή αν συνιστά περισσότερο ένα «αναγκαίο κακό», παρά κάτι που επηρεάζει αρνητικά τις οικονομίες[203] των κρατών – μελών.

Αν πράγματι, λοιπόν, ο φορολογικός ανταγωνισμός είναι τόσο βλαβερός, όσο ισχυρίζονται οι πολέμιοί του, τότε τίθεται εύλογα το ερώτημα, γιατί τα κράτη(και ιδιαίτερα τα κράτη – μέλη της ΕΕ) δεν αποφασίζουν να εναρμονίσουν πλήρως τα

[200] Χρήστος Μαλαματάρης, Η φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών εντός της ΕΕ, Η προοπτική της εσωτερικής αγοράς, Διπλωματικές εργασίες, Πανεπιστήμιο Αθηνών-Τμήμα Νομικής, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα- Κομοτηνή 2010, σελ. 139

[201] Έκθεση της Επιτροπής, «Η φορολογία στην Ευρωπαϊκή Ένωση» (έκθεση επί της εξέλιξης των φορολογικών συστημάτων), COM(1996) 546/ final, παρ. 2, 3

[202] Bernard C., EC Employment Law , Oxford University Press, Oxford 2006, σελ. 133-140

[203] και συνακόλουθα τις τέσσερις θεμελιώδεις ελευθερίες του ενωσιακού δικαίου

φορολογικά καθεστώτα τους. Μελέτες έχουν δείξει[204] πως σε μια κατάσταση φορολογικού ανταγωνισμού, οι κάτοικοι μικρότερων κρατών, τείνουν να επωφελούνται διότι αντιλαμβάνονται πιο έντονα την ελαστικότητα του κεφαλαίου και γι' αυτό το λόγο «υποσκάπτουν» την υψηλή φορολογία των μεγάλων κρατών[205]. Επομένως, ακόμα και αν ο συνδυασμός φορολογικών εσόδων τόσο από τα μεγάλα (υψηλής φορολογίας) κράτη, όσο και από τα μικρά(χαμηλής φορολογίας), ανερχόταν στο βέλτιστο επίπεδο, στο πλαίσιο του συντονισμού των φορολογικών συστημάτων, οι κάτοικοι των μικρών κρατών , θα είχαν ενστάσεις ως προς αυτό, διότι αποκομίζουν περισσότερα κέρδη, υπό το καθεστώς φορολογικού ανταγωνισμού. Οι ίδιες αυτές πολιτικές δυσκολίες κάνουν τους περιορισμούς στον φορολογικό ανταγωνισμό σε διεθνές επίπεδο, ολοένα και πιο δύσκολο να επιβληθούν, καθώς τα μικρότερα κράτη είναι περισσότερο πιθανό να είναι φορολογικοί παράδεισοι.

Μολονότι οι περισσότεροι θεωρητικοί, τείνουν να πιστεύουν πως πρέπει να τεθούν (αυστηροί ή ηπιότεροι) περιορισμοί στον φορολογικό ανταγωνισμό ώστε με αυτόν τον τρόπο να υπάρξει αύξηση του κράτους πρόνοιας και συνακόλουθα να αυξηθεί η ευημερία, εν τούτοις, μελέτες έχουν δείξει ότι αυτό το θέσφατο, μπορεί να μην είναι η μοναδική λύση για την αύξηση της ευημερίας των πολιτών. Ένα αξίωμα των μελετών, που αναφέραμε παραπάνω είναι πως τα κράτη επιδιώκουν την αύξηση της ωφέλειας που αποκομίζουν οι πολίτες τους, από τα δημόσια- φορολογικά έσοδα. Παρόλα αυτά, τα κράτη, και ιδιαίτερα οι κυβερνήσεις τους, ενδέχεται να θεωρήσουν τους εαυτούς τους σαν κολοσσούς (Leviathans)[206] και να έχουν σαν βασική τους επιδίωξη να αυξήσουν τα έσοδά τους, για ίδιον όφελος, δίχως κατ' ανάγκη να έχουν σαν πρώτη προτεραιότητα (ως όφειλαν) το γενικότερο καλό και ευημερία των πολιτών τους. Υπ' αυτήν την άποψη ενδεχομένως ο φορολογικός ανταγωνισμός θα μπορούσε να ωφελήσει «αναγκάζοντας» τα κράτη, να επιδιώκουν να μην «ζορίζουν» τους πολίτες τους υπερβολικά επιδιώκοντας την αύξηση των κερδών.

Αυτό το επιχείρημα όμως, μπορεί εύκολα να καταρριφθεί από το γεγονός ότι σήμερα στα περισσότερα κράτη του πλανήτη και πολύ περισσότερο, όλα τα κράτη της ΕΕ, έχουν δημοκρατικά πολιτεύματα. Σε αυτό το πολίτευμα ο λαός, όντας ο υπέρτατος κριτής, έχει (ή τουλάχιστον πρέπει να έχει) την αντίληψη να κατανοήσει το οικονομικό- φορολογικό συμφέρον και να ελέγξει αποτελεσματικώς την κυβέρνησή του.

---

[204] Sam Bucovetsky , Asymmetric Tax Competition, 1991, 30 J. Urban Economy, σελ. 167-168, Ravi Kanbur, Michael Keen, Jeux Sans Frontieres: Tax Competition and Tax Coordination When Countries Differ in Size, 1993, 83 American Economic Review, Revision , σελ. 877, 883 , John Douglas Wilson, Tax Competition with International Differences in Factor Endowments, 1991, 21 Regional scientific and urban economy , σελ. 423-426, John Douglas Wilson, Theories of Tax Competition, 1999, 52 National Tax Journal, σελ. 269, 278-279

[205] Ravi Kanbur, Michael Keen, Jeux Sans Frontieres: Tax Competition and Tax Coordination When Countries Differ in Size, 1993, 83 American Economic Review, Revision , σελ. 883

[206] Reuven S. Avi- Yonah, Globalization, Tax Competition, And The Fiscal Crisis Of The Welfare State, Harvard Law Review, May 2000, Volume 113, Number 7, (σελ. 1573-1676), σελ. 1614

Σε ένα ενδιαφέρον άρθρο του, που δημοσίευσε ο βοηθός Αναπληρωτής Υπουργός Οικονομικών επί κυβερνήσεως του πρώην Προέδρου των ΗΠΑ Ronald Reagan, Charles McLure , έκανε μια βαρυσήμαντη δήλωση σχετικά με την προοπτική του φορολογικού ανταγωνισμού. Ο Charles McLure άσκησε κριτική στην πολεμική επί του φορολογικού ανταγωνισμού, λέγοντας πως οι φόροι πρέπει να εισπράττονται επί του κινούμενου κεφαλαίου. Εάν τα κράτη μπορούν να αποκτήσουν οφέλη από τους φόρους, και οι τα φυσικά και νομικά πρόσωπα βαίνουν κινούμενα, τότε η ανάλυση του μοντέλου του Tiebout[207], μας δείχνει πως το πρόβλημα των ελλιπών δημόσιων υπηρεσιών, δεν θα εμφανιστεί. Ο McLure παραθέτει το επιχείρημα πως σε κρατικό και τοπικό επίπεδο, τα οφέλη από τους φόρους είναι και δυνατά και επιθυμητά. Παρόλα αυτά, ο πυρήνας των επιχειρημάτων του είναι ότι « ο φορολογικός ανταγωνισμός , όταν είναι σε ισορροπία, είναι καλός» ("tax competition is, on balance, good"), διότι πιέζει τα κράτη και τις κυβερνήσεις τους, να είναι πιο προσεκτικές στα αιτήματα των ψηφοφόρων τους, αμβλύνοντας έτσι το πρόβλημα της ύπαρξης κυβερνήσεων, οι οποίες δρουν κατά το δοκούν, χωρίς να ενδιαφέρονται για το γενικότερο καλό[208].

Επ' αυτών των επιχειρημάτων, μπορούμε να πούμε πως όντως το ζήτημα κυβερνήσεων, οι οποίες δεν νομοθετούν με βάση το συμφέρον των πολιτών τους αλλά για ίδιον όφελος, αποτελεί σημαντικό ανασταλτικό παράγοντα για την μη αντιμετώπιση του φορολογικού ανταγωνισμού. Τίθενται λοιπόν δύο ερωτήματα: Είναι το μοντέλο του Leviathan ή το μοντέλο των «καλών» κυβερνήσεων ακριβή δείγματα των κρατών και των κυβερνήσεών τους; Εάν οι κυβερνήσεις δεν είναι ούτε το ένα ούτε το άλλο σε απόλυτο βαθμό, τότε ποιες είναι οι επιπτώσεις για τον φορολογικό ανταγωνισμό;

Επί του πρώτου ερωτήματος, μελέτες είχαν επικεντρωθεί στον βαθμό οικονομικής- φορολογικής αποκέντρωσης και στο μέγεθος των δημοσίων υπηρεσιών. Οι μελέτες έδειξαν πως **ΔΕΝ** υπάρχει συνάφεια μεταξύ της αποκέντρωσης και του μεγέθους των δημοσίων υπηρεσιών[209]. Μία σκέψη , που διατυπώθηκε πριν δεκαπέντε χρόνια ενδεχομένως να μας βοηθά να κατανοήσουμε καλύτερα αυτό το αποτέλεσμα των αμέσως παραπάνω ερευνών. Συγκεκριμένα, έχει παρατηρηθεί ότι όσο μεγαλύτερη και πιο ανοιχτή είναι μια οικονομία , με μεγαλύτερο φορολογικό ανταγωνισμό, τόσο πιο πολύ τείνει να παρέχει αρτιότερα προγράμματα κοινωνικής ασφάλισης, διότι οι ψηφοφόροι απαιτούν από την κυβέρνηση του κράτους, ασφάλεια απέναντι στο ρίσκο της ανοιχτής οικονομίας[210]. Επομένως, διαπιστώνουμε δεν επαληθεύουν το μοντέλο του Leviathan.

[207] Που αναλύθηκε στην αρχή
[208] Charles E McLure , Tax Competition: Is What's Good for the Private Goose Also Good for the Public Gender?, 39 National Tax Journal, 1986, σελ. 341-346
[209] Wallace E. Oates, Searching for Leviathan: An Empirical Study, 75 American Economic Review, 1985, σελ. 748-750
[210] Dani Rodrik , Has Globalization Gone Too Far? 1997, σελ. 59-63

Στις συγκρίσεις των δύο μοντέλων, που έγιναν , υπό την σκοπιά του φορολογικού ανταγωνισμού, **προέκυψαν τα εξής συμπεράσματα**[211]:

**Και τα δυο μοντέλα**, είναι ακραία ενδεχόμενα ενός πιο πιθανού και σίγουρα πιο συνήθους μοντέλου, στο οποίο οι πολιτικοί των κρατών, αξιολογούν τόσο την πρόνοια για τους πολίτες, όσο και τις δαπάνες για τους σκοπούς προς ίδιον όφελος. Χρησιμοποιώντας το μοντέλο των Zodrow και Mieeszkowski (οι οποίοι υποθέτουν ότι οι κυβερνήσεις είναι πάντοτε αγαθές- "benevolent")[212], αναρωτιούνται εάν ο φορολογικός ανταγωνισμός είναι ωφέλιμος όταν οι πολιτικοί δρουν με σκοπό να μεγιστοποιήσουν την πρόνοια και τα οφέλη για τους πολίτες τους, εάν δρουν αυξάνοντας τα φορολογικά έσοδα ή εάν ο σκοπός τους βρίσκεται κάπου στη μέση. Φαίνεται πως εάν ο συντονισμός, οδηγεί σε μια μικρή αύξηση στον φόρο επί του κεφαλαίου , που κινείται, η πρόνοια των πολιτικών για τους πολίτες, «απερίφραστα»[213] (unambiguously) θα αυξηθεί.

Η ανάλυση των Edwards και Keen απαιτεί ότι κάποιος καθορίζει και ποσοτικοποιεί τη σπατάλη της κυβέρνησης, όσον αφορά τα φορολογικά έσοδα. Ωστόσο, η ανάλυσή τους δείχνει ότι ακόμη και σχετικά χαμηλές εκτιμήσεις της ελαστικότητας του κεφαλαίου για τη φορολογία και τις απώλειες από τη φορολογία, απαιτούν πολύ υψηλή εκτίμηση των δαπανών της κυβέρνησης για να είναι πειστικό το μοντέλο Leviathan.

Εν ολίγοις, αυτή η προοπτική υποστηρίζει πειστικά ότι η φορολόγηση των διασυνοριακών ροών κεφαλαίου είναι προβληματική από την άποψη της αποτελεσματικότητας, διότι οδηγεί σε απώλειες. Οι ζημίες αυτές μειώνουν την παγκόσμια ευημερία και είναι απίθανο (με εξαίρεση ίσως κάτω από ακραίες παραδοχές, την έκταση των κυβερνητικών δαπανών) να αντισταθμιστούν επαρκώς από τα οφέλη που απορρέουν από την αύξηση του φορολογικού ανταγωνισμού[214].

### Β3.Forum για τις πρακτικές του ζημιογόνου φορολογικού ανταγωνισμού

Το σημαντικότερο ίσως, επίτευγμα του ΟΟΣΑ αποτελεί η δημιουργία ενός Forum για τις πρακτικές του φορολογικού ανταγωνισμού. Αυτό το Forum είναι το πρώτο παγκοσμίως, το οποίο είναι επιφορτισμένο με τη συλλογή, αξιολόγηση και

[211] Jeremy Edwards & Michael Keen, Tax Competition and Leviathan, 40 European Economic Review, 1996 , σελ. 113-115

[212] George R. Zodrow & Peter Mieszkowski, Pigou, Tiebout, Property Taxation , and the Underprovision of Local Public Goods, 19 J. Urban Economy, 1986, σελ. 356, 368-369. Το μοντέλο των δυο αυτών συγγραφέων, υποθέτει πως μόνο το κεφάλαιο κινείται μεταξύ των κρατών, το οποίο είναι μια ρεαλιστική υπόθεση σε διεθνές επίπεδο, αλλά όχι σε τοπικό επίπεδο

[213] Reuven S. Avi- Yonah, Globalization, Tax Competition, And The Fiscal Crisis Of The Welfare State, Harvard Law Review, May 2000, Volume 113, Number 7, (σελ. 1573-1676), σελ. 1615

[214] Reuven S. Avi- Yonah, Globalization, Tax Competition, And The Fiscal Crisis Of The Welfare State, Harvard Law Review, May 2000, Volume 113, Number 7, (σελ. 1573-1676), σελ. 1616

συνεργασία των υφιστάμενων και προτεινόμενων φορολογικών μέτρων, που αφορούν τον φορολογικό ανταγωνισμό. Εκτός αυτού, θα έχει και διάφορες άλλες λειτουργίες.

Στα πρώτα δύο έτη της ύπαρξής του, το Forum θα δημοσιοποιήσει «διασυνοριακές» μελέτες, οι οποίες θα αναδείξουν το πώς τα διαφορετικού τύπου «προνομιακά» φορολογικά καθεστώτα[215] , προκαλούν τον επιβλαβή φορολογικό ανταγωνισμό, αλλά και το πώς μπορούμε να εντοπίσουμε αυτούς τους παράγοντες που το προκαλούν.

Πέραν αυτού, το Forum θα μπορεί να εξετάζει ακόμα και πρακτικές, που εξετάζει ένα κράτος να υιοθετήσει, με σκοπό να φανεί κατά πόσο, η ενέργεια του κράτους αυτού, θα συνιστά ζημιογόνο φορολογικό ανταγωνισμό. Κάτω από συγκεκριμένους διαδικαστικούς κανόνες, που θα θεσπιστούν, το Forum , θα μπορεί να εξετάζει τα κριτήρια που θα θέτουν, κάθε φορά οι αναφορές του ΟΟΣΑ. Δηλαδή , μπορούμε να πούμε πως ατύπως θα αποκτήσει και έναν οιονεί δικαστικό ρόλο, καθώς θα έχει τη δυνατότητα να μελετά και να αξιολογεί όχι μόνο τα υπάρχοντα φορολογικά μέτρα, αλλά και προτεινόμενα μέτρα.

Μία από τις πρώτες εργασίες αυτού του Forum θα είναι να δημιουργήσει μια λίστα από αρμοδιότητες , που θα ορίσει τους φορολογικούς παραδείσους στην αναφορά του ΟΟΣΑ. Αυτή η λίστα, πρόκειται να επιτρέψει στα κράτη, να εναρμονίσουν τις πολιτικές τους απέναντι στα κράτη, που θα τα αποκαλεί φορολογικούς παραδείσους. Για παράδειγμα, μια από τις προτάσεις είναι να σκεφτεί κάποιο κράτος να καταγγείλει τις φορολογικές συμβάσεις[216] με κράτη, τα οποία αποδείχθηκαν φορολογικοί παράδεισοι. Η λίστα με τους φορολογικούς παραδείσους, θα επέτρεπε αυτήν την ενέργεια, σε μια συντεταγμένη διεθνή βάση , αποκτώντας έτσι μεγαλύτερη ισχύ και μεγαλύτερη επιτυχία[217].

Όσον αφορά την ΕΕ, την 1η Δεκεμβρίου 1997, στο συμβούλιο Υπουργών Οικονομικών, υπό την προεδρία του Λουξεμβούργου, συμφωνήθηκε ένα πακέτο μέτρων για την αντιμετώπιση[218] του ζημιογόνου φορολογικού ανταγωνισμού[219]. Αυτό το πακέτο περιελάμβανε μια πολιτική συμφωνία στη δημιουργία ενός «Κώδικα Συμπεριφοράς» για τη φορολογία των επιχειρήσεων και μία δέσμευση των κρατών να άρουν τα ζημιογόνα φορολογικά καθεστώτα, όσο γρηγορότερα μπορούσαν, με ορισμένες εξαιρέσεις υπό πολύ συγκεκριμένες περιπτώσεις.

---

[215] Φορολογικοί παράδεισοι και όχι μόνο

[216] Συνήθως είναι διμερείς συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας

[217] Joann M. Weiner & Hugh J. Ault, The OECD's Report On Harmful Tax Competition, National Tax Journal, Volume 51, Number 3, September 1998, σελ. 601-608, σελ. 606-607

[218] Για την αντιμετώπιση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού, καθώς και για τις προτάσεις που έχουν διατυπωθεί για την επίλυση αυτού του φαινομένου, θα ασχοληθούμε εκτενέστερα στο δεύτερο μέρος της παρούσας εργασίας

[219] Συμπεράσματα του ECOFIN , στη Σύνοδο της 1ης Δεκεμβρίου 1997, που αφορούσε την φορολογική πολιτική, Official Journal of the European Communities (98/C 2/01), 2 Ιανουαρίου 1998. Επίσης η Ανακοίνωση της Επιτροπής για τη Σύνοδο αυτή, τιτλοφορείται ως «A Package to Tackle Harmful Tax Competition in the European Union», COM (97) 564 Final, Βρυξέλλες, 1997

Ο «Κώδικας Συμπεριφοράς» της ΕΕ και οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ, έχουν πολλές ομοιότητες και τα μέλη της ΕΕ, που ταυτόχρονα είναι και μέλη του ΟΟΣΑ (μεταξύ αυτών και η Ελλάδα), εργάστηκαν προσεκτικά για να διασφαλίσουν ότι οι δεσμεύσεις που δόθηκαν στην Σύνοδο του Δεκεμβρίου του 1997, αλλά και προηγουμένως , παραμένουν εν ισχύ. Και οι Αναφορές του ΟΟΣΑ και της ΕΕ, μοιράζονται τον κοινό στόχο της προσπάθειας του περιορισμού, όσο το δυνατόν, περισσότερο, του ζημιογόνου φορολογικού ανταγωνισμού , και κάθε Αναφορά επιχειρεί να το πραγματοποιήσει , με βάση το θεσμικό του πλαίσιο. Παρόλα αυτά, επειδή ο ΟΟΣΑ αποτελείται και από μη μέλη της ΕΕ[220], το πεδίο εφαρμογής και οι στόχοι των Αναφορών των δύο αυτών οργανισμών, διαφέρουν λίγο[221].

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ Α΄ ΜΕΡΟΥΣ

Στο πρώτο μέρος της παρούσας εργασίας, ασχοληθήκαμε με τα **πλεονεκτήματα** και τα **μειονεκτήματα** που προσφέρει ο φορολογικός ανταγωνισμός, στα κράτη – μέλη της ΕΕ, όσο και στην ίδια την ΕΕ, υπό το πρίσμα των τεσσάρων θεμελιωδών ελευθεριών, που προβλέπονται στο ενωσιακό δίκαιο, δηλαδή την ελευθερία διακίνησης προσώπων, αγαθών, υπηρεσιών και κεφαλαίων. Αυτά αποτελούσαν ανέκαθεν τη «ραχοκοκαλιά» της οικονομίας, με συνέπεια τα κράτη – μέλη, ακόμα και σήμερα συχνά, να επιχειρούν να προωθήσουν πολιτικές[222], οι οποίες να προωθούν πρωτίστως τα εθνικά τους συμφέροντα και δευτερευόντως τα συμφέροντα μιας ενωμένης Ευρώπης. Για να κατανοήσουμε τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα του φορολογικού ανταγωνισμού, εξετάσαμε και το πλαίσιο, που ισχύει σχετικά με αυτόν στον υπόλοιπο κόσμο, και στα υπόλοιπα[223] κράτη, εκτός ΕΕ, καθώς τέτοια ζητήματα συχνά αντιμετωπίζουν τα ομοσπονδιακά κράτη, όπως οι ΗΠΑ, ζήτημα με το οποίο είχαν ασχοληθεί πολλοί Αμερικάνοι νομικοί και οικονομολόγοι, πάντοτε υπό αμερικανική οπτική γωνία και εξ αυτού του λόγου, διαφορετική απ' ότι στην ΕΕ, κάτι που όμως δεν μας εμπόδισε να μελετήσουμε, προκειμένου να κατανοήσουμε τον «τρόπο σκέψης» των κρατών και των θεωρητικών πάνω σε αυτό το ζήτημα και κυρίως τη διαμάχη ανάμεσα στους υπέρμαχους και στους πολέμιους του φορολογικού ανταγωνισμού, κατανοώντας έτσι, δύο διαφορετικές οικονομικές σχολές, αυτήν του χωρίς όριο ανταγωνισμού και αυτήν του «έμμετρου» ανταγωνισμού. Είναι αδιαμφισβήτητο ότι εκτός των θετικών , που προσφέρει ο φορολογικός ανταγωνισμός, όπως και κάθε ανταγωνισμός όταν γίνεται με όρους και στο σωστό μέτρο[224], προκαλεί επίσης και πολλά προβλήματα στις οικονομίες, ιδιαίτερα στο περιβάλλον της ΕΕ, όπου πρέπει να υφίσταται αγαστή συνεργασία των κρατών – μελών, τουλάχιστον ως προς τα οικονομικά ζητήματα και να μην επιχειρούν τα κράτη να επωφεληθούν εις βάρος των υπολοίπων εταίρων, κάτι που ακόμη είναι αρκετά

[220] Όπως τις ΗΠΑ, Καναδά, Αυστραλία, Νέα Ζηλανδία, Τουρκία

[221] Joann M. Weiner & Hugh J. Ault, The OECD's Report On Harmful Tax Competition, National Tax Journal, Volume 51, Number 3, September 1998, σελ. 601-608, σελ. 607

[222] Ίσως και λόγω του εκάστοτε εκλογικού τους σώματος, το οποίο συνήθως δεν έχει λάβει την κατάλληλη ευρωπαϊκή παιδεία, ώστε να έχει διαμορφώσει μια ευρωπαϊκή(ενωσιακή) κουλτούρα

[223] Οικονομικά ισχυρά τουλάχιστον

[224] Σοφή η αρχαιοελληνική ρήση «Παν μέτρον άριστον»

δύσκολο, καθώς εξακολουθούν να υπάρχουν εθνικοί «εγωισμοί» , οι οποίοι προτάσσουν το βραχυπρόθεσμο εθνικό συμφέρον, από το μεσοπρόθεσμο ή μακροπρόθεσμο ενωσιακό συμφέρον, προς τέρψιν του εκλογικού σώματος, αγνοώντας ότι μακροπρόθεσμα μέσω του ενωσιακού οικοδομήματος, θα επωφεληθούν περισσότερο και τα εθνικά κράτη – μέλη.

Ένα ακόμα ακανθώδες ζήτημα, που εξετάστηκε στο πρώτο μέρος ήταν αυτό του φορολογικού ανταγωνισμού σε σχέση με τους λεγόμενους φορολογικούς παραδείσους. Αυτοί πράγματι έχουν ιδιαίτερα χαρακτηριστικά, τα οποία αναλύθηκαν παραπάνω, και συμβάλλουν στην «διαιώνιση» του φορολογικού ανταγωνισμού, προκαλώντας την προσπάθεια των υπολοίπων κρατών του κόσμου να βρουν «αντίδοτο» στις στρεβλώσεις του ανταγωνισμού που προκαλούνται από αυτά. Έτσι, έχουν διατυπωθεί πολλές προτάσεις επίλυσης των αρνητικών επιπτώσεων του φορολογικού ανταγωνισμού, από πολλούς φορείς[225], τις σημαντικότερες από τις οποίες θα τις εξετάσουμε στο δεύτερο μέρος της παρούσας εργασίας, αμέσως παρακάτω.

[225] ΕΕ, ΟΟΣΑ, κράτη μεμονωμένα

## ΔΕΥΤΕΡΟ ΜΕΡΟΣ

## Η σχέση του φορολογικού ανταγωνισμού με τη φορολογική ουδετερότητα και τα προτεινόμενα σχέδια για την αντιμετώπιση του ζημιογόνου φορολογικού ανταγωνισμού

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: Η φορολογική ουδετερότητα σαν το τελικό «σύνορο» τη αρχής της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών – μελών**

### Α1. Σκοπός και σημασία της φορολογικής ουδετερότητας για την υπόσταση του ενωσιακού δικαίου

Η φορολογική ουδετερότητα της Ένωσης έναντι των ενεργειών των κρατών – μελών στον φορολογικό τομέα, είναι ζωτικής σημασίας για την λειτουργία της ενιαίας ενωσιακής εσωτερικής αγοράς. Αυτό σημαίνει πως **πρέπει να υπάρχει ουδετερότητα από τα κράτη – μέλη , όσον αφορά τον ανταγωνισμό ανάμεσα στα εισαγόμενα και ανάμεσα στα εγχώρια προϊόντα. Σε αντίθετη περίπτωση, άλλωστε, η τελωνειακή ένωση και η ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων θα καθίσταντο άνευ ουσίας, καθώς θα μπορούσαν έτσι τα κράτη – μέλη να θέτουν εξίσου παρεμποδιστικούς εσωτερικούς φόρους, αντί για τελωνειακά εμπόδια**[226]. Η αρχή της ουδετερότητας στο χώρο της φορολογίας, επιβάλλει στα εισαγόμενα προϊόντα να έχουν την ίδια ακριβώς αντιμετώπιση με τα εγχώρια ομοειδή προϊόντα, ωσάν να ήταν και αυτά εγχώρια. Με άλλα λόγια, η αρχή αυτή επιβάλλει, πως όλα τα εμπορεύματα, είτε είναι εισαγόμενα, είτε εγχώρια, πρέπει να επιβαρύνονται με τους ίδιους φόρους, με σκοπό να μην υφίστανται ανταγωνιστικά πλεονεκτήματα για τα εγχώρια προϊόντα απέναντι στα εισαγόμενα[227].

Αξίζει να σημειωθεί, στο σημείο αυτό, πως το κράτος – μέλος προορισμού είναι κάθε φορά επιφορτισμένο με την υποχρέωση τήρησης της φορολογικής ουδετερότητας, και αυτό διότι ισχύει ακόμα στα φορολογικά συστήματα , η αρχή της φορολόγησης στο κράτος – μέλος προορισμού, μολονότι το ιδανικό θα ήταν να φορολογούνται τα προϊόντα στο κράτος – μέλος προέλευσης. Αυτό βέβαια, είναι κάτι πολύ δύσκολο, καθώς οι έμμεσοι φόροι , που επιβάλλονται σε πολλά προϊόντα[228] , αποτελούν **ουσιώδους σημασίας** παράγοντες αύξησης των κρατικών εσόδων , ενώ η θετική εναρμόνιση των φορολογικών νομοθεσιών, όσον αφορά τους έμμεσους φόρους, παραμένει ακόμα σε νηπιακό στάδιο. Επομένως, δεν καθίσταται τεχνητά υψηλότερη η τιμή αγοράς τους, λόγω των φόρων στους οποίους υποβάλλονται στο κράτος – μέλος προορισμού τους, το οποίο επωφελείται από την διακίνησή τους, λόγω των φορολογικών εσόδων, που αποκομίζει. Και ακριβώς αυτό (τη φορολογική

[226] Snell Jukka, Non- discriminatory tax obstacles in Community Law, ICLQ, 2007, σελ. 339-370, σελ. 342, συγκεκριμένα αναφέρει: «… Article 90 EC supports Article 25 EC by outlawing internal taxes that discriminate against imports or afford indirect protection to competing products. The very language of the provision makes it clear that it is only concerned with discriminatory or protectionism, and does not target neutral but burdensome obstacles, and this is how it has generally been applied in a long line of cases…».

[227] Schwarze Jurgen , EU- Kommentar, Baden- Baden, Nomos Verlag 2000, όπου αναφέρεται μεταξύ άλλων: «… The main concern of the tax provisions is to ensure non- discrimination. To this extent they are a concrete form of the basic principle laid down in article 7 EEC treaty. To achieve this end the tax provisions are thought to provide for neutrality of internal taxation in respect of the competition between products irrespective of their origin…».

[228] Όπως αλκοόλ, καπνό, καύσιμα, αλλά και άλλα

ουδετερότητα δηλαδή), θέλει να πετύχει η απαγορευτική διάταξη του αρ. 110 ΣΛΕΕ[229] .

Α2. Η φορολογική ουδετερότητα μέσα από το αρ. 110 ΣΛΕΕ

Το αρ. 110 ΣΛΕΕ, δεν έχει σκοπό να θίξει την φορολογική εξουσία των κρατών – μελών τα οποία εξακολουθούν να έχουν τη δυνατότητα να καθορίζουν το φορολογικό τους καθεστώς, το σύστημα, καθώς και το ύψος των φόρων που θα επιβάλλουν[230].

Το αρ. 110 , όπως αναφέραμε ανωτέρω, **απαγορεύει** στα κράτη – μέλη να επιφυλάσσουν διαφορετική φορολογική μεταχείριση στα προϊόντα που προέρχονται από άλλα κράτη – μέλη σε σχέση με τα εγχώρια προϊόντα. Το άρθρο αυτό, αποτελεί **απαραίτητο συμπλήρωμα των διατάξεων περί τελωνειακής ένωσης** (αρ. 30 επ. ΣΛΕΕ) και απαγόρευσης ποσοτικών περιορισμών στην κυκλοφορία των εμπορευμάτων (αρ. 34 ΣΛΕΕ)[231]. Εκφράζει, εξάλλου, τη στάθμιση και το συγκερασμό δύο παραμέτρων: **Αφενός** τα κράτη – μέλη έχουν διατηρήσει τη κυριαρχία τους στον φορολογικό τομέα και έχουν μεταβιβάσει στην Ένωση **μόνο** περιορισμένες αρμοδιότητες για τη λήψη εναρμονιστικών μέτρων σε ειδικά ζητήματα[232], καθώς η φορολογία είναι πηγή άντλησης εσόδων και εργαλείο διαχείρισης οικονομικών, κοινωνικών και άλλων προβλημάτων. **Αφετέρου**, ήταν ήδη σαφές στους ιδρυτές της Ένωσης ότι η ανεξέλεγκτη άσκηση της φορολογικής κυριαρχίας, θα ματαίωνε την υλοποίηση των στόχων της εσωτερικής αγοράς, καθώς τα κράτη θα μπορούσαν να αντικαθιστούν τους καταργηθέντες δασμούς με εσωτερικούς φόρους, που θα οδηγούσαν στο ίδιο αποτέλεσμα[233].

Το αρ. 110 συνιστά μέσο για την υλοποίηση των στόχων της εσωτερικής αγοράς και σε καμία περίπτωση δεν απαγορεύει στα κράτη – μέλη να οργανώνουν ελεύθερα το φορολογικό τους σύστημα και να ασκούν τη φορολογική τους πολιτική για την επίτευξη θεμιτών οικονομικών, κοινωνικών, περιβαλλοντικών και άλλων στόχων, ούτε εξάλλου επιδιώκει την ομογενοποίηση των επιβαλλόμενων εσωτερικών φόρων σε όλα τα κράτη – μέλη. Οριοθετεί όμως τον τρόπο με τον οποίο επιβάλλονται και εφαρμόζονται οι φόροι αυτοί, στα εγχώρια προϊόντα και στα προϊόντα άλλων κρατών

[229] Συγκεκριμένα το άρθρο αυτό αναφέρει: «Κανένα κράτος μέλος δεν επιβάλλει άμεσα ή έμμεσα στα προϊόντα άλλων κρατών μελών εσωτερικούς φόρους οποιασδήποτε φύσεως, ανωτέρους από εκείνους που επιβαρύνουν άμεσα ή έμμεσα τα ομοειδή εθνικά προϊόντα.
Κανένα κράτος μέλος δεν επιβάλλει στα προϊόντα των άλλων κρατών μελών εσωτερικούς φόρους, η φύση των οποίων οδηγεί έμμεσα στην προστασία άλλων προϊόντων.»

[230] Snell Jukka, Non- discriminatory tax obstacles in Community Law, ICLQ, 2007, σελ. 141, συγκεκριμένα αναφέρει: «… The discretionary powers of the member States in tax matters are limited only with respect to the discriminatory or protective effect of an imposition. There is no limitation of the power to impose charges as was previously shown…».

[231] Βασίλειος Χριστιανός, Συνθήκη ΕΕ και ΣΛΕΕ, Κατ' άρθρο ερμηνεία, συνεργάτες μεταξύ άλλων Ρεβέκκα- Εμμανουέλα Παπαδοπούλου, Νομική Βιβλιοθήκη 2012, σελ. 614

[232] Άρ. 113 ΣΛΕΕ

[233] Κωνσταντίνος Μπουχάγιαρ, Η αντιμετώπιση των φορολογικών διακρίσεων, Νομική Βιβλιοθήκη, 2007, σελ. 249

– μελών , με βασικό στόχο την επίτευξη φορολογικής ουδετερότητας[234]. Η θεμελιώδης απαίτηση της φορολογικής ουδετερότητας, έχει την έννοια ότι η φορολόγηση των προϊόντων στο εσωτερικό ενός κράτους – μέλους, πρέπει να είναι **οικονομικά ουδέτερη** , ώστε να εξασφαλίζει ίσους όρους ανταγωνισμού για όλα τα προϊόντα και να μην ανάγεται σε αποτρεπτικό παράγοντα της κυκλοφορίας ενός προϊόντος , σε άλλο κράτος – μέλος[235].

Το αρ. 110, του οποίου η διατύπωση έχει μείνει αναλλοίωτη, από την ίδρυση της Ένωσης το 1957, έως και σήμερα, επέχει θέση ενός εργαλείου «αρνητικής ενοποίησης», η οποία δεν επέρχεται μέσω της ανάληψης ενωσιακής δράσης, αλλά μέσω της επιβολής απαγορεύσεων: Τα κράτη – μέλη οφείλουν να απέχουν από τη λήψη διακριτικών ή προστατευτικών μέτρων, κατά την άσκηση της φορολογικής τους κυριαρχίας. Η απαγόρευση του αρ. 110 έχει άμεσο αποτέλεσμα[236] και μπορεί συνεπώς να γίνει αντικείμενο επίκλησης από τους ιδιώτες, ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων. Άμεσο αποτέλεσμα διαθέτει τόσο το πρώτο εδάφιο του αρ. 110, που απαγορεύει τα διακριτικά φορολογικά μέτρα, όσο και το δεύτερο εδάφιο που αφορά στα προστατευτικά φορολογικά μέτρα[237].

Η απαγόρευση, λοιπόν, των φορολογικών διακρίσεων, συντελεί στη φορολογική ουδετερότητα αφού με την επιβολή του ίδιου φόρου, με τα ίδια κριτήρια και με τον ίδιο τρόπο, τα εισαγόμενα και τα εγχώρια προϊόντα δεν δέχονται επιδράσεις από φορολογικούς παράγοντες , κατά τη διαμόρφωση της τιμής τους, ενώ με την απαγόρευση του φορολογικού προστατευτισμού, η ζήτηση των εγχώριων και των εισαγόμενων προϊόντων στη σχετική αγορά, δεν επηρεάζεται από τις παρεμβάσεις του κράτους – μέλους, που γίνονται, παρά τις επιταγές του ελεύθερου και ανόθευτου ανταγωνισμού, με την πρόφαση της φορολογικής πολιτικής[238].

### Α2.i). Πεδίο εφαρμογής και έκταση της απαγόρευσης του αρ. 110 ΣΛΕΕ

Όσον αφορά το πεδίο εφαρμογής του αρ. 110 ΣΛΕΕ, αυτό αφορά τους εσωτερικούς φόρους, που επιβάλλονται στα προϊόντα , που κυκλοφορούν στα κράτη – μέλη και οδηγούν σε διαφορετικής μεταχείρισή τους σε σχέση με τα εγχώρια, στην έννοια των οποίων υπάγονται και τα προϊόντα που έχουν εισαχθεί από τρίτα κράτη, εφόσον όμως έχουν τηρηθεί όλες οι νόμιμες διατυπώσεις και έχουν πληρωθεί στο πρώτο κράτος – μέλος όλοι οι φόροι, δασμοί και επιβαρύνσεις, που εκείνο προβλέπει. **Αντιθέτως,** τα κράτη – μέλη μπορούν να φορολογούν διαφορετικά τα ομοειδή

[234] Βασίλειος Χριστιανός, Συνθήκη ΕΕ και ΣΛΕΕ, Κατ' άρθρο ερμηνεία, συνεργάτες μεταξύ άλλων Ρεβέκκα- Εμμανουέλα Παπαδοπούλου, Νομική Βιβλιοθήκη 2012, σελ. 615

[235] Κωνσταντίνος Μπουχάγιαρ, Η αντιμετώπιση των φορολογικών διακρίσεων, Νομική Βιβλιοθήκη, 2007, σελ. 249

[236] Υπ' αρ. C-55/79, απόφαση της 27ης Φεβρουαρίου 1980, υπόθεση Επιτροπή κατά Ιρλανδίας, Συλλ. 1980, σελ. 249, σκ. 12

[237] Βασίλειος Χριστιανός, Συνθήκη ΕΕ και ΣΛΕΕ, Κατ' άρθρο ερμηνεία, συνεργάτες μεταξύ άλλων Ρεβέκκα- Εμμανουέλα Παπαδοπούλου, Νομική Βιβλιοθήκη 2012, σελ. 615

[238] Μπονάτσου Νεκταρία- Μαρία, Η αρνητική ενοποίηση στον τομέα της έμμεσης φορολογίας, Διπλωματική Εργασία 2010, σελ. 43

προϊόντα των τρίτων κρατών, αρκεί η φορολογική τους πολιτική να μην αντιτίθεται στην κοινή εμπορική πολιτική, ή σε ενδεχόμενη συμφωνία της ΕΕ με το τρίτος κράτος αυτό[239].

Η απαγόρευση, αφορά κάθε είδους φόρο ή επιβάρυνσης, ανεξαρτήτως ης ονομασίας, που το κράτος – μέλος δίνει. Οτιδήποτε δηλαδή δημιουργεί πλεονέκτημα, με οποιαδήποτε μορφή[240] υπέρ του εγχώριου προϊόντος, μπορεί να θεωρηθεί κατάφωρη παραβίαση του αρ. 110 ΣΛΕΕ και των απαγορεύσεων, που αυτό προβλέπει.

Επίσης, μολονότι η διατύπωση του αρ. 110 ΣΛΕΕ, παραπέμπει σε περιπτώσεις προϊόντων, όπου αυτά εισάγονται από άλλα κράτη – μέλη, προέκυψαν ερμηνευτικά ζητήματα, σχετικά με τη δυνατότητα εφαρμογής της απαγόρευσης στα προϊόντα , που προορίζονται για εξαγωγή.

Το Δικαστήριο συγκεκριμένα, **απεφάνθη ότι το αρ. 110 ΣΛΕΕ καλύπτει και τα προϊόντα που προορίζονται για εξαγωγή προς άλλα κράτη – μέλη**. Το Δικαστήριο έκρινε ότι υπάγεται στο αρ. 110 ΣΛΕΕ[241], η περίπτωση αυτή, εφόσον ερμηνευτεί σύμφωνα με τους γενικότερους στόχους των Συνθηκών, ενώ επίσης υπάγεται και η βαρύτερη φορολόγηση των εξαγωγικών πωλήσεων από τις πωλήσεις στο εσωτερικό ενός κράτους – μέλους[242]. Άλλωστε, σε αντίθετη περίπτωση θα υπήρχε ασυμβατότητα της ερμηνείας του αρ. 110 ΣΛΕΕ προς το σύστημα των φορολογικών διατάξεων των Συνθηκών με τους ευρύτερους στόχους της Ένωσης[243]. Παρά το σπάνιο, της επιβολής τέτοιων φορολογικών επιβαρύνσεων, η απαγόρευση θεωρήθηκε ότι πρέπει να καλύπτει και αυτούς, καθόσον σε αντίθετη περίπτωση, δεν θα μπορούσε να έχει στενότερο πεδίο εφαρμογής, από τη διάταξη του αρ. 30 ΣΛΕΕ[244], την οποία άλλωστε και επικουρεί[245].

---

[239] Ενδεικτικά, υπ' αρ. C-228-234/90 και 339, 353/90, απόφαση της 9ης Ιουνίου 1992, υπόθεση Simba, Συλλ. 1992, I-3750, σκ. 14, συγκεκριμένα αναφέρει : «Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου (βλ. προαναφερθείσα απόφαση της 10ης Οκτωβρίου 1978 ), το άρθρο 95 εφαρμόζεται μόνο στα προϊόντα που εισάγονται από τα άλλα κράτη μέλη. Επομένως η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται στα προϊόντα που εισάγονται απευθείας από τρίτα κράτη»

[240] Ακόμα και αν διευκολύνεται ο τρόπος είσπραξης του φόρου ή τέλους, μπορεί να θεωρηθεί σαν προστατευτισμός εκ μέρους του κράτους - μέλους

[241] Υπ' αρ. C-27/74, απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 1974, υπόθεση Demag, Συλλ. 1974, αγγλική έκδοση, σελ. 1038

[242] Υπ' αρ. C-142/77, απόφαση της 29ης Ιουνίου 1978, υπόθεση Statens Kontrol med ædle Metalle, Συλλ. 1978, σελ. 509

[243] Βασίλειος Χριστιανός, Συνθήκη ΕΕ και ΣΛΕΕ, Κατ' άρθρο ερμηνεία, συνεργάτες μεταξύ άλλων Ρεβέκκα- Εμμανουέλα Παπαδοπούλου, Νομική Βιβλιοθήκη 2012, σελ. 616

[244] Συγκεκριμένα, το άρθρο αυτό αναφέρει: «Οι εισαγωγικοί και εξαγωγικοί δασμοί ή φορολογικές επιβαρύνσεις ισοδυνάμου αποτελέσματος απαγορεύονται μεταξύ των κρατών μελών. Η απαγόρευση αυτή ισχύει και για τους δασμούς ταμιευτικού χαρακτήρα.».

[245] Schwarze Jurgen , EU- Kommentar, Baden- Baden, Nomos Verlag 2000, όπου αναφέρει: «… Obviously there would be a loophole, if the export of scarce products could be hampered by special or higher taxes on this occasion…».

Στόχος του αρ. 110 ΣΛΕΕ, όπως προείπαμε, είναι να εξαλείψει τις δυσμενείς συνέπειες, που επιφέρουν για τα προϊόντα άλλων κρατών – μελών , οι διακριτικές ή προστατευτικές εσωτερικές φορολογικές επιβαρύνσεις. Αξίζει, να σημειωθεί εδώ όμως, ότι το άρθρο αυτό, δεν απαγορεύει τις αντίστροφες διακρίσεις εις βάρος των εθνικών προϊόντων , δηλαδή τη μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνσή τους, σε σχέση με τα αντίστοιχα προϊόντα που προέρχονται από άλλα κράτη – μέλη , εκτός εάν τα προϊόντα αυτά προορίζονται για εξαγωγή[246].

**Συνακόλουθα,** από τη γραμματική ερμηνεία του αρ. 110 ΣΛΕΕ, μπορούμε να διαπιστώσουμε ότι αυτό δεν εφαρμόζεται όταν ένα κράτος – μέλος δεν έχει εγχώρια παραγωγή, επειδή τότε δεν νοείται η «ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση», η οποία είναι αποτελεί προϋπόθεση για τη σύγκριση δύο καταστάσεων[247]. Η ύπαρξη όμως, εγχώριας παραγωγής, δεν συνδέεται μονάχα με την παραγωγή ή την κατασκευή ενός προϊόντος στο έδαφος ενός κράτους – μέλους. Όπως προείπαμε , εγχώρια προϊόντα δεν είναι μόνο όσα παράγονται σε ένα κράτος – μέλος, αλλά και όσα εισάγονται σε ένα κράτος – μέλος από μια τρίτη χώρα, κυκλοφορούν στο έδαφός του και γίνονται μετά αντικείμενα περαιτέρω συναλλαγής. Για παράδειγμα, ένα αυτοκίνητο ιταλικής παραγωγής, το οποίο εισάγεται στην Ελλάδα και μετά μεταπωλείται σαν μεταχειρισμένο, στη δεύτερη συναλλαγή λογίζεται σαν ελληνικό και όχι σαν ιταλικό αυτοκίνητο. Σε αυτή λοιπόν, την περίπτωση υφίσταται αγορά εγχώριου προϊόντος, το οποίο δεν πρέπει να τύχει ευνοϊκής μεταχείρισης, έναντι των προϊόντων άλλων κρατών – μελών.

Όταν μια φορολογική μεταχείριση, υπάγεται σε ένα γενικότερο σύστημα εσωτερικών φορολογικών επιβαρύνσεων, οι οποίες επιδιώκουν θεμιτούς σκοπούς και επιβάλλονται συστηματικά σε κατηγορίες προϊόντων , με βάση αντικειμενικά κριτήρια που δεν σχετίζονται με την προέλευσή τους, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του αρ. 110 ΣΛΕΕ[248]. Όταν όμως η επιβάρυνση, που πλήττει όλα τα προϊόντα , αντισταθμίζεται πλήρως για τα εγχώρια, επειδή προορίζεται να χρηματοδοτήσει δραστηριότητες, οι οποίες αποβαίνουν ειδικά προς όφελος των τελευταίων, τότε δεν

[246] Βασίλειος Χριστιανός, Συνθήκη ΕΕ και ΣΛΕΕ, Κατ' άρθρο ερμηνεία, συνεργάτες μεταξύ άλλων Ρεβέκκα- Εμμανουέλα Παπαδοπούλου, Νομική Βιβλιοθήκη 2012, σελ. 616

[247] Υπ' αρ. C-47/88, απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 1990, υπόθεση Επιτροπή κατά Δανίας, Συλλ. 1990, σελ. I-4533, σκ. 10, η οποία αναφέρει συγκεκριμένα: «Αντίθετα, δεν μπορεί να γίνει επίκληση του άρθρου 95 κατά των εσωτερικών φόρων που επιβαρύνουν εισαγόμενα προϊόντα, όταν δεν υπάρχει ομοειδής ή ανταγωνιστική εγχώρια παραγωγή. Ειδικότερα δεν μπορεί βάσει του άρθρου αυτού να ασκηθεί κριτική επί της υπερβολικής φορολογίας που ενδέχεται να επιβάλλουν τα κράτη μέλη σε συγκεκριμένα προϊόντα εφόσον δεν δημιουργούνται διακρίσεις ούτε υφίσταται προστατευτισμός.».

[248] Υπ' αρ. C-200/85, απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 1986, υπόθεση Επιτροπή κατά Ιταλίας, Συλλ. 1986, σελ. 3974, σκ. 24, η οποία αναφέρει συγκεκριμένα: «Από όσα ελέχθησαν ανωτέρω προκύπτει ότι η φορολογική διαφοροποίηση που αμφισβητείται στην παρούσα υπόθεση εισάγεται, αφενός, στα πλαίσια γενικού φορολογικού συστήματος και, αφετέρου, αφορά όχι μόνο τα εισαγόμενα, αλλά επίσης τα εγχώρια προϊόντα.».

εφαρμόζεται το αρ. 110 ΣΛΕΕ , καθώς εντάσσεται εννοιολογικά στην κατηγορία των ισοδύναμων φορολογικών επιβαρύνσεων προς δασμούς[249].

### Α2.ii) Αποδέκτες και ένταση της απαγόρευσης

#### Α2.ii)α) Αποδέκτες

**Εκ πρώτης όψεως, αποδέκτες** της απαγόρευσης του αρ. 110 ΣΛΕΕ είναι τα κράτη – μέλη, καθώς σε αυτά απευθύνεται , καθώς εκείνα είναι που έχουν τη φορολογική κυριαρχία και είναι επίφοβα παραβίασης των διατάξεων της Συνθήκης. Όμως δεν απευθύνεται το άρθρο αυτό μόνο εκεί.

Το Δικαστήριο διακήρυξε ότι η απαγόρευση του αρ. 110 ΣΛΕΕ είναι επιτακτική και δεν επιδέχεται παρέκκλιση με οποιαδήποτε πράξη, ακόμα και αν προέρχεται από ενωσιακό όργανο[250]. Άλλωστε, αυτό προκύπτει και από την υπεροχή του πρωτογενούς έναντι του παραγώγου δικαίου της Ένωσης. Επομένως, τα όργανα της Ένωσης, δεσμεύονται κατά την άσκηση των καθηκόντων τους, από την τήρηση της διάταξης του αρ. 110 ΣΛΕΕ και ελέγχονται ως προς αυτό, από το Δικαστήριο. Λόγω της δέσμευσης αυτής των οργάνων της Ένωσης, σε επίπεδο διαδικασίας παραγωγής κανόνων δικαίου, ρυθμιστικών των φορολογικών ζητημάτων με ενιαίο τρόπο στο σύνολο της Ένωσης, παρέχεται δίοδος στα μέσα της αρνητικής ενοποίησης να οριοθετήσουν τη θετική ενοποίηση (εναρμόνιση), καθώς οι θεσπιζόμενοι κανόνες δεν πρέπει να αντιβαίνουν στις απαγορεύσεις , που συνιστούν την αρνητική ενοποίηση (εναρμόνιση)[251].

**Αποδέκτες**, λοιπόν, των υποχρεώσεων, που απορρέουν από αυτό το άρθρο είναι τα ενωσιακά όργανα, κατά την υιοθέτηση πράξεων του ενωσιακού δικαίου, αλλά και ιδιωτικές επιχειρήσεις, όταν αυτές παρέχουν υπηρεσίες δημοσίου συμφέροντος[252] ή είναι επιφορτισμένες με τη διαχείριση υπηρεσιών γενικού οικονομικού συμφέροντος[253].

#### Α2.ii)β) Ένταση της απαγόρευσης

Η απαγόρευση του αρ. 110 ΣΛΕΕ , σε γενικές γραμμές, μπορούμε να πούμε πως **είναι ηπιότερη απ' ότι η απαγόρευση του αρ. 30 ΣΛΕΕ**. Αυτό συμβαίνει διότι δεν απαγορεύει αυτό καθεαυτό το φορολογικό μέτρο ενός κράτους – μέλους, αλλά απαγορεύει το προστατευτικό του αποτέλεσμα. Το αρ. 110 ΣΛΕΕ διαθέτει όμως, και

[249] Βασίλειος Χριστιανός, Συνθήκη ΕΕ και ΣΛΕΕ, Κατ' άρθρο ερμηνεία, συνεργάτες μεταξύ άλλων Ρεβέκκα- Εμμανουέλα Παπαδοπούλου, Νομική Βιβλιοθήκη 2012, σελ. 617

[250] Υπ' αρ. C-15/81 απόφαση της 5ης Μαΐου 1982, υπόθεση Gaston Schul, Συλλ. 1982, σελ. 1410

[251] Μπονάτσου Νεκταρία- Μαρία, Η αρνητική ενοποίηση στον τομέα της έμμεσης φορολογίας, Διπλωματική Εργασία 2010, σελ. 47

[252] Βασίλειος Χριστιανός, Συνθήκη ΕΕ και ΣΛΕΕ, Κατ' άρθρο ερμηνεία, συνεργάτες μεταξύ άλλων Ρεβέκκα- Εμμανουέλα Παπαδοπούλου, Νομική Βιβλιοθήκη 2012, σελ. 616

[253] Υπ' αρ. C-90/94, απόφαση της 17ης Ιουλίου 1994, υπόθεση Haahr Petroleum, Συλλ. 1994, I-4142

αυτό, απόλυτο χαρακτήρα, κάτι που αποδεικνύεται από την έλλειψη εξαιρέσεων και παρεκκλίσεων, ενώ παράλληλα έχει άμεσο αποτέλεσμα.

**Άμεσο αποτέλεσμα** έχουν αμφότερα τα εδάφια του αρ. 110 ΣΛΕΕ, δηλαδή μπορούν να την επικαλεστούν αμέσως οι ιδιώτες, χωρίς να απαιτείται να έχει προηγηθεί θετική εναρμόνιση. Το Δικαστήριο, στην απόφαση Luetticke[254] αναγνώρισε το άμεσο αποτέλεσμα του αρ. 110 ΣΛΕΕ παρ. 1, ως μέσο διασφάλισης της ισότητας των πολιτών των κρατών – μελών της Ένωσης, έναντι των εθνικών νομοθεσιών και ως θεμέλιο της αγοράς στον φορολογικό τομέα, ενώ με την απόφασή του στην υπόθεση Fink- Frucht[255], αναγνώρισε το άμεσο αποτέλεσμα και στην παρ.2 του αρ. 110 ΣΛΕΕ, το οποίο απαγορεύει την κρατική προστασία, παρά το γεγονός ότι για τον έλεγχο και τη διαπίστωση των προϋποθέσεων εφαρμογής, απαιτείται μια ελάχιστη αναγκαία εκτίμηση των οικονομικών δεδομένων. Άλλωστε, όπως προκύπτει και από την ίδια τη διατύπωση της διάταξης, αυτή αποτελεί μια ξεκάθαρη, ρητή και ανεπιφύλακτη απαγόρευση, για την εκτέλεση της οποίας , δεν απαιτείται πράξη των κρατών – μελών ή της Ένωσης, αλλά εφαρμόζεται άμεσα, ως εξειδίκευση της αρχής της απαγόρευσης διακρίσεων, που διέπει ολόκληρο το ενωσιακό οικοδόμημα και το πρωτογενές και παράγωγο δίκαιο[256].

Ο σκοπός στο αρ. 110 ΣΛΕΕ[257], στο οποίο δεν προβλέφθηκε καμία πρόβλεψη για παρεκκλίσεις ή εξαιρέσεις, όπως και στο αρ. 30 ΣΛΕΕ, είναι να ωθηθούν τα κράτη – μέλη να εφαρμόζουν αδιακρίτως και εις το διηνεκές αυτές τις διατάξεις. Μολονότι η επιβάρυνση της εσωτερικής φορολογίας, μπορεί να πλήττει άμεσα ή έμμεσα τα ομοειδή εγχώρια προϊόντα σε οποιοδήποτε στάδιο παραγωγής ή εμπορίας του προϊόντος[258] , το επιβάλλον φορολογικό σύστημα είναι σύμφωνο με το αρ. 110 ΣΛΕΕ, μόνο όταν αποκλείει κάθε δυνατότητα να επιβαρύνονται τα εισαγόμενα εμπορεύματα με υψηλότερη φορολογία[259]. Παρατηρούμε επίσης, ότι το Δικαστήριο δεν φαίνεται διατεθειμένο, τουλάχιστον στην παρούσα χρονική περίοδο, να «επιτρέψει» εξαιρέσεις και παρεκκλίσεις από τις διατάξεις του αρ. 110 ΣΛΕΕ.

[254] Υπ' αρ. C-57/65 , απόφαση της 16ης Ιουνίου 1966, υπόθεση Luetticke, Συλλ. 1966, σελ. 295
[255] Υπ' αρ. C- 27/67, απόφαση της 4ης Απριλίου 1968, υπόθεση Fink- Fricht , Συλλ. 1968, αγγλική έκδοση σελ. 224
[256] Μπονάτσου Νεκταρία- Μαρία, Η αρνητική ενοποίηση στον τομέα της έμμεσης φορολογίας, Διπλωματική Εργασία 2010, σελ. 48
[257] Όπως άλλωστε και στο αρ. 30 ΣΛΕΕ
[258] Υπ' αρ. C-45/64 απόφαση της 19ης Νοεμβρίου 1969, υπόθεση Επιτροπή κατά Ιταλίας, Συλλ. 1969, αγγλική έκδοση σελ. 433
[259] Υπ' αρ. C-228/98, απόφαση της 3ης Φεβρουαρίου 2000, υπόθεση Δούνιας, Συλλ. 2000, I-616, σκ. 41, η οποία συγκεκριμένα αναφέρει : «Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, ένα σύστημα φορολογίας δεν συμβιβάζεται με το άρθρο 95 παρά μόνον αν είναι διαρρυθμισμένο κατά τρόπο που να αποκλείει σε κάθε περίπτωση τη βαρύτερη φορολογία των εισαγομένων προϊόντων σε σχέση με τα ομοειδή εγχώρια (βλ., μεταξύ άλλων, την απόφαση της 17ης Ιουνίου 1998, C-68/96, Grundig Italiana, Συλλογή 1998, σ. I-3775, σκέψη 12).».

Στην υπόθεση Επιτροπή κατά Ελλάδας[260], το Δικαστήριο απεφάνθη ότι το επιχείρημα που προέβαλλε η Ελλάδα, ότι δηλαδή τα όρια που επιβλήθηκαν στη μείωση της φορολογητέας αξίας των εισαγόμενων αυτοκινήτων, δικαιολογούνταν από τη μέριμνα για να αποθαρρυνθεί η θέση σε κυκλοφορία παλαιών και ρυπογόνων αυτοκινήτων, απορρίφθηκε από το Δικαστήριο, με το αιτιολογικό πως αυτή η πρόθεση, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να δικαιολογήσει παραβίαση της προβλεπόμενης από το αρ. 110 ΣΛΕΕ, αρχής της φορολογικής ουδετερότητας.

**Τέλος**, όσον αφορά τις συνέπειες για το κράτος – μέλος, από ενδεχόμενη παραβίαση των διατάξεων του αρ. 110 ΣΛΕΕ , αυτές μπορούμε να πούμε πως είναι ότι το κράτος – μέλος, υποχρεούται να καταργήσει την παραβίαση για το μέλλον, καθώς και να άρει τα ήδη στρεβλωτικά αποτελέσματα για την οικονομική δραστηριότητα, λόγω της προστατευτικής νομοθεσίας. Δεν έχει σημασία, ο τρόπος που θα επιτευχθεί η άρση των ήδη επελθόντων αποτελεσμάτων, αρκεί πράγματι να λάβει χώρα.

Το Δικαστήριο ήδη από την αναγνώριση του άμεσου αποτελέσματος του αρ. 110 ΣΛΕΕ, αναγνώρισε και στους ιδιώτες το δικαίωμα να προσφεύγουν ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων, για τη διεκδίκηση των δικαιωμάτων τους , που απορρέουν από την παραβιασθείσα διάταξη. Επομένως, δημιουργείται και σε αυτήν την περίπτωση παραβίασης του ενωσιακού δικαίου, αξίωση για τους ιδιώτες για την επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων, σύμφωνα με την εθνική διαδικασία, όπως αυτή περιορίζεται από τις αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας , καθώς και αξίωση αποζημίωσης για την προσβολή , που υπέστησαν από την παράνομη κρατική νομοθεσία[261].

Ο εθνικός δικαστής, ο οποίος αποτελεί τον εφαρμοστή του ενωσιακού δικαίου, έχει σημαντικά περιθώρια κρίσης, καθώς λόγω του ότι το ενωσιακό δίκαιο, συνιστά και εσωτερικό, με υπέρτερη ισχύ μάλιστα, είναι επιφορτισμένος με τη διαπίστωση της παράβασης, σε περίπτωση προσφυγής των θιγόμενων ιδιωτών, χωρίς βέβαια να στερείται το ερμηνευτικό βοήθημα της προδικαστικής παραπομπής. Συνεπώς, **βρίσκεται στην κρίση του εθνικού δικαστή το ζήτημα, εάν μια εσωτερική διάταξη συμβιβάζεται ή όχι με τις επιταγές του αρ. 110 ΣΛΕΕ** και αν όχι να εντοπίσει την έκταση που την παραβιάζει και να καθορίσει ποιες ακριβώς δηλαδή

[260] Υπ' αρ. C-375/95 , απόφαση της 23ης Οκτωβρίου 1997, υπόθεση Επιτροπή κατά Ελλάδας, Συλλ. 1997, I-5999, σκ. 29, στην οποία αναφέρεται ότι: «Πάντως, η επιδίωξη του στόχου αυτού δεν απαλλάσσει τα κράτη μέλη από την υποχρέωση τηρήσεως του επιβαλλομένου με το άρθρο 95 της Συνθήκης κανόνα περί απαγορεύσεως των διακρίσεων. Πράγματι, σύμφωνα με πάγια νομολογία, ένα σύστημα φορολογίας δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι συμβιβάζεται με την ανωτέρω διάταξη παρά μόνον αν αποδειχτεί ότι είναι διαρθρωμένο κατά τρόπον ώστε να αποκλείεται σε κάθε περίπτωση το ενδεχόμενο τα εισαγόμενα προϊόντα να φορολογούνται βαρύτερα από τα εγχώρια και ότι, επομένως, σε καμία περίπτωση δεν συνεπάγεται αποτελέσματα εισάγοντα δυσμενή διάκριση (βλ., ιδίως, απόφαση της 17ης Ιουλίου 1997 στην υπόθεση C-90/94, Haahr Petroleum, Συλλογή 1997, σ. 1-4085, σκέψη 34).».

[261] Μπονάτσου Νεκταρία- Μαρία, Η αρνητική ενοποίηση στον τομέα της έμμεσης φορολογίας, Διπλωματική Εργασία 2010, σελ. 49

συνιστούν οι προστατευτικές δράσεις της νομοθετικής εξουσίας του κράτους – μέλους, κάτι που μπορεί να οδηγήσει και στην de facto «νομοπαρασκευαστική» λειτουργία του εθνικού δικαστή, ο οποίος με τις αποφάσεις του, μπορεί να δημιουργήσει δίκαιο, επισημαίνοντας τις παραβιάσεις του ενωσιακού δικαίου.

## Β. Γενικότερα για η φορολογική ουδετερότητα και το πώς επηρεάζει τον φορολογικό ανταγωνισμό και συνακόλουθα τις τέσσερις θεμελιώδεις ενωσιακές ελευθερίες

Αναφερθήκαμε ανωτέρω, στη φορολογική ουδετερότητα σαν όριο για τη φορολογική κυριαρχία των κρατών – μελών και αναφερθήκαμε επίσης σε «τεχνικά» χαρακτηριστικά της. Στο παρόν υποκεφάλαιο, θα αναφερθούμε περισσότερο σε κάποια άλλα ζητήματα, που πηγάζουν από τη φορολογική ουδετερότητα, αλλά και τον τρόπο που επηρεάζει τον ανταγωνισμός μεταξύ των κρατών – μελών και θα μιλήσουμε και για τον τρόπο που επιδρά πάνω στις τέσσερις θεμελιώδεις ελευθερίες, που προβλέπει το ενωσιακό δίκαιο.

### Β1. Γενικότερα για τη φορολογική ουδετερότητα

Η φορολογική ουδετερότητα είναι ένας στόχος που **δεν επιτυγχάνεται εύκολα.** Για να υπάρχει φορολογική ουδετερότητα μέσα στην κοινή αγορά έπρεπε να επιβαρύνονται όλα τα εμπορεύματα με τους φόρους επί του κύκλου εργασιών της χώρας καταγωγής ή της χώρας κατανάλωσης. **Εάν επικρατούσε** ο κανόνας της φορολογίας της χώρας καταγωγής, όπως είπαμε και παραπάνω, θα υπήρχε κίνδυνος να δημιουργηθούν ρεύματα συναλλαγών βασισμένα τεχνητά πάνω στη διαφορά των φόρων και όχι πάνω σ' εκείνη του συγκριτικού κόστους παραγωγής, αλλά θα υπήρχε πίεση πάνω στα κράτη μέλη για να πλησιάσουν τους συντελεστές των φόρων τους και θα εξέλειπαν τα φορολογικά σύνορα, εφόσον τα εισαγόμενα εμπορεύματα θα είχαν ήδη φορολογηθεί στη χώρα καταγωγής[262]. Εάν, αντίθετα, εφαρμοζόταν ο κανόνας της φορολογίας της χώρας προορισμού, η παραγωγή θα μπορούσε να συγκεντρωθεί εκεί, όπου τα συγκριτικά οικονομικά πλεονεκτήματα θα ήταν τα μεγαλύτερα και όχι εκεί όπου η φορολογία θα ήταν χαμηλότερη, γιατί όλα τα προϊόντα που θα ανταγωνίζονταν μεταξύ τους μέσα σε μιαν αγορά, είτε αυτά ήταν εγχώριας παραγωγής είτε εισαγόμενα από τα άλλα κράτη μέλη, θα επιβαρύνονταν ομοιόμορφα με τον φόρο κατανάλωσης που θα επικρατούσε σε αυτή την αγορά. **Με αυτό το σύστημα όμως, αφενός θα έπρεπε να διατηρηθούν τα φορολογικά σύνορα για να καταβάλλουν τα εισαγόμενα είδη τους φόρους της χώρας κατανάλωσης, αφετέρου τα κράτη μέλη δεν θα παρακινούνταν να προσεγγίσουν τους συντελεστές των φόρων τους. Με αυτόν τρόπο, επομένως, θα καταργούταν στην πράξη η ιδέα και ο σκοπός της Ένωσης (τότε Κοινότητας), με αποτέλεσμα να καταργηθεί επί της ουσίας η Ένωση**. Παρά τα προβλήματα αυτά, λοιπόν, τα αρχικά έξι κράτη - μέλη, δεδομένης της ανεπαρκούς ολοκλήρωσης της οικονομίας

[262] Europedia, σχετικά με την φορολογική ουδετερότητα, διαθέσιμο στο http://www.europedia.moussis.eu/books/Book_2/5/14/01/01/?lang=gr&all=1&s=1&e=10

τους, έδωσαν την προτίμησή τους στο σύστημα της χώρας προορισμού, δηλαδή της χώρας κατανάλωσης.

**Προσωπικά**, θεωρώ πως ορθώς έπραξαν τότε τα κράτη – μέλη αυτά, με αυτή την επιλογή τους, διότι αφενός μεν οι πολίτες και οι οικονομίες ενδεχομένως των κρατών αυτών, δεν ήταν έτοιμες ακόμα για περαιτέρω ενοποίηση, και αφετέρου, έπρεπε πρώτα να γίνει ένα είδος «πειράματος» της ευρωπαϊκής ένωσης των φορολογικών συνόρων , προκειμένου να διαπιστωθεί αν όντως η ιδέα της Ένωσης μπορεί να λειτουργήσει στην πράξη ή αν θα υπερτερούσαν οι εθνικοί εγωισμοί των κρατών – μελών, κάτι που ευτυχώς δεν συνέβη, τουλάχιστον σε μεγάλο βαθμό. **Άλλωστε το γεγονός πως ακόμα και σήμερα, όπου η τεχνολογία είναι πολύ ανώτερη απ' ότι 55 έτη νωρίτερα**, η οποία μπορεί να επιλύσει πολλά πρακτικά προβλήματα , σχετικά με την φορολόγηση στο κράτος – μέλος παραγωγής (καταγωγής) , **σημαίνει πως το εγχείρημα αυτό απαιτεί ακόμα μεγαλύτερες προσπάθειες από όλα τα κράτη – μέλη και είναι αναγκαίο να εργαστούν όλοι προς αυτή την κατεύθυνση**. Επομένως, ακόμα και αν εφαρμοζόταν τότε[263] αμέσως ο κανόνας της φορολογίας της χώρας καταγωγής, η φορολογική ουδετερότητα δεν θα εξασφαλιζόταν, εάν ορισμένα κράτη της κοινής αγοράς εφάρμοζαν ένα σύστημα σωρευτικών και επαναληπτικών φόρων επί του κύκλου εργασιών, και αυτό το σύστημα εφάρμοζαν πράγματι πέντε από τα έξι αρχικά κράτη μέλη της ΕΟΚ. Με αυτό το σύστημα, ο φόρος επιβάρυνε το προϊόν σε κάθε συναλλαγή και επομένως η συνολική επιβάρυνσή του εξαρτιόταν όχι μόνον από το φορολογικό συντελεστή, αλλά επίσης και από τον αριθμό των συναλλαγών που είχαν πραγματοποιηθεί μέχρι το στάδιο της τελικής κατανάλωσης. Ένα προϊόν φορολογείτο έτσι ελαφρότερα εάν είχε παραχθεί από μια κάθετα ολοκληρωμένη επιχείρηση παρά εάν είχε παραχθεί και διανεμηθεί από διάφορες μικρές επιχειρήσεις. Φαίνεται έτσι αμέσως ότι ένα τέτοιο σύστημα θα νόθευε τον ανταγωνισμό μέσα στην κοινή αγορά, ευνοώντας τις μεγάλες ολοκληρωμένες επιχειρήσεις, προερχόμενες από ορισμένα κράτη μέλη ή τρίτα κράτη. Επιπλέον, αυτό το σύστημα δεν επέτρεπε μια πραγματική φορολογική ουδετερότητα στις ενδοενωσιακές συναλλαγές, γιατί θα ήταν πολύ δύσκολο να παρακολουθείται ένα εμπόρευμα σε όλα τα στάδια της παραγωγής και της διανομής του για να εξακριβωθεί η συνολική επιβάρυνση την οποία έφερε.

Αναγνωρίζοντας αυτή τη δυσκολία, η Συνθήκη της ΕΟΚ, στο άρθρο 97 (το οποίο έχει καταργηθεί), επέτρεπε στα κράτη μέλη που εισέπρατταν τον φόρο επί του κύκλου εργασιών με σωρευτικό και επαναληπτικό σύστημα, να ορίσουν μέσους συντελεστές κατά προϊόν ή ομάδα προϊόντων για τη φορολόγηση που θα επιβάρυνε τα εισαγόμενα προϊόντα ή για τις επιστροφές που θα χορηγούνταν στα εξαγόμενα προϊόντα. Αλλά η Συνθήκη δεν προέβλεπε κανένα κανόνα για τον καθορισμό αυτών των μέσων συντελεστών. Περιοριζόταν να απαγορεύσει στα κράτη μέλη: α) να επιβάλλουν στα προϊόντα άλλων κρατών μελών εσωτερικούς φόρους οποιασδήποτε φύσης, ανώτερους από εκείνους που επιβάρυναν άμεσα ή έμμεσα τα ομοειδή εθνικά

[263] Το 1957

προϊόντα (άρθρο 110 ΣΛΕΕ)· και β) να επιστρέφουν για προϊόντα που εξάγονταν σε άλλα κράτη μέλη εσωτερικούς φόρους μεγαλύτερης αξίας από εκείνη που τους είχε επιβληθεί άμεσα ή έμμεσα (άρθρο 111 ΣΛΕΕ). Επρόκειτο για ανώτατα όρια, τα οποία δεν έπρεπε να ξεπεραστούν, αλλά εντός των οποίων τα κράτη μέλη μπορούσαν να καθορίσουν ελεύθερα τους μέσους συντελεστές των σωρευτικών τους φόρων. Σύντομα, όμως, κατάλαβαν ότι αυτό δεν αρκούσε για την επίτευξη φορολογικής ουδετερότητας, αλλά ότι έπρεπε να αντικαταστήσουν τους σωρευτικούς φόρους με ένα φόρο επί της προστιθέμενης αξίας[264].

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

### Β2. Σχέση φορολογικής ουδετερότητας και ανταγωνισμού, ως προς τις τέσσερις θεμελιώδεις ελευθερίες

Όπως εύκολα γίνεται κατανοητό, για να υπάρξουν συνθήκες ανταγωνισμού τελείως ουδέτερες μέσα στην κοινή αγορά **χρειάζεται ένα** κοινό σύστημα **φόρων επί της κατανάλωσης** και μάλιστα **το ιδανικό θα ήταν, να έχει παντού τους ίδιους συντελεστές.** Διαφορετικά **και μόνο οι διαφορετικοί φορολογικοί συντελεστές,** οδηγούν στην στρέβλωση του φορολογικού ανταγωνισμού, καθώς εύλογα πολλές επιχειρήσεις επιλέγουν για πλήθος δραστηριοτήτων τους , τα κράτη – μέλη με τη χαμηλότερη φορολογία και τους φορολογικούς συντελεστές. Αυτό σημαίνει πως,

[264] Europedia, σχετικά με την φορολογική ουδετερότητα, διαθέσιμο στο http://www.europedia.moussis.eu/books/Book_2/5/14/01/01/?lang=gr&all=1&s=1&e=10

αναγκάζονται συχνά, έτσι, τα κράτη – μέλη, που είχαν υψηλότερους συντελεστές, να τους μειώσουν , με αποτέλεσμα συνήθως να πλήττονται καίρια κοινωνικές δαπάνες και διάφοροι ζωτικής σημασίας τομείς, όπως υγεία και παιδεία, επιπτώσεις, με σοβαρό κοινωνικό αντίκτυπο. Για το λόγο αυτό απαιτείται να πραγματοποιηθεί η φορολογική εναρμόνιση, η οποία θα αποτελέσει τον θεμέλιο λίθο της ουσιαστικής και πραγματικής ευρωπαϊκής ολοκλήρωσης. Ενώ η φορολογική ουδετερότητα μέσα σε μια τελωνειακή ένωση επιτυγχάνεται με την εναρμόνιση των διαρθρώσεων των φόρων επί του κύκλου εργασιών και επί της κατανάλωσης, μέσα σε μιαν ενιαία αγορά και ακόμα περισσότερο σε μιαν οικονομική και νομισματική ένωση πρέπει επιπλέον να υπάρξει εναρμόνιση των συντελεστών αυτών των φόρων για να υπάρχει ισότητα των όρων του ανταγωνισμού. **Απώτερος στόχος** συνιστά η εναρμόνιση της άμεσης φορολογίας για να αναπτυχθεί μέσα στην Ένωση ένα περιβάλλον ευνοϊκό για την επιχειρηματικότητα, την απασχόληση και την προστασία του περιβάλλοντος. Η στενότερη φορολογική εναρμόνιση μπορεί να έχει αποτελέσματα διάχυσης επί των κοινών πολιτικών στα πεδία των επιχειρήσεων, της απασχόλησης και του περιβάλλοντος.

Οι διαφορές των άμεσων φόρων ευνοούν τις πολυεθνικές επιχειρήσεις , γιατί αυτές έχουν τη δυνατότητα να συγκεντρώνουν τα κέρδη τους στο κράτος που τις φορολογεί λιγότερο. Προς τον σκοπό αυτό χρησιμοποιούν τις εταιρείες βάσης, τις τιμές μεταβίβασης στο εσωτερικό της ομάδας και τα διεθνή ομολογιακά δάνεια. Οι εταιρείες βάσης εγκαθίστανται στα κράτη με χαμηλή φορολογία, που ονομάζονται «φορολογικοί παράδεισοι», για τους οποίος αναφερθήκαμε εκτενώς στο πρώτο μέρος της εργασίας[265].

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

[265] Europedia, Φορολογία και όροι ανταγωνισμού στην ΕΕ, διαθέσιμο στο http://www.europedia.moussis.eu/books/Book_2/5/14/01/02/index.tkl?lang=gr&all=1&pos=172&s=1&e=10

**Συμπεραίνουμε, λοιπόν,** από όλα τα παραπάνω πως με τον **(επιζήμιο)φορολογικό ανταγωνισμό, τον οποίο πρέπει η φορολογική ουδετερότητα να περιορίσει ή να συμβάλλει στον περιορισμό του, προκαλείται ένα ντόμινο αναταράξεων σε όλο το οικοδόμημα της Ένωσης**. Επομένως, με τον επιζήμιο φορολογικό ανταγωνισμό, που προκαλείται από τις μετακινήσεις των πολυεθνικών εταιριών και συνακόλουθα, με τις μετακινήσεις εργαζομένων, τίθενται εμπόδια τόσο στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων και υπηρεσιών , όσο και στην μετακίνηση των προσώπων, καθώς τα κράτη – μέλη, που υφίστανται τις απώλειες θα επιχειρήσουν να εφεύρουν τρόπους, προκειμένου να ανακόψουν το κύμα φυγής από αυτά, ενώ δεν είναι σίγουρο ότι και τα κράτη με χαμηλή φορολογία , θα έχουν τη δυνατότητα να απορροφήσουν τέτοιες εταιρίες , και το προσωπικό τους, κάτι που ενδεχομένως να προκαλέσει νέες στρεβλώσεις τους ανταγωνισμού, με συνέπεια νέες μετακινήσεις εταιριών και προσώπων.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: Προτεινόμενες προτάσεις για την επίλυση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού

Όπως είναι λογικό και αναμενόμενο, τα κράτη δεν μπορούν να μείνουν απαθή, μπροστά στον κίνδυνο, που δημιουργείται από τον επιζήμιο φορολογικό ανταγωνισμό, μιας και όπως αναφέραμε παραπάνω, ενώ διαθέτει θετικά σημεία, οι εν γένει επιπτώσεις του στην οικονομία των κρατών , αλλά και στην παγκόσμια οικονομία, έχουν ως αποτέλεσμα να υπερτερούν (οι αρνητικές επιπτώσεις) των πλεονεκτημάτων. Έτσι λοιπόν, έχουν διατυπωθεί πολλές προτάσεις για την αντιμετώπιση του φαινομένου αυτού, μεταξύ άλλων και η ΕΕ έχει διατυπώσει προτάσεις.

### Α. Προτάσεις που αφορούν τις πρακτικές των κρατών, διεθνείς πρακτικές και διεθνείς συνεργασίες

Εδώ θα εξετάσουμε διάφορες προτάσεις ή «συστάσεις» (recommendations) , οι οποίες έχουν προταθεί για την αντιμετώπιση του ζημιογόνου φορολογικού ανταγωνισμού, οι οποίες **είτε** αφορούν εσωτερικούς νόμους[266] , και οι προτάσεις στοχεύουν στο να αυξήσουν την αποτελεσματικότητά τους, **είτε** αφορούν διεθνείς πρακτικές και οι προτάσεις αποσκοπούν στο να διασφαλίσουν ότι οι διεθνείς συμφωνίες, δεν θα οδηγήσουν (έστω και χωρίς πρόθεση) στο να γίνει ο επιζήμιος φορολογικός ανταγωνισμός περισσότερο ελκυστικός για τα κράτη, που θα έχουν συμφωνήσει , **είτε** τέλος αφορούν την εντατικοποίηση των προσπαθειών για διεθνή συνεργασία μεταξύ των κρατών, συμπεριλαμβανομένων και κατευθυντήριων γραμμών, οι οποίες στοχεύουν στην πάταξη του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού.

#### Α1. Προτάσεις, που αφορούν πρακτικές των κρατών

Μέσα από τους κανόνες για τον έλεγχο των αλλοδαπών εταιριών (Controlled Foreign Corporations)[267] , επιχειρείται η αντιμετώπιση του φαινομένου με διττό τρόπο[268]. **Πρώτον**, όσα κράτη δεν έχουν θεσπίσει τέτοιος νόμους, τους ζητείται να υιοθετήσουν τέτοιους , είτε αισθάνεται τη χρησιμότητά τους είτε όχι, διότι πλέον ζούμε σε έναν παγκοσμιοποιημένο κόσμο. **Δεύτερον**, τα κράτη καλούνται να εξετάσουν την εφαρμογή των κανόνων ελέγχου των αλλοδαπών εταιριών ή άλλων ισοδύναμων κανόνων σε κατάλληλες περιπτώσεις, το εισόδημα των πολιτών τους, αλλά και άλλες πρακτικές, οι οποίες επιτείνουν τον επιζήμιο φορολογικό ανταγωνισμό.

---

[266] Δηλαδή νόμους των κρατών

[267] Σύμφωνα με τους οποίους, συγκεκριμένο εισόδημα αποδίδεται και φορολογείται αμέσως, «στα χέρια» των μετόχων τους, και δεν έχουν θεσπίσει τέτοιος νόμους όλα τα κράτη

[268] OECD 1998, Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue, διαθέσιμο στο http://www.oecd.org/tax/harmfultaxpractices/1904176.pdf, σελ. 41-42

Άλλες συστάσεις που έχουν γίνει, αφορούν τα ξένα επενδυτικά κεφάλαια ή ισοδύναμα μέτρα. Δηλαδή προτείνεται στα κράτη[269], να εναρμονίσουν τη νομοθεσία τους για τις ξένες όσο και τις εγχώριες επενδύσεις, έτσι ώστε να μην προκαλείται ανταγωνιστικό πλεονέκτημα ούτε από τη μια μεριά, ούτε από την άλλη, με αποτέλεσμα να εκλείψουν τα κίνητρα για πολλές εταιρίες να στείλουν τα κεφάλαιά τους σε άλλες χώρες, κατά βάση ιδιαίτερα χαμηλής φορολογίας.

Άλλες προτάσεις, που έχουν διατυπωθεί αφορούν την σύσταση για αλλαγή της νομοθεσίας σε όσα κράτη έχουν ιδιαίτερα πολλές φοροαπαλλαγές, ή έχουν νομοθεσία πολύ αυστηρή , όσον αφορά το τραπεζικό απόρρητο, προκειμένου έτσι είτε να μειωθεί, είτε να εκλείψει το κίνητρο για πολλές εταιρίες, να «μεταναστεύσουν» προς άλλα κράτη, «υπερβολικά» ευνοϊκά για αυτές.

### Α2. Προτάσεις που αφορούν διεθνείς συμφωνίες

Αυτή η ενότητα αφορά πρωτίστως, διεθνείς συμφωνίες, είτε αποφυγής διπλής φορολογίας, είτε ανταλλαγής πληροφοριών , σχετικά με τα φυσικά και νομικά πρόσωπα, που φεύγουν από ένα κράτος και επιλέγουν μια άλλη δικαιοδοτική αρχή, συνήθως τους φορολογικούς παραδείσους. Σκοπός είναι να διασφαλιστεί ότι οι φορολογικοί παράδεισοι, αν δεν εκλείψουν (κάτι άλλωστε που τουλάχιστον στο εγγύς μέλλον, είναι αδύνατον), τουλάχιστον να μοιράζονται με ειλικρίνεια τις πληροφορίες με τα κράτη «αποστολής», καθώς έτσι θα είναι δυνατόν τόσο να περιοριστεί το μαύρο χρήμα, όσο και να ωφεληθεί μέσω της καλύτερης φορολόγησης η παγκόσμια οικονομία[270]. Άλλη πρόταση είναι να σχηματιστεί μια λίστα, στην οποία θα αποτυπωθούν όλοι οι φορολογικοί παράδεισοι, καθώς και να περιοριστούν οι διατάξεις των συνθηκών αυτών[271], τις οποίες επικαλούνται τα εμπλεκόμενα μέρη, προκειμένου να εξαιρεθούν από την εφαρμογή τους.

### Α3. Προτάσεις για εντατικοποίηση διεθνών συνεργασιών, ως απάντηση στον ζημιογόνο φορολογικό ανταγωνισμό[272].

Μολονότι, οι πράξεις ενός κράτους, μπορεί να επηρεάσουν τη φορολογική πρακτική, ωστόσο είναι δύσκολο σε οποιοδήποτε κράτος μεμονωμένα, να ελαττώσει τον φορολογικό ανταγωνισμό. Άλλωστε, στην πραγματικότητα, για πολλούς λόγους, τα κράτη από μόνα τους , συνήθως δεν διαθέτουν το κίνητρο για να αναλάβουν δράσεις κατά του επιζήμιου φορολογικούς ανταγωνισμού. Έτσι λοιπόν, στο πλαίσιο

[269] Και πρωτίστως στα κράτη με ευνοϊκό καθεστώς για τις ξένες επενδύσεις, κράτη, που συνήθως δηλαδή τυγχάνουν και φορολογικοί παράδεισοι

[270] OECD 1998, Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue, διαθέσιμο στο http://www.oecd.org/tax/harmfultaxpractices/1904176.pdf, σελ. 46-47

[271] Των συμφωνιών δηλαδή, μεταξύ των κρατών

[272] OECD 1998, Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue, διαθέσιμο στο http://www.oecd.org/tax/harmfultaxpractices/1904176.pdf, σελ. 52-55

του ΟΟΣΑ, προτάθηκε η δημιουργία ενός Forum , το οποίο θα ασχολείται με τον ζημιογόνο φορολογικό ανταγωνισμό, ένα Forum για το οποίο αναφερθήκαμε παραπάνω και το οποίο θα καταγράφει «συμπεριφορές» , τάσεις και νομοθεσίες κρατών, οι οποίες συνάδουν με τον επιζήμιο φορολογικό ανταγωνισμό. Πέραν αυτού, γίνονται και συστάσεις για να προωθηθούν «Αρχές της χρηστής φορολογικής διοίκησης»[273](Principles of Good Tax Administration), ενώ τέλος προτάθηκε να συνδεθούν και να συνεργαστούν και κράτη εκτός ΟΟΣΑ, προκειμένου να υπάρχει μια καλύτερη, σφαιρικότερη και συνολικότερη αντιμετώπιση του θέματος.

### Β. Οι προτεινόμενες από την ΕΕ προτάσεις επίλυσης του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού

Η ΕΕ, όπως και κάθε μεγάλος (οικονομικός) οργανισμός, διαπίστωσε ότι πλήττεται από τον συνεχιζόμενο και άκρατο φορολογικό ανταγωνισμό. Γι' αυτό το λόγο, άρχισε και η ίδια να επεξεργάζεται σχέδια και τρόπους να μειώσει τον αντίκτυπο του φαινομένου αυτού, εφόσον δεν είχε τη δυνατότητα να τον εξαλείψει.

Συγκεκριμένα, η ΕΕ διατύπωσε τρεις προτάσεις για την αντιμετώπιση του φορολογικού ανταγωνισμού: **Β1)τον κώδικα συμπεριφοράς, Β2) τη φορολόγηση των αποταμιεύσεων και Β3) τη φορολόγηση των τόκων και των δικαιωμάτων**[274]**.**

#### Β1. Κώδικας Συμπεριφοράς

Ο Κώδικας Συμπεριφοράς, έχει μια πολύ σημαντική επίδραση τόσο στα κράτη – μέλη της ΕΕ, όσο και στον ΟΟΣΑ, μέσω των κρατών – μελών του, που τα περισσότερα τυγχάνουν να είναι μέλη και της ΕΕ. Ο κώδικας αυτός, αποτελεί μια «πολιτική δέσμευση» και όχι ένα νομικά δεσμευτικό κείμενο[275], όμως έχει την υποστήριξη όλων των κρατών – μελών της Ένωσης, τουλάχιστον θεωρητικά.

Ο κώδικας αναφέρεται σε φορολογικά μέτρα των επιχειρήσεων , τα οποία «επηρεάζουν ή μπορεί να επηρεάσουν» , σε έναν σημαντικό βαθμό την έδρα και τη δραστηριότητα μιας επιχείρησης στην Ένωση. Τα φορολογικά μέτρα, που επηρεάζονται περιλαμβάνουν κάθε πιθανό μέτρο , που προβλέπεται με οιονδήποτε τρόπο, είτε πρόκειται για νόμο, είτε κανονισμό, είτε διοικητική πρακτική, οποιαδήποτε ονομασία και αν έχει και οτιδήποτε και αν αφορά. Η επιχειρηματική δραστηριότητα ορίζεται με ευρύ τρόπο, ως αυτή, που περιλαμβάνει κάθε

[273] OECD 1998, Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue, διαθέσιμο στο http://www.oecd.org/tax/harmfultaxpractices/1904176.pdf, σελ. 58

[274] Avi- Yonah Reuven, Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State, Harvard Law Revies , May 2000, Volume 113, Number 7, σελ. 1652

[275] Ψήφισμα του Συμβουλίου και των Αντιπροσώπων των Κυβερνήσεων των κρατών – μελών , στη Σύνοδο της 1ης Δεκεμβρίου 1997, πάνω στον Κώδικα Συμπεριφοράς των Επιχειρήσεων

δραστηριότητα, που λαμβάνει χώρα είτε από μια εταιρία, είτε από σύνολο (όμιλο) εταιριών[276].

Ο κώδικας καλύπτει όλα τα φορολογικά μέτρα, επίσης, τα οποία προσφέρουν ένα μεγάλο ανταγωνιστικό πλεονέκτημα, συμπεριλαμβανομένης της μηδενικής φορολογίας. Τέτοιου είδους μέτρα θεωρούνται ως «δυνητικά επιζήμια» (potentially harmful)[277]. Για να διαπιστωθεί όμως, αν όντως είναι επιζήμια κάποια μέτρα, που λαμβάνει κάποιο κράτος – μέλος, λαμβάνονται υπόψη, διάφοροι παράγοντες, όπως το εάν τα μέτρα αναφέρονται μόνο στους μη κατοίκους ή μη υπηκόους των κρατών – μελών αυτών, ή το εάν το κράτος – μέλος αυτό , ακολουθεί την τιμολογιακή πολιτική που προτείνει ο ΟΟΣΑ ή ακόμα και αν κάποιο μέτρο στερείται της απαραίτητης διαφάνειας[278].

Ο κώδικας προβλέπει δύο τρόπους «εξαναγκασμού» των κρατών – μελών, να ακολουθήσουν τις προβλέψεις του. **Πρώτον**, τα κράτη – μέλη θα αυτό-αξιολογούνται και θα δεσμεύουν τους εαυτούς τους , να μην εισάγουν νέα φορολογικά μέτρα , τα οποία θα είναι εξαιρετικά επιζήμια σε μια περίοδο δύο έως πέντε ετών[279]. **Δεύτερον**, τα κράτη – μέλη, θα ενημερώνονται μεταξύ τους, σχετικά με υπερβολικά ελκυστικούς φορολογικούς προορισμούς και θα προβαίνουν σε συζητήσεις και προσπάθειες αντιμετώπισής τους, προκειμένου να αμβλυνθεί ο φορολογικός ανταγωνισμός. Γι' αυτό το λόγο, τα κράτη – μέλη, θα πρέπει να συγκροτούν ομάδα επιθεώρησης και να προωθούν αναφορά στο Συμβούλιο, το οποίο θα έχει τη δυνατότητα να την δημοσιεύει[280].

## Β2. Φορολόγηση αποταμιεύσεων

Στο Συνέδριο για τη θέσπιση του Κώδικα Συμπεριφοράς[281], το Συμβούλιο της ΕΕ, υιοθέτησε μια ακόμα λύση και αυτή ήταν η φορολόγηση των καταθέσεων, κάτι που θα δημιουργούσε ένα νέο καθεστώς για τους τόκους, καθώς και για τους πολίτες της ΕΕ, που ενώ ζούσαν σε ένα κράτος – μέλος, εισέπρατταν εισοδήματα ή είχαν

[276] Avi- Yonah Reuven, Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State, Harvard Law Revies , May 2000, Volume 113, Number 7, σελ. 1653

[277] Avi- Yonah Reuven, Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State, Harvard Law Review , May 2000, Volume 113, Number 7, σελ. 1653

[278] Ψήφισμα του Συμβουλίου και των Αντιπροσώπων των Κυβερνήσεων των κρατών – μελών , στη Σύνοδο της 1ης Δεκεμβρίου 1997, Συμπεράσματα ECOFIN

[279] Ψήφισμα του Συμβουλίου και των Αντιπροσώπων των Κυβερνήσεων των κρατών – μελών , στη Σύνοδο της 1ης Δεκεμβρίου 1997, Συμπεράσματα ECOFIN, Το Συμβούλιο, έχει την ευχέρεια να εγκρίνει και ακόμα μεγαλύτερη περίοδο, σε ορισμένες περιπτώσεις

[280] Ψήφισμα του Συμβουλίου και των Αντιπροσώπων των Κυβερνήσεων των κρατών – μελών , στη Σύνοδο της 1ης Δεκεμβρίου 1997, Συμπεράσματα ECOFIN

[281] Όπου κατά ειρωνεία της τύχης , προήδρευε το Λουξεμβούργο

καταθέσεις σε άλλο κράτος – μέλος. Προτάθηκε μάλιστα ένα σύστημα με δύο πιθανές προοπτικές, δηλαδή κάθε κράτος – μέλος, θα έπρεπε είτε να συνεργαστεί στο πρόγραμμα ανταλλαγής πληροφοριών, είτε να επιβάλλει έναν φόρο στους τόκους, που εκταμιεύονται στο έδαφός τους και προορίζονται για φυσικά ή νομικά πρόσωπα, που κατοικούν στο έδαφος άλλου κράτους – μέλους, το οποίο συνήθως θα ανέρχεται στο 20%[282].

Αυτό το σχέδιο όμως, συνάντησε σφοδρότατη αντίδραση από τα λόμπυ των βιομηχάνων (υποστηριζόμενα, εμμέσως και από τις βιομηχανικές χώρες της βόρειας Ευρώπης), καθώς όπως υποστήριζαν, αυτό θα είχε ως αποτέλεσμα, πολλές καταθέσεις και αποταμιεύσεις, να φύγουν προς ευνοϊκότερα κράτη, όπως την Ελβετία. Πέραν αυτού, το Λουξεμβούργο, όσο και το Ηνωμένο Βασίλειο, επίσης αντιτάχθηκαν σφοδρότατα, λέγοντας πως κάτι τέτοιο θα είχες τεράστια επίπτωση στην ευρωπαϊκή αγορά[283].

### Β3. Φορολόγηση των τόκων και των δικαιωμάτων

Αυτή η πρόταση προκάλεσε τις λιγότερες προστριβές. Προτάθηκε, η κατάργηση της παρακράτησης φόρου στην πηγή επί των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται στην ΕΕ μεταξύ των «συνδεδεμένων εταιρειών», η οποία ορίζεται από ένα κατώτατο όριο συμμετοχής 25%. Παρόλα αυτά, η μείωση του φόρου, δεν θα πραγματοποιούταν αν ο τόκος ή το δικαίωμα ήταν υποκείμενο σε έναν εταιρικό φορολογικό συντελεστή, στο κράτος – μέλος κατοικίας, που να είναι χαμηλότερος από τον γενικότερο φορολογικό συντελεστή ή αν επωφελείται από μια επιλεκτική μείωση φόρου στην πηγή[284].

### Β4. Αξιολόγηση των προτάσεων της ΕΕ

**Το βασικότερο πρόβλημα της φορολογικής πολιτικής της ΕΕ, είναι ότι δεν διαθέτει ένα ολοκληρωμένο κανονιστικό πλαίσιο , για την εφαρμογή των μέτρων και των μεταρρυθμίσεων, που προτείνει.** Στα Συμπεράσματα του Συμβουλίου της ΕΕ[285], αναφέρονται τρεις λόγοι για την σπουδαιότητα αντιμετώπιση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού: α)για να αποτραπούν στρεβλώσεις στην ενιαία εσωτερική ενωσιακή αγορά, β) για να αποτραπούν υπερβολικά μεγάλες απώλειες για τα φορολογικά έσοδα και γ) για να αναπτυχθούν οι φορολογικές δομές σε έναν πιο

[282] Avi- Yonah Reuven, Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State, Harvard Law Review , May 2000, Volume 113, Number 7, σελ. 1654

[283] Ψήφισμα του Συμβουλίου και των Αντιπροσώπων των Κυβερνήσεων των κρατών – μελών , στη Σύνοδο της 1ης Δεκεμβρίου 1997, Συμπεράσματα ECOFIN, Είχε υπολογιστεί μάλιστα, πως τουλάχιστον το 5% της αγοράς ομολόγων στην ΕΕ, θα «εξαφανιζόταν», αμέσως μόλις ετίθετο σε ισχύ, αυτό το σχέδιο

[284] Avi- Yonah Reuven, Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State, Harvard Law Review , May 2000, Volume 113, Number 7, σελ. 1655

[285] Δηλαδή στο Ψήφισμα του Συμβουλίου και των Αντιπροσώπων των Κυβερνήσεων των κρατών – μελών , στη Σύνοδο της 1ης Δεκεμβρίου 1997, Συμπεράσματα ECOFIN

φιλικό προς την απασχόληση τρόπο[286]. Εκτός αυτού, το πακέτο μέτρων και μεταρρυθμίσεων , που προτείνεται , διευκολύνει την νομισματική ένωση[287],καθώς αυξάνει την κινητικότητα των κεφαλαίων στην ΕΕ. Παρόλα αυτά, αυτοί οι στόχοι, δεν αναπτύχθηκαν λεπτομερώς, ούτε εκπονήθηκαν σαφή σχέδια για να πραγματοποιηθούν αυτοί οι στόχοι, αλλά παρέμειναν περισσότερο στο στάδιο του ευχολόγιου, παρά στο στάδιο της συντονισμένης δράσης, κάτι που οδήγησε στην αυστηρή κριτική εκ μέρους πολλών , ότι το πακέτο μέτρων της ΕΕ είναι οπορτουνιστικό και ανισόρροπο[288].

Μολονότι, όμως, εκ πρώτης όψεως, λόγω της έλλειψης ξεκάθαρων σχεδίων δράσεων, μπορεί όντως το πακέτο μέτρων της ΕΕ, να χαρακτηριστεί ως ανεπαρκές ή ακόμα και ευκαιριακό, εν τούτοις, φαίνεται αρκετά λογικό. Αντιμετωπίζει τα προβλήματα της ανεπάρκειας, ανισότητας και της διάβρωσης της φορολογικής βάσης, με έναν τρόπο ο οποίος παρέχει σημαντική ελευθερία στα κράτη – μέλη να καθορίσουν το μέγεθος του δημοσίου τομέα τους, όπως το επιθυμούν. Συγκεκριμένα , το πακέτο μέτρων, διατηρεί τη διάκριση μεταξύ της γενικής μείωσης φόρου και των φορολογικών μέτρων, που αποσκοπούν σε φοροαπαλλαγές ή/και μείωση φόρων, μόνο για τους ξένους[289].

Το πακέτο της ΕΕ, ωστόσο, υπόκειται από ένα σημαντικό περιορισμό: Ισχύει μόνο μέσα στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Έτσι, όσον αφορά τα προτιμησιακά καθεστώτα που αναφέρονται στον κώδικα συμπεριφοράς , επηρεάζονται μόνο καθεστώτα σε κράτη μέλη της ΕΕ. Ωστόσο, οι φορολογικοί παράδεισοι όλων των ειδών πολλαπλασιάζονται εκτός της ΕΕ. Ο κώδικας συμπεριφοράς, όμως, έχει πολύ μικρή επίδραση σε κράτη, εκτός της ΕΕ. Αυτό δεν σημαίνει, ωστόσο, ότι δεν έχει καμία απολύτως επίπτωση. Αυτό συμβαίνει, διότι το να έχει κάποια εταιρία την έδρα της σε κράτος – μέλος της ΕΕ, της παρέχει άλλα σημαντικά πλεονεκτήματα και μπορεί να συναλλάσσεται ευκολότερα με τα υπόλοιπα κράτη – μέλη και να αναπτύσσει την εμπορική της δραστηριότητα. Για παράδειγμα, μια επιχείρηση δεν θα επωφελούταν από τα ίδια πλεονεκτήματα εάν είχε την έδρα της σε έναν φορολογικό παράδεισο, απ' ότι εάν είχε την έδρα της στην Ιρλανδία, το Βέλγιο ή οποιαδήποτε άλλη χώρα της

[286] Ψήφισμα του Συμβουλίου και των Αντιπροσώπων των Κυβερνήσεων των κρατών – μελών , στη Σύνοδο της 1ης Δεκεμβρίου 1997, Συμπεράσματα ECOFIN. Η λογική για τη σχέση ανάμεσα στην απασχόληση και στον φορολογικό ανταγωνισμό, είναι ότι ο φορολογικός ανταγωνισμός αυξάνει τη φορολογική επιβάρυνση ανάμεσα στο (μη κινούμενο) εργατικό δυναμικό και ανάμεσα στο (κινούμενο) κεφάλαιο. Οι αυξημένοι φόροι στην απασχόληση, οδηγούν στην απώλεια θέσεων εργασίας, καθώς έτσι γίνεται ασύμφορο για τους εργοδότες να απασχολούν πολλούς υπαλλήλους.

[287] Μην ξεχνάμε ότι αυτά τα Συμπεράσματα, εκπονήθηκαν το Δεκέμβρη του 1997, σχεδόν τέσσερα χρόνια πριν αρχίσει να λειτουργεί η ευρωζώνη (1-1-2002)

[288] Edward Troup & Paul Hale, EU Initiatives on Tax Harmonization: Do as I Say, Not as I Do?, Tax Notes International, 1998, σελ. 1081-1082

[289] Avi- Yonah Reuven, Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State, Harvard Law Review , May 2000, Volume 113, Number 7, σελ. 1656

ΕΕ[290]. Από παγκόσμια άποψη όμως, ο Κώδικας Συμπεριφοράς, παραμένει αρκετά περιορισμένος, καθώς τα κράτη – μέλη της ΕΕ, δεν αντιπροσωπεύουν πλέον παρά το 19%[291] της παγκόσμιας οικονομίας, με συνέπεια η επίδραση του Κώδικα να είναι αρκετά περιορισμένη, αλλά και εκ του γεγονότος ότι επηρεάζει μόνο ένα τέτοιο μικρό ποσοστό, προκαλείται απροθυμία στα κράτη – μέλη να τον εφαρμόσου, καθώς τον «βλέπουν» πλέον σαν αυτοπεριορισμό σε ένα ολοένα και περισσότερο ανταγωνιστικό περιβάλλον.

Η φορολόγηση των αποταμιεύσεων και καταθέσεων, αντιμετώπισε και αντιμετωπίζει τεράστιο πρόβλημα με την υιοθέτησή της, καθώς υπάρχει διάχυτος φόβος ότι, σε περίπτωση που γίνει πραγματικότητα, οι καταθέσεις θα «μεταναστεύσουν», προς κράτη με πολύ ευνοϊκότερο καθεστώς , όπως την Ελβετία, ή ακόμα και τις ΗΠΑ. Δεν είναι τυχαίο άλλωστε, ότι ακόμα και σήμερα (2012), ακόμα δεν έχει θεσπιστεί φόρος επί των χρηματοπιστωτικών συναλλαγών[292], καίτοι κάτι τέτοιο συζητείται έντονα τα τελευταία χρόνια στην ΕΕ, σε μια προσπάθεια να αντιμετωπιστεί η οικονομική κρίση. Σε κάθε περίπτωση το Ηνωμένο Βασίλειο έχει δηλώσει ξεκάθαρα πως δε πρόκειται να υιοθετήσει ποτέ τέτοιο μέτρο, κάτι που από μόνο του αποτελεί ήδη ένα «ρήγμα» στην ΕΕ και μας οδηγεί στο συμπέρασμα πως αυτή η πρόταση έχει τις λιγότερες πιθανότητες να υιοθετηθεί από όλα τα κράτη – μέλη της ΕΕ.

Επιπλέον, ακόμη και αν η πρόταση αυτή τεθεί σε ισχύ, θα «ανακουφίσει»[293] μόνο και δεν θα λύσει το πρόβλημα της υπο-φορολόγησης των εσόδων από τόκους. Ένα ποσοστό 20% δεν είναι καθόλου επαρκές για να αποζημιώσει για τη μη φορολόγηση στη χώρα προέλευσης (σε ποσοστό του 50% ή υψηλότερο)[294]. Ωστόσο, η ΕΕ θεώρησε ότι ένα υψηλότερο ποσοστό θα ήταν πολύ πιθανότερο να οδηγήσει μεγάλο μέρος των κεφαλαίων έξω από την Ένωση.

Έτσι, η πρόταση μοιάζει με το σκανδιναβικό σύστημα «διπλού φόρου», στο οποίο το κεφάλαιο φορολογείται με πολύ χαμηλότερο ρυθμό από ό, τι η εργασία, ώστε να εξασφαλιστεί ότι είναι τουλάχιστον υποκείμενο σε κάποιο φόρο[295]. Η προφανής λύση είναι η επέκταση του πεδίου εφαρμογής των προτάσεων της ΕΕ προς

[290] Εδώ όμως, αξίζει να σημειώσουμε ότι υπάρχει ένα «παραθυράκι», καθώς πολλές εταιρίες, ενδεχομένως να επιλέξουν για έδρα τους κράτη, όπως το Ισραήλ, το οποίο έχει συμφωνία ελεύθερου εμπορίου με την ΕΕ, μολονότι δεν είναι μέλος της ΕΕ.

[291] Andreas Dür, Manfred Elsig, The EU in the World Economy, School of Politics and International Relations University College Dublin, World Trade Institute Bern, διαθέσιμο στο http://www.ecprnet.eu/ecpr/lisbon/documents/ws11_000.pdf

[292] Ή αλλιώς ο Φόρος Τόμπιν

[293] Avi- Yonah Reuven, Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State, Harvard Law Review , May 2000, Volume 113, Number 7, σελ. 1657

[294] Αυτό το επιχείρημα, προβαίνει στην ρεαλιστική παραδοχή πως τα κράτη – μέλη , που φιλοξενούν τις καταθέσεις, δεν προσφέρουν σημαντικές εκπτώσεις στα εισοδήματα από τόκους, στους ιδιώτες φορολογούμενους.

[295] Timo Viherkentta, A Flat Rate Tax on Capital Income: The Nordic Model, 6 Tax Notes International, 1993, σελ. 659-661

τρίτες χώρες, κάτι όμως που τουλάχιστον στο εγγύς μέλλον, δεν φαίνεται να γίνεται πραγματικότητα.

## Γ. Περαιτέρω προτάσεις για την αντιμετώπιση των αρνητικών του φορολογικού ανταγωνισμού

Θα αναφερθούμε στο υποκεφάλαιο αυτό σε **δύο ακόμα ενδιαφέρουσες προτάσεις**, οι οποίες μπορεί να οδηγήσουν στην άμβλυνση των επιπτώσεων του φορολογικού ανταγωνισμού. Βασίζονται σε προηγούμενες προτάσεις, όμως διαθέτουν κάποια διαφορετικά χαρακτηριστικά ικανά, εάν υπάρχει πραγματική (πολιτική) βούληση, να οδηγήσουν σε καλύτερη λειτουργία του ανταγωνισμού, «αποβάλλοντας» τις αρνητικές συνέπειες του φορολογικού ανταγωνισμού, στις οποίες αναφερθήκαμε παραπάνω. Η πρώτη πρόταση αφορά την χαμηλή φορολόγηση των διασυνοριακών επενδύσεων χαρτοφυλακίου και η δεύτερη, αφορά το ίδιο ζήτημα(χαμηλή φορολόγηση), αλλά για τις άμεσες επενδύσεις των πολυεθνικών (κυρίως) επιχειρήσεων.

### Γ1. Φόρος για τις επενδύσεις χαρτοφυλακίου

Όπως αναφέραμε παραπάνω, σχετικά με το πακέτο μέτρων, που πρότεινε η ΕΕ, ενδέχεται εκεί , λόγω των αντιρρήσεων κρατών – μελών όπως του Ηνωμένου Βασιλείου ή του Λουξεμβούργου, να μην εγκριθεί , από φόβο μήπως οι καταθέσεις «μεταναστεύσουν» προ ευνοϊκότερα καθεστώτα, όπως της Ελβετίας ή της Νέας Υόρκης[296].

Η κατάσταση αυτή, ωστόσο, παρουσιάζει μια χρυσή ευκαιρία. Αυτό διότι, το πρόβλημα της μη φορολόγηση των διασυνοριακών τόκων ή ακόμα και συναλλαγών πηγάζει σε μεγάλο βαθμό από τη μονομερή απόφαση των ΗΠΑ το 1984 για εξαίρεση των τόκων από τη φορολόγηση. Αυτή η απόφαση λήφθηκε από την ανάγκη της αμερικανικής κυβέρνησης, να χρηματοδοτήσει ένα αυξανόμενο έλλειμμα του προϋπολογισμού και από το φόβο ότι τυχόν επιβολή φόρου θα παρακρατούταν από τους τόκους χαρτοφυλακίου, θα μετατοπιζόταν προς τους δανειστές του αμερικανικού δημοσίου, συμπεριλαμβανομένου και του Υπουργείου Οικονομικών των ΗΠΑ[297].

Περαιτέρω, το πακέτο μέτρων της ΕΕ, παρουσιάζει μια διαφορετική λογική. Η ΕΕ αναφέρει στις ΗΠΑ πως είναι αποφασισμένη να προσχωρήσει ένα βήμα περισσότερο και αν φορολογήσει τους διασυνοριακούς τόκους και μάλιστα αφήνει να εννοηθεί και το εξής εντυπωσιακό: ότι κράτη – μέλη όπως το Ηνωμένο Βασίλειο ή το Λουξεμβούργο, είναι διατεθειμένα να ακολουθήσουν το πακέτο μέτρων της ΕΕ, εάν

[296] EU Savings Tax Gains Strength Before ECOFIN Meeting, 1999, Worldwide Tax Daily 195-5
[297] Avi- Yonah Reuven, Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State, Harvard Law Review , May 2000, Volume 113, Number 7, σελ. 1667

συνεργαστούν κράτη όπως οι ΗΠΑ, Ιαπωνία, Καναδάς[298]. Εάν λοιπόν κράτη σαν και αυτά τα τρία, **συνεργαστούν και αυτοδεσμευτούν** , εντός του ΟΟΣΑ, στην φορολόγηση των διασυνοριακών ροών τόκων, θα μπορούσε τότε να υπάρχει μεγαλύτερη ασφάλεια ότι θα τηρούνται οι κανόνες μεταξύ των σημαντικότερων οικονομικά κρατών, με αποτέλεσμα να δημιουργείται ένα νέο σταθερό ισοδύναμο των φόρων, παρά μια νέα φορολόγηση.

Οι προοπτικές για την επίτευξη συμφωνίας σε αυτόν τον τομέα είναι ιδιαίτερα καλές, επειδή μόνο ένας περιορισμένος αριθμό των «παικτών» του παγκόσμιου οικονομικού συστήματος πρέπει να συμμετέχει. Μπορεί τεράστιος αριθμός καταθέσεων να είναι τοποθετημένος στους φορολογικούς παραδείσους[299], αλλά η συνεργασία των φορολογικών παραδείσων δεν είναι απαραίτητη. Για να κερδίσουν αξιοπρεπείς επιστροφές χωρίς συνεπάγεται υπερβολικό κίνδυνο, οι επενδυτές θα πρέπει να χρησιμοποιήσουν τις αγορές στην ΕΕ, τις ΗΠΑ, την Ιαπωνία ή την Ελβετία. Έτσι, αν οι χώρες μέλη του ΟΟΣΑ θα μπορούσαν να συμφωνήσουν με τις αρχές που υιοθετήθηκαν από την ΕΕ στο σχέδιο οδηγίας της για το πακέτο μέτρων-μεταρρυθμίσεων, θα μπορούσαν να αντιμετωπίσουν αποτελεσματικά την διασυνοριακή ροή τόκων[300].

Η πρόταση λοιπόν, που έχει διατυπωθεί πάνω σε αυτό, είναι η εξής[301]:

Ο ΟΟΣΑ θα πρέπει να εφαρμόσει σε μια συντονισμένη βάση τις αρχές που περιέχονται στο πακέτο μέτρων της ΕΕ σχετικά με τη φορολογία των καταθέσεων. Ωστόσο, ενώ στο πλαίσιο της ΕΕ, η ανταλλαγή πληροφοριών θα μπορούσε να διαδραματίσει έναν σπουδαίο ρόλο , διότι υφίστανται λίγοι παραδοσιακοί φορολογικοί παράδεισοι στην ΕΕ, εν τούτοις, σε παγκόσμιο επίπεδο θα πρέπει οι παρακρατούμενοι φόροι, να είναι το πρωταρχικό μέσο επιβολής του νόμου.

Όπως προαναφέρθηκε, οι παραδοσιακοί φορολογικοί παράδεισοι με ισχυρούς νόμους περί τραπεζικού απορρήτου, είναι πολύ δύσκολο, έως αδύνατο, να έχουν αποτελεσματική ανταλλαγή πληροφοριών με τα κράτη - μέλη του ΟΟΣΑ. Εάν η επένδυση γίνεται μέσω ενός μεσάζοντα φορολογικού παραδείσου, η ανταλλαγή πληροφοριών είναι πολύ πιθανό να είναι άχρηστη, εκτός εάν οι φορολογικές αρχές της χώρας του πληρωτή είναι σε θέση να γνωρίζουν την ταυτότητα του προσώπου

[298] Κράτη τα οποία είναι τρία από τα εφτά πλουσιότερα του κόσμου, με μεγάλο αριθμό εξαγωγικών δραστηριοτήτων

[299] Οι εκτιμήσεις μιλούν από 21 τρισεκατομμύρια έως 32 τρισεκατομμύρια δολάρια, όπως αναφέρθηκε και παραπάνω

[300] Avi- Yonah Reuven, Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State, Harvard Law Review , May 2000, Volume 113, Number 7, σελ. 1668

[301] Από τον Avi- Yonah Reuven, στο έργο του: Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State, Harvard Law School, Public Law and Legal Theory Working Series, Working Paper No. 004, Άνοιξη 2000, (σελ.1-98), σελ. 87, διαθέσιμο στο http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=208748

που είναι ο κύριος του ή των fund που πληρώνεται με «ενδιάμεσο» τον φορολογικό παράδεισο.

Η ομοιόμορφη παρακράτηση φόρου, επίσης, δεν είναι απαραίτητο να συνδυαστεί με φορολογική σύμβαση. Παρόλα αυτά, τα κράτη, μπορούν να μειώσουν ή να εξαφανίσουν τον παρακρατούμενο φόρο, στο περιεχόμενο της σύμβασης , όταν οι πληρωμές γίνονται προς καλόπιστους κατοίκους του αντισυμβαλλομένου μέρους της σύμβασης[302]. Σε αυτές τις περιπτώσεις η ανταλλαγή πληροφοριών, μεταξύ των συμβαλλομένων κρατών αρκεί , για να διασφαλίσει την φορολόγηση, που βασίζεται στον τόπο κατοικίας. Επειδή τα περισσότερα κράτη – μέλη του ΟΟΣΑ, έχουν συνάψει φορολογικές συμβάσεις με τα περισσότερα από τα υπόλοιπα μέλη, η προτεινόμενη ομοιόμορφη παρακράτηση φόρου, αφορά γενικά μόνο τις πληρωμές, που πραγματοποιούνται σε μη μέλη του ΟΟΣΑ, συμπεριλαμβανομένων των παραδοσιακών φορολογικών παραδείσων.

Εάν τα κράτη – μέλη του ΟΟΣΑ εφάρμοζαν τέτοια ομοιόμορφη παρακράτηση φόρου, θα ήταν ένα μεγάλο βήμα προς την αντιμετώπιση της χαμηλής φορολόγησης των διασυνοριακών επενδύσεων χαρτοφυλακίου από τους ιδιώτες. Αυτή η χαμηλή φορολόγηση είναι απαράδεκτη είτε από την οπτική της αποτελεσματικότητας είτε από την οπτική της ισότητας. Επιπλέον, αντίθετα με την χαμηλή φορολόγηση των άμεσων επενδύσεων, αυτού του τύπου η χαμηλή φορολόγηση[303], είναι παράνομη. Υιοθετώντας ομοιόμορφη παρακράτηση φόρων, έτσι, ο ΟΟΣΑ, θα μπορούσε να επιτύχει ένα τεράστιο χτύπημα[304], κατά της φοροδιαφυγής, το οποίο συνιστά το μείζον πρόβλημα για τις περισσότερες αναπτυσσόμενες χώρες, καθώς και για πολλά ανεπτυγμένα, καθώς και κράτη – μέλη του ΟΟΣΑ[305].

Γ2. Φορολόγηση των Πολυεθνικών επιχειρήσεων, βασισμένη στην κατανάλωση

Οι προτάσεις του ΟΟΣΑ για φορολόγηση των πολυεθνικών επιχειρήσεων στο εισόδημά τους, από τη διεθνή τους δραστηριότητα είναι , σε γενικές γραμμές, επαρκής διότι το 85% των πολυεθνικών εταιριών εδρεύει σε κράτη – μέλη του ΟΟΣΑ. Αυτό όμως μόνο βραχυπρόθεσμα μπορεί να ωφελήσει τα κράτη. Εάν όλα τα κράτη – μέλη του ΟΟΣΑ υιοθετούσαν τις προτεινόμενες ρυθμίσεις , τότε όπως πιστεύεται, θα είχε λυθεί το 85% του προβλήματος[306]. Άλλωστε, όπως είναι λογικό , εάν όλα τα κράτη – μέλη του ΟΟΣΑ υιοθετούσαν και εφάρμοζαν τους

[302] Avi- Yonah Reuven, Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State, Harvard Law Review , May 2000, Volume 113, Number 7, σελ. 1669

[303] Η αξιολόγηση μιας φορολόγησης ως χαμηλής, είναι, ορισμένες φορές, κάτι το εξαιρετικά δύσκολο και αμφιλεγόμενο

[304] Avi- Yonah Reuven, Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State, Harvard Law Review , May 2000, Volume 113, Number 7, σελ. 1670

[305] Μεταξύ αυτών και της Ελλάδας

[306] Μολονότι τα προτεινόμενα φορολογικά καθεστώτα δεν φαίνεται να λαμβάνουν υπόψη τους την αναφορά του ΟΟΣΑ περί διάκρισης μεταξύ του γενικότερου μειωμένου συντελεστή και των φορολογικών παραδείσων

προτεινόμενους κανόνες επί των πολυεθνικών εταιριών, τότε θα υπήρχε ένας υγιής και ισότιμος ανταγωνισμός μεταξύ των πολυεθνικών, κάτι που θα βελτίωνε συνολικά την οικονομία τόσο των κρατών, όσο και των ίδιων των πολυεθνικών.

Σε μακροπρόθεσμο στάδιο όμως, οι πολυεθνικές εταιρίες, θα μπορούσαν να οργανωθούν με τέτοιο τρόπο, ώστε οι μητρικές τους εταιρίες να εδρεύουν σε κράτη που δεν είναι μέλη του ΟΟΣΑ[307]. Σε αυτή την περίπτωση οι προτεινόμενες προτάσεις, ακόμα και εάν εφαρμοστούν από τα κράτη, θα είναι αναποτελεσματικές και δεν θα αντιμετωπίσουν ουσιωδώς το πρόβλημα. Μια λύση θα ήταν, ίσως, να επαναπροσδιοριστεί η έννοια της έδρας μιας εταιρίας, και να βασίζεται στην κατοικία των μετόχων, όμως και πάλι ενδέχεται να είναι δύσκολο να προσδιοριστεί , καθώς συνήθως οι μέτοχοι είναι κάτοικοι πολλών διαφορετικών κρατών.

Προτείνεται, συνεπώς, ο ΟΟΣΑ να υιοθετήσει ένα καθεστώς που βασίζεται στην φορολόγηση πολυεθνικών στη χώρα στην οποία πραγματοποιείται για πρώτη φορά η κατανάλωση των αγαθών ή των υπηρεσιών[308]. Το πλεονέκτημα της επιλογής αυτών των χωρών ως τόπο της αρχικής φορολογίας είναι ότι οι μεγάλες καταναλωτικές αγορές είναι απίθανο να είναι φορολογικοί παράδεισοι και είναι πολύ πιθανό να θέλουν να επιβάλουν τον φόρο επί των ξένων εισαγωγέων, καθώς και στις εγχώριες πωλήσεις. Το τελευταίο αυτό σημείο μπορεί να κατανοήσει κανείς εάν αναλογιστεί τη «δημοτικότητα» του αρχικού προορισμού για τους φόρους κατανάλωσης, όπως του ΦΠΑ ή τους φόρους λιανικής επί των πωλήσεων, στις ΗΠΑ.

Τέτοιοι φόροι μπορούν να επιβληθούν με βάση τον προορισμό, χωρίς την ανάγκη για μια φορολογική συνθήκη συντονισμού[309], και επομένως μπορούμε να πούμε πως είναι ανεξάρτητοι από το διεθνές φορολογικό σύστημα και τη διεθνή φορολογική πρακτική.

**Το πρώτο βήμα προς την επιβολή ενός τέτοιου φόρου**[310] θα είναι να τροποποιήσει το μόνιμο όριο εγκατάστασης που είναι ενσωματωμένο σε φορολογικές συμβάσεις και την εθνική νομοθεσία. Το τρέχον κατώτατο όριο, βασίζεται στη φυσική παρουσία, αλλά η έννοια αυτή παρωχημένες και είναι πιθανό να οδηγήσει σε μειωμένη φορολόγηση των πολυεθνικών επιχειρήσεων που μπορεί να δραστηριοποιηθούν σε μια χώρα, χωρίς να έχουν φυσική παρουσία στο κράτος αυτό. Έτσι, όπως έχει προταθεί[311], απαιτείται ένα διαφορετικού είδους όριο, το οποίο να

[307] Στην πράξη, συνήθως επιλέγουν φορολογικούς παραδείσους
[308] Reuven S. Avi- Yonah, International Taxation of Electronic Commerce, 52 Tax Law Review, 1997, σελ. 548-549
[309] Charles E. McLure Junior & George R. Zodrow, The Economic Case for Foreign Tax Credits for Cash Flow Taxes, 51 National Tax Journal, 1998, σελ. I-22
[310] Avi- Yonah Reuven, Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State, Harvard Law Review , May 2000, Volume 113, Number 7, σελ. 1671
[311] Reuven S. Avi- Yonah, International Taxation of Electronic Commerce, 52 Tax Law Review, 1997, σελ. 535-536

μην συνδέεται με τη φυσική παρουσία στο κράτος, που δραστηριοποιείται η επιχείρηση.

Ένα τέτοιο όριο θα μπορούσε να είναι ένα de minimis[312] ποσό των πωλήσεων σε ένα κράτος, όπως προτείνεται από τον Walter Hellerstein[313].

Το προτεινόμενο, επομένως, φορολογικό καθεστώς παρακράτησης, θα περιελάμβανε τους εξής κανόνες:

**Α) <u>Τη Μικτή παρακράτηση φόρου</u>.**

Μια μεικτή παρακράτηση φόρου επί των πωλήσεων (και υπηρεσιών) που παρέχονται σε ένα κράτος, με συντελεστή ίσο με τον φορολογικό συντελεστή που έχουν οι επιχειρήσεις στο κράτος αυτό.

Όπως εξηγήθηκε παραπάνω, η πώληση ορίζεται σαν αυτή που βρίσκεται στο κράτος ζήτησης, εάν τα αγαθά και οι υπηρεσίες, καταναλώνονται εκεί, υπό παρεμφερείς κανόνες με τον ΦΠΑ, ο οποίος καθορίζεται από το κράτος προορισμού.

Ο φόρος αυτός μπορεί να επιβληθεί από το κράτος της ζήτησης μέσω της απαγόρευσης εμπόρους να πωλούν τα προϊόντα τους στους κατοίκους του εκτός εάν τεθούν σε ισχύ προηγουμένως κανόνες για παρακράτηση φόρου[314].

**Β) <u>Δήλωση</u>**

Για να επιτύχει την επιστροφή ή μείωση του ακαθάριστου φόρου ο φορολογούμενος πρέπει να υποβάλει μια δήλωση[315], η οποία να δείχνει την επιστροφή κρατήσεων , συμπεριλαμβανομένου του κόστους των αγαθών που πωλήθηκαν.

Έτσι, η λειτουργία της ακαθάριστης παρακράτησης φόρου είναι να αναγκαστούν οι φορολογούμενοι να υποβάλλουν μια δήλωση επιστροφής σε μια δικαιοδοτική αρχή (κράτος), στην οποία δεν έχουν καμία φυσική παρουσία[316]. Μπορεί να είναι σκόπιμο, για τους λόγους που προαναφέρθηκε, να επιτραπεί σε αυτό το σημείο μια πλήρης

---

[312] Στην ΕΕ, οι κρατικές ενισχύσεις de minimis, ορίζονται αυτές, των οποίων το ποσό δε υπερβαίνει τις 200000 ευρώ σε μια τριετία, Κανονισμό για τις ενισχύσεις ήσσονος σημασίας (de minimis), υπ' αρ. 1998/2006 της 15ης Δεκεμβρίου 2006. Έτσι οι κρατικές ενισχύσεις κάτω των 200000 ευρώ, εξαιρούνται από την υποχρέωση κοινοποίησης στην Επιτροπή.

[313] Walter Hellerstein, State Taxation of Electronic Commerce, 52 Tax Law Review 425, 1997, σελ. 501-502

[314] Αυτή η πρόταση, όπως είναι φυσικό, προϋποθέτει συντονισμένη δράση των κρατών – μελών του ΟΟΣΑ

[315] Avi- Yonah Reuven, Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State, Harvard Law Review , May 2000, Volume 113, Number 7, σελ. 1672

[316] Αυτή η διαδικασία είναι παρεμφερής με τον νόμο, που ισχύει στις ΗΠΑ , σχετικά με τις συναλλαγές επί των ακινήτων (real estate transactions)

επιστροφή του φόρου, εφόσον οι συνολικές ακαθάριστες πωλήσεις πέσουν κάτω από το διευρυμένο όριο[317].

**Γ) Περιορισμοί ως προς τους τρίτους**

Το κράτος της ζήτησης, απαγορεύει εκπτώσεις σε «συγγενικά» και μη μέρη που βρίσκονται σε χώρες που έχουν τα φορολογικά κίνητρα, που απευθύνονται σε αλλοδαπούς, εκτός αν αυτά τα μέρη, υποβάλλουν δήλωση και πληρώσουν φόρο στη δικαιοδοσία της ζήτησης.

Ο κανόνας αυτός, διατηρεί τη διάκριση που γίνεται μεταξύ των δικαιοδοσιών που συμμετέχουν στον επιζήμιο φορολογικό ανταγωνισμό και σε δικαιοδοσίες που εφαρμόζονται γενικά χαμηλό φορολογικό συντελεστή.

Έτσι, όλα τα έσοδα που δεν φορολογούνται από άλλη πηγή δικαιοδοσίας, γίνονται δεκτικά φορολογίας, υπό το σκέλος της δικαιοδοσίας του κράτους της ζήτησης.

Ωστόσο, το εισόδημα που φορολογείται οπουδήποτε στον κόσμο με χαμηλότερο συντελεστή από ό, τι στο κράτος της ζήτησης, λόγω των γενικότερων φορολογικών ελαφρύνσεων, δεν φορολογείται στο κράτος της ζήτησης.

Ο κανόνας αυτός είναι παρόμοιος με υπάρχοντες νόμους, σύμφωνα με τους οποίους, το κράτος της πηγής ή της κατοικίας του φορολογούμενου, δεν πρέπει να μειώσει τη φορολογία του[318], παρά μόνο εάν είναι απολύτως βέβαιο πως το εισόδημα υπόκειται στην φορολόγηση κάποιου άλλου κράτους στον κόσμο[319].

**Δ) Επιστροφές φόρων**

Το κράτος της ζήτησης, επιστρέφει τη διαφορά φόρου, μεταξύ του ακαθάριστου φόρου και του καθαρού φόρου. Ο καθαρός φόρος τότε μόνο πιστώνεται από την φορολογική αρχή του κράτους έδρας της εταιρίας , εάν αυτή[320] έχει επιβάλλει έναν εταιρικό φόρο[321].

Μολονότι αυτό το σύστημα εμφανίζεται να είναι αρκετά πολύπλοκο, είναι και πολύ όμοιο με τους κανόνες του ΦΠΑ, ο οποίος επιβάλλεται στο κράτος προορισμού, εκτός εάν είναι καθαρά έσοδα και όχι κατανάλωση.

---

[317] Avi- Yonah Reuven, Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State, Harvard Law Review , May 2000, Volume 113, Number 7, σελ. 1672

[318] Ή τους συντελεστές φορολόγησης

[319] Avi- Yonah Reuven, Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State, Harvard Law Review , May 2000, Volume 113, Number 7, σελ. 1673

[320] Η φορολογική αρχή του κράτους της έδρας της εταιρίας

[321] Οι φορολογούμενοι κάτοικοι ημεδαπής δεν θα πρέπει να λαμβάνουν πίστωση για τους φόρους που δεν υπόκειται έκπτωση

Ο ΟΟΣΑ μπορεί να υιοθετήσει αυτή την πρόταση, με σκοπό να περιορίσει τις αρνητικές επιπτώσεις του φορολογικού ανταγωνισμού, σε καταστάσεις, όπου οι κανόνες φορολόγησης καθορίζονται από το κράτος έδρας της εταιρίας δεν επαρκούν. Το «κλειδί» σε αυτήν την πρόταση, είναι ότι η φορολογική βάση μοιράζεται σε αυτά τα κράτη, τα οποία δεν «εμπλέκονται» στον ζημιογόνο φορολογικό ανταγωνισμό. Παρόλα αυτά, η βάση της φορολόγησης, μετατοπίζεται από τους φορολογικούς παραδείσους παραγωγής και φορολογικούς παραδείσους έδρας, στα κράτη της ζήτησης, με την εφαρμογή κανόνων που απαγορεύουν φορολογικές εκπτώσεις σε όσες εταιρίες που χρησιμοποιούν τους φορολογικούς παραδείσους[322].

## Δ: Μια προσωπική εκτίμηση και πρόταση επίλυσης του φορολογικού ανταγωνισμού

### Δ1. Εκτίμηση

Από την μελέτη του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού, διαπιστώνουμε ότι το μείζον πρόβλημα, έγκειται στο γεγονός ότι πολλές εταιρίες[323] έχουν μεταφέρει την έδρα τους είτε στους φορολογικούς παραδείσους, είτε σε κράτη, που δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως τέτοια, αλλά έχουν χαμηλή φορολογία, με προφανή στόχο να αποφύγουν την «σκληρή» φορολόγησή τους. Για να **αμυνθούν λοιπόν τα κράτη**, στα οποία έδρευαν οι εταιρίες προηγουμένως, **έχουν εφεύρει πλήθος τρόπων** να περιορίσουν τις φορολογικές τους απώλειες, χωρίς πάντα να το πετυχαίνουν, και **χωρίς επίσης να υφίσταται «μαγική συνταγή» επί του προβλήματος αυτού.**

Όσον αφορά την ΕΕ[324], διαπιστώνουμε ότι παρά τις προσπάθειες συντονισμού των κρατών – μελών, τόσο σε συνόδους κορυφής[325], όσο και σε άλλες ενέργειες, ακόμα και στο πλαίσιο του ΟΟΣΑ, δεν έχει επέλθει ούτε η πολυπόθητη εναρμόνιση, η οποία θα έθετε τέλος στον επιζήμιο φορολογικό ανταγωνισμό τουλάχιστον ως προς τις 27 χώρες της ΕΕ, ούτε καν συμφωνία για την τήρηση ενός πλαισίου για την προσπάθεια αποτροπής του. Οι λόγοι , για τους οποίους συνέβη αυτό, αναλύθηκαν παραπάνω, επομένως συνεχίζουν πολλές επιχειρήσεις και κυρίως αυτές, που εδρεύουν σε περιοχές που γειτνιάζουν με άλλο κράτος – μέλος της ΕΕ με ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς, να βρίσκουν τρόπους, μέσω της μεταφοράς της έδρας τους[326] , στο όμορο κράτος – μέλος με τον χαμηλότερο φορολογικό

---

[322] Avi- Yonah Reuven, Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State, Harvard Law Review , May 2000, Volume 113, Number 7, σελ. 1674

[323] Και μάλιστα πολλοί «κολοσσοί», εταιρίες δηλαδή, οι οποίες έχουν τεράστια κέρδη και τα κράτη τις βλέπουν σαν βασικό «αιμοδότη» της οικονομίας τους

[324] Στο οποίο επικεντρωνόμαστε περισσότερο στην παρούσα εργασία

[325] Όπως της 1ης Δεκεμβρίου 1997

[326] Χαρακτηριστικό παράδειγμα, όπως αναφέρθηκε και παραπάνω η «μετανάστευση» πολλών ελληνικών αλλά και άλλων επιχειρήσεων προς τη Βουλγαρία και τη Ρουμανία, οι οποίες έχουν ιδιαίτερα χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές ή παλαιότερα με την «αποστολή» πολλών καταθέσεων , κυρίως από τη Γερμανία και τη Γαλλία προς το Λουξεμβούργο, το Βέλγιο και την Ολλανδία, κράτη που παλαιότερα(ειδικά το Λουξεμβούργο) αποτελούσαν και φορολογικούς παραδείσους

συντελεστή. Έτσι λοιπόν, στην ΕΕ συμβαίνει εν ολίγοις, ό,τι ακριβώς συμβαίνει και με τα υπόλοιπα κράτη του κόσμου, τα οποία επιχειρούν με τους δικούς τους τρόπους το καθένα, να προστατεύσει τα οικονομικά του συμφέροντα. Για το λόγο αυτό, τα ισχυρά οικονομικά κράτη, τα οποία ποτέ δεν είναι φορολογικοί παράδεισοι, επιδιώκουν «συμμαχίες» μεταξύ τους ή διμερείς συμβάσεις με τους φορολογικούς παραδείσους προκειμένου να περιορίσουν τη ζημιά τους, χωρίς φυσικά να υπάρχει πάντοτε εγγύηση επιτυχία του εγχειρήματός τους.

### Δ2: Πρόταση επίλυσης φορολογικού ανταγωνισμού

Μια ιδέα για την επίλυση του ζημιογόνου φορολογικού ανταγωνισμού, θα περιελάμβανε στοιχεία από τις ήδη υπάρχουσες προτάσεις.

**Συγκεκριμένα**, κατά τη γνώμη μου, το ζήτημα θα έπρεπε να περιλαμβάνει μια συνολική διευθέτηση και συνολικότερη συμφωνία όλων των κρατών του κόσμου, κάτι που ίσως φαντάζει με ουτοπία. Γι' αυτό το λόγο, είναι αρκετά ευκολότερο, τα κράτη που δεν αποτελούν φορολογικούς παραδείσους, να συνάψουν μεταξύ τους είτε διμερείς συμφωνίες, είτε στο πλαίσιο διεθνών οργανισμών όπως του ΟΟΣΑ, του Οργανισμού της Σαγκάης, της Ένωσης Αμερικανικών κρατών, της Αφρικανικής Ένωσης και σε ιδανικές συνθήκες του ΟΗΕ ακόμα, είτε με διακρατικές συμφωνίες, να περιορίσουν το φαινόμενο απαιτώντας από τους φορολογικούς παραδείσους περισσότερη συνεργασία. Εκτός αυτού, θα πρέπει τα κράτη να συμφωνήσουν σε έναν κοινό φορολογικό συντελεστή, τουλάχιστον ως προς τις επιχειρήσεις και τα κέρδη τους, και όχι απαραίτητα (μόνο) στον ΦΠΑ, καθώς η φορολόγηση επί των κερδών αποτελεί πάντα το «μήλο της έριδος» μεταξύ των κρατών και των ισχυρών[327] εταιρών. Για την αντιμετώπιση του προβλήματος των πολυεθνικών εταιριών, μιας και οι μέτοχοί τους είναι κάτοικοι πολλών κρατών, τα κράτη αυτά θα υποχρεούνται να «μοιράζουν» τον φόρο τους ανάλογα με το ποσοστό του κάθε μετόχου στην εταιρία. Εφόσον τηρηθεί κάτι τέτοιο από τα κράτη απαρέγκλιτα, τότε θα ελαχιστοποιηθεί ο φορολογικός ανταγωνισμός, καθώς ο μόνος τρόπος να αποφύγουν την πληρωμή των φόρων οι μέτοχοι και η εταιρία, θα είναι όλοι οι μέτοχοι να αποκτήσουν την υπηκοότητα του φορολογικού παραδείσου, που τυχόν να επιλεγεί από την εταιρία, ως έδρα της. Αυτό όμως, θα είναι πρακτικά πολύ δυσχερές, έως ασύμφορο, καθώς οι πραγματικοί μέτοχοι και η πραγματική διοίκηση μιας εταιρίας βρίσκονται σε ανεπτυγμένα οικονομικά κράτη και δεν επιθυμούν[328] , να κατοικούν «εν τοις πράγμασι» στον φορολογικό παράδεισο, που έχουν αποσύρει τις καταθέσεις των εταιριών. Έτσι, λοιπόν, το μόνο επί της ουσίας πρόβλημα που παραμένει, είναι αυτό που συμβαίνει με τις υπεράκτιες «θυγατρικές» εταιρίες , που ιδρύουν πολλές εταιρίες ή καταθέτες στους φορολογικούς παραδείσους, με σκοπό να αποφεύγουν τον σκόπελο της φορολόγησης κατευθείαν των κερδών των μετόχων. Αυτό το πρόβλημα , προσωπικά πιστεύω ότι μπορεί να επιλυθεί μόνο με διεθνή πίεση των υπολοίπων κρατών προς τους φορολογικούς παραδείσους, για παροχή πληροφοριών προς τα

[327] Συνήθως και πολυεθνικών
[328] Όπως αναφέραμε παραπάνω

υπόλοιπα κράτη της υφηλίου. Εάν τα υπόλοιπα κράτη πιέσουν τους φορολογικούς παραδείσους και ει δυνατόν συνάψουν και διακρατικές συμφωνίες μαζί τους, τότε θα έχει εξαλειφθεί το μεγαλύτερο κομμάτι του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού, καθώς δεν υπάρχει πλέον «τρόπος διαφυγής» των κεφαλαίων των εταιριών, προς ευνοϊκότερα φορολογικά καθεστώτα.

Όσον αφορά την ΕΕ, τα πράγματα είναι ακόμη ευκολότερα, καθώς ήδη υφίσταται στενή συνεργασία των κρατών – μελών σε πολλούς τομείς, ενώ βάσει και των Συνθηκών, υπάρχει υποχρέωση συνεργασίας και στο θέμα της φορολογίας. Εδώ, τα κράτη – μέλη θα μπορούσαν να συμφωνήσουν μεταξύ τους[329], σε έναν ενιαίο συντελεστή, καθώς και σε ενιαίο ΦΠΑ για τις επιχειρήσεις, και ιδανικά για το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας, με ταυτόχρονη παροχή άλλων κινήτρων, καθώς και φοροαπαλλαγών, αλλά και συμφωνιών παροχής πληροφοριών της ΕΕ με φορολογικούς παραδείσους, με σκοπό να αποτραπεί η «μετανάστευση» προς κράτη με χαμηλότερη φορολόγηση.

Αυτή η πρακτική, δυστυχώς, μέχρι σήμερα, προσκρούει στην απροθυμία, έως και άρνηση, κρατών – μελών , όπως του Ηνωμένου Βασιλείου, αλλά και άλλων[330] , τα οποία έχουν μακρά παράδοση στις τραπεζικές υπηρεσίες, στο τραπεζικό απόρρητο και γενικότερα στις χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες. Επίσης, κάποια κράτη – μέλη, έχουν διαμορφώσει είτε ιδιαίτερα χαμηλό φορολογικό συντελεστή και ΦΠΑ[331], ή έχουν επιλέξει κάποιον τομέα , όπως τις επιχειρήσεις, όπου έχουν θεσπίσει ειδικό (πολύ χαμηλό) συντελεστή[332] , σε αντίθεση με τους υπόλοιπους τομείς της οικονομίας, όπου ισχύει ένας αρκετά υψηλότερος φορολογικός συντελεστής.

Αυτά, επομένως, τα κράτη – μέλη δεν φαίνονται, μέχρι στιγμής τουλάχιστον, διατεθειμένα να απεμπολήσουν πλεονεκτήματα, τα οποία έχουν αποκομίσει με την έως τώρα στάση τους, απέναντι στα υπόλοιπα κράτη – μέλη της ΕΕ και να δεχτούν να αυξήσουν τους συντελεστές τους, κάτι που μας οδηγεί στο συμπέρασμα ότι δεν μοιράζονται το όραμα της ευρωπαϊκής ολοκλήρωσης[333] θέτουν σε κίνδυνο το ευρωπαϊκό οικοδόμημα , για χάρη των εθνικών τους πολιτικών. Μάλιστα στις 23

[329] Το ιδεατό θα ήταν να προβλεφθεί ρητά στη ΣΛΕΕ, ή αλλιώς να υπάρξει έγγραφη συμφωνία μεταξύ όλων των κρατών – μελών, προκειμένου να υφίστανται και συνέπειες σε περίπτωση, που κάποιο κράτος – μέλος παραβιάσει τη συμφωνία. Αυτό φυσικά, δεν σημαίνει πως και το ήπιο δίκαιο (συστάσεις, ανακοινώσεις, ακόμα και συμφωνίες κυρίων) είναι αναποτελεσματικό. Απλώς, είναι προτιμότερο να ελλοχεύει και ο κίνδυνος καταδίκης από το Δικαστήριο, προκειμένου, τα κράτη – μέλη να συμμορφώνονται. Άλλωστε έχει υπάρξει και άλλη συμφωνία κυρίων στο παρελθόν, όπως αναφέραμε παραπάνω, με όχι τόσο θεαματικά αποτελέσματα, κάτι που κυρίως, βέβαια, δεν οφειλόταν στο ότι ήταν ήπιο και όχι σκληρό δίκαιο, αλλά στην έλλειψη πολιτικής βούλησης εκ μέρους συγκεκριμένων κρατών – μελών της Ένωσης.

[330] Όπως συνέβαινε παλαιότερα κυρίως (δηλαδή πριν τη Συνθήκη του Μάαστριχτ το 1992) με τις χώρες του BENELUX (Βέλγιο, Κάτω Χώρες και Λουξεμβούργο)

[331] Ενδεικτικά, η Βουλγαρία, η οποία έχει γενικό συντελεστή 10% για όλες τις υπηρεσίες, τα κέρδη των εταιριών, καθώς και ΦΠΑ, με ελάχιστες εξαιρέσεις

[332] Συγκεκριμένα, η Ιρλανδία έχει χαμηλό συντελεστή φορολογίας επιχειρήσεων 12,5%, έναν από τους χαμηλότερους στην ΕΕ

[333] Που υποτίθεται ότι γι' αυτό συμμετέχουν στην ΕΕ

Οκτωβρίου 2012, ο Υπουργός Εξωτερικών του Ηνωμένου Βασιλείου William Hague, στο Φόρουμ Εξωτερικής Πολιτικής στο Βερολίνο[334], υπονόησε με τις δηλώσεις του πως «λιγότερη ίσον περισσότερη Ευρώπη», κάτι που σημαίνει πως πράγματι δεν συμμερίζονται όλοι στην ΕΕ, το μεγαλεπήβολο όραμα της Ευρωπαϊκής Ενοποίησης, απορρίπτοντας μάλιστα και την τραπεζική ενοποίηση λέγοντας χαρακτηριστικά πως « Η συμμετοχή σε μια τραπεζική ένωση με ένα άλλο νόμισμα – το νόμισμα των φίλων μας, αλλά άλλο νόμισμα- θα ήταν εξαιρετικά δύσκολο εγχείρημα. Γι' αυτό το λόγο δεν θα είμαστε μέρος της».

Διαπιστώνουμε , λοιπόν, από όλα τα παραπάνω, πως η εξεύρεση λύσης επί του ζημιογόνου φορολογικού ανταγωνισμού, δεν είναι κάτι εύκολο, εκτός των άλλων και διότι παρεισφρέουν και άλλοι παράγοντες εκτός από τα οικονομικά- φορολογικά. Αυτό όμως, δεν σημαίνει πως πρέπει να σταματήσουν οι προσπάθειες για την αντιμετώπιση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού, καθώς η διαιώνισή του, συνεχίζει να προκαλεί έριδες μεταξύ των κρατών και στρεβλώσεις του υγιούς ανταγωνισμού, κάτι είναι ζωτικής σημασίας για την ορθή λειτουργία ενός οργανισμού , όπως της ΕΕ, τα κράτη – μέλη της οποίας αθροιστικά διαθέτουν το μεγαλύτερο ΑΕΠ στον κόσμο[335]. Επομένως, η ΕΕ πρέπει να συνεχίσει τις προσπάθειες εξεύρεσης λύσης, και με σωστή διαχείριση, είναι πιθανό στο μέλλον να υπάρξουν οι αναγκαίες υποχωρήσεις από όλες τις πλευρές και να υπάρξει η πολυπόθητη συμφωνία, η οποία θα οδηγήσει κυριολεκτικά σε μια νέα εποχή.

---

[334] Συγκεκριμένα δήλωσε πως: «Ο κόσμος εκτιμά πως η ΕΕ είναι συχνά κάτι που τους έχει επιβληθεί και όχι κάτι στο οποίο έχει θέση η άποψή τους» και «Η απογοήτευση της βρετανικής κοινής γνώμης απέναντι στην ΕΕ ποτέ δεν ήταν τόσο μεγάλη», διαθέσιμο στο http://www.theglobeandmail.com/report-on-business/international-business/european-business/uks-hague-tells-germans-less-is-more-on-europe/article4632382/

[335] "Report for Selected Countries and Subjects". *World Economic Outlook Database, October 2012*, International Monetary Fund. Retrieved October 9, 2012. Συνολικά η ΕΕ είχε ΑΕΠ το 2011 17,611 δισεκατομμύρια δολάρια ΗΠΑ, σύμφωνα με το ΔΝΤ, διαθέσιμο στο http://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2012/02/weodata/weorept.aspx?sy=2010&ey=2017&scsm=1&ssd=1&sort=country&ds=.&br=1&pr1.x=51&pr1.y=6&c=512%2C446%2C914%2C666%2C612%2C668%2C614%2C672%2C311%2C946%2C213%2C137%2C911%2C962%2C193%2C674%2C122%2C676%2C912%2C548%2C313%2C556%2C419%2C678%2C513%2C181%2C316%2C682%2C913%2C684%2C124%2C273%2C339%2C921%2C638%2C948%2C514%2C943%2C218%2C686%2C963%2C688%2C616%2C518%2C223%2C728%2C516%2C558%2C918%2C138%2C748%2C196%2C618%2C278%2C522%2C692%2C622%2C694%2C156%2C142%2C624%2C449%2C626%2C564%2C628%2C283%2C228%2C853%2C924%2C288%2C233%2C293%2C632%2C566%2C636%2C964%2C634%2C182%2C238%2C453%2C662%2C968%2C960%2C922%2C423%2C714%2C935%2C862%2C128%2C135%2C611%2C716%2C321%2C456%2C243%2C722%2C248%2C942%2C469%2C718%2C253%2C724%2C642%2C576%2C643%2C936%2C939%2C961%2C644%2C813%2C819%2C199%2C172%2C733%2C132%2C184%2C646%2C524%2C648%2C361%2C915%2C362%2C134%2C364%2C652%2C732%2C174%2C366%2C328%2C734%2C258%2C144%2C656%2C146%2C654%2C463%2C336%2C528%2C263%2C923%2C268%2C738%2C532%2C578%2C944%2C537%2C176%2C742%2C534%2C866%2C536%2C369%2C429%2C744%2C433%2C186%2C178%2C925%2C436%2C869%2C136%2C746%2C343%2C926%2C158%2C466%2C439%2C112%2C916%2C111%2C664%2C298%2C826%2C927%2C542%2C846%2C967%2C299%2C443%2C582%2C917%2C474%2C544%2C754%2C941%2C698&s=NGDPD&grp=0&a=

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ Β΄ ΜΕΡΟΥΣ

Προβαίνοντας σε μια σύντομη αποτίμηση του δεύτερου μέρους της παρούσας εργασίας, πρέπει να αναφερθεί πως ασχοληθήκαμε με τον τρόπο, που η ΕΕ αντιλαμβάνεται την φορολογική ουδετερότητα, τους στόχους της και τον τρόπο με τον οποίο επηρεάζονται οι τέσσερις θεμελιώδεις ελευθερίες του ενωσιακού δικαίου, καθώς και παραθέσαμε διάφορες προτάσεις επίλυσης των προβλημάτων, που προκαλεί ο φορολογικός ανταγωνισμός, τα αρνητικά του οποίου[336], εξετάσαμε ενδελεχώς στο πρώτο μέρος της εργασίας.

Όσον αφορά τη σχέση της φορολογικής ουδετερότητας με τις τέσσερις θεμελιώδεις ελευθερίες, διαπιστώνουμε πως **επηρεάζονται ζωτικά**, καθώς σκοπός της ΕΕ είναι να δημιουργήσει μια ενιαία κοινή αγορά χωρίς στρεβλώσεις του ανταγωνισμού. Για να επιτευχθεί αυτό όμως, θα πρέπει να γίνει πραγματικότητα η ουσιαστική εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών – μελών της ΕΕ, διότι σε αντίθετη περίπτωση, επηρεάζονται αρνητικά οι θεμελιώδεις ελευθερίες της ΕΕ, καθώς τίθενται συνεχώς διάφορα προσκόμματα στην απρόσκοπτη λειτουργία τους. Εξυπακούεται όμως, πως τα κράτη – μέλη διατηρούν την φορολογική τους κυριαρχία και αυτονομία[337], ούτε φυσικά η ΕΕ επιδιώκει να υποκαταστήσει τα εθνικά κράτη – μέλη σε αυτόν τον ρόλο. Αυτό όμως, δεν σημαίνει πως τα κράτη είναι ανεξέλεγκτα στη δράση τους και ότι δεν υπόκεινται στον έλεγχο του Δικαστηρίου, όταν με τη συμπεριφορά τους[338] θέτουν σε κίνδυνο την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων, αγαθών, κεφαλαίων, υπηρεσιών (τις τέσσερις θεμελιώδεις ελευθερίες της ΕΕ δηλαδή), υπό τον «μανδύα» της φορολογικής τους κυριαρχίας, προς όφελός τους, στρεβλώνοντας τον ανταγωνισμό.

Συνεχίζοντας, μελετήσαμε διάφορες προτάσεις, που έχουν διατυπωθεί στο παρελθόν για την επίλυση του ζημιογόνου φορολογικού ανταγωνισμού, προτάσεις που ορισμένες εξ αυτών[339] είχαν ως κοινή συνισταμένη τη φορολόγηση των μετόχων των εταιριών στο κράτος κατοικίας τους και όχι τη φορολόγηση των ίδιων των εταιριών, σε μια προσπάθεια να αντιμετωπιστεί ο τεράστιος κίνδυνος, που δημιουργείται από τους φορολογικούς παραδείσους.

Επομένως, είναι πολύ δύσκολο να γίνει πραγματικότητα το όραμα μιας πραγματικής Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς διάφορα προβλήματα ανακύπτουν συνεχώς, στην προσπάθεια για φορολογική εναρμόνιση[340]των κρατών – μελών της ΕΕ, είτε διότι κάποια κράτη – μέλη , προβάλλουν ακόμα τους «εθνικούς εγωισμούς»

[336] Μαζί με τις θετικές επιπτώσεις του

[337] Κάτι που συνεχώς τα κράτη – μέλη επικαλούνται, ενώπιον του Δικαστηρίου, όταν παρίστανται σε αυτό , προκειμένου να αποφύγουν να τηρήσουν τις δεσμεύσεις που πηγάζουν από τις Συνθήκες

[338] Η οποία πηγάζει από τη φορολογική τους κυριαρχία

[339] Μεταξύ αυτών και την προσωπική μου πρόταση επίλυσης του ζητήματος αυτού, στο τέλος (Δ2) του δεύτερου μέρους

[340] Η οποία στην ιδεατή της μορφή θα ήταν μια άνευ ορίων και ουσιαστική φορολογική ενοποίηση των κρατών – μελών της ΕΕ

τους, εις βάρος της ΕΕ, μολονότι, όπως αναφέραμε και παραπάνω[341], ενώ βραχυπρόθεσμα ενδεχομένως να ωφελούνται στην εγχώρια αγορά τους, ενώ ταυτόχρονα ικανοποιείται και το εκλογικό τους σώμα, το οποίο δεν έχει παιδαγωγηθεί με την ενωσιακή κουλτούρα, **εν τούτοις**, μεσοπρόθεσμα και σίγουρα μακροπρόθεσμα, μια μη εναρμόνιση και μια μη υποχώρηση όλων των πλευρών, προς όφελος του υπερεθνικού οργανισμού της ΕΕ, οδηγεί με μαθηματική ακρίβεια σε έναν οργανισμό, ο οποίος δεν θα έχει ουσιαστική πολιτική δύναμη, η οποία αποτελεί συχνά συμπλήρωμα της οικονομικής δύναμης, κάτι που κατατάσσει την ΕΕ, στην πρώτη θέση παγκοσμίως[342].

[341] Στην αποτίμηση του πρώτου μέρους

[342] Σύμφωνα και με τα οικονομικά στοιχεία του 2011, που έδωσε το ΔΝΤ, παρά την οικονομική κρίση, που διανύει από το 2008 η ΕΕ και ιδιαίτερα τα κράτη – μέλη της Ευρωζώνης

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

Συνοψίζοντας, μπορούμε να καταλήξουμε σε μερικά συμπεράσματα σχετικά με τον φορολογικό ανταγωνισμό των κρατών – μελών της ΕΕ.

Κατ' αρχήν, δεν υπάρχει αμφιβολία ότι αυτός καθαυτός ο ανταγωνισμός δεν είναι κάτι το βλαβερό για την οικονομία τους και την ενωσιακή οικονομία. Όπως κάθε ανταγωνισμός, μπορεί να ωφελήσει τα κράτη, καθώς τα τελευταία είναι αναγκασμένα να λαμβάνουν υπόψη τους το γενικότερο φορολογικό περιβάλλον, που επικρατεί, ώστε να μην αυξάνουν υπέρμετρα τη φορολογία. Σύμφωνα με τον Tiebout[343] , όπως αναφέρθηκε και στην αρχή της εργασίας, ο ανταγωνισμός μεταξύ κρατών, έχει ακριβώς τα ίδια χαρακτηριστικά με τον ανταγωνισμό μεταξύ εταιριών. Επομένως, στα πλεονεκτήματά του, εντάσσεται και το γεγονός, ότι με αυτόν τον τρόπο, τα κράτη[344] πρέπει να αναζητούν τη «χρυσή τομή» ανάμεσα στη φορολογία των πολιτών τους και στις δημόσιες και κοινωνικές δαπάνες που παρέχουν, καθώς στο παγκοσμιοποιημένο σύγχρονο περιβάλλον, και ιδιαίτερα στο ενωσιακό , όλοι οι πολίτες έχουν τη δυνατότητα να αναζητήσουν σε άλλο κράτος – μέλος ευνοϊκότερη φορολόγηση, μέσα από την εφαρμογή των τεσσάρων θεμελιωδών ελευθεριών της Ένωσης , δηλαδή της ελεύθερης κυκλοφορίας προσώπων, αγαθών, υπηρεσιών και κεφαλαίων. Επίσης, στα δημοκρατικά κράτη, όπως τα κράτη – μέλη της ΕΕ, οι πολίτες έχουν λόγο σε περίπτωση υπέρμετρης φορολόγησής τους, με αποτέλεσμα οι εκάστοτε κυβερνήσεις , να αναγκάζονται να προωθήσουν την υγιή και πραγματική ανάπτυξη της οικονομίας και να μην προσφεύγουν πάντοτε στην «εύκολη» λύση της υπέρμετρης φορολόγησης, έστω και για καθαρά πολιτικούς λόγους. Αξίζει να σημειωθεί, επίσης, ότι μέσω των θετικών επιρροών , που προσφέρει ο φορολογικός ανταγωνισμός, επωφελούνται εκτός από τα ίδια τα κράτη – μέλη, τόσο οι πολίτες, όσο και οι επιχειρήσεις, οι οποίες αποτελούν τη «ραχοκοκαλιά» της οικονομίας, κάθε κράτους. Τέλος, ένα ακόμα θετικό είναι ότι παρέχονται κίνητρα στα κράτη – μέλη της ΕΕ, να συνάψουν μεταξύ τους συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας, όπως επίσης να συνάψουν τέτοιες συμβάσεις και με τρίτες «ανταγωνίστριες» χώρες, προκειμένου να περιορίσουν στο ελάχιστο ενδεχόμενες απώλειες από τη φυγή κεφαλαίων, προσώπων, υπηρεσιών και αγαθών.

Από την άλλη πλευρά, όμως, αποτελεί θέσφατο, ότι ο φορολογικός ανταγωνισμός προκαλεί πολλά προβλήματα στα κράτη και ιδιαίτερα στα κράτη – μέλη της ΕΕ. Μελετώντας τα αρνητικά του, από την άλλη όψη του νομίσματος σε σχέση με τις θετικές επιδράσεις του, διαπιστώνουμε ότι όσον αφορά τη δημοκρατία, αυτός (ο φορολογικός ανταγωνισμός) μπορεί να οδηγήσει σε υπονόμευση της

[343] Jan K Brueckner, Tiebout/ Tax Competition Models, Department of Economics and Institute for Government and Public Affairs, University of Illinois, December 1998, σελ. 5

[344] Και πόσο μάλλον τα κράτη – μέλη της ΕΕ, τα οποία βρίσκονται σε ένα περιβάλλον υπερεθνικό, με πολύ μεγάλης έκτασης νομοθεσία, η οποία τα δεσμεύει

δημοκρατίας με τον εξής τρόπο. Εάν ένα κράτος μειώσει κατά πολύ τους φορολογικούς συντελεστές του, τότε θα ωθήσει τα γειτονικά κράτη, να προβούν στην ίδια ενέργεια. Αυτό μπορεί μεν να έχει βραχυπρόθεσμο οικονομικό όφελος για τα κράτη, όμως σε βάθος χρόνου, έχει πολύ αρνητικές επιπτώσεις για την οικονομία των κρατών αυτών, διότι λόγω της «συλλογικής» μείωσης των συντελεστών, εξακοντίζεται κάθε πλεονέκτημα , που επιτυγχάνεται από τη μείωση. Αυτό μετά από κάποιο καιρό, οδηγεί σε περιστολή κοινωνικών δαπανών, καθώς και σε άλλες επώδυνες περικοπές, οι οποίες πραγματοποιούνται συνήθως χωρίς πρότερη λαϊκή εντολή, με αποτέλεσμα να πλήττεται έτσι το δημοκρατικό αίσθημα.

Ένα άλλο μειονέκτημα του φορολογικού ανταγωνισμού είναι ότι παραμερίζεται η φορολογική ουδετερότητα, η οποία είναι βασική αρχή του ενωσιακού δικαίου[345]. Είναι φανερό άλλωστε, ότι η φορολογική ουδετερότητα συνιστά προϋπόθεση για την ακώλυτη χρήση των οικονομικών ελευθεριών. Η φορολογική ουδετερότητα έχει σκοπό να ελαχιστοποιήσει όσο το δυνατόν περισσότερο το ενδεχόμενο τις φορολογικές εκτιμήσεις, στη διαμόρφωση των οικονομικών αποφάσεων των προσώπων ως προς τον τόπο, αλλά και τον τρόπο πραγματοποίησης των αποφάσεων αυτών. Με αυτόν τον τρόπο, επιτυγχάνεται η αποτελεσματικότερη κατανομή των πόρων, δηλαδή οι πόροι επενδύονται στον τόπο όπου η παραγωγή πραγματοποιείται με το ελάχιστο δυνατό κόστος.

Πέραν αυτού, η αρχή της ουδετερότητας στο χώρο της φορολογίας, επιβάλλει στα εισαγόμενα προϊόντα να έχουν την ίδια ακριβώς αντιμετώπιση με τα εγχώρια ομοειδή προϊόντα, ωσάν να ήταν και αυτά εγχώρια. Με άλλα λόγια, η αρχή αυτή επιβάλλει, πως όλα τα εμπορεύματα, είτε είναι εισαγόμενα, είτε εγχώρια, πρέπει να επιβαρύνονται με τους ίδιους φόρους, οποιαδήποτε ονομασία και αν φέρουν, με σκοπό να μην υφίστανται ανταγωνιστικά πλεονεκτήματα για τα εγχώρια προϊόντα απέναντι στα εισαγόμενα[346]. Σε διαφορετική περίπτωση, είναι εύκολο να κατανοήσει κανείς πως τα κράτη – μέλη θα έθεταν διάφορα προσκόμματα στην ελεύθερη κυκλοφορία των προϊόντων των άλλων κρατών – μελών, προς όφελος των εγχώριων προϊόντων τους, με αποτέλεσμα να ακυρωνόταν στην πράξη η πραγματική τελωνειακή ένωση, που υπάρχει σήμερα.

Τέλος, λόγω της ύπαρξης των φορολογικών παραδείσων, οι οποίοι αυξάνονται ανά την υφήλιο, δεν είναι ποτέ σίγουρο ότι ακόμα και αν μειωθούν οι συντελεστές[347], θα υπάρξει πρόσθετο όφελος για την οικονομία των κρατών και τους πολίτες. Επομένως, είναι ηλίου φαεινότερο ότι ο φορολογικός ανταγωνισμός, ενώ συμβάλλει στην

[345] Αρ. 110-113 ΣΛΕΕ

[346] Schwarze Jurgen , EU- Kommentar, Baden- Baden, Nomos Verlag 2000, όπου αναφέρεται μεταξύ άλλων: «… The main concern of the tax provisions is to ensure non- discrimination. To this extent they are a concrete form of the basic principle laid down in article 7 EEC treaty. To achieve this end the tax provisions are thought to provide for neutrality of internal taxation in respect of the competition between products irrespective of their origin…».

[347] Κάτι, που σύμφωνα με τους υπέρμαχους του φορολογικού ανταγωνισμού, είναι πάντοτε θετικό και συμβάλλει στην άμιλλα του ανταγωνισμού

περαιτέρω εξέλιξη της ΕΕ[348], όπως και κάθε ανταγωνισμός άλλωστε, για να είναι ορθολογική η συμβολή του, πρέπει να λαμβάνει χώρα, με βάση κάποιους ξεκάθαρους κανόνες και όχι αθέμιτα. Σε αντίθετη περίπτωση, ο επιζήμιος φορολογικός ανταγωνισμός[349] , τείνει να «εξαφανίσει» κάθε θετικό αντίκτυπο του φορολογικού ανταγωνισμού.

Για το λόγο αυτό, έχουν διατυπωθεί διάφορες προτάσεις για την αντιμετώπιση του «ζημιογόνου» φορολογικού ανταγωνισμού. Όλες αυτές οι προτάσεις έχουν ένα κοινό σημείο, την φορολόγηση των μετόχων των εταιριών, στον κράτος πραγματικής κατοικίας τους, με προφανή στόχο να αποτραπούν οι πολυεθνικές εταιρίες[350] από το να επιλέξουν φορολογικούς παραδείσους ως έδρα τους , αλλά και για να μπορούν έτσι τα κράτη , να «παρακάμπτουν» το ισχυρό τραπεζικό απόρρητο, που υφίσταται σε όλους τους φορολογικούς παραδείσους. Βεβαίως, οι κολοσσοί της παγκόσμιας οικονομίας έχουν «ανακαλύψει» το «παραθυράκι» της ίδρυσης των θυγατρικών εταιριών σε φορολογικούς παραδείσους[351], ώστε εκμεταλλευόμενοι και την απροθυμία των περισσότερων από αυτών των κρατών, να συνάψουν διακρατικές συμφωνίες ανταλλαγής πληροφοριών με τα υπόλοιπα κράτη[352], να εξακολουθούν ανενόχλητοι να φοροδιαφεύγουν. Όμως αυτό, κατά τη γνώμη μου , είναι κάτι το οποίο μόνο με την εξάλειψη των φορολογικών παραδείσων, θα μπορούσε να εκλείψει.

Προσωπικά πιστεύω, πως ο φορολογικός ανταγωνισμός είναι ένα «αναγκαίο κακό», εφόσον δεν τολμούν να προβούν τα κράτη – μέλη της ΕΕ στο επόμενο βήμα το οποίο είναι η αληθινή και πραγματική φορολογική εναρμόνιση και ενοποίηση. Όσο τα κράτη – μέλη θέτουν αυτοπεριορισμούς, προκειμένου να ενισχυθεί το εγχώριο αίσθημα και προτάσσουν την ικανοποίηση του εθνικού εκλογικού σώματος[353], εις βάρος των ενωσιακών συμφερόντων, τότε ο φορολογικός ανταγωνισμός μεταξύ των κρατών – μελών της ΕΕ, δεν πρόκειται να εκλείψει ό,τι μέτρα και αν παρθούν, ό,τι λύσεις και αν προταθούν, ό,τι διμερείς συμβάσεις και αν πραγματοποιηθούν μεταξύ μεμονωμένων κρατών – μελών και φορολογικών παραδείσων. Και αυτή η ενέργεια αποτελεί «μονόδρομο» για την ΕΕ, προκειμένου να

[348] Το γεγονός άλλωστε, ότι η ΕΕ ουδέποτε απαγόρευσε τον φορολογικό ανταγωνισμό, σημαίνει πως και η ίδια θεωρεί πως υπάρχουν θετικά στοιχεία σε αυτό, που πρέπει να αξιοποιηθούν , προς όφελος των λαών των κρατών - μελών

[349] Ο οποίος όταν πραγματοποιείται μεταξύ των κρατών και ειδικότερα μεταξύ των κρατών – μελών της ΕΕ, μπορούμε να πούμε πως αποτελεί την κορυφαία βαθμίδα του ανταγωνισμού

[350] Οι οποίες συνήθως είναι πανίσχυρες οικονομικά και αποτελούν πολύ σημαντικό κομμάτι της εκάστοτε εθνικής οικονομίας.

[351] Τα οποία αναλύσαμε εκτενώς παραπάνω

[352] Με αποτέλεσμα να μην μπορεί να γνωρίζει κανείς ποια εταιρία αποτελεί πράγματι θυγατρική μιας εταιρίας σε άλλο κράτος και ποια είναι η πραγματική μητρική εταιρία, ιδιαίτερα στις περιπτώσεις, που υπάρχουν «εικονικές» συναλλαγές πολλών εταιριών, με έδρα σε φορολογικούς παραδείσους

[353] Στο οποίο επίσης, δεν έχει αναπτυχθεί ποτέ ενωσιακή κουλτούρα, ήδη από τις πρώτες τάξεις του σχολείου, όπως θα έπρεπε να συμβεί προκειμένου να εδραιωθεί στο μυαλό του κάθε Ευρωπαίου η ευρωπαϊκή ταυτότητα

διατηρήσει τα κεκτημένα ή και να αυξήσει την επιρροή της στον υπόλοιπο κόσμο, ιδιαίτερα στη σημερινή εποχή, όπου νέες δυνάμεις έρχονται[354] δριμύτερες, στο παγκόσμιο στερέωμα, όπως τα λεγόμενα BRIICS[355] και όχι μόνο. Εάν η ΕΕ δεν επιλέξει τον δρόμο της φορολογικής ενοποίησης, κάτι που μπορεί να είναι και προάγγελος της πολυπόθητης πολιτικής ενοποίησης, τότε η Ένωση θα είναι ημιτελής και παρά την τελωνειακή ένωση, η οποία υπάρχει και είναι ισχυρή και χωρίς ιδιαίτερα προβλήματα, θα συνεχίσει να υπάρχει ο φορολογικός ανταγωνισμός, με όλες τις αρνητικές συνέπειες, που αναφέρθηκαν παραπάνω. Βεβαίως, και πάλι θα μπορούσε να ισχυριστεί κανείς, πως με τη λειτουργία του υγιούς ανταγωνισμού, θα μπορούσαν να επωφεληθούν τόσο οι πολίτες, όσο και τα κράτη – μέλη της ΕΕ, όπως επωφελούνται στην ενιαία εσωτερική ενωσιακή αγορά, από τον ανταγωνισμό των επιχειρήσεων. Αυτό το μοντέλο όμως, επειδή πρόκειται και για κράτη και όχι επιχειρήσεις, δεν μπορεί να λειτουργήσει με τον ίδιο τρόπο, με συνέπεια είτε τα αδύναμα οικονομικά κράτη να «πνίγονται» από ισχυρότερα, είτε τα αδύναμα αυτά κράτη – μέλη, στην προσπάθειά τους να αποφύγουν τον σφιχτό οικονομικό «εναγκαλισμό» από άλλους εταίρους, να προβαίνουν στην «απέλπιδα λύση» του άκρατου και χωρίς όρια φορολογικού ανταγωνισμού, προκειμένου να προσελκύσουν επενδύσεις και οικονομική οφέλη, μολονότι κάτι τέτοιο μακροπρόθεσμα δεν συμβάλλει επ' ουδενί , στην βιώσιμη και σταθερή οικονομική ανάπτυξη. Έτσι, τα κράτη – μέλη αργά ή γρήγορα, θα αναγκαστούν να ξαναυξήσουν την φορολόγησή τους[356] , με αποτέλεσμα πολλές μεγάλες κυρίως εταιρίες, να επιλέξουν την «εύκολη λύση» ενός φορολογικού παραδείσου, κάτι που θα οδηγεί σε νέες προσπάθειες αντιμετώπισης της «εκροής» καταθέσεων και αποταμιεύσεων προς αυτούς, με συνέπεια να γίνεται η ΕΕ συνεχώς μάρτυρας ενός φαύλου κύκλου, όπου ο μόνος τρόπος να σταματήσει είναι να υπάρξει ουσιαστική ενοποίηση της φορολόγησης μεταξύ των κρατών – μελών της, κάτι που θα συμβάλλει και στην ορθότερη και ουσιαστικότερη προώθηση των τεσσάρων θεμελιωδών ελευθεριών της Ένωσης. Μετά από 55 έτη ύπαρξης της Ένωσης, είναι πλέον ξεκάθαρο ότι μόνο μέσα από την συνεργασία και την εξάλειψη των «εθνικών» εγωισμών, μπορεί να προχωρήσει το σχέδιο για μια αληθινή ευρωπαϊκή ενοποίηση. Για να συμβεί αυτό όμως, θα πρέπει πρώτα να επέλθει μια οικονομική εναρμόνιση ή ενοποίηση. Δεν αρκεί μόνο η νομισματική ένωση των 17 κρατών – μελών της ΕΕ, αλλά θα πρέπει να υπάρξει ουσιαστική ένωση των οικονομιών των κρατών – μελών της ΕΕ, και απαραίτητο συστατικό για την επίτευξη αυτού του (πράγματι) μεγαλεπήβολου σχεδίου είναι η φορολογική ενοποίηση των κρατών μελών, ώστε να πάψουν να προτάσσουν τις αρνητικές επιπτώσεις του, από τις (όποιες) θετικές. Και όσο θα ανταγωνίζονται τα κράτη – μέλη πρωτίστως μεταξύ τους, και κατόπιν μεμονωμένα στο παγκόσμιο

[354] Ή επανέρχονται. Η λέξη αυτή αφορά την Ρωσία, η οποία μετά την διάλυση της ΕΣΣΔ και την δεκαετή περίπου οικονομική καταστροφή, που βίωνε από το 1991, πλέον αποτελεί και πάλι μια ισχυρή οικονομική δύναμη, στηριζόμενη και στους άφθονους φυσικούς της πόρους

[355] Είναι ακρωνύμιο των εξής κρατών στα αγγλικά, τα οποία αποτελούν, σύμφωνα με όλους τους ισχυρούς οικονομικούς κύκλους , τις αναδυόμενες μεγάλες οικονομικά δυνάμεις: Βραζιλία, Ρωσία, Ινδία, Ινδονησία, Κίνα και Νότια Αφρική

[356] Ιδιαίτερα των πολυεθνικών

γίγνεσθαι, τόσο θα αποδομείται το όραμα για μια πραγματική Ευρωπαϊκή Ένωση, η οποία θα συμβάλλει στην επίτευξη των πραγματικών στόχων, για τους οποίους δημιουργήθηκε[357], δηλαδή την ευημερία όλων των ευρωπαϊκών λαών και την προώθηση όλων των ευρωπαϊκών αξιών και ιδανικών.

[357] Ή έπρεπε να είχε δημιουργηθεί

# ΠΙΝΑΚΑΣ ΝΟΜΟΛΟΓΙΑΣ

C-45/64 απόφαση της 19ης Νοεμβρίου 1969, υπόθεση Επιτροπή κατά Ιταλίας, Συλλ. 1969, αγγλική έκδοση σελ. 433

C-57/65 , απόφαση της 16ης Ιουνίου 1966, υπόθεση Luetticke, Συλλ. 1966, σελ. 295

C- 27/67, απόφαση της 4ης Απριλίου 1968, υπόθεση Fink- Fricht , Συλλ. 1968, αγγλική έκδοση σελ. 224

C-27/74, απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 1974, υπόθεση Demag, Συλλ. 1974, αγγλική έκδοση, σελ. 1038

C-142/77, απόφαση της 29ης Ιουνίου 1978, υπόθεση Statens Kontrol medædle Metalle, Συλλ. 1978, σελ. 509

C-16/78, απόφαση της 28ης Νοεμβρίου 1978, υπόθεση Choquet, συλλ 1978, σ. 2293

C-120/78, απόφαση της 20ης Φεβρουαρίου 1979, υπόθεση «Cassis de Dijon», Συλλ. 1979, σελ. 323

C-55/79, απόφαση της 27ης Φεβρουαρίου 1980, υπόθεση Επιτροπή κατά Ιρλανδίας, Συλλ. 1980, σελ. 249

C-15/81, απόφαση της 5-5-1982, Gaston Schul I, συλλ. 1982, σελ. 1410

C-63/81, απόφαση της 3ης Φεβρουαρίου 1982, υπόθεση Seco, συλλ. 1982, σελ.223

C-200/85, απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 1986, υπόθεση Επιτροπή κατά Ιταλίας, Συλλ. 1986, σελ. 3974

C-47/88, απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 1990, υπόθεση Επιτροπή κατά Δανίας, Συλλ. 1990, σελ. I-4533, σκ. 10

C-288/89, απόφαση της 25ης Ιουλίου 1991, υπόθεση Stichting Collectieve Gouda, Συλλ. 1991, I-4040

C-340/89, απόφαση της 7ης Μαΐου 1991, υπόθεση Ειρήνης Βλασσοπούλου, Συλλ. 1991, I-237

C-228-234/90 και 339, 353/90, απόφαση της 9ης Ιουνίου 1992, υπόθεση Simba, Συλλ. 1992, I-3750

C-72/92, απόφαση της 27-10-1993, συλλ. 1993 σ. I-5509

C-279/93 απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1995, υπόθεση Schumacker, Συλλ. 1995, I-249

C-55/94, απόφαση της 30ης Νοεμβρίου 1995, Συλλ. 1995, I-4186

C-90/94, απόφαση της 17ης Ιουλίου 1994, υπόθεση Haahr Petroleum, Συλλ. 1994, I-4142

C-53/95 απόφαση της 15ης Φεβρουαρίου 1996, υπόθεση Kemmler, συλλ. 1996, I-703

C-222/95, απόφαση της 9ης Ιουλίου 1997, υπόθεση Parodi, συλλ 1997, I-3899

C-250/95, απόφαση της 15ης Μαΐου 1997, υπόθεση Futura Participation SA, Συλλ. 1997, I-2492

C-375/95 , απόφαση της 23ης Οκτωβρίου 1997, υπόθεση Επιτροπή κατά Ελλάδας, Συλλ. 1997, I-5999

C-68/96, Grundig Italiana, απόφαση της 17ης Ιουνίου 1998, Συλλογή 1998, I-3775

C-336/96, απόφαση της 12ης Μαΐου 1998, υπόθεση Gilly, Συλλ. 1998, I-2831

C-234/97 απόφαση της 8ης Ιουλίου 1999, υπόθεση Fernandez, Συλλ. 1999, I-4795

C-311/97 απόφαση της 29-4-1999, Royal Bank of Scotland, Συλλ. 1999, I-2664

C- 156/98, απόφαση της 19-9-2000, Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας κατά Ευρωπαϊκής Επιτροπής, συλλογή I-6882

C-228/98, απόφαση της 3ης Φεβρουαρίου 2000, υπόθεση Δούνιας, Συλλ. 2000, I-616,

C-302/98, απόφαση της 15ης Φεβρουαρίου 2000, υπόθεση Sehrer, συλλ. 2000, I-4585

C-234/99 απόφαση της 23-4-2002, Συλλ 2002, I-3657

C-385/00 απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2002, υπόθεση F.W de Groot, σκ. 50, Συλλ. 2002, I-11855, I-11856

C-319/02, απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2004, υπόθεση Petri Manninen, Συλλ. 2004, I-7498

C-376/03, της 26-10-2004, Προτάσεις του Γενικού Εισαγγελέα Ruiz-Jarabo Colomer D., σ. I-5821

C-446/03, απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 1995, Συλλ. 1995, I- 10886

C-513/03, απόφαση της απόφαση της 23ης Φεβρουαρίου 2006, υπόθεση Heirs of M.E.A van Hilten – van der Heijden, Συλλ. 2006, I- 1981

C-196/04 Προτάσεις Γενικού Εισαγγελέα Leger Philippe απόφαση μείζονος συνθέσεως της 12-9-2006, Cadbury Schweppes plc, Cadbuiy Schweppes Overseas Ltd, Συλλ. 2006, I-8010

C-374/04, Προτάσεις Γενικού Εισαγγελέα Geelhoed L. της 23ης Φεβρουαρίου 2006 Class IV ACT, σκ. 4-7, I-11677, I-11678

C-513/04, απόφαση της 14-11-2006, υπόθεση Mark Kerckhaert –Bernadette Morres κατά Belgische Staat, I-10981

C-170/05 Προτάσεις του Γενικού Εισαγγελέα Geelhoed L. απόφαση της 27-4-2006, Denkavit Internationaal , Συλλ. 2006, I-1949

C-464/05 Προτάσεις Γενικού Εισαγγελέα Kokott J., απόφαση της 15-2-2007, υπόθεση Geurts- Vogten, Συλλ 2007, I-9325

C-194/06, απόφαση της 20-5-2008, υπόθεση Orange European Smallcap Fund (OESF), Συλλ. 2008, I-3800-3802

## ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ


Azoulai L. "The Court of Justice and the Social Market Economy", CMLR 2008, 1335, 1337

Bernard C., EC Employment Law , Oxford University Press, Oxford 2006, σελ. 133-140

Blum, Richard H., 1984, Offshore Haven Banks, Trusts, and Companies: The Business of Crime in the Euromarket. New York: Praeger, σελ. 27

Brueckner, Tiebout Jan K, Tax Competition Models, Department of Economics and Institute for Government and Public Affairs, University of Illinois, December 1998, σελ. 5

Bucovetsky Sam , Asymmetric Tax Competition, 1991, 30 J. Urban Economy, σελ. 167-168

Cassard Marcel, 1994, The Role of Offshore Centers in International Financial Intermediation. IMF Working Paper WP/94/107, Washington DC: IMF

Degreve S., Molitor R., Tax Competition: Current trends for Company Taxation in Europe, TNI 2006, 299, 300

Diamond, Walter H., and Dorothy B. Diamond, 1998, Tax Havens of the World. New York: Financial Stability Forum, 2000, Report of the Working Group on Offshore Centers.

Dür Andreas, Manfred Elsig, The EU in the World Economy, School of Politics and International Relations University College Dublin, World Trade Institute Bern

Edwards Jeremy & Michael Keen, Tax Competition and Leviathan, 40 European Economic Review, 1996 , σελ. 113-115

Emerson Carl, Chris Frayne, Sarah Love, The government's fiscal rules, Institute for Fiscal Studies, -An ESRC Research Centre-, April 2001, updated November 2006, σελ. 2

Englisch J., The European Treaties' Implications for Direct Taxes, Intertax 2005. 310, 323

Fantozzi Augusto, The applicability of state aid rules to tax competition measures : a process of "De Facto" harmonization in the tax field?, Tax competition in Europe. - Amsterdam : IBFD Publications, 2003 σελ. 121-132

Hellerstein Walter, State Taxation of Electronic Commerce, 52 Tax Law Review 425, 1997, σελ. 501-502

Henry James, Tax Justice Network

Hey Johanna, Tax Competition in Europe, The German Perspective, Institute for Tax Law (Director Professor Dr. Joachim Lang), University of Cologne, Conference 2002(Lausanne), National Report Germany, σελ. 3

Kanbur Ravi, Michael Keen, Jeux Sans Frontieres: Tax Competition and Tax Coordination When Countries Differ in Size, 1993, 83 American Economic Review, Revision , σελ. 877, 883

Klemm Alexander, Tax Competition

Koefler Georg/ Mason Ruth, Double Taxation: A European "Switch in Time", CJEL 2007, σελ. 1-33

Mason Ruth, Made in America for European Tax: The Internal Consistency Test, University of Connecticut School of Law, Boston College Law Review, Vol. 49, number 4, 2008

Mason Ruth, Common Markets, Common Tax Problems, FTR 2007, 600, 619

McLure Charles E , Tax Competition: Is What's Good for the Private Goose Also Good for the Public Gender?, 39 National Tax Journal, 1986, σελ. 341-346

McLure Junior Charles E. & George R. Zodrow, The Economic Case for Foreign Tax Credits for Cash Flow Taxes, 51 National Tax Journal, 1998, σελ. I-22

Oates Wallace E., Searching for Leviathan: An Empirical Study, 75 American Economic Review, 1985, σελ. 748-750

OECD 1998, Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue

OECD, "Towards Tax Co- operation", Progress in identifying and eliminating harmful tax practices. (Report to the 2000 Ministerial council meeting and recommendations by the committee on fiscal affairs) , 2000

Palan Ronen, Tax Havens and the Commercialization of State Sovereignty , International Organization and the Massachusetts Institutes of Technology , Volume 56, Number 1, Winter 2002, σελ. 151-176

Pinto C., Tax Competition and EU Law, Hague: Kluwer Law International, 2003, σελ. 19

Reuven Avi- Yonah, Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State, Harvard Law Revies , May 2000, Volume 113, Number 7, σελ. 1573-1676

Reuven Avi- Yonah: Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State, Harvard Law School, Public Law and Legal Theory Working Series, Working Paper No. 004, Άνοιξη 2000, (σελ.1-98)

Reuven S. Avi- Yonah, International Taxation of Electronic Commerce, 52 Tax Law Review, 1997, σελ. 535-536

Ricardo David, On the Principles of Political Economy and Taxation, 1817

Ritter Wolfgang , Perspectives for further development of the German international taxation( Perspektiven für die Fortentwicklung des deutschen internationalen Steuerrechts), Internationales Steuerrecht 2001, σελ. 430

Rodrik Dani , Has Globalization Gone Too Far? 1997, σελ. 59-63

Schoen Wolfgang, Tax Competition in Europe, General Report, Max Planck Institute, Muenchen, σελ. 5- 39

Schwarze Jurgen , EU- Kommentar, Baden- Baden, Nomos Verlag 2000

Snell Jukka, Non- discriminatory tax obstacles in Community Law, ICLQ, 2007, σελ. 339-370, σελ. 342

Teather Richard, The Benefits of Tax Competition, The Institute of Economic Affairs, 2005, σελ. 25-74

Schoenfeld Jens, Doppelsteuerung und EG- Recht, 2006 Steuer & Wirtschaft 79, 80, 2006

Terra, J. Watte B.J.M l, European Tax Law, Fifth edition, Kluwer Law, σελ.110- 111

Troup Edward & Paul Hale, EU Initiatives on Tax Harmonization: Do as I Say, Not as I Do?, Tax Notes International, 1998, σελ. 1081-1082

Vanistendael F., The ECJ at the Crossroads: Balancing Tax Sovereignty against the Imperatives of the Single Market, European Tax 2006. 413, 418

Vanistendael F, Does the ECJ have the power of interpretation to build a tax system compatible with the fundamental freedoms?, ECTR 2008. 52, 52 και 63

Van Thiel S., Removal of the Income Tax Barriers to Market Integration in the European Union: Litigation by the Community Citizen Instead of Harmonization by the Community Legislatior?, ECTR 2003. 4, 10

Vermeend W., The Court of Justice of the European Communities and direct taxes : "Est-ce que la justice est de ce monde"? ECTR 1996, 54,55

Viherkentta Timo, A Flat Rate Tax on Capital Income: The Nordic Model, 6 Tax Notes International, 1993, σελ. 659-661

Weber D. In Search of a (New) Equilibrium between Tax Sovereignty and the Freedom of Movement within the EC, Intertax 2006, σελ. 585

Weiner Joann M. & Hugh J. Ault, The OECD's Report On Harmful Tax Competition, National Tax Journal, Volume 51, Number 3, September 1998, σελ. 601-608

Wilson John Douglas, Tax Competition with International Differences in Factor Endowments, 1991, 21 Regional scientific and urban economy , σελ. 423-426

Wilson John Douglas, Theories of Tax Competition, National Tax Journal, June 1999, ABI/INFORM Global, σελ. 268-279.

Zodrow George R. & Peter Mieszkowski, Pigou, Tiebout, Property Taxation , and the Underprovision of Local Public Goods, 19 J. Urban Economy, 1986, σελ. 356, 368-369

# ΕΛΛΗΝΟΓΛΩΣΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ


Ασημακοπούλου Ε., Η κοινοτική νομολογία περί φορολογίας εταιριών (Β΄): Οι συμβάσεις, ΧρΙΔ Η/2008, σελ. 89-96

Βίτσου Δήμητρα, «Ο Ρόλος του ΔΕΕ στη Διαμόρφωση του Φορολογικού Δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης», Διπλωματική Εργασία, Αθήνα, Νοέμβριος 2010, σελ. 93-96

Καζάρα Χρυσάνθη, Η επιβολή εσωτερικών φορολογικών επιβαρύνσεων υπό το φως του ενωσιακού δικαίου, Αθήνα 2011(Διπλωματική εργασία), σελ. 2

Καλύβα Αθηνά, Φορολογικός ανταγωνισμός και επιπτώσεις στην φορολογική πολιτική στην ΕΕ, μόνιμη ελληνική αντιπροσωπεία στην ΕΕ, σελ. 2-3

Μαλαματάρης Χρήστος, Η φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών εντός της ΕΕ, Η προοπτική της εσωτερικής αγοράς, Διπλωματικές εργασίες, Πανεπιστήμιο Αθηνών-Τμήμα Νομικής, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα- Κομοτηνή 2010, σελ. 112-140

Μπονάτσου Νεκταρία- Μαρία, Η αρνητική ενοποίηση στον τομέα της έμμεσης φορολογίας, Διπλωματική Εργασία 2010, σελ. 43-49

Μπουλούκος Μ., Άμεση φορολογία επιχειρήσεων και διασυνοριακή μεταφορά κερδών: η ελευθερία εγκατάστασης ως καταλύτης του φορολογικού ανταγωνισμού, ΕΕμπΔ 2006, σελ. 968

Μπουχάγιαρ Κωνσταντίνος, Η αντιμετώπιση των φορολογικών διακρίσεων, Νομική Βιβλιοθήκη, 2007, σελ. 249

Χατζόπουλος Βασίλειος, Το αναδυόμενο κοινωνικό πρόσωπο της εσωτερικής αγοράς της ΕΕ: Εμπνευσμένη πολιτική επιλογή ή δικαιική νομοτέλεια; ΕΕΕυρΔ 2005, 529, 539

Χριστιανός Βασίλειος, Εισαγωγή στο Δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ. 14

Χριστιανός Βασίλειος, Συνθήκη ΕΕ και ΣΛΕΕ, Κατ' άρθρο ερμηνεία, συνεργάτες μεταξύ άλλων Ρεβέκκα- Εμμανουέλα Παπαδοπούλου, Νομική Βιβλιοθήκη 2012, σελ. 614-617

Χριστιανός Βασίλειος- Περάκης Μανώλης, Νομοθεσία της Ευρωπαϊκής Ένωσης Μετά τη Συνθήκη της Λισαβόνας, Σχολιασμένη Έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη 2010

## ΕΝΩΣΙΑΚΟ ΔΙΚΑΙΟ

COM(1994)333/final

Έκθεση της Επιτροπής, «Η φορολογία στην Ευρωπαϊκή Ένωση» (έκθεση επί της εξέλιξης των φορολογικών συστημάτων), COM(1996) 546/ final, παρ. 2, 3

COM (97) 564 Final, Βρυξέλλες, 1997

Κανονισμός 1998/2006

Ανακοίνωση της Επιτροπής IP/7/154 της 7-2-2007 και για την Ουγγαρία, IP/07/375 της 21-3-2007

Κανονισμός υπ' αρ. 1612/1968 της 15$^{ης}$ Οκτωβρίου 1968

# ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ


http://www.ifs.org.uk/economic_review/fp202.pdf,

http://www.steuerrecht.jku.at/gwk/de/elemente_site/pubs/pdf/cjel.pdf

http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1025531

http://supreme.justia.com/cases/federal/us/463/159/case.html

http://www.off-shorebanking.com/tax-havens/

http://www.oecd.org/tax/harmfultaxpractices/1904176.pdf

http://digitaljournal.com/article/329120

www.fsforum.org/Reports/RepOFC.pdf

http://www.taxjustice.net/cms/front_content.php?idcat=102

http://www.econlib.org/library/Ricardo/ricPCover.html

http://www3.weforum.org/docs/CSI/2012-13/GCR_Rankings_2012-13.pdf

http://aei.pitt.edu/995/1/Spaak_report.pdf

http://www.europedia.moussis.eu/books/Book_2/5/14/01/01/?lang=gr&all=1&s=1&e=10

http://www.ecprnet.eu/ecpr/lisbon/documents/ws11_000.pdf

http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=208748

http://www.theglobeandmail.com/report-on-business/international-business/european-business/uks-hague-tells-germans-less-is-more-on-europe/article4632382/

http://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2012/02/weodata/weorept.aspx?sy=2010&ey=2017&scsm=1&ssd=1&sort=country&ds=.&br=1&pr1.x=51&pr1.y=6&c=512%2C446%2C914%2C666%2C612%2C668%2C614%2C672%2C311%2C946%2C213%2C137%2C911%2C962%2C193%2C674%2C122%2C676%2C912%2C548%2C313%2C556%2C419%2C678%2C513%2C181%2C316%2C682%2C913%2C684%2C124%2C273%2C339%2C921%2C638%2C948%2C514%2C943%2C218%2C686%2C963%2C688%2C616%2C518%2C223%2C728%2C516%2C558%2C918%2C138%2C748%2C196%2C618%2C278%2C522%2C692%2C622%2C694%2C156%2C142%2C624%2C449%2C626%2C564%2C628%2C283%2C228%2C853%2C924%2C288%2C233%2C293%2C632%2C566%2C636%2C964%2C634%2C182%2C238%2C453%2C662%2C968%2C960%2C922%2C423%2C714%2C935%2C862%2C128%2C135%2C611%2C716%2C321%2C456%2

C243%2C722%2C248%2C942%2C469%2C718%2C253%2C724%2C642%2C576%2C643%2C936%2C939%2C961%2C644%2C813%2C819%2C199%2C172%2C733%2C132%2C184%2C646%2C524%2C648%2C361%2C915%2C362%2C134%2C364%2C652%2C732%2C174%2C366%2C328%2C734%2C258%2C144%2C656%2C146%2C654%2C463%2C336%2C528%2C263%2C923%2C268%2C738%2C532%2C578%2C944%2C537%2C176%2C742%2C534%2C866%2C536%2C369%2C429%2C744%2C433%2C186%2C178%2C925%2C436%2C869%2C136%2C746%2C343%2C926%2C158%2C466%2C439%2C112%2C916%2C111%2C664%2C298%2C826%2C927%2C542%2C846%2C967%2C299%2C443%2C582%2C917%2C474%2C544%2C754%2C941%2C698&s=NGDPD&grp=0&a=