



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
**Εθνικόν και Καποδιστριακόν
Πανεπιστήμιον Αθηνών**
— ΙΔΡΥΘΕΝ ΤΟ 1837 —

ΝΟΜΙΚΗ ΣΧΟΛΗ

ΕΝΙΑΙΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΚΑΤΕΥΘΥΝΣΗ: ΔΙΚΑΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ
ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΑΚΟ ΕΤΟΣ: 2017-2018

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
της Ελένης Γ. Τουρλιούμη
A.M.: 019

**«Η φορολογική αντιμετώπιση της διασυνοριακής συνεργασίας
των επιχειρήσεων κατά το ενωσιακό δίκαιο»**

Επιβλέποντες:

Ρεβέκκα-Εμμανουέλα Παπαδοπούλου

Αθήνα 2018

Copyright © [Ελένη Τουρλιούμη, 2018]

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.

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Η διπλωματική εργασία με τίτλο «Η φορολογική αντιμετώπιση της διασυνοριακής συνεργασίας των επιχειρήσεων κατά το ενωσιακό δίκαιο» εκπονήθηκε στα πλαίσια του Ενιαίου Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών: Κατεύθυνση Δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης του Τομέα Διεθνών Σπουδών της Νομικής Σχολής Αθηνών, κατά το ακαδημαϊκό έτος 2017-2018.

Θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά την επιβλέπουσα καθηγήτριά μου, κα Ρεβέκκα-Εμμανουέλα Παπαδοπούλου, για την πολύτιμη βοήθειά της προς εμένα σε όλη τη διάρκεια της συγγραφής.

Τέλος, ευχαριστώ θερμά την οικογένειά μου για όλη την βοήθεια και υποστήριξή τους σε κάθε μου εγχείρημα.

Πίνακας Περιεχομένων

Εισαγωγή.....	7
---------------	---

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

Η αλληλεπίδραση της εσωτερικής αγοράς με την φορολογική κυριαρχία των κρατών-μελών.....	10
---	----

Κεφάλαιο 1^ο

Οι συνιστώσες της εσωτερικής αγοράς στο πεδίο της διασυνοριακής συνεργασίας των επιχειρήσεων.....	11
---	----

1.1. Εφαρμογή των θεμελιωδών ελευθεριών με βάση αντικειμενικά κριτήρια.....	11
---	----

1.1.1. Αντικειμενικές προϋποθέσεις εφαρμογής της ελευθερίας εγκατάστασης.....	12
---	----

1.1.1.1. Υποκειμενικό πεδίο εφαρμογής.....	12
--	----

1.1.1.2. Αντικειμενικό πεδίο εφαρμογής.....	14
---	----

1.1.1.3. Ειδικά ζητήματα.....	16
-------------------------------	----

1.1.1.3.1. Εταιρίες γραμματοκιβωτίου: Φορείς του δικαιώματος ελευθερίας εγκατάστασης;.....	16
--	----

1.1.1.3.2. Το ζήτημα της διασυνοριακής μεταφοράς έδρας εντός της ΕΕ.....	18
--	----

1.1.2. Αντικειμενικές προϋποθέσεις εφαρμογής της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων..	21
--	----

1.1.2.1. Υποκειμενικό πεδίο εφαρμογής.....	21
--	----

1.1.2.2. Αντικειμενικό πεδίο εφαρμογής.....	21
---	----

1.1.2.3. Σχέση της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων με την ελευθερία εγκατάστασης.....	23
---	----

1.2. Ο υποκειμενικός σκοπός κατά την εφαρμογή των θεμελιωδών ελευθεριών.....	25
--	----

Κεφάλαιο 2^ο

Η άσκηση της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών – μελών με μηχανισμούς λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς.....	28
--	----

2.1. Η άσκηση της φορολογικής αρμοδιότητας μέσω φορολογικών συνδέσμων.....	29
--	----

2.1.1. Οι φορολογικοί σύνδεσμοι ως μηχανισμοί δημιουργίας περιορισμών στην άσκηση των θεμελιωδών ελευθεριών.....	31
--	----

2.1.1.1. Ο φορολογικός σύνδεσμος της κατοικίας/εγκατάστασης.....	31
--	----

2.1.1.2.	Ο φορολογικός σύνδεσμος της πηγής του εισοδήματος.....	34
2.2.	Η δικαιολόγηση των περιορισμών φορολογικής φύσης στις θεμελιώδεις ελευθερίες.....	36
2.2.1.	Δικαιολογητικοί λόγοι που έχουν απορριφθεί από το ΔΕΕ.....	37
2.2.2.	Νομολογιακά διαμορφωμένοι δικαιολογητικοί λόγοι.....	39
2.2.2.1.	Η φορολογική συνοχή.....	39
2.2.2.2.	Η ισόρροπη κατανομή της φορολογικής εξουσίας.....	40
2.2.2.3.	Η ανάγκη πρόληψης της φοροαποφυγής.....	41
2.2.2.4.	Ο κίνδυνος διπλού συνυπολογισμού των ζημιών.....	43
2.2.3.	Η αρχή της αναλογικότητας.....	43

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

Η αναγκαιότητα εναρμόνισης των φορολογικών συστημάτων των κρατών – μελών.....46

Κεφάλαιο 1^ο

Κρίσιμα ζητήματα που αναδύονται από την παράλληλη άσκηση φορολογικής κυριαρχίας στα πλαίσια της εσωτερικής αγοράς.....47

1.1.	Το φαινόμενο της διπλής φορολόγησης.....	47
1.1.1.	Έννοια και οριοθέτηση του φαινομένου της διπλής φορολογίας.....	47
1.1.2.	Η αποδοχή της φορολογική κυριαρχίας των κρατών – μελών από το ΔΕΕ.....	48
1.2.	Ο ανταγωνισμός των φορολογικών συστημάτων.....	52
1.2.1.	Έννοια και οριοθέτηση του φορολογικού ανταγωνισμού.....	52
1.2.2.	Ο φορολογικός ανταγωνισμός εν δυνάμει σύμμαχος της εσωτερικής αγοράς.....	53

Κεφάλαιο 2^ο

Προσπάθειες επίτευξης φορολογικής ουδετερότητας με μέσα παραγώγου ενωσιακού δικαίου.....56

2.1.	Η ενωσιακή νομοθετική δράση κατά των φαινομένων διπλής φορολογίας στη διασυνοριακή συνεργασία επιχειρήσεων.....	58
------	---	----

2.1.1.	Ενιαίο φορολογικό καθεστώς για τις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγή μετοχών μεταξύ εταιριών διαφορετικών κρατών –μελών.....	58
2.1.1.1.	Ερμηνεία της Οδηγίας 90/434/ΕΟΚ υπό το φως της νομολογίας του ΔΕΕ.....	59
2.1.2.	Ενιαίο φορολογικό καθεστώς για τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις (μητρικές – θυγατρικές).....	60
2.1.2.1.	Ερμηνεία της Οδηγίας 90/435/ΕΟΚ υπό το φως της νομολογίας του ΔΕΕ.....	61
2.1.3.	Κοινό σύστημα φορολόγησης των τόκων και των δικαιωμάτων.....	64
2.1.3.1.	Μία πρώτη τάση προστασίας της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών-μελών.....	65
2.2.	Η μεταστροφή της ενωσιακής νομοθετικής δράσης προς την αντιμετώπιση διασυνοριακών πρακτικών φοροαποφυγής.....	67
2.2.1.	Η πρωτοβουλία για την καταπολέμηση της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μετατόπισης κερδών (BEPS).....	69
2.2.1.1.	Περιορισμοί στη δυνατότητα έκπτωσης των τόκων (limitations to the deductibility of interest).....	70
2.2.1.2.	Φορολόγηση κατά την έξοδο (exit taxation).....	71
2.2.1.3.	Γενικός κανόνας απαγόρευσης των καταχρήσεων (general anti-abuse rule).....	72
2.2.1.4.	Κανόνες για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες (controlled foreign company rules).....	73
2.2.1.5.	Κανόνες για ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων (rules to tackle hybrid mismatches).....	75
2.2.2.	Συσχετισμός των διατάξεων BEPS με την προγενέστερη νομολογία του ΔΕΕ.....	76
2.2.3.	Σχέδια για μία Κοινή Ενοποιημένη Βάση Φορολογίας Εταιριών (Common Consolidated Corporate Tax Base – CCCTB).....	83
2.2.4.	Κριτική αποτίμηση της μεταστροφής.....	85
	Επίλογος.....	87
	Παράρτημα αποφάσεων (με χρονολογική σειρά).....	89
	Βιβλιογραφικές αναφορές.....	91

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η επίτευξη μιας «κοινής αγοράς», όπως μνημονεύτηκε για πρώτη φορά στη Συνθήκη της Ρώμης αποτέλεσε το προοίμιο μόνο στη διαδικασία για την υλοποίηση ενός πιο φιλόδοξου στόχου: τη δημιουργία ενός μεγάλου, οικονομικού (και όχι μόνο) ευρωπαϊκού χώρου.

Ακολούθως, επιτεύχθηκε η ενιαία αγορά, η οποία ορίζεται ως ένας χώρος χωρίς εσωτερικά σύνορα μέσα στον οποίο εξασφαλίζεται η ελεύθερη κυκλοφορία εμπορευμάτων, προσώπων, υπηρεσιών και κεφαλαίων. Από τις απαρχές της λειτουργίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής ΕΕ) αυτός ήταν ο θεμελιώδης στόχος προς τον οποίο πρέπει να προσβλέπει κάθε κράτος - μέλος. Συνεπώς, προϋπόθεση για την επίτευξη του παραπάνω στόχου είναι η εξάλειψη όλων των υφιστάμενων εμποδίων, έτσι ώστε να μην τίθεται υπό αμφισβήτηση η απρόσκοπτη λειτουργία του.

Μετά την εξάλειψη των δασμολογικών συνόρων, που είχε επιτευχθεί ήδη από το 1968, και την εναρμόνιση των έμμεσων φόρων και κυρίως του ΦΠΑ και των Ειδικών Φόρων Κατανάλωσης σημαντική θέση μεταξύ των φραγμών που ορθώνονταν στη λειτουργία της ενιαίας αγοράς ήταν η ύπαρξη διαφορετικών φορολογικών συστημάτων σε ό,τι αφορά την άμεση φορολογία και κυρίως τη φορολογία εισοδήματος επιχειρήσεων, την οποία θα εξετάσουμε στην παρούσα μελέτη¹. Είναι αναμφισβήτητο γεγονός το ότι η ύπαρξη διαφορών στις εθνικές νομοθεσίες στον τομέα αυτό δημιουργεί σημαντικές στρεβλώσεις στη λειτουργία της ενιαίας αγοράς. Το γεγονός αυτό επεσήμανε η Ευρωπαϊκή Επιτροπή (στο εξής Επιτροπή) στη Λευκή Βίβλο σημειώνοντας ότι υπάρχει το γενικό αίσθημα στις επιχειρήσεις, ότι το φορολογικό περιβάλλον για τα κεφάλαια με υψηλό επιχειρηματικό κίνδυνο δεν είναι αντάξιο εκείνου των σημαντικότερων ανταγωνιστών της ΕΕ. Προς το σκοπό αυτό η Επιτροπή τόνισε την ανάγκη δράσης στον τομέα της φορολογίας των επιχειρήσεων με την επεξεργασία δέσμης προτάσεων με στόχο την εξάλειψη των εμποδίων που τίθενται στη συνεργασία μεταξύ των ευρωπαϊκών εταιριών.

Ειδικότερα, θα πρέπει να σημειώσουμε ότι ο φόρος εισοδήματος των επιχειρήσεων-όπως ρυθμίζεται στα διάφορα κράτη- μέλη- δεν είναι «ουδέτερος» και έρχεται σε αντίθεση προς τη γενική αρχή της ουδετερότητας του φόρου που ισχύει στην ενωσιακή έννομη τάξη. Η πολιτική εξουσία επιδιώκει την προσαρμογή του φόρου στις εκάστοτε οικονομικές και κοινωνικές συνθήκες, χρησιμοποιεί δε το φόρο αυτό ως μέσο άσκησης οικονομικής πολιτικής με την έννοια της δημιουργίας κινήτρων ή αντικινήτρων που ωθούν τις επενδύσεις στην επιθυμητή κατεύθυνση. Με την παρεμβατική πολιτική επέρχονται αναμφίβολα ηθελημένες στρεβλώσεις των όρων του

¹Βλ. Φινοκαλιώτης Κ. (2014), Φορολογικό Δίκαιο ,Εκδόσεις Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 547

ανταγωνισμού. Με αποτέλεσμα, ακόμα και αν αυτή η παρεμβατική πολιτική δεν αντιβαίνει, καταρχήν, σε ρυθμίσεις της ενωσιακής έννομης τάξης, με δεδομένη μάλιστα την ισχύ της αρχής της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών- μελών, να προσκρούει σε θεμελιώδεις αρχές της ενωσιακής έννομης τάξης, στο μέτρο που οι εθνικές ρυθμίσεις εμποδίζουν – έμμεσα- τις επιχειρήσεις από την απόλαυση των ελευθεριών που τους παρέχει η ίδια η ΕΕ.

Υπ' αυτές τις συνθήκες, ο σεβασμός της φορολογικής κυριαρχίας δεν μπορεί να γίνει αντιληπτός στο ενωσιακό δίκαιο ως έκφραση μιας αρχής περί «φορολογικής απολυταρχίας» του κράτους- μέλους². Με άλλα λόγια, η κατ' αρχήν παρακρατημένη αρμοδιότητα στον τομέα της φορολογίας αναγκάζεται να περιχαρακωθεί. «Πλέον ασκείται υπό τους όρους τους οποίους διαγράφουν η αναγωγή στην Αγορά, τον ουδέτερο μηχανισμό κατανομής εισοδημάτων, ο οποίος και υπαγορεύει, σε εθνικό και μεταεθνικό επίπεδο, το ορθό μέτρο πολιτικής παρέμβασης στον κοινωνικό αυτοπροσδιορισμό»³. Για αυτό το λόγο κρίνεται απαραίτητη η εναρμόνιση των φορολογικών συστημάτων των κρατών -μελών. Μία τέτοια εναρμόνιση μπορεί να είναι είτε αρνητική, π.χ. εναρμόνιση μέσα από απαγορεύσεις: κατάργηση των περιοριστικών εθνικών φορολογικών μέτρων που κρίνονται ασυμβίβαστα με τη Συνθήκη Λειτουργίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής ΣΛΕΕ) από απόφαση του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής ΔΕΕ), είτε θετική, π.χ. εναρμόνιση μέσα από τη νομοθετική πρωτοβουλία του ενωσιακού νομοθέτη: στο πεδίο των άμεσων φόρων με βάση το άρθρο 115 ΣΛΕΕ προβλέπεται συντρέχουσα αρμοδιότητα των κρατών- μελών και της ΕΕ για την προσέγγιση των φορολογικών νομοθεσιών, στο βαθμό που είναι αναγκαία ή έχει άμεση επίπτωση στην εγκαθίδρυση της εσωτερικής αγοράς.

Φαίνεται λοιπόν ότι μεταξύ της φορολογικής κυριαρχίας και της εσωτερικής αγοράς δημιουργείται ένα πεδίο σύγκρουσης, όπου τα δύο στοιχεία θέτουν όρια το ένα στο άλλο και αλληλεπιδρούν. Καθώς η φορολογική κυριαρχία δημιουργεί προβλήματα στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, η τελευταία επιχειρεί να την περιχαρακώσει με στόχο πάντα την επίτευξη φορολογικής ουδετερότητας. Αν ο παραπάνω στόχος επιχειρείται με αποτελεσματικότητα μέσα από τους μηχανισμούς που διαθέτει η εσωτερική αγορά, αυτό επιχειρούμε να το αναλύσουμε στην παρούσα μελέτη.

Το πολυσύνθετο αυτό πεδίο αντιπαράθεσης παρουσιάζεται στις αναλύσεις που ακολουθούν σε δύο μέρη. Στο Μέρος Ι εξετάζεται η αλληλεπίδραση της εσωτερικής αγοράς με την φορολογική κυριαρχία των κρατών- μελών εστιαζόμενη στο πεδίο της φορολόγησης της διασυνοριακής

²Προτάσεις ΓΕ Poiares Maduro Μ. της 07/04/2005, Marks & Spencer, C- 446/03, ECLI:EU:C:2005:763, σκ. 62

³Βλ. Σκανδάμης Ν. (2006), Το παράδειγμα της Ευρωπαϊκής Διακυβέρνησης: μεταξύ κυριαρχίας και αγοράς, εκδ. Αντ. Σάκουλα, Αθήνα- Κομοτηνή, σελ.46

συνεργασίας των επιχειρήσεων. Συγκεκριμένα, στο Κεφάλαιο 1 εξετάζονται τα όρια που θέτουν οι θεμελιώδεις οικονομικές ελευθερίες κυκλοφορίας στη άσκηση της φορολογικής αρμοδιότητας των κρατών –μελών. Η εξέταση αυτή γίνεται μέσα από τον μηχανισμό την αρνητικής εναρμόνισης που έχει αναπτυχθεί μέσα από το δικαιοσύστημα της ΕΕ με βάση τις γενικές διατάξεις της ΣΛΕΕ περί ελεύθερης κυκλοφορίας. Στο Κεφάλαιο 2 εξετάζονται οι προσπάθειες επανάκαμψης της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών- μελών. Έμφαση δίνεται κυρίως στους επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος που έχουν επικαλεστεί τα κράτη μέλη ενώπιον του ΔΕΕ. Οι λόγοι αυτοί χαρακτηρίζονται ως «θραύσμα της δημόσιας δράσης του κράτους-μέλους που αναστέλλουν τις αγοραίες ελευθερίες κυκλοφορίας»⁴. Η κατασκευή των επιτακτικών λόγων γενικού συμφέροντος καταλήγει τελικά στην επάνοδο της φορολογικής κυριαρχίας, αλλά με τη βοήθεια μηχανισμών της εσωτερικής αγοράς.

Το Μέρος II της παρούσας μελέτης επικεντρώνεται στην ανάγκη καταφυγής στο παράγωγο ενωσιακό δίκαιο προκειμένου εξομαλυνθούν οι διαφορές των διαφορετικών εθνικών φορολογικών συστημάτων των κρατών – μελών και στο αν, τελικά, το παράγωγο ενωσιακό δίκαιο που έχει θεσπισθεί στον τομέα της διασυνοριακής συνεργασίας των επιχειρήσεων εξυπηρετεί τον κυρίαρχο στόχο της ενωσιακής έννομης τάξης, που είναι η επίτευξη φορολογικής ουδετερότητας. Συγκεκριμένα, το Κεφάλαιο 1 του δεύτερου μέρους της παρούσας μελέτης εστιάζει στις στρεβλώσεις που δημιουργεί η φορολογική κυριαρχία στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, οι οποίες δεν μπορούν να αντιμετωπιστούν μέσω της αρνητικής εναρμόνισης. Δηλαδή, τα προβλήματα που προκαλούνται από τη συνύπαρξη των περισσότερων φορολογικών κυριαρχιών των κρατών-μελών: πρόκειται για τα φαινόμενα διπλής φορολόγησης και ζημιογόνου φορολογικού ανταγωνισμού. Το Κεφάλαιο 2 εστιάζει στους μηχανισμούς αντιμετώπισης των φαινομένων αυτών μέσα από την υιοθέτηση μέτρων παραγωγού δικαίου. Πιο συγκεκριμένα, στο κεφάλαιο αυτό εξετάζεται η νομοθετική δράση που έχει αναλάβει η ΕΕ με στόχο την καταπολέμηση της διπλής φορολόγησης στη διασυνοριακή συνεργασία των επιχειρήσεων εστιάζοντας στη *ratio*, το αναλυτικό ουσιαστικό περιεχόμενο και τη λειτουργία των μέτρων παραγωγού ενωσιακού δικαίου, καθώς και στην *ad hoc* ερμηνεία τους από το ΔΕΕ αλλά και στο περιεχόμενο της νέας πρωτοβουλίας νομοθετικής δράσης της ΕΕ, η οποία εστιάζει περισσότερο στην αντιμετώπιση φαινομένων διασυνοριακών πρακτικών φοροαποφυγής και στην προσπάθεια εξαγωγής συμπερασμάτων όσον αφορά τη συμβατότητά της με τις θεμελιώδεις οικονομικές ελευθερίες.

⁴Σκανδάμης Ν., ό.π., σελ.115

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

Η αλληλεπίδραση της εσωτερικής αγοράς με την φορολογική κυριαρχία των κρατών- μελών

Όπως γνωρίζουμε, στο άρθρο 3 παρ.3 της Συνθήκης της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής ΣΕΕ) κυρίαρχος στόχος της ΕΕ είναι η εγκαθίδρυση της εσωτερικής αγοράς. Στο άρθρο 26 παρ.2 της ΣΛΕΕ ορίζεται ότι η έννοια της εσωτερικής αγοράς περιλαμβάνει ένα χώρο χωρίς εσωτερικά σύνορα μέσα στον οποίο εξασφαλίζεται η ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, των προσώπων (εργαζομένων και εγκατάστασης), των υπηρεσιών και των κεφαλαίων σύμφωνα με τις διατάξεις των Συνθηκών. Επιπλέον, το άρθρο 18 ΣΛΕΕ ορίζει, έπειτα την εισαγωγή της ευρωπαϊκής ιθαγένειας στις Συνθήκες (άρθρο 20 ΣΛΕΕ), ότι απαγορεύεται κάθε διάκριση λόγω ιθαγένειας εντός του πεδίου εφαρμογής των Συνθηκών. Οι παραπάνω ελευθερίες αποτελούν τις τέσσερις θεμελιώδεις ελευθερίες κυκλοφορίας. Στον τομέα της άμεσης φορολογίας, οι παραπάνω τέσσερις θεμελιώδεις ελευθερίες είναι μακράν οι σημαντικότεροι παράγοντες αυτού που ονομάζουμε αρνητική ενοποίηση: την απαγόρευση, δηλαδή, κατ' αρχήν κάθε διακριτικής μεταχείρισης στη φορολόγηση ανάμεσα στις καταστάσεις με στοιχεία διασυνοριακότητας και στις παρεμφερείς εσωτερικές καταστάσεις. Στο πρώτο μέρος της παρούσας μελέτης, λοιπόν, θα εξετάσουμε τα όρια που θέτει η λειτουργία της εσωτερικής αγοράς στην άσκηση της φορολογικής κυριαρχίας. Συναφώς, θα μελετήσουμε τις θεμελιώδεις ελευθερίες ως προς το πεδίο εφαρμογής τους και το εσωτερικό τους περιεχόμενο. Πιο συγκεκριμένα, η μελέτη μας είναι στοχευμένη στις θεμελιώδεις ελευθερίες που μέσα από τη νομολογία του ΔΕΕ φαίνεται να έχουν εφαρμογή στο υπό εξέταση πεδίο εφαρμογής της διασυνοριακής συνεργασίας των επιχειρήσεων. Μέσω της ενδελεχούς μελέτης της νομολογίας του ΔΕΕ, γίνεται προσπάθεια να διαπιστωθεί αν υπάρχουν κάποια ειδικά κριτήρια τα οποία πρέπει να πληρούν οι οικονομικώς δρώντες παράγοντες ή οι ίδιες οι οικονομικές δραστηριότητες για να υπαχθούν στο πεδίο εφαρμογής των οικονομικών ελευθεριών (Κεφάλαιο 1). Από την άλλη μεριά η πραγματικότητα της λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς οδηγεί στη διάβρωση της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών- μελών. Για αυτό το λόγο, τα κράτη- μέλη θέτουν περιορισμούς στην άσκηση των θεμελιωδών οικονομικών ελευθεριών, οι οποίοι έχουν ως στόχο να εγκλωβίσουν τους οικονομικώς δρώντες παράγοντες μέσα στα όρια της εθνικής αγοράς ή να αποτρέψουν τους οικονομικούς παράγοντες άλλων κρατών – μελών να δραστηριοποιηθούν στο έδαφός τους. Θα εξετάσουμε, συνεπώς, εάν και υπό ποιες προϋποθέσεις δύναται οι παραπάνω περιορισμοί να κριθούν ως δικαιολογημένοι και κατά πόσο ο περιορισμός της άσκησης των θεμελιωδών ελευθεριών δύναται να κριθεί επιτρεπτός. Οι οικονομικές ελευθερίες πράγματι δεν είναι απεριόριστες. Επιτρέπονται περιορισμοί που έχουν προκύψει

νομολογιακώς και, όταν συντρέχουν, έχουν ως αποτέλεσμα να κρίνεται τελικά υπό προϋποθέσεις επιτρεπτό ένα μέτρο κατ' αρχήν αντίθετο προς το περιεχόμενο των θεμελιωδών οικονομικών ελευθεριών. Μέσα από την ενδελεχή εξέταση του δικανικού συλλογισμού που χρησιμοποιεί το ΔΕΕ στις διάφορες υποθέσεις που έχουν τεθεί ενώπιον του για κρίση, θα διαπιστώσουμε πως, τελικά, η φορολογική κυριαρχία αναδύεται αυτή τη φορά μέσω της εσωτερικής αγοράς (Κεφάλαιο 2).

Κεφάλαιο 1^ο

Οι συνιστώσες της εσωτερικής αγοράς στο πεδίο της διασυνοριακής συνεργασίας των επιχειρήσεων

Οι τέσσερις θεμελιώδεις οικονομικές ελευθερίες που θεσπίζονται από τη ΣΛΕΕ περικλείουν δύο βασικά δικαιώματα: το δικαίωμα της ελεύθερης κυκλοφορίας εντός της εσωτερικής αγοράς (market access), το οποίο συμπεριλαμβάνει το δικαίωμα της ελευθερίας αποχώρησης από το κράτος – μέλος καταγωγής και την απαγόρευση οποιουδήποτε είδους διάκρισης βασιζόμενου στο κριτήριο της ιθαγένειας (market equality). Στο υπό εξέταση πεδίο της άμεσης φορολογίας οι ελευθερίες που έχουν κατά κύριο λόγο εφαρμογή είναι η ελευθερία εγκατάστασης και η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων.

1.1.Εφαρμογή των θεμελιωδών ελευθεριών με βάση αντικειμενικά κριτήρια

Το γεγονός ότι η ΣΛΕΕ κάνει λόγο για οικονομικές ελευθερίες, αυτό δε σημαίνει ότι η εφαρμογή τους είναι απεριόριστη και ότι κάθε διασυνοριακή οικονομική δραστηριότητα μπορεί να περιληφθεί στο πεδίο εφαρμογής τους. Αυτό συμβαίνει γιατί το αντικειμενικό πεδίο εφαρμογής κάθε ελευθερίας, όπως ερμηνεύεται από το ΔΕΕ, είναι δυνατόν να «φιλτράρει»⁵ ορισμένες δραστηριότητες, επί τη βάσει ορισμένων αντικειμενικών κριτηρίων. Τα κριτήρια αυτά δημιουργούνται νομολογιακά μέσα από την ερμηνεία των γενικών εννοιών που χρησιμοποιεί ο συντακτικός νομοθέτης στις διατάξεις περί των θεμελιωδών οικονομικών ελευθεριών (λ.χ. ο όρος «εγκατάσταση» στα άρθρα 49 επ. ΣΛΕΕ) περιορίζοντας το πεδίο εφαρμογής τους. Στην κάτωθι εξέταση των επιμέρους θεμελιωδών ελευθεριών θα αναφερθούμε ενδελεχώς στα κριτήρια που έχουν επισημανθεί από τη νομολογία ως καθοριστικά του πεδίου εφαρμογής των υπό εξέταση θεμελιωδών ελευθεριών.

⁵Καραμητσόπουλος Β. (2016), Η αντιμετώπιση των διασυνοριακών πρακτικών φοροαποφυγής υπό το πρίσμα των θεμελιωδών οικονομικών ελευθεριών της ΕΕ, <http://www.lib.uoa.gr>, σελ.16

Πρέπει, επιπλέον, να επισημάνουμε ότι το ΔΕΕ όταν καταστρώνει τον δικανικό του συλλογισμό πρώτα από όλα εξετάζει αν υπό κρίση υπόθεση εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής κάποιας από τις θεμελιώδεις οικονομικές ελευθερίες λαμβάνοντας υπόψη αντικειμενικά κριτήρια γιατί, αφενός μία ενδεχόμενη απεριορίστη πρόσβαση στο ενωσιακό δίκαιο θα εγγυωνούσε κινδύνους καταχρηστικής άσκησής του και, αφετέρου μία ενδεχόμενη άρνηση σε ένα πρόσωπο της πρόσβασης σε αυτό, δίχως η άρνηση να ερείδεται σε αντικειμενικά στοιχεία, θα εγγυωνούσε τον κίνδυνο να τεθεί σε αμφισβήτηση η αποτελεσματική εφαρμογή του ενωσιακού δικαίου.⁶

1.1.1. Αντικειμενικές προϋποθέσεις εφαρμογής της ελευθερίας εγκατάστασης

1.1.1.1.Υποκειμενικό πεδίο εφαρμογής

Η ελευθερία εγκατάστασης εξασφαλίζεται στο άρθρο 49 ΣΛΕΕ. Πρόσβαση στο υποκειμενικό πεδίο εφαρμογής του παραπάνω άρθρου έχουν τόσο τα φυσικά, όσο και τα νομικά πρόσωπα. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 49 ΣΛΕΕ τα κράτη – μέλη θα πρέπει να απέχουν από την επιβολή περιορισμών στην ελευθερία εγκατάστασης των φυσικών προσώπων που έχουν την ιθαγένεια ενός κράτους – μέλους σε ένα άλλο, ενώ το παραπάνω δικαίωμα επεκτείνεται και στις εταιρίες, οι οποίες δυνάμει του άρθρου 54 ΣΛΕΕ, εξομοιώνονται με τα φυσικά πρόσωπα – υπηκόους των κρατών – μελών. Στο υποκειμενικό πεδίο εφαρμογής, λοιπόν, του άρθρου 49 ΣΛΕΕ εντάσσονται σύμφωνα με το άρθρο 54 ΣΛΕΕ μόνο «οι εταιρίες που έχουν συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία ενός κράτους – μέλους και οι οποίες έχουν την καταστατική τους έδρα, την κεντρική τους διοίκηση ή την κύρια εγκατάστασή τους εντός της Ένωσης». Κατά τη διατύπωση του άρθρου 54 ΣΛΕΕ από τους διάφορους τύπους νομικών προσώπων, υποκείμενα της ελευθερίας εγκατάστασης θεωρούνται μόνο οι εταιρίες και, συγκεκριμένα, οι εταιρίες αστικού ή εμπορικού δικαίου, συμπεριλαμβανομένων των συνεταιρισμών, και των άλλων νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, με εξαίρεση εκείνων που δεν επιδιώκουν κερδοσκοπικό σκοπό.

Είναι φανερό, λοιπόν, πως λόγω της μεγάλης οικονομικής σημασίας που έχουν τα νομικά πρόσωπα στις σημερινές οικονομίες και λόγω του εκ της φύσεως πλασματικού τους χαρακτήρα⁷, είναι πολύ πιο εύκολο να χτιστεί μέσω αυτών μία οικονομική δραστηριότητα που έχει ως μοναδικό σκοπό την καταχρηστική άσκηση των δικαιωμάτων που παρέχει η ελευθερία εγκατάστασης. Για αυτό το λόγο ο συντακτικός νομοθέτης προσδιορίζει, και μάλιστα σε ξεχωριστό άρθρο στη ΣΛΕΕ, τις προϋποθέσεις σύμφωνα με τις οποίες τα νομικά πρόσωπα μπορούν να εμπίπτουν στο

⁶Weber D. (2005), Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms: A Study of the Limitations under European Law for the Prevention of Tax Avoidance, Kluwer Law International, σελ.13-14

⁷Απόφ. ΔΕΚ της 27/09/1988, Daily Mail, 81/87, σκ.19, ECLI:EU:C:1988:456, όπου αναφέρεται ότι «οι εταιρίες αποτελούν οντότητες που προβλέπονται από μία έννομη τάξη»

υποκειμενικό πεδίο εφαρμογής της ελευθερίας εγκατάστασης, και, επομένως, να την επικαλεστούν.

Συνεπώς, η πρώτη προϋπόθεση που θέτει η ΣΛΕΕ είναι οι εταιρίες να έχουν συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία κράτους- μέλους και να συνδέονται με κάποιους από τους προαναφερόμενους συνδέσμους – καταστατική έδρα ή κεντρική διοίκηση ή κύρια εγκατάσταση – με κάποιο κράτος – μέλος. Από την απαίτηση αυτής της προϋπόθεσης κατανοούμε πως αμέσως καταρρίπτεται η δυνατότητα εφαρμογής της « θεωρίας του ελέγχου»,⁸ σύμφωνα με την οποία η εθνικότητα των μετόχων ή των προσώπων που διοικούν την εταιρία είναι το στοιχείο που καθορίζει την «εθνικότητα» της εταιρίας. Το ενδεχόμενο εφαρμογής αυτής της θεωρίας θα είχε, βέβαια, ως αποτέλεσμα εταιρίες που, ενώ έχουν συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία κράτους – μέλους και ασκούν οικονομική δραστηριότητα εντός της ΕΕ, να αποκλείονται από το πεδίο εφαρμογής της ελευθερίας εγκατάστασης, επειδή έχουν κατά κύριο λόγο αλλοδαπούς μετόχους ή διοικούντες.

Παρόλα αυτά, η εφαρμογή της θεωρία αυτής είχε προταθεί κατά τις διαπραγματεύσεις προ της σύναψης της Συνθήκης ΕΟΚ και είχε ως στόχο να αποκλείσει εταιρίες τρίτων χωρών να έχουν πρόσβαση στην ελευθερία εγκατάστασης ιδρύοντας απλά μια «εταιρία γραμματοκιβωτίου» σε κάποιο κράτος – μέλος, οι οποίες όπως θα δείξουμε στη συνέχεια έχουν εξαιρεθεί νομολογιακώς από το αντικειμενικό πεδίο εφαρμογής της ελευθερίας εγκατάστασης. Ωστόσο, η επιλογή του συντακτικού νομοθέτη της τότε ΕΟΚ, ήταν να παρέχεται πρόσβαση στην ελευθερία εγκατάστασης και σε εταιρίες που ο μόνος σύνδεσμος τους με την κοινότητα είναι π.χ. η καταστατική τους έδρα, ανεξαρτήτως της ιθαγένειας των μετόχων ή των διοικούντων, προφανώς για να είναι δυνατή η προσέλκυση επενδύσεων και τη περαιτέρω ανάπτυξη οικονομικής δραστηριότητας.

Η δεύτερη προϋπόθεση που προσθέτει η δεύτερη παράγραφος του άρθρου 54 ΣΛΕΕ είναι ότι εταιρίες που δεν επιδιώκουν κερδοσκοπικό σκοπό δεν μπορούν να ενταχθούν στο υποκειμενικό πεδίο εφαρμογής της ελευθερίας εγκατάστασης. Από αυτό προκύπτει το ερώτημα αν εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής εταιρίες χωρίς νομική προσωπικότητα, π.χ. μη κερδοσκοπικές ενώσεις. Σχετικά με το θέμα αυτό υποστηρίχθηκε στις προτάσεις του ΓΕ κ. Γεωργίου Κοσμά στην υπόθεση Επιτροπής κατά Βελγίου⁹ ότι «...σύμφωνα με την κρατούσα στο κοινοτικό δίκαιο θεωρία, η ύπαρξη κερδοσκοπικού σκοπού, ως αμιγής έννοια του κοινοτικού δικαίου, πρέπει να ερμηνεύεται ευρέως. Ακόμη και νομικά πρόσωπα τα οποία δεν έχουν ως κύριο σκοπό να αυξήσουν τα κέρδη τους, καλύπτονται από το δικαίωμα εγκαταστάσεως στο μέτρο που συμμετέχουν στην οικονομική

⁸Weber D.(2005),ό.π., σελ.29

⁹Εμμέσως το ίδιο προκύπτει και από την απόφαση του ΔΕΕ στην ίδια υπόθεση. Βλ. απόφ. ΔΕΚ της 29/06/1999, Επιτροπή κατά Βελγίου, C - 172/98, ECLI:EU:C:1999:335

ζωή». Παρατηρούμε, επομένως, ότι γίνεται δεκτό πως και εταιρίες χωρίς νομική προσωπικότητα εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου της ελευθερίας εγκαταστάσεως.

1.1.1.2.Αντικειμενικό πεδίο εφαρμογής

Όπως παρατηρήσαμε παραπάνω, λοιπόν, στη ΣΛΕΕ καθορίζεται με σχετική σαφήνεια το ποιες εταιρείες μπορούν να επικαλεστούν την ελευθερία εγκατάστασης. Όσον αφορά, όμως, στο αντικειμενικό πεδίο εφαρμογής της ελευθερίας αυτής, τα σχετικά άρθρα της ΣΛΕΕ δεν προσδιορίζουν με αρκετή σαφήνεια σε τι συνίσταται η έννοια της εγκατάστασης για τις εταιρίες που επιθυμούν να ενταχθούν στο αντικειμενικό πεδίο εφαρμογής του άρθρου αυτού, παρά μόνο στο ότι περιλαμβάνει το δικαίωμα να εγκατασταθούν και να ασκούν τη δραστηριότητα τους σε ένα άλλο κράτος - μέλος με τους ίδιους όρους που ισχύουν για τις επιχειρήσεις του τελευταίου και, πιο συγκεκριμένα, το δικαίωμα δευτερεύουσας εγκατάστασης, δηλαδή την ίδρυση πρακτορείων, καταστημάτων ή θυγατρικών εταιριών.

Η νομολογία του ΔΕΕ κάλυψε από νωρίς τα ερμηνευτικά ζητήματα που τίθενται αναφορικά με την έννοια της εγκατάστασης εξειδικεύοντάς την. Σύμφωνα, λοιπόν, με την ευρεία ερμηνεία που έδωσε το ΔΕΕ στον όρο «εγκατάσταση» διαπιστώνουμε ότι αυτή συνίσταται στη «δυνατότητα του κοινοτικού υπηκόου να συμμετέχει με σταθερό και συνεχή τρόπο, στην οικονομική ζωή άλλου κράτους – μέλους εκτός του κράτους προελεύσεώς του και να αποκομίζει συναφώς οφέλη, διευκολύνοντας κατ' αυτόν τον τρόπο την οικονομική και κοινωνική αλληλοδιείσδυση στο εσωτερικό της Κοινότητας σε ό, τι αφορά τον τομέα των μη μισθωτών δραστηριοτήτων»¹⁰.

Στη συνέχεια, στην υπόθεση Factortame II¹¹ το ΔΕΕ συγκεκριμενοποίησε ακόμη περισσότερο την έννοια της εγκατάστασης επισημαίνοντας στην σκέψη 20 ότι « η έννοια της εγκαταστάσεως, όπως χρησιμοποιείται στα άρθρα 52 επ. της Συνθήκης (πλέον 49 επ. ΣΛΕΕ), ενέχει την πραγματική άσκηση μιας οικονομικής δραστηριότητας με τη δημιουργία μιας μόνιμης εγκατάστασης σε άλλο κράτος – μέλος για αόριστο χρονικό διάστημα. Συμπεραίνουμε, λοιπόν, πως σύμφωνα με τη νομολογία του ΔΕΕ μία εταιρία για να εμπίπτει στο αντικειμενικό πεδίο εφαρμογής της ελευθερίας εγκατάστασης θα πρέπει να ασκεί πραγματική οικονομική δραστηριότητα μέσω μιας μόνιμης εγκατάστασης για αόριστο χρονικό διάστημα σε ένα άλλο κράτος – μέλος. Να σημειώσουμε ότι, όπως αναφέρεται και στη ΣΛΕΕ, ως μόνιμη εγκατάσταση θεωρείται οποιαδήποτε σταθερή εγκατάσταση από την οποία η επιχείρηση ασκεί τη

¹⁰Απόφ. ΔΕΚ της 30/11/1995, Gebhart, C- 55/94, ECLI:EU:C:1995:411 σκ.25, απόφ. ΔΕΚ της 21/06/1974, Reyners, 2/74, ECLI:EU:C:1974:68 σκ.21

¹¹Απόφ. ΔΕΚ της 25/07/1991, Factortame II, C- 221/89, ECLI:EU:C:1991:320, σκ.20

δραστηριότητά της, χωρίς να γίνεται διάκριση μεταξύ κύριας και δευτερεύουσας εγκατάστασης¹², δηλαδή χωρίς να αποκλείεται η ίδρυση πρακτορείου ή υποκαταστήματος.

Επιπλέον, αναφορικά με την προϋπόθεση της άσκησης πραγματικής οικονομικής δραστηριότητας, θα πρέπει να παρατηρήσουμε ότι συμβαδίζει απόλυτα με τη πάγια νομολογία που είχε αναπτυχθεί σε σχέση με την ελευθερία κυκλοφορίας των εργαζομένων, όπου το ΔΕΕ όρισε την έννοια του «εργαζομένου» ως εξής: «Εργαζόμενος θεωρείται κάθε άτομο που ασκεί πραγματικές και γνήσιες δραστηριότητες, αποκλεισμένων των δραστηριοτήτων που είναι τόσο περιορισμένες ώστε να εμφανίζονται ως καθαρώς περιθωριακές και επουσιώδεις»¹³. Συνεπώς, φαίνεται ότι το ΔΕΕ αποδέχεται την ύπαρξη ενός κριτηρίου γνησιότητας και ενός κριτηρίου ουσίας. Η θεωρία εντοπίζει δύο βασικά χαρακτηριστικά της έννοιας της πραγματικής οικονομικής δραστηριότητας που ουσιαστικά βασίζονται στην παραπάνω νομολογία του ΔΕΕ: πρώτον, θα πρέπει να συνίσταται στην παροχή ή ζήτηση υπηρεσιών και, δεύτερον, να παρέχεται ορισμένο αντάλλαγμα¹⁴. Περαιτέρω, στα πλαίσια της υπόθεσης Halifax¹⁵ το ΔΕΕ επεσήμανε, κατ' ακολουθία με τις προτάσεις του ΓΕ Poiares Maduro, ότι η έννοια της οικονομικής δραστηριότητας έχει αντικειμενικό χαρακτήρα και ότι η οικονομική δραστηριότητα λαμβάνεται αυτούσια¹⁶, ανεξαρτήτως των σκοπών ή των αποτελεσμάτων της. Αυτό σημαίνει, όπως υποστήριξε, ότι ουδόλως ασκεί επιρροή για τον καθορισμό του αν μια πράξη αποτελεί οικονομική δραστηριότητα, το αν διενεργείται με μοναδικό σκοπό την επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος, δηλαδή ουδόλως λαμβάνονται υπόψη τυχόν υποκειμενικές προθέσεις του οικονομικώς δρώντος. Η παραπάνω νομολογία μπορεί να διατυπώθηκε επί τη βάση τριών υποθέσεων που αφορούσαν πράξεις διενεργηθείσες με σκοπό την επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος υπό τη μορφή του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών, όπου το ΔΕΕ κλήθηκε να ερμηνεύσει την έννοια της οικονομικής δραστηριότητας προκειμένου να διαπιστώσει αν οι συγκεκριμένες πράξεις ενέπιπταν στο πεδίο εφαρμογής της 6^{ης} Οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών - μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, θα μπορούσαμε όμως να υποστηρίξουμε ότι αναλογικά μπορεί να εφαρμοστεί και στην ερμηνεία της έννοιας της οικονομικής δραστηριότητας στα πλαίσια της ελευθερίας εγκατάστασης.

¹²Ανάλογη διατύπωση για την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης βρίσκουμε και στο Μοντέλο Σύμβασης ΟΟΣΑ

¹³ Απόφ. ΔΕΚ της 04/06/2009, Βάτσουρας και Κουπατάντζε κατά ARGE Nurnberg, C - 22,23/08,ECLI:EU:C:2009:344 σκ.26 ,όπου ουσιαστικά επαναλαμβάνεται ο ορισμός που είχε δοθεί ήδη με την απόφαση Levin (ΔΕΚ 53/81).

¹⁴ Μαλαματάρη Χρ. σε Χριστιανό Β. (επιμ.), 2012, Συνθήκη ΕΕ & ΣΛΕΕ – Κατ' άρθρον ερμηνεία, Νομική Βιβλιοθήκη, σελ.148

¹⁵ Απόφ. ΔΕΚ της 21/02/2006, Halifax κλπ., C - 255/02, ECLI:EU:C:2006:121 ,σκ.55-59

¹⁶ Συγκεκριμένα λαμβάνονται υπόψη περιστάσεις, όπως η φύση της διευθέτησης, η διάρκεια της διευθέτησης, το μέγεθος της πελατείας και το ποσό των εσόδων.

Πάντως, θα πρέπει να παρατηρήσουμε πως, κατά κύριο λόγο, το ΔΕΕ φαίνεται μέσα από τη γενικότερη νομολογία του να είναι φειδωλό στο να στερήσει από οποιοδήποτε πρόσωπο την πρόσβαση στην ελευθερία εγκατάστασης και προτιμά να εξετάζει πιθανή καταχρηστική άσκηση του ως άνω δικαιώματος σε επόμενο στάδιο, στο πλαίσιο της δικαιολόγησης του εθνικού περιοριστικού μέτρου, το οποίο θα αναλύσουμε εκτενώς στο επόμενο κεφάλαιο. Παρόλα αυτά, υπάρχουν περιπτώσεις, που θα εξεταστούν αμέσως παρακάτω, όπου το ΔΕΕ έκρινε ότι δεν εμπίπτουν καν στο πεδίο εφαρμογής της ελευθερίας εγκατάστασης, καθώς δεν υφίσταται καν πραγματική οικονομική δραστηριότητα.

1.1.1.3. Ειδικά ζητήματα

Στο σημείο αυτό θα αναφερθούμε σε ορισμένα ειδικά ζητήματα που εντοπίσαμε κατά την εξέταση της εκτεταμένης νομολογίας του ΔΕΕ πάνω στο θέμα της ελευθερίας εγκατάστασης. Αφενός θα εξετάσουμε κατά πόσο οι εταιρίες με ελάχιστη ή ανύπαρκτη οικονομική δραστηριότητα, γνωστές ως εταιρίες γραμματοκιβωτίου (letterbox/shell companies), μπορούν να επικαλεστούν την ελευθερία εγκαταστάσεως και να ενταχθούν στο πεδίο εφαρμογής της. Κύριο χαρακτηριστικό τέτοιων εταιριών είναι ότι έχουν σχεδόν μηδαμινή οικονομική δραστηριότητα και ο κύριος σκοπός της ίδρυσής τους, συνήθως στο πλαίσιο πολυεθνικών ομίλων, είναι η ελάττωση της φορολογικής τους επιβάρυνσης. Παραδείγματα τέτοιων εταιριών είναι οι εταιρίες συμμετοχών (holding companies), όπως , επίσης, και οι εταιρίες διαχείρισης επενδύσεων (investment management), οι οποίες παρόλο που ασκούν παθητική οικονομική δραστηριότητα, υπό προϋποθέσεις μπορούν να θεωρηθούν ότι βρίσκονται εκτός του πεδίου εφαρμογής της ελευθερίας εγκατάστασης

Στη συνέχεια θα εξετάσουμε ένα ζήτημα το οποίο, επίσης, έχει απασχολήσει στα πλαίσια της διερεύνησης του πεδίου εφαρμογής της ελευθερίας εγκατάστασης και αποτελεί και πάλι πρακτική ενδοομιλικού φορολογικού σχεδιασμού, στόχος της οποίας είναι χρησιμοποίηση των διατάξεων του ενωσιακού δικαίου με μοναδικό στόχο την ελάττωση της συνολικής φορολογικής του επιβάρυνσης. Η παραπάνω πρακτική που εφαρμόζουν, κατά κύριο λόγο, όμιλοι εταιριών συνίσταται στη μεταφορά έδρας των εταιριών από ένα κράτος – μέλος σε ένα άλλο με ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς, με μοναδικό σκοπό την απόλαυση φορολογικών πλεονεκτημάτων και όχι, φυσικά, την άσκηση ουσιαστικής οικονομικής δραστηριότητας.

1.1.1.3.1. Εταιρίες γραμματοκιβωτίου: Φορείς του δικαιώματος ελευθερίας εγκατάστασης;

Πρώτα από όλα, για να μπορέσουμε να εξετάσουμε το ζήτημα αν οι εταιρίες γραμματοκιβωτίου μπορούν να επικαλεστούν την ελευθερία εγκατάστασης θα πρέπει να προβούμε σε μία σαφή

διάκριση αναλόγως με το αν εξετάζουμε μια εταιρία γραμματοκιβωτίου από τη μεριά της κύριας εγκατάστασης ή της δευτερεύουσας.

Αφενός, λοιπόν, το ένα ζήτημα που τίθεται είναι εάν μία εταιρία που ασκεί πραγματική οικονομική δραστηριότητα αποφασίσει να αποκτήσει συμμετοχή σε κάποια εταιρία γραμματοκιβωτίου (δευτερεύουσα εγκατάσταση) που βρίσκεται σε άλλο κράτος – μέλος, θα εντάσσεται στο πεδίο εφαρμογής της ελευθερίας εγκαταστάσεως; Η απάντηση είναι αρνητική, καθώς σύμφωνα με τα κριτήρια της υπόθεσης *Factortame II* που αναφέραμε παραπάνω, για να ενεργοποιηθεί η ελευθερία εγκαταστάσεως θα πρέπει η συμμετοχή της οικονομικώς ενεργής εταιρίας στην εταιρία γραμματοκιβωτίου να ενέχει την άσκηση πραγματικής οικονομικής δραστηριότητας με τη δημιουργία μιας μόνιμης εγκατάστασης σε άλλο κράτος – μέλος για αόριστο χρονικό διάστημα, το οποίο σίγουρα τουλάχιστον ως προς το πρώτο στοιχείο δεν ισχύει.

Αλλιώς κρίνεται το ζήτημα όταν μία εταιρία γραμματοκιβωτίου (κύρια εγκατάσταση) επιδιώκει να ασκήσει το δικαίωμα εγκατάστασης που παρέχει η ΣΛΕΕ με την δημιουργία ή την απόκτηση συμμετοχής σε μία θυγατρική ή υποκατάστημα ή πρακτορείο σε άλλο κράτος – μέλος, τα οποία όμως στην περίπτωση αυτή ασκούν πραγματική οικονομική δραστηριότητα. Σε αυτήν την περίπτωση, η νομολογία του ΔΕΕ έχει κρίνει ότι η εταιρία γραμματοκιβωτίου εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της ελευθερίας εγκατάστασης.

Άλλωστε, πρέπει να σημειώσουμε ότι το γράμμα της διάταξης του άρθρου 54 ΣΛΕΕ, το οποίο θέτει τις προϋποθέσεις για να εξομοιωθεί μια εταιρία ως προς το δικαίωμα εγκατάστασης με τα φυσικά πρόσωπα, δεν απαιτεί τίποτε άλλο παρά μόνο η ενδιαφερόμενη εταιρία να έχει συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία κράτους – μέλους και να έχει την καταστατική της έδρα, την κεντρική της διοίκηση ή την κύρια εγκατάστασή της σε ένα κράτος – μέλος της ΕΕ. Οι εταιρίες, λοιπόν, που έχουν συσταθεί σύμφωνα με την νομοθεσία κάποιου κράτους – μέλους και έχουν, τουλάχιστον, την καταστατική τους έδρα εντός της ΕΕ, δεν είναι δυνατόν να αποκλειστούν από το πεδίο εφαρμογής του άρθρου αυτού.

Κατ' ακολουθία προς το κείμενο της ΣΛΕΕ η νομολογία του ΔΕΕ πάνω σε αυτό το θέμα έχει κρίνει σε υποθέσεις, όπου εταιρίες χωρίς καμία οικονομική δραστηριότητα στο κράτος της καταστατικής τους έδρας (κράτος προέλευσης) άσκησαν το δικαίωμα δευτερεύουσας εγκατάστασης σε άλλο κράτος – μέλος (κράτος υποδοχής), ότι το άρθρο 54 ΣΛΕΕ ενεργοποιείται. Στις υποθέσεις αυτές το κύριο πρόβλημα ήταν ότι το κράτος υποδοχής αρνούνταν να αναγνωρίσει στις θυγατρικές ή υποκαταστήματα των εταιριών γραμματοκιβωτίου τη δυνατότητα άσκησης πραγματικής οικονομικής δραστηριότητας και, επομένως, την απολαβή κάποιου φορολογικού ευεργετήματος. Το ΔΕΕ, όμως, ποτέ δεν πείστηκε από τους ισχυρισμούς των κρατών – μελών, ότι

οι εταιρίες αυτές δεν αποτελούν πραγματικά υποκείμενα του δικαιώματος εγκατάστασης, αλλά αντιθέτως αναγνώρισε ότι πληρούν τις προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 54 ΣΛΕΕ και, επομένως, εντάσσονται στο πεδίο εφαρμογής του. Βέβαια, είναι άλλο το ζήτημα αν το υπό κρίση εθνικό μέτρο που περιορίζει την ελευθερία εγκατάστασης κρίνεται τελικά στη συνέχεια ως επιτρεπτό ή όχι, καθώς αυτό που μας απασχολεί στη συγκεκριμένη φάση είναι αν η υπό κρίση υπόθεση εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ενωσιακού δικαίου.

Πιο συγκεκριμένα, αναφέρουμε την υπόθεση Centros¹⁷, η οποία αποτελούσε χαρακτηριστική περίπτωση εταιρίας γραμματοκιβωτίου με μηδενική οικονομική δραστηριότητα στο κράτος – μέλος καταγωγής που επιδίωξε να αποκτήσει δευτερεύουσα εγκατάσταση σε άλλο κράτος – μέλος (κράτος υποδοχής). Στην υπόθεση αυτή το επιχείρημα του κράτους – μέλους υποδοχής (Δανία) ήταν ότι η ελευθερία εγκατάστασης δεν θα έπρεπε να εφαρμοστεί εν προκειμένω, καθώς δεν υπήρχε διασυνοριακό στοιχείο, εφόσον δεν υπήρχε ποτέ πραγματική οικονομική δραστηριότητα εκτός της Δανίας. Το ΔΕΕ απάντησε ότι « περίπτωση όπου μια εταιρία, συσταθείσα κατά το δίκαιο κράτους – μέλους στο οποίο και εδρεύει, αποφασίζει να ιδρύσει υποκατάστημα εντός άλλου κράτους – μέλους εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του κοινοτικού δικαίου. Δεν έχει συναφώς σημασία αν η εταιρία δεν συστάθηκε εντός του πρώτου κράτους – μέλους παρά μόνο με σκοπό να εγκατασταθεί στο δεύτερο όπου πρόκειται να ασκεί το κύριο μέρος ή και το σύνολο των οικονομικών δραστηριοτήτων της». Την ίδια σκέψη επανέλαβε το ΔΕΕ και στην υπόθεση Segers.¹⁸ Στην υπόθεση αυτή είχε ιδρυθεί στη Μ. Βρετανία μια εταιρία από Ολλανδούς μετόχους, με οικονομικές δραστηριότητες μόνο στην Ολλανδία. Το ΔΕΕ και πάλι αναγνώρισε το δικαίωμα δευτερεύουσας σε εγκατάστασης από εταιρία που στο κράτος προέλευσης δεν ασκεί οικονομική δραστηριότητα. Αλλά και στην υπόθεση Inspire Art¹⁹ το ΔΕΕ επιβεβαίωσε τη πάγια νομολογία του σχετικά με το θέμα αυτό λέγοντας ότι δεν έχει σημασία, ως προς την εφαρμογή των κανόνων περί ελευθερίας εγκαταστάσεως, το γεγονός ότι μια εταιρία έχει συσταθεί σε κράτος – μέλος με σκοπό την εγκατάστασή της σε άλλο κράτος – μέλος, όπου πρόκειται να ασκεί το κύριο μέρος ή και το σύνολο των οικονομικών της δραστηριοτήτων».

1.1.1.3.2. Το ζήτημα της διασυνοριακής μεταφοράς έδρας εντός της ΕΕ

Ένα ακόμα ενδιαφέρον ζήτημα είναι το αν η μεταφορά έδρας μιας εταιρίας από ένα κράτος – μέλος σε ένα άλλο καλύπτεται από την ελευθερία εγκατάστασης και αν, επομένως, τα κράτη – μέλη θα πρέπει να απέχουν από την επιβολή απαγορεύσεων, διακρίσεων και άλλων εμποδίων. Συγκεκριμένα, είναι σύνηθες το φαινόμενο και βασική επιδίωξη των εταιριών να μεταφέρουν την

¹⁷ Απόφ. ΔΕΚ της 09/03/1999, Centros, C – 212/97, ECLI:EU:C:1999:126

¹⁸ Απόφ. ΔΕΚ της 10/07/1986, Segers, 79/85, ECLI:EU:C:1986:308

¹⁹ Απόφ. ΔΕΚ της 30/09/2003, Inspire Art, C – 167/01, ECLI:EU:C:2003:512

πραγματική τους έδρα εκτός του κράτους – μέλους σύστασής τους σε χώρες με ευνοϊκά φορολογικά καθεστώτα, χωρίς όμως να μεταφέρουν τις πραγματικές τους δραστηριότητες, προκειμένου να επιτύχουν φορολογικές ελαφρύνσεις. Για αυτό το λόγο τα κράτη – μέλη τείνουν να θέτουν περιορισμούς, π.χ. φόρους εξόδου, σε εταιρίες που αποφασίζουν να μεταφέρουν την πραγματική τους έδρα εκτός της επικράτειας τους, καθώς αυτή θεμελιώνει κατά κανόνα την αρμοδιότητα του κράτους – μέλους να φορολογήσει τα κέρδη της εταιρίας.

Ενώπιον του ΔΕΕ τέθηκαν πολλές φορές τέτοιες υποθέσεις²⁰, στις οποίες έγινε δεκτό ότι ναι μεν τα κράτη – μέλη πρέπει να αναγνωρίζουν τη νομική προσωπικότητα και το *locus standi* των εταιριών που έχουν συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία κράτους – μέλους, ωστόσο από τη στιγμή που καμία εναρμόνιση δεν έχει επιτευχθεί προς το παρόν στο τομέα του δικαίου εταιριών σχετικά με την αναγνώριση και τη διατήρηση της νομικής προσωπικότητας, θα πρέπει τα κράτη – μέλη να μπορούν να τερματίζουν τη νομική υπόσταση των εταιριών που έχουν συσταθεί υπό το δίκαιο τους, όταν επιθυμούν να μεταφέρουν την πραγματική τους έδρα σε κάποιο άλλο κράτος – μέλος²¹.

Πιο συγκεκριμένα, η υπόθεση *Daily Mail*, όπου κρίθηκε για πρώτη φορά το ζήτημα της διασυνοριακής μεταφοράς της έδρας μιας επιχείρησης εντός της ΕΕ, αφορούσε μια εταιρία διαχείρισης επενδύσεων ιδρυθείσα σύμφωνα με το βρετανικό δίκαιο και εδρεύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο, η οποία, καθώς ήθελε να αποφύγει την πληρωμή του υψηλού βρετανικού φόρου υπεραξίας που θα της επιβαλλόταν λόγω μεταβίβασης σημαντικού μέρους του χαρτοφυλακίου της, αποφάσισε να μεταφέρει την κεντρική της διοίκηση στην Ολλανδία, διατηρώντας όμως τη νομική της προσωπικότητα και την καταστατική της έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο. Η βρετανική φορολογική αρχή αρνήθηκε την έγκριση της μεταφοράς έδρας και, έτσι, η εταιρία με τη σειρά της προσέβαλε την άρνηση αυτή ως αντίθετη στα άρθρα 49 και 54 ΣΛΕΕ. Το ΔΕΕ μέσω προδικαστικού ερωτήματος που απήλυσε το εθνικό δικαστήριο αποφάνθηκε ότι τα προβλήματα που προκύπτουν από τις διαφορές στις νομοθεσίες των κρατών – μελών σχετικά με την ίδρυση και λειτουργία εταιριών δεν επιλύονται από τις σχετικές διατάξεις τις Συνθήκης και θα πρέπει να αντιμετωπιστούν στο μέλλον νομοθετικά ή συμβατικά. Το ΔΕΕ αποφάνθηκε, λοιπόν, ότι η μεταφορά της πραγματικής έδρας μιας εταιρίας σε άλλο κράτος – μέλος από αυτό που ιδρύθηκε με συνακόλουθη διατήρηση της νομικής της προσωπικότητας βαίνει εκτός του πεδίου εφαρμογής των άρθρων 49 και 54 ΣΛΕΕ.

Σε μία άλλη αντίστοιχη με την παραπάνω υπόθεση, την υπόθεση *Cartesio*, το ΔΕΕ έμεινε σταθερό στην προγενέστερη νομολογία του, αναφορικά με το ζήτημα αν η μεταφορά έδρας σε

²⁰ Απόφ. ΔΕΚ της 27/09/1988, *Daily Mail*, ό.π., απόφ. ΔΕΚ της 16/12/2008, *Cartesio*, C – 210/06, ECLI:EU:C:2008:723 και απόφ. ΔΕΚ της 05/11/2002, *Uberseering*, C- 208/00, ECLI:EU:C:2002:632

²¹ *Terra B., Wattle P.*(2012), *European Tax Law*, Sixth Edition, Wolters Kluwer, σελ.69

κράτος – μέλος άλλο από αυτό της ίδρυσης καλύπτεται ή όχι από το δικαίωμα εγκατάστασης. Σύμφωνα με τον ουγγρικό νόμο, μια εταιρία ιδρυθείσα σύμφωνα με αυτόν δεν επιτρέπεται να μεταφέρει την πραγματική της έδρα σε άλλο κράτος – μέλος και να συνεχίσει να λειτουργεί σύμφωνα με το ουγγρικό δίκαιο. Η μεταφορά της πραγματικής έδρας, λοιπόν, σε άλλο κράτος – μέλος απαιτεί ρευστοποίηση και επανασύσταση. Ωστόσο, η Cartesio ήθελε να μεταφέρει την πραγματική έδρα της εταιρίας στην Ιταλία και ταυτόχρονα να συνεχίσει να λειτουργεί υπό το ουγγρικό δίκαιο. Το ΔΕΕ κλήθηκε, επομένως, να κρίνει τη συμβατότητα των εθνικών διατάξεων με την ελευθερία εγκατάστασης. Εξήγησε, λοιπόν, διευκρινίζοντας ακόμη περισσότερο το ζήτημα ότι αν ένα κράτος – μέλος ρυθμίζει τα ζητήματα της ίδρυσης και λειτουργίας των εταιριών σύμφωνα με τη θεωρία της πραγματικής έδρας και, επομένως, λύει τη νομική προσωπικότητα της εταιρίας όταν αυτή αποφασίζει να μεταφέρει την πραγματική της εγκατάσταση σε άλλο κράτος – μέλος, τότε εκείνη τη στιγμή παύει να υφίσταται το νομικό πρόσωπο, το οποίο θα ήταν υποκείμενο του δικαιώματος της ελευθερίας εγκατάστασης. Πράγματι, όταν κάτι δεν υπάρχει, δεν μπορεί κατ' ακολουθία να είναι φορέας οποιασδήποτε ενωσιακής νομοθετικής πρόβλεψης. Επομένως, λαμβάνοντας υπόψη ότι το εταιρικό δίκαιο δεν έχει εναρμονιστεί σε ενωσιακό επίπεδο και η σχετική αρμοδιότητα δημιουργίας των εταιριών ανήκει στα εθνικά δίκαια, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η ελευθερία εγκατάστασης δεν μπορεί να εμποδίσει τη λύση της νομικής προσωπικότητας της εταιρίας που επιθυμεί να μεταφέρει την πραγματική της έδρα εκτός του κράτους – μέλους σύστασης της. Το ΔΕΕ το μόνο που διευκρίνισε ως εκ περισσού στην υπόθεση αυτή είναι ότι αν η μεταφορά έδρας συνοδεύεται και από επανασύσταση υπό του δίκαιου του κράτους – μέλους υποδοχής, τότε το ευρωπαϊκό δίκαιο έχει εφαρμογή και θα αποτελούσε εμπόδιο στην ελευθερία εγκατάστασης η ύπαρξη μέτρου που θα επέβαλε λ.χ. την υποχρεωτική λύση και εκκαθάριση της εταιρίας. Ένα τέτοιο μέτρο θα έπρεπε να κριθεί μόνο ως προς το αν είναι δικαιολογημένο επί τη βάση κάποιου επιτακτικού λόγου δημοσίου συμφέροντος, το οποίο θα μελετήσουμε σε επόμενο κεφάλαιο.

Συμπερασματικά, λοιπόν, μπορούμε να υποστηρίξουμε ότι, σύμφωνα με τη νομολογία του ΔΕΕ, αφενός, εφόσον η μεταφορά έδρας με ταυτόχρονη διατήρηση της νομικής της προσωπικότητας βρίσκεται εκτός του πεδίου εφαρμογής της ελευθερίας εγκατάστασης, για τη μεταφορά της κύριας εγκατάστασης εταιρίας απαραίτητη κρίνεται η λύση και επανίδρυσή της, αφετέρου είναι προφανές ότι το αντικειμενικό πεδίο εφαρμογής της ελευθερίας εγκατάστασης για τις επιχειρήσεις περιλαμβάνει τελικά μόνο το δικαίωμα ίδρυσης δευτερεύουσας εγκατάστασης σε άλλο κράτος – μέλος.

1.1.2. Αντικειμενικές προϋποθέσεις εφαρμογής της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων

1.1.2.1.Υποκειμενικό πεδίο εφαρμογής

Οι διατάξεις αναφορικά με τα κεφάλαια και τις πληρωμές περιέχονται στα άρθρα 63-66 ΣΛΕΕ. Ειδικότερα, το άρθρο 63 ΣΛΕΕ απαγορεύει τον οποιονδήποτε περιορισμό στην κίνηση κεφαλαίων και των πληρωμών μεταξύ κρατών-μελών. Σε αντίθεση με τις προηγούμενες ελευθερίες, η εν λόγω ελευθερία περιλαμβάνει κινήσεις κεφαλαίων και πληρωμών από και προς τις τρίτες χώρες. Στην προκειμένη, λοιπόν, περίπτωση, το υποκειμενικό πεδίο εφαρμογής του άρθρου 63 ΣΛΕΕ είναι ευρύτερο και καλύπτει όλα τα πρόσωπα (φυσικά ή νομικά), ανεξαρτήτως ιθαγένειας ή κατοικίας. Δηλαδή, πιο συγκεκριμένα, όσον αφορά στα νομικά πρόσωπα που εξετάζουμε εν προκειμένω προστατεύεται η κίνηση κεφαλαίων των προσώπων αυτών, ανεξάρτητα από το αν έχουν συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία κράτους -μέλους και το πού έχουν την καταστατική τους έδρα ή την κύρια εγκατάστασή τους, καθώς και ανεξάρτητα εάν η εν λόγω κίνηση λαμβάνει χώρα εντός της ΕΕ ή μεταξύ κράτους-μέλους και τρίτων χωρών. Παρατηρούμε, λοιπόν, ότι το υποκειμενικό πεδίο εφαρμογής διευρύνεται κατά πολύ σε σχέση με την ελευθερία εγκατάστασης. Θα πρέπει εδώ να τονισθεί ότι η επέκταση του πεδίου εφαρμογής της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων και πληρωμών και ως προς τις τρίτες χώρες συνιστά μια πρωτοτυπία των σχετικών διατάξεων σε σχέση με τις υπόλοιπες ελευθερίες κυκλοφορίας.

1.1.2.2.Αντικειμενικό πεδίο εφαρμογής

Το άρθρο 63 ΣΛΕΕ εφαρμόζεται στην κίνηση των κεφαλαίων και των πληρωμών. Μολονότι και στις δύο περιπτώσεις -των κεφαλαίων και των πληρωμών- έχει απελευθερωθεί πλέον η κινητικότητα, η διάκριση μεταξύ των δύο όρων διατηρεί κάποιο ενδιαφέρον, δεδομένου ότι ορισμένες σχετικές διατάξεις της ΣΛΕΕ, όπως για παράδειγμα το άρθρο 64 ΣΛΕΕ, αφορούν αποκλειστικά τους περιορισμούς στην κινητικότητα κεφαλαίων.

Η ΣΛΕΕ δεν ορίζει την έννοια του όρου «κεφάλαιο». Η έννοια του «κεφαλαίου» έχει διαμορφωθεί από τη νομολογία του ΔΕΕ στη βάση του ορισμού που παρέχεται στην τέταρτη Οδηγία 88/361/ΕΟΚ για την απελευθέρωση της κίνησης κεφαλαίων, η οποία στο παράρτημά της περιλαμβάνει έναν κατάλογο δραστηριοτήτων που συνιστούν «κεφάλαιο» στα πλαίσια των σχετικών διατάξεων της ΣΛΕΕ. Ο κατάλογος αυτός ονομάζεται «Ονοματολογία». Εν προκειμένω, αξίζει να σημειωθεί ότι, μολονότι η εν λόγω Οδηγία δεν ισχύει σήμερα, η ειδική ονοματολογία των κινήσεων κεφαλαίων που περιείχε η «Ονοματολογία», η οποία δεν είναι εξαντλητική και έχει

μόνο ενδεικτική αξία, διατηρεί την ερμηνευτική χρησιμότητά της στη νομολογία του ΔΕΕ²². Με βάση την «Ονοματολογία», συνιστούν κινήσεις κεφαλαίων τόσο οι άμεσες επενδύσεις, ήτοι πάσης φύσεως επενδύσεις στις οποίες προβαίνουν οι εμπορικές, βιομηχανικές ή χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις και οι οποίες χρησιμεύουν στη δημιουργία ή στη διατήρηση σταθερών και άμεσων σχέσεων ανάμεσα στον επενδυτή και την επιχείρηση για την οποία προορίζονται τα κεφάλαια αυτά, με σκοπό την άσκηση μιας οικονομικής δραστηριότητας²³, όσο και οι επενδύσεις χαρτοφυλακίου, ήτοι οι επενδύσεις υπό τη μορφή απόκτησης τίτλων στην αγορά κεφαλαίων, οι οποίες πραγματοποιούνται με μοναδικό σκοπό την τοποθέτηση χρημάτων στην επιχείρηση, χωρίς να υπάρχει πρόθεση άσκησης επιρροής στη διαχείριση και τον έλεγχο της επιχείρησης²⁴. Εάν σε διαφορετική περίπτωση η επένδυση έχει ως σκοπό την άσκηση καθοριστικού ελέγχου επί των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, τότε εφαρμόζονται οι σχετικές με την ελευθερία εγκατάστασης διατάξεις της ΣΛΕΕ²⁵. Ακόμη, επισημαίνεται ότι στην έννοια της κίνησης κεφαλαίων συμπεριλαμβάνονται όλες οι μεταφορές αξιών καθώς και όλες οι απαραίτητες πράξεις για την ολοκλήρωση αυτών των μεταφορών, καθώς, επίσης, και η δυνατότητα πρόσβασης σε όλες τις διαθέσιμες χρηματοδοτικές τεχνικές που συνδέονται με αυτή την κίνηση. Επίσης, στην έννοια της κίνησης κεφαλαίων το ΔΕΕ ενέταξε την πληρωμή μερισμάτων από επενδύσεις σε μετοχές εταιριών που έχουν έδρα σε άλλο κράτος-μέλος²⁶, τη μεταπώληση μετοχών στην εκδίδουσα εταιρία από μέτοχο που έχει κατοικία σε άλλο κράτος-μέλος από εκείνο της έδρας της εταιρίας²⁷ και τη διασυνοριακή παροχή εγγυήσεων μεταξύ κατοίκων διαφορετικών κρατών-μελών.²⁸ Επιπλέον, το ΔΕΕ έχει κάνει δεκτό ότι μια οικονομική δραστηριότητα για να υπάγεται στην έννοια της κίνησης κεφαλαίων στα πλαίσια του άρθρου 63 ΣΛΕΕ, δεν είναι απαραίτητο να γίνεται έναντι ανταλλάγματος, αρκεί να υπάρχει το στοιχείο της διασυνοριακότητας²⁹. Κατά συνέπεια, υπάγονται στην έννοια της κίνησης κεφαλαίων δωρεές είτε έγιναν σε χρήμα είτε έγιναν σε είδος³⁰, καθώς και κληρονομίες, αρκεί να υπάρχει ένα διασυνοριακό στοιχείο³¹.

Τέλος, στο προστατευτικό πεδίο του άρθρου 63 ΣΛΕΕ εμπίπτουν και οι πληρωμές. Οι «πληρωμές» συνιστούν διασυνοριακή μεταφορά χρημάτων για την εξόφληση οφειλών που προκύπτουν από συναλλαγή στον τομέα της κυκλοφορίας των αγαθών ή στην παροχή

²² Απόφ. ΔΕΚ της 03/10/2006, Fidium Finanz, C- 452/04, ECLI:EU:C:2006:631

²³ Απόφ. ΔΕΚ της 06/12/2007, Federconsumatori, C- 463/04, ECLI:EU:C:2007:752

²⁴ Συνεκδικασθείσες υποθέσεις C- 282/04 και C- 283/04, Επιτροπή κατά Ολλανδίας, ECLI:EU:C:2006:608

²⁵ Απόφ. ΔΕΚ της 13/04/2000, Baars, C- 251/98, ECLI:EU:C:2000:205

²⁶ Απόφ. ΔΕΚ της 06/06/2000, Verkooijen, C- 35/98, ECLI:EU:C:2000:294

²⁷ Απόφ. ΔΕΚ της 19/01/2006, Bouanich, C- 265/04, ECLI:EU:C:2006:51

²⁸ Απόφ. ΔΕΚ της 07/02/2002, Επιτροπή κατά Ιταλίας, C- 279/00, ECLI:EU:C:2002:89

²⁹ Απόφ. ΔΕΕ της 26/04/2012, Van Putten, C- 578/10, ECLI:EU:C:2012:246

³⁰ Απόφ. ΔΕΚ της 29/01/2009, Persche, C 318/07, ECLI:EU:C:2009:33

³¹ Απόφ. ΔΕΕ της 10/02/2011, Missionswerk Werner Heukelbach, C 25/10, ECLI:EU:C:2011:65

υπηρεσιών³². Συνεπώς, κυρίαρχο στοιχείο για τη διάκριση μεταξύ κίνησης κεφαλαίων και πληρωμών αποτελεί ο σκοπός της μεταφοράς των χρημάτων. Εάν, λοιπόν, πρόκειται για ενέργεια με επενδυτικό σκοπό, τότε αφορά κίνηση κεφαλαίων, ενώ εάν τα χρήματα μεταφέρονται για την εκπλήρωση υποχρέωσης από αμφοτεροβαρή σύμβαση, τότε πρόκειται για πληρωμή.

1.1.2.3. Σχέση της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων με την ελευθερία εγκατάστασης

Σε πολλές περιπτώσεις, ένα εθνικό μέτρο μπορεί να αποτελεί εμπόδιο σε περισσότερες από μία οικονομικές ελευθερίες. Συγκεκριμένα, στην προκειμένη περίπτωση θα προσπαθήσουμε να διαχωρίσουμε την ελευθερία κυκλοφορίας κεφαλαίων από την ελευθερία εγκατάστασης, καθώς εμφανίζουν τα περισσότερα προβλήματα αλληλεπικαλύψεων και το ΔΕΕ έχει φανεί αρκετές φορές αινιγματικό ως προς τον διαχωρισμό τους. Ωστόσο, το επίμαχο μέτρο θα πρέπει να αξιολογηθεί υπό το πρίσμα μιας ελευθερίας, η οποία στη συγκεκριμένη περίπτωση επικρατεί, και καθώς στην προκειμένη περίπτωση η ελευθερία κυκλοφορίας κεφαλαίων, αντίθετα με τις υπόλοιπες ελευθερίες κυκλοφορίας, εκτείνεται και σε διασυνοριακές καταστάσεις με τρίτες χώρες κρίνεται σημαντικό να διαπιστώσουμε τα κριτήρια με τα οποία το ΔΕΕ καταλήγει στο ποια από τις δύο έχει κατά περίπτωση εφαρμογή.

Η διάκριση μεταξύ των σχετικών με την ελεύθερη κίνηση κεφαλαίων διατάξεων της ΣΛΕΕ και εκείνων της ελευθερίας εγκατάστασης δεν είναι εύκολη. Το δικαίωμα της ελευθερίας εγκατάστασης υποδηλώνει την ανάγκη ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων, καθώς η δημιουργία δευτερεύουσας εγκατάστασης μιας επιχείρησης, συνήθως εμπεριέχει και διασυνοριακή μετακίνηση κεφαλαίων, αλλά αυτή η μετακίνηση κεφαλαίων είναι απλά παρακολουθηματική της εφαρμογής της ελευθερίας εγκαταστάσεως. Αυτή η διαπίστωση είναι πολύ σημαντική γιατί διαφορετικά θα μπορούσε να θεωρηθεί έμμεσα ότι η ελευθερία εγκατάστασης θα μπορούσε να επεκταθεί σε διασυνοριακές καταστάσεις με τρίτες χώρες, κάτι το οποίο αποκλείεται από τη ΣΛΕΕ³³.

Η νομολογία του ΔΕΕ στο ζήτημα αυτό έχει ακολουθήσει διάφορες προσεγγίσεις ανά χρονικές περιόδους. Σε ένα μεγάλο μέρος της νομολογίας του επέλεξε να εφαρμόσει το κριτήριο της αμεσότητας των περιορισμών για να μπορέσει να διαπιστώσει ποια θεμελιώδη ελευθερία θα εφαρμόσει³⁴. Αυτό σημαίνει ότι το ΔΕΕ θα εξετάσει ένα εθνικό περιοριστικό μέτρο, το οποίο επηρεάζει εξίσου την ελευθερία εγκατάστασης και την ελευθερία κυκλοφορίας κεφαλαίων με

³²Βλ. π.χ. Απόφ. ΔΕΚ της 31/01/1984, *Luisi and Carbone*, 286/82 και 26/83, ECLI:EU:C:1984:35

³³*Terra B., Wattel P.*, ό.π., σελ. 77

³⁴Ενδεικτικά βλ. απόφ. ΔΕΚ της 19/07/2012, *Scheunemann*, C-31/11, ECLI:EU:C:2012:481, απόφ. ΔΕΚ της 13/03/2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, ECLI:EU:C:2007:161, απόφ. ΔΕΚ της 10/05/2007 *Lasertec Gesellschaft für Stanzformen mbH*, C-492/04, ECLI:EU:C:2007:273

κριτήριο το αντικείμενο της επίμαχης ρύθμισης, δηλαδή με βάση σε ποια θεμελιώδη ελευθερία ασκεί κυρίαρχη επιρροή. Για παράδειγμα, στις υποθέσεις *Thin Cap* και *Lasertec*, οι οποίες αφορούσαν εθνική ρύθμιση δυνάμει της οποίας απαγορευόταν η δυνατότητα έκπτωσης τόκων δανείου που κατέβαλε ημεδαπή κεφαλαιουχική εταιρία σε μεριδούχο που είναι εγκατεστημένη σε τρίτη χώρα, το ΔΕΕ έκρινε την ελευθερία εγκαταστάσεως επικρατέστερη και την ελευθερία κυκλοφορίας κεφαλαίων υποδεέστερη της εγκατάστασης, καθώς οποιοδήποτε περιοριστικό αποτέλεσμα είχε η εν λόγω εθνική νομοθεσία στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, αυτό θα έπρεπε να ιδωθεί ως αναπόφευκτη συνέπεια του περιορισμού της ελευθερίας εγκατάστασης. Καταλαβαίνουμε, λοιπόν, ότι τα παραπάνω είχαν ως αποτέλεσμα οι συγκεκριμένες υποθέσεις να μην μπορούν να εξεταστούν υπό το φως του ενωσιακού δικαίου, καθώς η ελευθερία εγκατάστασης δεν μπορεί να εφαρμοστεί σε καταστάσεις όπου εμπλέκονται τρίτες χώρες και η κίνηση κεφαλαίων που ενυπήρχε στις παραπάνω υποθέσεις θεωρήθηκε κατά πολύ υποδεέστερη της εγκατάστασης για να μπορέσει να ενεργοποιήσει τους κανόνες της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων.

Παρόλα αυτά πολλές φορές υπήρξαν περιπτώσεις όπου το ΔΕΕ στάθηκε αδύνατο να κρίνει ποια από τις δύο θεμελιώδεις ελευθερίες είχαν εφαρμογή, καθώς φαινόταν και οι δύο να επηρεάζονται το ίδιο άμεσα από την επιβαλλόμενη εθνική ρύθμιση και υιοθέτησε ένα διαφορετικό σύστημα διαχωρισμού των δύο ελευθεριών.

Παραδείγματος χάριν, η απόκτηση μετοχών αποτελεί ένα ζήτημα επικάλυψης μεταξύ της ελευθερίας κίνησης κεφαλαίων και ελευθερίας εγκατάστασης, όπου το ΔΕΕ ακολούθησε μια διαφορετική συλλογιστική. Σε τέτοιες περιπτώσεις, το ΔΕΕ έκρινε ότι εθνική νομοθετική ρύθμιση που έχει εφαρμογή επί συμμετοχής στο κεφάλαιο εταιρίας, η οποία να παρέχει τη δυνατότητα άσκησης αναμφισβήτητης επιρροής στις αποφάσεις της εταιρίας και καθορισμού των δραστηριοτήτων μιας εταιρίας εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της ΣΛΕΕ σχετικά με την ελευθερία εγκατάστασης³⁵. Προφανώς, μια τέτοια πρόβλεψη δεν αφήνει περιθώρια για διασυννοριακές επιχειρηματικές δραστηριότητες με τρίτες χώρες, αφού η ελευθερία κυκλοφορίας κεφαλαίων κρίνεται ανεφάρμοστη.

Αντίθετα, εθνική νομοθετική ρύθμιση που έχει εφαρμογή σε συμμετοχές που αποκτώνται με μοναδικό σκοπό την τοποθέτηση χρημάτων και χωρίς πρόθεση άσκησης επιρροής στη διαχείριση και τον έλεγχο της επιχείρησης, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της ΣΛΕΕ σχετικά με την ελεύθερη κίνηση κεφαλαίων.³⁶ Από αυτό καταλαβαίνουμε πως μία επένδυση

³⁵Απόφ. ΔΕΚ της 12/09/2006, *Cadbury Schweppes*, C- 196/04, ECLI:EU:C:2006:544

³⁶Απόφ. ΔΕΚ της 10/02/2011, *Haribo Lakritzen Hans Riege*, C-436/08, ECLI:EU:C:2011:61 και απόφ. ΔΕΚ της 17/09/2009, *Glaxo Wellcome*, C- 182/08, ECLI:EU:C:2009:559

χαρτοφυλακίου από ή προς τρίτη χώρα είναι περισσότερο προστατευμένη από μία επένδυση από ή προς τρίτη χώρα, η οποία στοχεύει στην απόκτηση ελέγχου της επιχείρησης, καθώς στην πρώτη περίπτωση η εθνική περιοριστική ρύθμιση θα μπορεί να εξεταστεί υπό το φως του ενωσιακού δικαίου, όπως θα γινόταν αν αφορούσε μια επιχειρηματική δραστηριότητα από ένα κράτος – μέλος της ΕΕ σε ένα άλλο.

Τέλος, μία τρίτη περίπτωση που εντόπισε το ΔΕΕ ήταν αυτή των γενικών νομοθετικών μέτρων όπου έχουν εφαρμογή σε όλες τις περιπτώσεις ανεξάρτητα από το ποσοστό συμμετοχής σε μια εταιρία και το αν αυτό το ποσοστό παρέχει δυνατότητα ελέγχου της εταιρίας, όπως εθνικά μέτρα παρακράτησης φόρου στην πηγή. Σε αυτές τις περιπτώσεις το ΔΕΕ τήρησε ουδέτερη στάση και έκρινε ότι το ποια θεμελιώδη ελευθερία έχει εφαρμογή θα κριθεί από το εθνικό δικαστήριο, το οποίο είναι και το μόνο αρμόδιο να κρίνει, με βάση τα πραγματικά περιστατικά της εκάστοτε υπόθεσης και το σκοπό της επίμαχης εθνικής διάταξης. Η στάση αυτή του ΔΕΕ μπορεί να ερμηνευτεί, ίσως, ως μια προσπάθεια να αποφευχθεί υπέρμετρη και φανερή επέμβαση σε τομείς που ανήκουν στη νομοθετική αρμοδιότητα των κρατών – μελών, ειδικά όταν δεν είναι δυνατόν να εξακριβωθεί με ακρίβεια ποια θεμελιώδη ελευθερία έχει εφαρμογή. Προς επίρρωση των ανωτέρω κρίνουμε σκόπιμο να παραθέσουμε ως παράδειγμα τις υποθέσεις KBC και BRB κατά Βελγίου που συνεκδικάστηκαν, στις οποίες είχε εφαρμογή βελγική νομοθεσία που προέβλεπε τη δυνατότητα έκπτωσης από το φορολογητέο εισόδημα της μητρικής εταιρίας των διανεμηθέντων μερισμάτων από θυγατρικές εταιρίες που βρίσκονται σε άλλα κράτη – μέλη ανεξάρτητα από το ποσοστό συμμετοχής της στα κεφάλαια των θυγατρικών εταιριών. Το πρόβλημα που τέθηκε ήταν εάν οι ως άνω Βελγικές μητρικές εταιρίες θα μπορούσαν να ενταχθούν στην παραπάνω εθνική πρόβλεψη ακόμα και για μερίσματα που προέρχονταν από θυγατρικές που είχαν συστήσει σε τρίτες χώρες. Συγκεκριμένα, το ΔΕΕ έκρινε τα εξής στη σκέψη 71: «...το αιτούν δικαστήριο πρέπει να καθορίσει το αν μπορεί να γίνει επίκληση του άρθρου 56 ΕΚ (πλέον 63 ΣΛΕΕ) με γνώμονα το σκοπό της εθνικής κανονιστικής ρυθμίσεως και τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως της οποίας έχει επιληφθεί. Ενδεχομένως, εναπόκειται στο δικαστήριο αυτό να εξακριβώσει αν το άρθρο αυτό εμποδίζει τη διαφορετική μεταχείριση των μερισμάτων που προέρχονται από θυγατρικές εταιρίες εγκατεστημένες εντός τρίτου κράτους σε σχέση με τα μερίσματα που προέρχονται από θυγατρικές εταιρίες που έχουν την έδρα τους στο Βέλγιο».

1.2 Ο υποκειμενικός σκοπός κατά την εφαρμογή των θεμελιωδών ελευθεριών

Στο σημείο αυτό κρίνουμε σκόπιμο να εξετάσουμε ένα ζήτημα που τίθεται, κυρίως, λόγω της επιδίωξης των εταιριών να επικαλούνται τις παραπάνω οικονομικές ελευθερίες που εξετάσαμε προκειμένου να υπαχθούν σε ένα ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς ενός άλλου κράτους- μέλους και

να αποφύγουν την υπαγωγή τους στις δυσμενείς φορολογικές διατάξεις του κράτους – μέλους στο οποίο υπάγονται, δηλαδή να φοροαποφύγουν. Τίθεται, λοιπόν, το ερώτημα αν τελικά οι υποκειμενικές προθέσεις μιας εταιρείας παίζουν ρόλο για την υπαγωγή της στο πεδίο εφαρμογής των θεμελιωδών ελευθεριών.

Από την εξέταση της νομολογίας του ΔΕΕ παρατηρούμε ότι η υπαγωγή στο πεδίο εφαρμογής των θεμελιωδών ελευθεριών γίνεται αφενός με τη λήψη υπόψη αντικειμενικών κριτηρίων, όπως είδαμε αμέσως παραπάνω, αλλά και των σκοπών που επιδιώκουν οι οικίες ενωσιακές διατάξεις.³⁷ Πιο συγκεκριμένα, διαπιστώσαμε ότι η ενεργοποίηση της διάταξης του άρθρου της ελευθερίας εγκαταστάσεως προϋποθέτει πραγματική εγκατάσταση της ενδιαφερομένης εταιρίας στο κράτος – μέλος υποδοχής και την άσκηση ουσιαστικής οικονομικής δραστηριότητας εντός αυτού, τα οποία κρίνονται αντικειμενικά. Επιπλέον, στην απόφαση Centros³⁸ το ΔΕΕ αποφάνθηκε ότι η διάταξη της ΣΛΕΕ σχετικά με την ελευθερία εγκαταστάσεως έχει ακριβώς ως σκοπό «την παροχή της δυνατότητας στις εταιρίες, οι οποίες συστήνονται σύμφωνα με τη νομοθεσία ενός κράτους – μέλους και οι οποίες έχουν την καταστατική έδρα, την κεντρική τους διοίκηση ή την κύρια εγκατάστασή τους εντός της κοινότητας, να ασκούν δραστηριότητες εντός άλλων κρατών – μελών μέσω πρακτορείου, υποκαταστήματος ή θυγατρικής». Δηλαδή, δέχθηκε ότι το γεγονός ότι μια εταιρία έχει συσταθεί σε κράτος – μέλος με σκοπό να επωφεληθεί από μία ευνοϊκότερη νομοθεσία δεν αποτελεί αυτό καθαυτό καταχρηστική άσκηση του δικαιώματος εγκαταστάσεως και δεν την αποκλείει από το πεδίο εφαρμογής του δικαιώματος αυτού, καθώς το δικαίωμα συστάσεως μιας εταιρίας σύμφωνα με τη νομοθεσία ενός κράτους – μέλους και της ίδρυσης δευτερεύουσας εγκατάστασης σε άλλα κράτη – μέλη είναι συμφυές προς την άσκηση, εντός μιας ενιαίας αγοράς, της ελευθερίας εγκατάστασης που εγγυώνται οι Συνθήκες. Η λύση αυτή επιβεβαιώθηκε και στην απόφαση Inspire Art όπου το ΔΕΕ δέχθηκε ρητά ότι οι λόγοι για τους οποίους μια εταιρία επιλέγει να συσταθεί εντός ενός κράτους – μέλους, πλην της περίπτωσης της απάτης, είναι άνευ σημασίας ως προς την εφαρμογή των κανόνων περί ελευθερίας εγκαταστάσεως³⁹. Από τη νομολογία αυτή συνάγεται ότι αφ' ης στιγμής μία ελεγχόμενη θυγατρική, παραδείγματος χάριν, ασκεί πραγματική και ουσιαστική οικονομική δραστηριότητα εντός του κράτους – μέλους σύστασής της, οι λόγοι για τους οποίους η μητρική εταιρία επέλεξε

³⁷ Απόφ. ΔΕΚ Centros, C-212/97, ό.π., απόφ. ΔΕΚ, Inspire Art, C- 167/01, ό.π., απόφ. ΔΕΚ, Cadbury Schweppes, C-196/04, ό.π.

³⁸ Απόφ. ΔΕΚ Centros, C – 212/97, ό.π.

³⁹ Απόφ. ΔΕΚ Inspire Art, C- 167/01, ό.π., σκ.95

να συστήσει τη θυγατρική αυτή εντός του κράτους υποδοχής δεν μπορούν να θέσουν υπό αμφισβήτηση τα δικαιώματα τα οποία η εν λόγω εταιρία αντλεί από τις Συνθήκες⁴⁰.

Η νομολογία Centros έχει αποφασιστική σημασία για την εξέταση του παρόντος ζητήματος για αυτό κρίνουμε σκόπιμο να αναλυθεί εκτενέστερα. Σε αυτήν την υπόθεση τέθηκε ενώπιον του ΔΕΕ προδικαστικό ερώτημα δανικού δικαστηρίου με θέμα το αν είναι αντίθετη στις διατάξεις περί ελευθερίας εγκατάστασης η άρνηση των δανικών αρχών να καταχωρήσουν στα μητρώα τους υποκατάστημα εταιρίας συσταθείσας σύμφωνα με το δίκαιο άλλου κράτους – μέλους στο οποίο και εδρεύει (Ηνωμένο Βασίλειο), χωρίς όμως να έχει οποιαδήποτε οικονομική δραστηριότητα. Ταυτόχρονα, με την ίδρυση υποκαταστήματος θα παρεχόταν η δυνατότητα στην εν λόγω εταιρία να ασκήσει το σύνολο των δραστηριοτήτων της εντός του κράτους στο οποίο θα ιδρυθεί το υποκατάστημα αυτό (Δανία), αποφεύγοντας έτσι την εκεί σύσταση εταιρίας και καταστρατηγώντας με αυτό τον τρόπο την εφαρμογή εθνικών διατάξεων περί συστάσεως εταιριών, οι οποίοι είναι αυστηρότεροι στο κράτος αυτό όσον αφορά την καταβολή ενός ελαχίστου εταιρικού κεφαλαίου, σε σχέση με το κράτος εγκατάστασης (Μ. Βρετανία). Το ΔΕΕ έκρινε χαρακτηριστικά στη σκέψη 18 ότι: « το γεγονός ότι το ζεύγος Bryde συνέστησε την εταιρία Centros στο Ηνωμένο Βασίλειο με σκοπό την αποφυγή της νομοθεσίας της Δανίας που επιβάλλει την καταβολή ενός ελαχίστου εταιρικού κεφαλαίου, πράγμα το οποίο δεν αμφισβητήθηκε ούτε στις γραπτές παρατηρήσεις ούτε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, δεν αποκλείει την υπαγωγή στους κανόνες περί ελευθερίας εγκαταστάσεως, κατά την έννοια των άρθρων 52 και 58 της Συνθήκης, της εκ μέρους της εν λόγω βρετανικής εταιρίας ιδρύσεως υποκαταστήματος στη Δανία».

Επομένως, καταλήγουμε στο ότι για να σχηματίσει το ΔΕΕ κρίση για το αν μια υπόθεση εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής μιας θεμελιώδους ελευθερίας εξετάζει μόνο αντικειμενικά δεδομένα, δηλαδή τις απαιτούμενες από τη ΣΛΕΕ αντικειμενικές προϋποθέσεις ενεργοποίησης της σε συνδυασμό με το πως αυτές έχουν ερμηνευτεί από τη νομολογία του. Είναι αδιάφορο, λοιπόν, για το ΔΕΕ το γεγονός της υποκειμενικής πρόθεσης κατάχρησης για την υπαγωγή μιας υπόθεσης στο

⁴⁰ Αντιστρόφως όταν οι σκοποί της ελευθερίας εγκαταστάσεως δεν επιτυγχάνονται, η εταιρία δεν μπορεί να επικαλεστεί τη διάταξη του άρθρου 49 ΣΛΕΕ. Βλ. προαναφερθείσα απόφαση Daily Mail and General Trust, όπου η εταιρία Daily mail, συσταθείσα σύμφωνα με τη νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου, ήθελε να μεταφέρει την κεντρική της διοίκηση και το κέντρο ελέγχου της εκτός του ως άνω κράτους – μέλους χωρίς να απωλέσει τη νομική της προσωπικότητα, όπως προβλέπει το δίκαιο του κράτους – μέλους αυτού. Εντούτοις, αμφισβήτησε ότι θα έπρεπε να ικανοποιήσει την προϋπόθεση που προβλέπει η ως άνω νομοθεσία, περί χορηγήσεως σχετικής άδειας εκ μέρους του Βρετανικού Δημόσιου Ταμείου. Το ΔΕΕ έκρινε ότι το ενωσιακό δίκαιο στο παρόν στάδιο εξέλιξέως του, δεν εμποδίζει την εφαρμογή νομοθεσίας, όπως η επίμαχη, επειδή αυτή δεν παρέχει σε ημεδαπή εταιρία το δικαίωμα να μεταφέρει την κεντρική της διοίκηση και το κέντρο ελέγχου της σε άλλο κράτος – μέλος, διατηρώντας παράλληλα την ιδιότητα της εταιρίας του κράτους – μέλους με βάση τη νομοθεσία του οποίου έχει συσταθεί.

πεδίο εφαρμογής μια θεμελιώδους ελευθερίας και, εφόσον πληροί τις αντικειμενικές προϋποθέσεις που πρωτύτερα εξετάσαμε, είναι αδύνατον να εξαιρεθεί από αυτό.

Ωστόσο, κρίνεται σκόπιμο να τονίσουμε στο σημείο αυτό ότι τελικά το γεγονός ότι το ΔΕΕ μπορεί να μην εξαιρεί από το πεδίο εφαρμογής μιας οικονομικής ελευθερίας όσους έχουν υποκειμενικό σκοπό την αποφυγή εθνικών διατάξεων, παρόλα αυτά όμως αυτό δεν σημαίνει ότι ένα κράτος-μέλος δεν μπορεί να λάβει σχετικά περιοριστικά μέτρα για την αντιμετώπιση μιας ενδεχόμενης κατάχρησης του ενωσιακού δικαίου, τα οποία, όπως θα δούμε στη συνέχεια, μπορούν ενδεχομένως να κριθούν δικαιολογημένα στα πλαίσια του δικανικού συλλογισμού του ΔΕΕ, καθώς μπορεί να θεωρηθούν ικανά και αναγκαία για την αντιμετώπιση καταχρήσεων.

Κεφάλαιο 2

Η άσκηση της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών – μελών με μηχανισμούς λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς

Στο παρόν στάδιο της μελέτης μας σκόπιμο κρίνεται να υπενθυμίσουμε ότι ο τομέας της άμεσης φορολογίας εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών – μελών. Ωστόσο, το γεγονός αυτό δεν απαλλάσσει τα κράτη – μέλη από την υποχρέωση τήρησης του ενωσιακού δικαίου κατά την άσκηση της φορολογικής τους κυριαρχίας, ακόμα και στον τομέα την άμεσης φορολογίας⁴¹.

Πιο συγκεκριμένα, η υποχρέωση των κρατών – μελών να σέβονται τις θεμελιώδεις ελευθερίες, στον πυρήνα των οποίων βρίσκεται η αρχή της μη διακριτικής μεταχείρισης, δεν παύει να υφίσταται ακόμα και στο πεδίο των ρυθμίσεων που θεσπίζουν στα πλαίσια της άμεσης φορολογίας. Οι θεμελιώδεις ελευθερίες, μάλιστα, θεωρούνται ως ειδικότερες εκφάνσεις της γενικής απαγόρευσης των διακρίσεων με βάση το κριτήριο της ιθαγένειας, όπως αυτή προβλέπεται στο άρθρο 18 ΣΛΕΕ.⁴²

Συνεπώς, οι θεμελιώδεις ελευθερίες απαγορεύουν κάθε άμεση δυσμενή διάκριση λόγω ιθαγένειας, η οποία στα πλαίσια της μελέτης αυτής αναφορικά με τα νομικά πρόσωπα αποτυπώνεται στην υπό ευρεία έννοια έδρα τους σύμφωνα με το άρθρο 54 ΣΛΕΕ (καταστατική έδρα ή κεντρική διοίκηση ή κύρια εγκατάσταση), οπότε αντιμετωπίζεται η έδρα ως απαγορευμένο κριτήριο διάκρισης. Αυτό φάνηκε από την πρώτη απόφαση του ΔΕΕ, όπου αναγνωρίστηκε η φορολογική πτυχή των θεμελιωδών ελευθεριών, την *Anoir Fiscal*⁴³, όπου το ΔΕΕ έκρινε ότι είναι

⁴¹ Ενδεικτικά βλ. απόφ. ΔΕΚ της 14/02/1995, Schumacker, C- 279/93, ECLI:EU:C:1995:31, σκ.21

⁴² Φωτόπουλος Γ.-Βραχάτη Μ. σε Παμπούκη Χ. (επιμ.), 2010, Δίκαιο Διεθνών Συναλλαγών, Νομική Βιβλιοθήκη, σελ. 1447

⁴³ Απόφ. ΔΕΚ της 28/01/1986, Επιτροπή κατά Γαλλίας, 270/83, ECLI:EU:C:1986:37

αντίθετη στην ελευθερία εγκατάστασης ρύθμιση σύμφωνα με την οποία ασφαλιστικές εταιρίες με την έδρα τους στη Γαλλία δικαιούνται φορολογικό πλεονέκτημα (*avoir fiscal*) κατά τη διανομή των μερισμάτων από μετοχές που κατείχαν σε γαλλικές εταιρίες, ενώ αντίστοιχο πλεονέκτημα δεν χορηγείται σε εταιρίες που έδρευαν σε άλλο κράτος – μέλος αλλά είχαν υποκατάστημα στη Γαλλία. Κατά τη γνώμη μας, η υπόθεση αυτή πρέπει να θεωρηθεί ως κατάφωρη διάκριση με βάση την ιθαγένεια. Το φορολογικό σύστημα της Γαλλίας στηριζόταν στη φορολόγηση των εταιριών με βάση την έδρα τους, δηλαδή την ιθαγένεια τους. Έτσι, μία εταιρία με έδρα στη Γαλλία δικαιούνταν φορολογικό πλεονέκτημα, ενώ μία εταιρία με έδρα σε άλλο κράτος – μέλος όχι.

Απαγορεύουν, όμως, και κάθε έμμεση διάκριση, δηλαδή ο κανόνας της ίσης μεταχείρισης απαγορεύει και όλες τις συγκεκαλυμμένες μορφές δυσμενούς διάκρισης, οι οποίες, ενώ δεν διαφοροποιούν με βάση την ιθαγένεια, με την εφαρμογή άλλων κριτηρίων καταλήγουν *de facto* στο ίδιο αποτέλεσμα. Παράδειγμα έμμεσης διάκρισης μπορεί, υπό προϋποθέσεις, να αποτελέσει η χρήση του κριτηρίου της κατοικίας/ εγκατάστασης, το οποίο μπορεί να οδηγήσει στο ίδιο αποτέλεσμα με τη διάκριση στη βάση του κριτηρίου ιθαγένειας. Σε αυτό το κεφάλαιο θα μελετήσουμε το πως οι φορολογικοί σύνδεσμοι που χρησιμοποιούν τα κράτη – μέλη κατά τη ρύθμιση των εθνικών φορολογικών τους ρυθμίσεων μπορούν να δημιουργήσουν περιορισμούς στην άσκηση των θεμελιωδών ελευθεριών από τις επιχειρήσεις με τη δημιουργία έμμεσων διακρίσεων.

Σε δεύτερο επίπεδο θα ασχοληθούμε με τη συλλογιστική που χρησιμοποιεί το ΔΕΕ στο στάδιο δικαιολόγησης τους είτε με βάση νομολογιακά προβλεπόμενους λόγους, οπότε και θα καταλήξουμε στο αν και με ποιες προϋποθέσεις μπορούν οι παραπάνω περιορισμοί να θεωρηθούν επιτρεπτοί. Εν προκειμένω, είναι σημαντικό να σημειώσουμε ότι η διάκριση που ισχύει γενικότερα στο ενωσιακό δίκαιο μεταξύ εθνικών μέτρων που δημιουργούν δυσμενείς διακρίσεις και αδιακρίτως εφαρμοζόμενων μέτρων δεν έχει εφαρμογή στο πεδίο της άμεσης φορολογίας, καθώς ο δικανικός συλλογισμός του ΔΕΕ στο πεδίο της άμεσης φορολογίας κατά τη δικαιολόγηση των διακριτικών εθνικών φορολογικών μέτρων, όπως θα δούμε, χρησιμοποιεί σε κάθε περίπτωση τους προβλεπόμενους από τη νομολογία επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος και όχι τις ρητά προβλεπόμενες από τη ΣΛΕΕ εξαιρέσεις. Θα δούμε, λοιπόν, πως η φορολογική κυριαρχία επανακάμπτει «φιλτραρισμένη» πλέον με βάση τα εργαλεία και υπό το πρίσμα της εσωτερικής αγοράς.

2.1. Η άσκηση της φορολογικής αρμοδιότητας μέσω φορολογικών συνδέσμων

Ένα κράτος οριοθετεί τη φορολογική του αρμοδιότητα χρησιμοποιώντας φορολογικούς συνδέσμους με πρόσωπα, περιουσιακά στοιχεία και οικονομικές δραστηριότητες. Σύμφωνα με

τους κανόνες του διεθνούς φορολογικού δικαίου το περιεχόμενο των παραπάνω συνδέσμων αποτυπώνεται ως εξής: ένα κράτος δύναται να φορολογήσει είτε πρόσωπα είτε δραστηριότητες που βρίσκονται ή δημιουργούνται στην επικράτεια του. Τα κράτη – μέλη, επομένως, κατά τη διαμόρφωση των φορολογικών τους ρυθμίσεων λαμβάνουν υπόψη τους τυπικούς φορολογικούς συνδέσμους, όπως έχουν καθοριστεί από το διεθνές φορολογικό δίκαιο, δηλαδή την κατοικία/εγκατάσταση και την πηγή του εισοδήματος.

Αυτοί οι φορολογικοί σύνδεσμοι που χρησιμοποιούνται από τα εθνικά δίκαια για την κατανομή της φορολογικής τους αρμοδιότητας συνοψίζονται σε δύο είδη: τους υποκειμενικούς ή προσωπικούς συνδέσμους – που αφορούν δηλαδή το πρόσωπο του φορολογουμένου- και τους αντικειμενικούς συνδέσμους – που αφορούν το αντικείμενο του φόρου. Ο σύνδεσμος της εγκατάστασης ανήκει στην πρώτη περίπτωση, ενώ ο συνδετικός παράγοντας της προέλευσης ή της πηγής του εισοδήματος ανήκει στη δεύτερη περίπτωση. Η υιοθέτηση υποκειμενικού συνδέσμου στη φορολογία εισοδήματος, οδηγεί σε καθολικότητα φορολόγησης, το οποίο σημαίνει ότι το νομικό πρόσωπο που έχει εγκατασταθεί στο κράτος- μέλος θα φορολογηθεί από το τελευταίο όχι μόνο για το εσωτερικό αλλά για το παγκόσμιο εισόδημά του. Αντίστοιχα, η υιοθέτηση αντικειμενικού συνδέσμου οδηγεί σε εφαρμογή του κριτηρίου της εδαφικότητας στη φορολόγηση, το οποίο σημαίνει ότι το κράτος -μέλος είναι ελεύθερο να φορολογεί το εισόδημα που έχει δημιουργηθεί στην επικράτειά του.

Όσον αφορά συγκεκριμένα στον φορολογικό σύνδεσμο της κατοικίας, ο οποίος είναι ο πιο συχνά χρησιμοποιούμενος φορολογικός σύνδεσμος και διαθέτει ιδιαίτερη σημασία για τη δομή των εθνικών φορολογικών συστημάτων: η φορολογική κατοικία εμφανίζεται ως στοιχείο – κλειδί για τη διεθνή φορολογία και η ένταξή της στο πλαίσιο της έμμεσης διάκρισης θα μπορούσε να θέσει σε κίνδυνο τη λογική των εθνικών φορολογικών συστημάτων. Τα αποτελέσματα, λοιπόν, μιας εκτεταμένης εφαρμογής της απαγόρευσης έμμεσων διακρίσεων, θα ήταν καταστροφικά για τη φορολογική κυριαρχία των κρατών- μελών. Τα κράτη-μέλη θα αναγκάζονταν να μεταβάλλουν όχι μόνο συγκεκριμένα μέτρα, αλλά ολόκληρο το σύστημα διεθνούς φορολογίας τους, όπως βασίζεται στις γνωστές αρχές της φορολογίας παγκόσμιου εισοδήματος για τους κατοίκους και εισοδήματος πηγής για τους μη κατοίκους. Το ΔΕΕ ήδη με την θεμελιώδους σημασίας απόφαση Schumacker⁴⁴ έσπευσε να τονίσει ότι «στον τομέα της άμεσης φορολογίας, οι κάτοικοι και οι μη κάτοικοι ενός κράτους –μέλους δεν τελούν γενικά σε αντικειμενικά συγκρίσιμες καταστάσεις, αφού στις περισσότερες περιπτώσεις το εισόδημα που λαμβάνουν οι μη κάτοικοι ενός κράτους στο κράτος

⁴⁴Απόφ. ΔΕΚ, Schumacker, C-279/93, ό.π. ,σκ. 30-31

αυτό δεν αποτελεί παρά ένα μέρος του παγκόσμιου εισοδήματός τους». Επομένως, διακριτική μεταχείρισή τους κατ' αρχήν δεν απαγορεύεται.

Παρόλα αυτά, παρακάτω εξετάζεται το πώς οι εθνικές φορολογικές ρυθμίσεις που στηρίζονται σε αυτούς τους συνδέσμους μπορούν υπό προϋποθέσεις να δημιουργήσουν προσκόμματα στις επιχειρήσεις που επιθυμούν να δραστηριοποιηθούν στην ενιαία αγορά κάνοντας χρήση των θεμελιωδών ελευθεριών της εγκατάστασης και της κυκλοφορίας κεφαλαίων, επιφυλάσσοντας τους έμμεσα διακριτική μεταχείριση σε σχέση με τις εσωτερικές καταστάσεις.

2.1.1. Οι φορολογικοί σύνδεσμοι ως μηχανισμοί δημιουργίας περιορισμών στην άσκηση των θεμελιωδών ελευθεριών

2.1.1.1. Ο φορολογικός σύνδεσμος της κατοικίας/εγκατάστασης

Όπως παρατηρήσαμε, τα κράτη –μέλη διαρθρώνουν το φορολογικό τους σύστημα σύμφωνα με τους κανόνες του διεθνούς φορολογικού δικαίου φορολογώντας τις επιχειρήσεις που εδρεύουν στην επικράτειά τους (κάτοικοι) για το συνολικό παγκόσμιο εισόδημα τους και τις επιχειρήσεις που εδρεύουν στην αλλοδαπή (μη κάτοικοι) για τα εισοδήματα που η παραγωγή τους εντοπίζεται στο κράτος αυτό. Ωστόσο, η διαφορετική φορολογική μεταχείρισή τους μπορεί ενδεχομένως να δημιουργήσει συγκεκριμένες δυσμενείς διακρίσεις με βάση την ιθαγένεια, όταν οι θέσεις των παραπάνω επιχειρήσεων κρίνεται παρεμφερής.

Σταθμός στον τρόπο εξέτασης των περιορισμών που μπορούν να θέσουν στις θεμελιώδεις ελευθερίες τα εθνικά φορολογικά μέτρα αποτελεί η πολυσυζητημένη απόφαση Marks&Spencer⁴⁵, στην οποία το ΔΕΕ δέχθηκε ότι τα βρετανικά μέτρα, τα οποία παρείχαν φορολογική ελάφρυνση στις βρετανικές μητρικές εταιρίες για τις ζημίες των βρετανικών θυγατρικών τους, ενώ απέκλειε το φορολογικό πλεονέκτημα αυτό για τις ζημίες αλλοδαπών θυγατρικών, οι οποίες δεν ασκούν οικονομική δραστηριότητα στο Ηνωμένο Βασίλειο δημιουργούν περιορισμούς στην ελευθερία εγκατάστασης τόσο στις αλλοδαπές επιχειρήσεις που επιθυμούν να δραστηριοποιηθούν στο Ηνωμένο Βασίλειο όσο και για τις ημεδαπές επιχειρήσεις που επιθυμούν να δραστηριοποιηθούν σε άλλο κράτος – μέλος, καθώς υπόρρητα τότε αποφάνθηκε ότι η κατάσταση των αλλοδαπών θυγατρικών εταιριών είναι παρεμφερής με αυτή των ημεδαπών θυγατρικών όταν η αλλοδαπή θυγατρική εξάντλησε τις δυνατότητες λήψης υπόψη των ζημιών στο κράτος εγκαταστάσεως και δεν υφίσταται δυνατότητα συνυπολογισμού τους στο κράτος αυτό στη διάρκεια μελλοντικών χρήσεων.

⁴⁵ Απόφ. ΔΕΚ, Marks&Spencer, C- 446/03, ό.π.

Σε επόμενες αποφάσεις το ΔΕΕ παρέμεινε σταθερό στην παραπάνω νομολογία εξετάζοντας πλέον ρητά την παρεμφερότητα των καταστάσεων. Ως υπόθεση εργασίας θα εξετάσουμε μία απόφαση που εκδόθηκε πολύ πρόσφατα, την NN⁴⁶. Η NN ήταν μητρική εταιρία δανικού ομίλου, στον οποίο περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, δύο θυγατρικές με έδρα τη Σουηδία. Οι δύο αυτές θυγατρικές ήταν, με τη σειρά τους, ιδιοκτήτριες δύο υποκαταστημάτων ευρισκόμενων στη Δανία, τα οποία στα πλαίσια αναδιάρθρωσης συγχωνεύθηκαν σε ένα υποκατάστημα υπό την ιδιοκτησία της μιας θυγατρικής. Το πρόβλημα που τέθηκε στην προκειμένη υπόθεση ήταν ότι η δανική φορολογική αρχή έκρινε, όταν η NN της ζήτησε την έκπτωση των ζημιών του υποκαταστήματος που ανήκε στην αλλοδαπή θυγατρική από το ενιαίο φορολογικό αποτέλεσμα του ομίλου (consortium relief), όπως συνέβαινε στην περίπτωση που το υποκατάστημα ανήκε σε ημεδαπή θυγατρική, ότι αυτό δεν είναι δυνατό καθώς επρόκειτο για ζημίες εκπεστέες στη Σουηδία. Συνεπώς, τέθηκε το ζήτημα αν η δανική νομοθεσία για τους ομίλους εταιριών με διασυνοριακή δραστηριότητα, περιορίζει την ελευθερία εγκαταστάσεως και εάν η κατάσταση των εν λόγω ομίλων είναι συγκρίσιμη με εκείνη των αμιγώς δανικών ομίλων, για τους οποίους η φορολογική ρύθμιση είναι ευνοϊκότερη.

Στο πλαίσιο της υπό κρίση υποθέσεως, για να διαπιστωθεί αν μια αμιγώς εθνική και μια διασυνοριακή κατάσταση είναι συγκρίσιμες, πρέπει να επισημάνουμε ότι η βασική διαφορά μεταξύ θυγατρικής εταιρίας και ενός υποκαταστήματος έγκειται στο γεγονός ότι η πρώτη διαθέτει νομική προσωπικότητα, ενώ το δεύτερο στερείται αυτής. Αποτελεί δηλαδή, απλώς όργανο με το οποίο μια εταιρία ασκεί τις δραστηριότητές της εντός ενός κράτους –μέλους ή σε άλλο κράτος – μέλος (άρθρο 49 ΣΛΕΕ). Ένα υποκατάστημα ανήκει στην περιουσία του νομικού προσώπου, το οποίο τη χρησιμοποιεί για την άσκηση της δραστηριότητάς του. Από φορολογικής απόψεως, οι ζημίες ή τα κέρδη, συνήθως, μεταφέρονται στα αποτελέσματα της εταιρίας στην οποία ανήκει και, εν πάση περιπτώσει, στο κράτος στο οποίο εδρεύει η εταιρία αυτή. Επομένως, το υποκατάστημα στη Δανία της αλλοδαπής θυγατρικής υπόκειται στη φορολογική εξουσία του κράτους στο οποίο εδρεύει η αλλοδαπή εταιρία, εν προκειμένω της Σουηδίας⁴⁷.

Το ΔΕΕ έκρινε ότι όσον αφορά στα μέτρα για την αποτροπή της διπλής έκπτωσης των ζημιών, όπως είναι τα μέτρα που έλαβε στην συγκεκριμένη υπόθεση η Δανία, ένας όμιλος του οποίου η αλλοδαπή θυγατρική διατηρεί εγκατάσταση στην ημεδαπή δεν βρίσκεται σε κατάσταση συγκρίσιμη προς την κατάσταση του ομίλου, του οποίου η ημεδαπή θυγατρική διατηρεί

⁴⁶Απόφ. ΔΕΕ της 04/07/2018, NN, C- 28/17, ECLI:EU:C:2018:526

⁴⁷Όπως επεσήμανε ο ΓΕ Μ. Campos Sanchez-Bordona στις προτάσεις του στην υπόθεση Bevola και Jens W. Trock, C-650/16, σκ.41-44, ECLI:EU:C:2018:15

εγκατάσταση κείμενη στην ημεδαπή, ακριβώς γιατί, όπως αναφέραμε, η κατάσταση μιας εταιρίας –κατοίκου κράτους – μέλους διαφέρει από αυτή μιας εταιρίας - μη κατοίκου.

Είναι ωστόσο σημαντικό να διατυπωθεί επιφύλαξη όσον αφορά στην περίπτωση κατά την οποία δεν υφίσταται πλέον καμία δυνατότητα να εκπέσουν, στο κράτος- μέλος, όπου είναι εγκατεστημένη η θυγατρική, οι ζημίες της αλλοδαπής θυγατρικής που προέρχονται από την κείμενη στην ημεδαπή μόνιμη εγκατάσταση (υποκατάστημα). Πράγματι, στην περίπτωση αυτή, ο όμιλος του οποίου η θυγατρική βρίσκεται σε άλλο κράτος -μέλος δεν τελεί σε διαφορετική κατάσταση από εκείνην του αμιγώς εγχώριου ομίλου, υπό το πρίσμα του σκοπού της αποτροπής της διπλής εκπτώσεως των ζημιών του. Η φοροδοτική ικανότητα των δύο ομίλων επηρεάζεται στην περίπτωση αυτή κατά τον ίδιο τρόπο από τις ζημίες του ευρισκόμενου στην ημεδαπή υποκαταστήματος. Υπό τις συνθήκες αυτές, οι οποίες ισχύουν εν προκειμένω, καθώς οι ζημίες της αλλοδαπής θυγατρικής που προέρχονται από το υποκατάστημα δεν μπορούν να εκπέσουν από το φορολογητέο εισόδημά της στο κράτος –μέλος που είναι εγκατεστημένη η θυγατρική, συμπεραίνουμε ότι μία εθνική φορολογική νομοθεσία, όπως η δανική, μπορεί να λειτουργήσει περιοριστικά στην ελευθερία εγκατάστασης, καθώς εάν οι επίμαχες δανικές ρυθμίσεις επιβάλλουν, για συγκρίσιμες καταστάσεις, συγκεκριμένες μορφές δυσμενούς διάκρισης με βάση την κατοικία, αυτό μπορεί να αποθαρρύνει τις αλλοδαπές εταιρίες να εγκατασταθούν στη Δανία και το αντίστροφο.

Η στάση που υιοθετεί το ΔΕΕ, η οποία επεμβαίνει στη φορολογική κυριαρχία των κρατών – μελών, εμπνέεται από σεβασμό προς αυτή και στοχεύει στο να μη θίξει τα θεμέλιά της σε σχέση με το διεθνές σύστημα. Για το σκοπό αυτό, το ΔΕΕ αξιοποίησε την έννοια των «παρεμφερών καταστάσεων», που αποτελεί μέρος της αρχής της απαγόρευσης διακρίσεων (όμοια μεταχείριση μόνο των όμοιων καταστάσεων), προκειμένου να εξασφαλιστεί η ομαλή λειτουργία της αγοράς, καθώς η συγκεκριμένη νομοθεσία που έχει ως στόχο την αποφυγή της διπλής έκπτωσης των ζημιών αγνοεί ότι οι όμιλοι εταιριών που είναι μέτοχοι αλλοδαπών θυγατρικών μπορούν υπό προϋποθέσεις να βρίσκονται στην ίδια κατάσταση. Επομένως, γίνεται φανερό ότι σε κάθε εθνικό φορολογικό μέτρο, το οποίο δημιουργείται βάσει των εκάστοτε εφαρμοστέων φορολογικών συνδέσμων από τα κράτη –μέλη είτε ως κράτη εισόδου είτε ως κράτη εξόδου, πρέπει να εξετάζουμε αν η διασυνοριακή κατάσταση είναι παρεμφερής με την αμιγώς εσωτερική κατάσταση για να διαπιστώσουμε αν δημιουργούνται δυσμενείς διακρίσεις που περιορίζουν την άσκηση των θεμελιωδών ελευθεριών τόσο από την πλευρά των αλλοδαπών όσο και από την πλευρά των ημεδαπών επιχειρήσεων. Συνεπώς, είναι φανερό ότι η νομολογία του ΔΕΕ φαίνεται να αναζητεί και να εντοπίζει την ύπαρξη έμμεσης διακριτικής μεταχείρισης. Κατά τη γνώμη μας, αυτή η στάση του ΔΕΕ ερμηνεύεται από τη προσπάθεια του να αποφευχθεί πιθανή διάβρωση της θεμελιώδους

δυνατότητας των κρατών – μελών να αποφασίζουν, με βάση τη φορολογική τους κυριαρχία με ποια νομικά πρόσωπα θα έχουν φορολογικό σύνδεσμο ή της δυνατότητάς τους να περιορίζουν φορολογικές ελαφρύνσεις ή άλλα ευεργετήματα σε πρόσωπα που διατηρούν κάποιο σύνδεσμο με αυτά και να μην αναγκάζονται να τις επεκτείνουν ακόμα και σε πρόσωπα που δε συνδέονται με αυτά με κανένα τρόπο.

2.1.1.2. Ο φορολογικός σύνδεσμος της πηγής του εισοδήματος

Η προέλευση του εισοδήματος, όταν χρησιμοποιείται ως συνδετικό στοιχείο για τη θεμελίωση αρμοδιότητας φορολόγησης, αποτελεί τη βασική έκφραση της αρχής της εδαφικότητας στη φορολόγηση και ως εκ τούτου διακρίνεται σημαντικά από τον φορολογικό σύνδεσμο της κατοικίας που ακολουθεί την αρχή της καθολικότητας. Η φορολόγηση σύμφωνα με την αρχή της εδαφικότητας σημαίνει ότι ένα κράτος – μέλος μπορεί να φορολογήσει εισοδήματα που η παραγωγή τους εντοπίζεται στην επικράτειά του ανεξάρτητα από το αν μια επιχείρηση είναι εγκατεστημένη ή όχι στην επικράτειά του.

Η φορολόγηση με βάση την αρχή της εδαφικότητας κατ' αρχήν γίνεται αποδεκτή από το ΔΕΕ, καθώς ένα κράτος-μέλος είναι ελεύθερο να καθορίζει τη φορολογική του αρμοδιότητα χρησιμοποιώντας φορολογικούς συνδέσμους που απορρέουν από το διεθνές φορολογικό δίκαιο ελλείψει μέτρων εναρμονίσεως ενωσιακού δικαίου στον τομέα αυτό, υποδεικνύοντας ότι « ένα σύστημα που συνάδει προς την φορολογική αρχή της εδαφικότητας, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι συνεπάγεται διάκριση, εμφανή ή συγκαλυμμένη, απαγορευόμενη από τη Συνθήκη»⁴⁸. Ωστόσο, όπως ήδη έχουμε επισημάνει, η άσκηση της φορολογικής αρμοδιότητας δεν μπορεί να γίνεται με τρόπο που να δημιουργεί διακρίσεις, οι οποίες καθιστούν δυσχερή την άσκηση των θεμελιωδών ελευθεριών από τα υποκείμενα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής τους.

Στα πλαίσια της εξέτασης του φορολογικού συνδέσμου της πηγής του εισοδήματος παραθέτουμε ως παράδειγμα την απόφαση *Eqiom SAS*⁴⁹, η οποία αφορούσε γαλλική νομοθεσία, η οποία δεν προέβλεπε τη χορήγηση μιας υπό κανονικές συνθήκες χορηγητέας απαλλαγής από την παρακράτηση φόρου στην πηγή σε περίπτωση καταβολών μερισμάτων που πραγματοποιούνται από εγκατεστημένη στην ημεδαπή θυγατρική εταιρία, εν προκειμένω, την γαλλική θυγατρική *Eqiom SAS*, στην εγκατεστημένη στην αλλοδαπή μητρική της εταιρία.

⁴⁸ Απόφ. ΔΕΚ της 15/5/1997, *Futura Participations*, C- 250/95, σκ.22, ECLI:EU:C:1997:239

⁴⁹ Απόφ. ΔΕΕ της 7/9/2017, *Eqiom SAS και Enka SA*, C- 6/16, ECLI:EU:C:2017:641

Όσον αφορά στα επίμαχα στην υπόθεση της κύριας δίκης πραγματικά περιστατικά, από τη δικογραφία που κατατέθηκε στο ΔΕΕ προκύπτει ότι, κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών, η αλλοδαπή μητρική εταιρία κατείχε το συνολικό κεφάλαιο της γαλλικής θυγατρικής της εταιρίας, Eqiom SAS. Διαπιστώνεται, ως εκ τούτου, ότι ένα τέτοιο μερίδιο συμμετοχής συνεπαγόταν ότι η πρώτη αυτή εταιρία ασκούσε αναμφισβήτητη επιρροή επί των αποφάσεων της δεύτερης εταιρίας, με αποτέλεσμα να είναι σε θέση να καθορίζει τις δραστηριότητές της. Συνεπώς, οι εφαρμοστέες στα εν λόγω μερίδια συμμετοχής εθνικές διατάξεις εξετάσθηκαν υπό το φως της ελευθερίας εγκαταστάσεως.

Εν προκειμένω η διακριτική μεταχείριση που επεφύλασσε το επίδικο εθνικό μέτρο στη φορολόγηση των μερισμάτων που διανέμονταν από γαλλικές θυγατρικές εταιρίες προς την εγκατεστημένη σε άλλο κράτος – μέλος μητρική τους εταιρία θα μπορούσε να επιτραπεί, όπως προαναφέραμε, μόνον εφόσον οι καταβολές μερίσματος σε εταιρίες εγκατεστημένες στην ημεδαπή και οι αντίστοιχες καταβολές σε εταιρίες εγκατεστημένες στην αλλοδαπή δεν αποτελούν καταστάσεις συγκρίσιμες, εφόσον δηλαδή η κατάσταση με στοιχεία διασυνοριακότητας διαφέρει από την αντίστοιχη εσωτερική κατάσταση. Συναφώς, έχει γίνει δεκτό ότι όταν ένα κράτος – μέλος προβλέπει το ίδιο σύστημα φορολόγησης τόσο σε καταστάσεις με στοιχεία διασυνοριακότητας όσο και σε εσωτερικές καταστάσεις, τότε θα πρέπει να ασκεί τη φορολογική του αρμοδιότητα στις καταστάσεις με στοιχεία διασυνοριακότητας με τον ίδιο τρόπο, όπως και στις εσωτερικές καταστάσεις⁵⁰. Από τη στιγμή, επομένως, που ένα κράτος- μέλος, εν προκειμένω η Γαλλία, επέλεξε να ασκήσει τη φορολογική του αρμοδιότητα όχι μόνον επί του εισοδήματος των ημεδαπών μετόχων, αλλά και επί εκείνου των αλλοδαπών μετόχων, για τα μερίσματα που λαμβάνουν από εγκατεστημένη στην ημεδαπή εταιρία, η κατάσταση των εν λόγω αλλοδαπών μετόχων προσεγγίζει την κατάσταση των ημεδαπών μετόχων⁵¹, με αποτέλεσμα πράγματι να υφίσταται περιορισμός στην ελευθερία εγκατάστασης των αλλοδαπών επιχειρήσεων.

Πράγματι, μια τέτοια διαφορετική μεταχείριση είναι ικανή να αποθαρρύνει μια εγκατεστημένη στην αλλοδαπή μητρική εταιρία από το να ασκεί δραστηριότητα στη Γαλλία μέσω θυγατρικής εγκατεστημένης στο κράτος -μέλος αυτό και συνιστά, ως εκ τούτου, περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως.

⁵⁰Απόφ. ΔΕΚ της 7/9/2004, Manninen, C- 319/02, ECLI:EU:C:2004:484 παρόμοια και Terra B., Wattel P., ό.π., σελ. 892

⁵¹Απόφ. Της 14/12/2006, Denkvit Internationaal και Denkvit France, C-170/05, EU:C:2006:783, σκέψεις 34 και 35 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία.

Συμπερασματικά, είναι φανερό ότι τα κράτη –μέλη, αναλόγως με τον τρόπο που χρησιμοποιούν τους φορολογικούς συνδέσμους για τη θεμελίωση της φορολογικής τους αρμοδιότητας σε διασυννοριακές καταστάσεις, οι οποίες είτε εκ των πραγμάτων είτε εκ του νόμου, είναι παρεμφερείς με τις αμιγώς εσωτερικές καταστάσεις, μπορεί να προκαλούν απαγορευμένες διακρίσεις που είναι κατ' αρχήν αντίθετες προς τις θεμελιώδεις ελευθερίες δημιουργώντας στρεβλώσεις στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Ωστόσο, αρκετές φορές τέτοιοι κανόνες έχουν κριθεί από το ΔΕΕ ως επιτρεπτοί στη συνέχεια με βάση δικαιολόγησης κάποιον επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος, το οποίο θα εξετάσουμε στη συνέχεια.

2.2. Η δικαιολόγηση των περιορισμών φορολογικής φύσης στις θεμελιώδεις ελευθερίες

Στο κεφάλαιο αυτό παρουσιάζονται οι δικαιολογητικοί λόγοι που κατά καιρούς έχουν προβληθεί από τα κράτη – μέλη ενώπιον του ΔΕΕ σε φορολογικής φύσης υποθέσεις, οι οποίοι είτε απορρίφθηκαν είτε έγιναν δεκτοί κατά καιρούς και εντάχθηκαν στον κατάλογο των επιτακτικών λόγων δημοσίου συμφέροντος. Οι λόγοι που χρησιμοποιούν τα κράτη –μέλη προκειμένου να δικαιολογήσουν εθνικά περιοριστικά μέτρα των θεμελιωδών ελευθεριών σε κάθε περίπτωση ερμηνεύονται στενά από το ΔΕΕ, και δεν οδηγούν αυτομάτως σε χαρακτηρισμό ως επιτρεπτού κάθε περιοριστικού των θεμελιωδών οικονομικών ελευθεριών μέτρου. Εξάλλου, κάθε τέτοιο μέτρο πρέπει επιπροσθέτως να κριθεί σύμφωνο με την αρχή της αναλογικότητας, πρέπει δηλαδή να είναι πρόσφορο και αναγκαίο για την επίτευξη του νόμιμου σκοπού που επιδιώκει, καθώς και να μην περιορίζει δυσανάλογα τις θεμελιώδεις ελευθερίες, παρά μόνο μέχρι τον απολύτως αναγκαίο βαθμό.

Πρέπει να λεχθεί ότι θα περιοριστούμε στην παρουσίαση μόνο των επιτακτικών λόγων γενικού συμφέροντος και όχι στις εξαιρέσεις (δημόσια τάξη, ασφάλεια και υγεία) που αναφέρονται ρητά στη ΣΛΕΕ. Ο λόγος για τον οποίο συμβαίνει αυτό έχει να κάνει με το γεγονός ότι παρόλο που το ΔΕΕ έχει αφηρημένα αναγνωρίσει τη δυνατότητα εφαρμογής των εξαιρέσεων σε φορολογικές υποθέσεις⁵², δεν τις έχει εξετάσει ποτέ σε συγκεκριμένο επίπεδο, πιθανότατα γιατί και η ίδια η φύση τους δε συνδέεται με τη στοχοθεσία των φορολογικών μέτρων⁵³.

Η μόνη ρητή εξαίρεση που θα μπορούσε να έχει εφαρμογή στο πλαίσιο της παρούσας μελέτης είναι η διάταξη του άρθρου 65 ΣΛΕΕ, η οποία προβλέπει παρεκκλίσεις από το καθεστώς της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων. Η διάταξη αυτή επιτρέπει τη διαφορετική φορολογική μεταχείριση σε περιπτώσεις, όπου οι φορολογούμενοι δεν βρίσκονται σε όμοια κατάσταση και ειδικότερα τη λήψη μέτρων για την αντιμετώπιση παράνομων συμπεριφορών στον τομέα της

⁵²Βλ. ενδεικτικά απόφαση ΔΕΚ της 16/07/1998, ICI, C- 264/96, ECLI:EU:C:1998:370, σκ. 28

⁵³Μαλαματάρης Χρ. (2010), Η φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, σελ. 72

φορολογία (π.χ. ζητήματα φοροδιαφυγής). Ωστόσο, το ΔΕΕ ερμηνεύει τη διάταξη αυτή σε συνδυασμό με το άρθρο 65 παρ.3 ΣΛΕΕ, που ορίζει ότι οι εθνικές διατάξεις στις οποίες αναφέρεται η παρ.1 του παραπάνω άρθρου «δεν μπορούν να αποτελούν ούτε μέσο αυθαίρετων διακρίσεων ούτε συγκεκριμένο περιορισμό της ελεύθερης κίνησης κεφαλαίων και πληρωμών, όπως ορίζεται στο άρθρο 63 ΣΛΕΕ». Επομένως, καταλαβαίνουμε πως ο συνδυασμός των διατάξεων αυτών απλά αποκρυσταλλώνει την νομολογία που έχει αναπτύξει ήδη το ΔΕΕ σχετικά με τους φορολογικούς περιορισμούς των θεμελιωδών ελευθεριών που θεωρούνται δικαιολογημένοι, δηλαδή μια εθνική περιοριστική των θεμελιωδών ελευθεριών φορολογική ρύθμιση, η οποία κάνει διάκριση, μπορεί να θεωρηθεί ότι συμβιβάζεται με τις διατάξεις της ΣΛΕΕ περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, μόνον αν η διαφορετική μεταχείριση αφορά καταστάσεις που δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες ή δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος⁵⁴. Εύστοχα, λοιπόν, μπορούμε να παρατηρήσουμε ότι η εξέταση του άρθρου 65 ΣΛΕΕ παρέλκει, καθώς δεν εξασφαλίζει στα κράτη – μέλη στο χώρο της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων μεγαλύτερη φορολογική κυριαρχία, από αυτή που διαθέτουν στα πλαίσια των άλλων θεμελιωδών ελευθεριών.

Παρακάτω θα γίνει αρχικά μία σύντομη παρουσίαση των λόγων που κατά καιρούς έχουν προβάλλει τα κράτη –μέλη προκειμένου να δικαιολογήσουν προστατευτικές φορολογικές ρυθμίσεις και έχουν απορριφθεί από το ΔΕΕ ως παντελώς αδύνατοι να δικαιολογήσουν την περιοριστική εφαρμογή των θεμελιωδών ελευθεριών κυκλοφορίας. Στη συνέχεια, η μελέτη μας θα επικεντρωθεί στους εκάστοτε δικαιολογητικούς λόγους που έχουν προβάλλει τα κράτη –μέλη και έγιναν καταρχήν δεκτοί από το ΔΕΕ ως επιτακτικοί λόγοι δημοσίου συμφέροντος, οι οποίοι μπορούν να δικαιολογήσουν περιορισμούς των θεμελιωδών ελευθεριών. Τέλος, δεν θα μπορούσαμε να μην αναφερθούμε στην αρχή της αναλογικότητας, αφού σε κάθε περίπτωση είναι συνυφασμένη με την εξέταση των επιτακτικών λόγων δημοσίου συμφέροντος και είναι αυτή που θα καθορίσει, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναλογικότητας, αν τελικά μία εθνική περιοριστική των θεμελιωδών ελευθεριών ρύθμιση μπορεί να κριθεί ως αποδεκτή.

2.2.1. Δικαιολογητικοί λόγοι που έχουν απορριφθεί από το ΔΕΕ

Ήδη από την απόφαση του ΔΕΕ Επιτροπή κατά Γαλλίας⁵⁵ (avoir fiscal), όπου αναδείχθηκε η φορολογική πτυχή των θεμελιωδών ελευθεριών κυκλοφορίας, τα κράτη –μέλη συνηθίζουν να επικαλούνται ως δικαιολογητικό λόγο ότι οι επιχειρήσεις που θίγονται από τα εθνικά φορολογικά

⁵⁴ Απόφ. ΔΕΚ της 11/09/2008, Arens- Sikken, C-43/07, ECLI:EU:C:2008:490 ,σκ.50 επ.

⁵⁵ Απόφ. ΔΕΚ της 28/1/1986, Επιτροπή κατά Γαλλίας, C- 270/83,ECLI:EU:C:1986:37

μέτρα αποκομίζουν άλλες ωφέλειες από την εγκατάσταση στην επικράτεια τους. Ωστόσο, το ΔΕΕ στάθηκε αντίθετο στην παραπάνω παραδοχή υποστηρίζοντας ότι ακόμη και αν υπήρχαν ωφέλειες για τον φορολογούμενο, που τελικά αντισταθμίζουν τη δυσμενή φορολογική του μεταχείριση, δεν αρκούν για να δικαιολογήσουν παραβίαση των θεμελιωδών ελευθεριών. Το ΔΕΕ, δηλαδή, κατά την εκτίμηση της δικαιολόγησης μιας εθνικής φορολογικής διάταξης εστιάζει στην απαγορευμένη διάκριση που δημιουργεί το συγκεκριμένο μέτρο και δεν λαμβάνει υπόψιν του τυχόν ευνοϊκές ρυθμίσεις που αφορούν τον συγκεκριμένο φορολογούμενο. Παραδείγματος χάριν, στην απόφαση Commerzbank⁵⁶ απορρίφθηκε το επιχείρημα ότι τα βρετανικά υποκαταστήματα αλλοδαπής εταιρίας βρίσκονται σε πλεονεκτική θέση σε σχέση με τα υποκαταστήματα βρετανικής εταιρίας, που πληρώνει φόρο εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο και άρα θα έπρεπε να δικαιολογείται διαφοροποίηση στη δυνατότητα έκπτωσης των τόκων. Δεύτερον, το ΔΕΕ σταθερά αρνείται να αναγνωρίσει ως επιτακτικούς λόγους δημοσίου συμφέροντος αμιγώς οικονομικούς και δημοσιονομικούς λόγους⁵⁷. Κατ' αυτόν τον τρόπο, επομένως, αφαιρούνται από τα κράτη -μέλη εύκολα επιχειρήματα, όπως ο κίνδυνος διάβρωσης της φορολογικής βάσης ή η ανάγκη υποστήριξης της εθνικής οικονομίας, προκειμένου να δικαιολογήσουν φορολογικά μέτρα, καθώς πάντα η στερεότυπη απάντηση του ΔΕΕ σχετικά με αυτά τα επιχειρήματα είναι η εξής: «η μείωση των δημοσιονομικών εσόδων δεν μπορεί να θεωρηθεί ως επιτακτικός λόγος γενικού συμφέροντος, στον οποίο μπορεί να βασιστεί κανείς για να δικαιολογήσει μέτρο που είναι καταρχήν αντίθετο προς θεμελιώδη ελευθερία»⁵⁸. Σε μεγάλο βαθμό η απόρριψη του λόγου αυτού είναι αυτονόητη. Κάθε κατάργηση φορολογικού μέτρου ενέχει κόστος για το κράτος – μέλος : αν αυτό αρκούσε ως λόγος, αρνητική εναρμόνιση με στόχο την ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς δεν θα μπορούσε να επιτευχθεί⁵⁹.

Τέλος, θα εξετάσουμε το δικαιολογητικό λόγο της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων που έχει προβληθεί κατά καιρούς από τα κράτη -μέλη. Παρόλο που ο λόγος αυτός έγινε δεκτός από το ΔΕΕ στην απόφαση Futura Participations⁶⁰, όπου χρησιμοποιήθηκε για να δικαιολογήσει φορολογικό μέτρο του Λουξεμβούργου που επέβαλε σύμφωνη με εθνικούς κανόνες τήρηση βιβλίων και λογαριασμών σε μόνιμη εγκατάσταση γαλλικής εταιρίας, το ΔΕΕ πάγια απορρίπτει το λόγο αυτό, προκειμένου περί δικαιολόγησης φορολογικών μέτρων ουσιαστικού περιεχομένου και τον κάνει δεκτό, όπως είδαμε, μόνο σε σχέση με μέτρα που αφορούν την τήρηση

⁵⁶ Απόφ. ΔΕΚ της 13/07/1993, Commerzbank, C-330/91, ECLI:EU:C:1993:303

⁵⁷ Ενδεικτικά βλ. Απόφ. ΔΕΚ της 25/7/1991, Gouda, C- 288/89, ECLI:EU:C:1991:323 και απόφ. ΔΕΚ της 6/6/2000, Verkoijen, C- 35/98, ECLI:EU:C:2000:294

⁵⁸ Ενδεικτικά βλ. απόφαση ΔΕΚ της 11/3/2004, De Lasteyrie du Saillant, C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138, σκ.60

⁵⁹ Μαλαματάρης Χ.,ό.π., σελ.75

⁶⁰ Απόφ. ΔΕΚ της 15/5/1997, Futura Participations, C – 250/95, ECLI:EU:C:1997:239

λογιστικών ή άλλων διαδικαστικών διατυπώσεων. Αυτό συμβαίνει γιατί ο τεχνικός χαρακτήρας των μέτρων σχετικά με την τήρηση διαδικαστικών υποθέσεων τα καθιστά μη ικανά να αναχθούν σε ουσιώδη πτυχή της κυριαρχίας των κρατών – μελών, όπως είναι η επιβολή φόρων και η χορήγηση φορολογικών ελαφρύνσεων. Για αυτό, λοιπόν, το ΔΕΕ μόνο κατ' εξαίρεση έκανε δεκτό το λόγο της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων περιορίζοντάς τον στην τήρηση διαδικαστικών και μόνον προϋποθέσεων.

2.2.2. Νομολογιακά διαμορφωμένοι δικαιολογητικοί λόγοι

Το ΔΕΕ έχει δεχθεί μια σειρά περιορισμών στην άσκηση των θεμελιωδών οικονομικών ελευθεριών με δικαιολογητική βάση την ύπαρξη επιτακτικών λόγων γενικού συμφέροντος, που επιτρέπουν παρέκκλιση από τον κανόνα της ελεύθερης κυκλοφορίας. Οι επιτακτικοί λόγοι γενικού συμφέροντος, σε αντίθεση με τους λόγους που προβλέπονται ρητώς από τη ΣΛΕΕ, δεν είναι μια λίστα κλειστού αριθμού εξαιρέσεων, αλλά μια ανοιχτή βάση δικαιολόγησης στην οποία το ΔΕΕ δύναται να εντάσσει περισσότερες περιπτώσεις. Επιπλέον, πρέπει να διευκρινίσουμε ότι η χρήση των επιτακτικών λόγων γενικού συμφέροντος από το ΔΕΕ είναι διαφορετική στον τομέα της άμεσης φορολογίας. Είναι γνωστό ότι το ΔΕΕ δικαιολογεί με επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος μόνο τα αδιακρίτου εφαρμογής μέτρα. Ωστόσο, στο πεδίο της άμεσης φορολογίας η υιοθέτηση της διάκρισης μεταξύ διακριτικών μέτρων και αδιακρίτου εφαρμογής μέτρων, όπως προαναφέραμε, δημιουργεί συστηματικές δυσκολίες αφού κάθε περιοριστικό φορολογικό μέτρο εξετάζεται λόγω της ύπαρξης φορολογικών συνδέσμων ανάλογα με το αν διακρίνει ανάμεσα σε μία διασυννοριακή κατάσταση και μία παρεμφερή εσωτερική κατάσταση (π.χ. κάτοικοι/μη κάτοικοι)⁶¹. Οι επιτακτικοί λόγοι γενικού συμφέροντος που έχουν γίνει αποδεκτοί από τη νομολογία στο πεδίο της άμεσης φορολογίας είναι εξής: η φορολογική συνοχή, η ισόρροπη κατανομή της φορολογικής εξουσίας, η ανάγκη πρόληψης της φοροαποφυγής και ο κίνδυνος διπλού συνυπολογισμού των ζημιών. Στη συνέχεια, παρουσιάζονται αναλυτικότερα οι παραπάνω λόγοι, όπως έχουν γίνει δεκτοί κατά καιρούς δεκτοί από το ΔΕΕ σε φορολογικές υποθέσεις.

2.2.2.1. Η φορολογική συνοχή

Η έννοια της φορολογικής συνοχής συνοψίζεται στην ανάγκη να αντιστοιχούν, εντός της ίδιας φορολογικής δικαιοδοσίας, οι μειώσεις της φορολογικής βάσης και οι αντίστοιχες αυξήσεις της φορολογικής βάσης, όπως η μείωση των ζημιών και η φορολόγηση των αντίστοιχων κερδών, η

⁶¹Terra B. , Wattel P.,ό.π., σελ. 64

φορολόγηση του εισοδήματος και η έκπτωση των εξόδων που προκύπτουν από την απόκτησή του ή την φορολόγηση των μη πραγματοποιηθέντων κεφαλαιουχικών κερδών κατά την πραγματοποίησή τους. Ο δικαιολογητικός αυτός λόγος συγχέεται τις περισσότερες φορές με τον δικαιολογητικό λόγο της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας που θα εξετάσουμε παρακάτω. Ωστόσο, η νομολογία στα πλαίσια της στενής ερμηνείας των επιτακτικών λόγων δημοσίου συμφέροντος έχει εισαγάγει για τον συγκεκριμένο δικαιολογητικό λόγο της φορολογικής συνοχής την έννοια “άμεσου συνδέσμου”. Στην απόφαση Svensson και Gustavsson⁶², συγκεκριμένα, τόνισε ότι η φορολογική συνοχή θεμελιώνεται μόνο στον άμεσο σύνδεσμος μεταξύ της χορήγησης φορολογικού πλεονεκτήματος και του συμψηφισμού του πλεονεκτήματος αυτού με φορολογική επιβάρυνση. Για να μπορέσει, λοιπόν, να στοιχειοθετηθεί ο άμεσος σύνδεσμος μεταξύ δύο φορολογικών μέτρων θα πρέπει να υπάρχει ταυτότητα φορολογουμένου και ταυτότητα φόρου. Έτσι, π.χ. ο φόρος εταιριών και η δυνατότητα έκπτωσης που χορηγείται στους μετόχους δεν θεωρούνται ότι διαθέτουν άμεσο σύνδεσμο μεταξύ τους, αφού βαρύνουν διαφορετικό φορολογούμενο. Η υιοθέτηση του κριτηρίου του άμεσου συνδέσμου οδήγησε στην μακρόχρονη απόρριψη αυτού του δικαιολογητικού λόγου από το ΔΕΕ. Τέλος, στην μακρόχρονη αυτή απόρριψη έθεσε η απόφαση Krankenheim- Ruhesitz⁶³, η οποία εξέτασε γερμανικό φορολογικό μέτρο που επέτρεπε το συνυπολογισμό ζημιών αλλοδαπής μόνιμης εγκατάστασης προς τα κέρδη της γερμανικής εταιρίας από την οποία εξαρτάται, υπό την προϋπόθεση της φορολογικής επανένταξης των ως άνω ζημιών όταν η μόνιμη αυτή εγκατάσταση θα άρχιζε να αποκτά κέρδη. Το φορολογικό αυτό μέτρο θεωρήθηκε ότι εισάγει διακριτική μεταχείριση γιατί η προϋπόθεση της επανένταξης δεν προβλεπόταν για γερμανικές εταιρίες με μόνιμη εγκατάσταση στη Γερμανία. Το ΔΕΕ αποφάνθηκε στην υπόθεση αυτή ότι το γερμανικό μέτρο δικαιολογείται με βάση τη φορολογική συνοχή, καθώς υπάρχει άμεσος σύνδεσμος μεταξύ της επανένταξης των ζημιών και του προηγούμενου συνυπολογισμού τους.

2.2.2.2. Η ισόρροπη κατανομή της φορολογικής εξουσίας

Ο παρών λόγος δικαιολόγησης των περιοριστικών των ελευθεριών της ΣΛΕΕ εθνικών μέτρων φαίνεται να είναι από τους πιο σημαντικούς, αλλά παράλληλα και από τους πλέον αόριστους, καθώς φαίνεται να συμπίπτει, όπως σημειώσαμε, με τον δικαιολογητικό λόγο της φορολογικής

⁶² Απόφ. ΔΕΚ της 13/02/2014, Svensson και Gustavsson, C-466/12, ECLI:EU:C:2014:76 και Χριστιανός Β. (1998), Οι μεταστροφές της νομολογίας του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, σελ.132 επ., εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα

⁶³ Απόφ ΔΕΚ της 23/10/2008, Krankenheim- Ruhesitz, C – 157/07, ECLI:EU:C:2008:588 ,σκ.43

συνοχής. Ένα μέρος της θεωρίας θεωρεί τους δύο αυτούς λόγους ως “οι δύο όψεις του ίδιου νομίσματός”⁶⁴, καθώς και οι δύο έχουν να κάνουν με τη συνοχή της φορολογικής βάσης. Ο δικαιολογητικός λόγος της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας στηρίζεται στην αρχή της εδαφικότητας που εμπνέει γενικότερα το φορολογικό δίκαιο και την οποία έχει αναγνωρίσει το ΔΕΕ⁶⁵, ως την εξουσία των κρατών -μελών να φορολογούν το εισόδημα που πηγάζει από δραστηριότητες στο έδαφός του. Επομένως, ο δικαιολογητικός αυτός λόγος επιβεβαιώνει τη δυνατότητα των κρατών -μελών να περιορίσουν ή να επεκτείνουν τη φορολογική τους αρμοδιότητα σε ορισμένες δραστηριότητες. Εφόσον δεν έχει ολοκληρωθεί το εγχείρημα ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς, τα κράτη – μέλη διατηρούν την αρμοδιότητα να καθορίζουν τα κριτήρια επιβολής φόρου εισοδήματος και περιουσίας⁶⁶. Επομένως, το κράτος-μέλος δεν είναι υποχρεωμένο να επεκτείνει (π.χ. συνυπολογισμός ζημιών από δραστηριότητες στο εξωτερικό) ή να περιορίσει (π.χ. αποχή από φορολογία κερδών στο έδαφός του) τη φορολογική του κυριαρχία.

Η ισόρροπη κατανομή της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών - μελών αναφέρθηκε ως επιτακτικός λόγος γενικού συμφέροντος και έγινε δεκτός στην απόφαση ACT Group Litigation⁶⁷, όπου θεωρήθηκε θεμιτή βρετανική φορολογική διάταξη που δεν παρείχε πίστωση φόρου εταιριών που κατέβαλε η ημεδαπή διανέμουσα εταιρία επί των μερισμάτων στους μερισματούχους που έχουν έδρα στο εξωτερικό και δεν θα φορολογηθούν στο Ηνωμένο Βασίλειο για τα μερίσματα αυτά. Αντίθετη απόφαση θα κατέληγε στο ανεπίτρεπτο αποτέλεσμα να περιορίζεται το κράτος – μέλος ως προς τη φορολόγηση εισοδημάτων που πραγματοποιήθηκαν στο έδαφός του.

2.2.2.3. Η ανάγκη πρόληψης της φοροαποφυγής

Ο δικαιολογητικός λόγος της πρόληψης αποφυγής εθνικών διατάξεων συνδέεται με το γενικότερο θέμα της απαγόρευσης καταχρηστικής άσκησης δικαιωμάτων του ενωσιακού δικαίου (εν προκειμένω της ελευθερίας κυκλοφορίας). Το ΔΕΕ διαμόρφωσε το περιεχόμενο του δικαιολογητικού λόγου της πρόληψης της φοροαποφυγής μέσα από την ερμηνεία της αρχής της απαγόρευσης κατάχρησης κανόνων ενωσιακού δικαίου⁶⁸. Στο δικαιολογητικό αυτό λόγο, λοιπόν, διακρίνονται δύο κριτήρια, ένα αντικειμενικό και ένα υποκειμενικό. Το αντικειμενικό κριτήριο

⁶⁴Terra B, Wattel P.,ό.π., σελ.62

⁶⁵Ενδεικτικά βλ. αποφάσεις ΔΕΚ Futura Participations, C- 250/95 ,ό.π. και Marks & Spencer, C- 443/2003, ό.π.

⁶⁶Απόφ. ΔΕΚ της 28/2/2008, Deutsche Shell, C- 293/06,ECLI:EU:C:2008:129 ,σκ.41,42

⁶⁷ Απόφ. ΔΕΚ της 12/12/2006,Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C- 374/04, ECLI:EU:C:2006:773 ,σκ.59

⁶⁸Απόφ. ΔΕΚ της 21/02/2006, Halifax,C-255/02,ECLI:EU:C:2006:121 ,σκ.74

είναι ότι θα πρέπει η υπό έρευνα συμπεριφορά να είναι αντίθετη προς το σκοπό των κανόνων που τη διέπουν και το υποκειμενικό κριτήριο συνίσταται στην πρόθεση απόκτησης οφέλους από κανόνες δικαίου, παρουσιάζοντας πλασματικά ότι πληρούν το πραγματικό τους. Ωστόσο, και τα δύο κριτήρια εξετάζονται στα πλαίσια αντικειμενικών στοιχείων, καθώς είναι πάγια η νομολογία του ΔΕΕ ότι δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν πρόθεση των φορολογουμένων να μειώνουν τη φορολογική τους οφειλή. Η απόκτηση ωφέλειας από μία οικονομική δραστηριότητα λόγω του διασυννοριακού της στοιχείου δεν σημαίνει κατ' ανάγκη ότι πρόκειται περί φοροαποφυγής. Η πρόθεση, λοιπόν, πρέπει να συνδέεται και να αποδεικνύεται από τη διαμόρφωση (αντικειμενικών) πλασματικών καταστάσεων. Τα δύο αυτά κριτήρια, συνεπώς, γενικότερα αλληλοσυμπληρώνονται και η μόνη τους διαφορά είναι ότι το πρώτο εστιάζει στον κανόνα δικαίου και το δεύτερο στη συμπεριφορά του ιδιώτη.

Την παραπάνω συλλογιστική μπορούμε να εντοπίσουμε στην απόφαση αρχής Cadbury Schweppes όπου το ΔΕΕ έδωσε απάντηση στο τι αποτελεί και τι δεν αποτελεί απαγορευμένη φοροαποφυγή. Συγκεκριμένα, παρατήρησε ότι τα εθνικά μέτρα καταπολέμησης της φοροαποφυγής μπορούν να δικαιολογηθούν μόνον όταν αφορούν “καθαρά πλασματικές καταστάσεις” (wholly artificial arrangements), μοναδικός σκοπός των οποίων είναι η αποφυγή της υπαγωγής στη νομοθεσία του ενδιαφερόμενου κράτους -μέλους. Την έννοια των καθαρά επίπλαστων καταστάσεων προσδιόρισε το ΔΕΕ στην ίδια απόφαση, διευκρινίζοντας ότι η ύπαρξη πραγματικής εγκατάστασης πρέπει να αποδεικνύεται με αντικειμενικά και εξακριβώσιμα από τρίτους στοιχεία⁶⁹. Δηλαδή, καθαρά πλασματικές καταστάσεις είναι εκείνες στις οποίες τα νομικά μορφολογικά στοιχεία είναι παρόντα, όχι όμως και η οικονομική/πραγματική ουσία που θα έπρεπε να τα συνοδεύει. Χαρακτηριστικό παράδειγμα, όπως είδαμε, είναι οι εταιρίες γραμματοκιβωτίου (letterbox companies).

Ωστόσο, υπήρξε μία περίπτωση παρέκκλισης από την παραπάνω πάγια νομολογία, όπου το ΔΕΕ ακολούθησε διαφορετική κατεύθυνση σχετικά με την φοροαποφυγή αντιμετωπίζοντάς την με αρκετή ευρύτητα. Στην απόφαση Oy AA70 η επίμαχη εθνική νομοθεσία δεν είχε αποκλειστικά ως στόχο να αντιμετωπίσει αμιγώς επίπλαστες καταστάσεις χωρίς οικονομική δραστηριότητα, οι οποίες δημιουργήθηκαν με μοναδικό σκοπό την αποφυγή του φόρου, αλλά εφαρμόζταν γενικότερα και σε καταστάσεις όπου υπήρχε πραγματική άσκηση οικονομικής δραστηριότητας. Παρόλα αυτά το ΔΕΕ αποφάνθηκε ότι η σχετική νομοθεσία εξυπηρετούσε την καταπολέμηση της

⁶⁹Απόφ. ΔΕΚ Cadbury Schweppes, C- 196/04, ό.π.,σκ.67-68

⁷⁰Απόφ. ΔΕΚ της 18/7/2007, Oy AA, C-231/05,ECLI:EU:C:2007:439 ,σκ.63-64

φοροαποφυγής. Σε κάθε περίπτωση πρέπει να παρατηρήσουμε ότι ο τρόπος με τον οποίο εξέτασε η συγκεκριμένη νομολογία του ΔΕΕ το δικαιολογητικό λόγο της πρόληψης της φοροαποφυγής κρίνεται ατυχής και αυθαίρετος αφού κρίνει το ζήτημα αυτό με μία ιδιαιτέρως ευρεία ερμηνεία. Παρόλα αυτά αποτελεί μία μεμονωμένη περίπτωση που δεν επιβεβαιώθηκε στη μεταγενέστερη νομολογία του ΔΕΕ ώστε να μη θέτει εν αμφιβόλω την παραπάνω πάγια νομολογία που διαμορφώθηκε με την απόφαση της Cadbury Schweppes.

2.2.2.4. Ο κίνδυνος διπλού συνυπολογισμού των ζημιών

Συναφώς, το ΔΕΕ έχει κρίνει ότι τα κράτη- μέλη πρέπει να μπορούν να αποτρέπουν τον κίνδυνο διπλού συνυπολογισμού των ζημιών⁷¹. Είναι αληθές ότι, στην περίπτωση της φορολογήσεως των εισοδημάτων μόνιμης εγκαταστάσεως εκ μέρους δύο κρατών -μελών, φαίνεται δικαιολογημένο οι δαπάνες της εν λόγω εγκαταστάσεως να μπορούν να εκπίπτουν από τα εισοδήματα αυτά στο πλαίσιο του μεν ή του δε φορολογικού συστήματος, συμφώνως προς τις εθνικές διατάξεις. Για αυτό το λόγο επιτράπηκε στα κράτη – μέλη η λήψη μέτρων για την αντιμετώπιση του φαινομένου να ζητείται συνυπολογισμός των ζημιών μιας (θυγατρικής, συνήθως) εταιρίας για τη μείωση της φορολογικής υποχρέωσης που υπέχει η ίδια ή η μητρική της σε περισσότερα κράτη. Μάλιστα, στα πλαίσια της απόφασης NN72 όπου έγινε δεκτή η επίκληση του παραπάνω επιτακτικού λόγου γενικού συμφέροντος από τις δανικές αρχές, ο ΓΕ M. Campos Sánchez-Bordona επεσήμανε στις προτάσεις του ότι η διαφορετική μεταχείριση που εισάγει η εθνική νομοθεσία φαίνεται δικαιολογημένη, καθώς ελλείψει της εθνικής αυτής νομοθεσίας η διασυννοριακή κατάσταση θα παρείχε αδικαιολόγητο πλεονέκτημα σε σχέση με την αντίστοιχη εσωτερική κατάσταση, στο πλαίσιο της οποίας η διπλή έκπτωση δεν είναι δυνατή.

2.2.3. Η αρχή της αναλογικότητας

Μέρος του συλλογισμού του ΔΕΕ για τη δικαιολόγηση ενός περιοριστικού για τις θεμελιώδεις ελευθερίες εθνικού μέτρου είναι η εξέταση της αρχής της αναλογικότητας. Κατ' αρχήν μόνο το γεγονός ότι εθνικές διατάξεις οδηγούν σε απόκλιση από τον κανόνα που είναι η εφαρμογή του ενωσιακού δικαίου σημαίνει ότι η χρήση τους πρέπει να είναι περιορισμένη και για αυτό το λόγο η εξέταση της αναλογικότητας των εθνικών μέτρων θεωρείται απαραίτητη προκειμένου να κρίνεται αν οι εθνικές ρυθμίσεις περιορίζουν την άσκηση των θεμελιωδών ελευθεριών κυκλοφορίας περισσότερο από το αναγκαίο για την επίτευξη των θεμιτών στόχων της συνοχής

⁷¹Βλ. ενδεικτικά αποφάσεις ΔΕΚ της 13/12 2005, Marks & Spencer, C-446/03,ό.π., σκ. 47, και της 15/05/ 2008, Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, σκ. 35

⁷² Απόφ. ΔΕΕ NN, C- 28/17 ,ό.π.

του φορολογικού συστήματος και της αποτελεσματικής εποπτείας επί της συνοχής αυτής. Επομένως, μπορεί εθνική ρύθμιση να κρίνεται κατά περίπτωση δικαιολογημένη στα πλαίσια κάποιου από τους παραπάνω επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος, ωστόσο προκειμένου να γίνει τελείως αποδεκτή από το ΔΕΕ κρίνεται σκόπιμο να διερευνηθεί κατά πόσο η ρύθμιση αυτή είναι επαρκώς εξειδικευμένη, δηλαδή κατά πόσο πληροί τα κριτήρια που θέτει η αρχή της αναλογικότητας. Τα κριτήρια αυτά αναλύονται ως εξής: α) προσφορότητα (καταλληλότητα) του εξεταζόμενου μέτρου για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού, β) αναγκαιότητα, δηλαδή την αδυναμία αντικατάστασης του από άλλο μετρώ εξίσου αποτελεσματικό αλλά λιγότερο επαχθές για άλλα προστατευόμενα συμφέροντα και γ) την υπό στενή έννοια αναλογικότητα (*stricto sensu*) η οποία προϋποθέτει την ύπαρξη αναλογίας μεταξύ μέτρου και επιδιωκόμενου σκοπού (στάθμιση κόστους –οφέλους).

Επειδή το ΔΕΕ έχει προβεί σε έλεγχο αναλογικότητας, κυρίως, στα πλαίσια αντικαταχρηστικών εθνικών μέτρων, καθώς η πρόληψη κατά της φοροαποφυγής φαίνεται να γίνεται πιο εύκολα αποδεκτός ως επιτακτικός λόγος γενικού συμφέροντος, αφού σχετίζεται και με την πρόληψη κατάχρησης του ενωσιακού δικαίου θα αναφέρουμε ως παράδειγμα τον έλεγχο αναλογικότητας που έλαβε χώρα στην υπόθεση Marks & Spencer⁷³. Όπως ήδη έχουμε αναφέρει, στην υπόθεση αυτή κρίθηκε αν ήταν σύμφωνες προς την ελευθερία εγκατάστασης οι διατάξεις του βρετανικού φορολογικού νόμου που επέτρεπαν μεν την έκπτωση ζημιών θυγατρικών εταιρειών από το εισόδημα της μητρικής τους εταιρείας αν οι πρώτες ήταν εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο, αλλά απαγόρευαν την αντίστοιχη έκπτωση αν οι θυγατρικές έδρευαν σε άλλο κράτος -μέλος. Η υπόθεση έφτασε με προδικαστικό ερώτημα στο ΔΕΕ μετά την προσφυγή της βρετανικής μητρικής εταιρείας Marks & Spencer κατά της απόφασης της βρετανικής φορολογικής αρχής να μην αναγνωρίσει ως εκπιπόμενες από τα φορολογητέα κέρδη της, τις ζημιές που είχαν εμφανίσει οι θυγατρικές της σε άλλα κράτη μέλη (Βέλγιο, Γερμανία, Γαλλία). Το ΔΕΕ έκρινε, βεβαίως, ότι οι ως άνω φορολογικές διατάξεις έθεταν εμπόδιο στην ελευθερία εγκατάστασης, αποτρέποντας τις βρετανικές εταιρίες από το να εγκαθιστούν θυγατρικές στα άλλα κράτη- μέλη. Δέχθηκε όμως, επιπλέον, ότι οι ως άνω διατάξεις ήταν δικαιολογημένες στη βάση πρόληψης κατά της φοροαποφυγής. Πράγματι, η δυνατότητα των πολυεθνικών ομίλων να μεταφέρουν ζημιές που σημείωσαν θυγατρικές μη εγκατεστημένες στη χώρα της μητρικής εμπεριέχει τον κίνδυνο να κατασκευάζεται με τεχνητό τρόπο η μεταφορά των ζημιών στην εταιρεία που είναι εγκατεστημένη στο κράτος μέλος με τον υψηλότερο φορολογικό συντελεστή. Παρά το γεγονός ότι το ΔΕΕ αναγνώρισε την ύπαρξη επιτακτικών λόγων δημοσίου συμφέροντος για τη θέσπιση του παραπάνω

⁷³ Απόφ. ΔΕΚ Marks&Spencer, C- 443/03 ,ό.π.

νόμου, έκρινε ότι ο τελευταίος δεν ήταν σύμφωνος με την αρχή της αναλογικότητας. Συγκεκριμένα, έκρινε ότι το μέτρο ήταν δυσανάλογο σε σχέση με τον επιδιωκόμενο σκοπό, καθώς απέκλειε σε όλες ανεξαιρέτως τις περιπτώσεις μια μητρική εταιρεία από το να ωφεληθεί έκπτωσης των ζημιών που παρουσίασαν θυγατρικές της σε άλλα κράτη- μέλη. Σε σχέση με το παραπάνω ζήτημα το ΔΕΕ έκρινε ότι, αν μια μητρική εταιρεία αποδείξει στις εθνικές φορολογικές αρχές ότι η εγκατεστημένη σε άλλο κράτος- μέλος θυγατρική της έχει εξαντλήσει όλες τις δυνατότητες αναγνώρισης των ζημιών της στο κράτος- μέλος που αυτή εδρεύει, είτε στην τρέχουσα, είτε σε προηγούμενες είτε σε επόμενες φορολογικές χρήσεις, τότε θα έπρεπε να μπορεί να ζητηθεί η έκπτωση των ζημιών από τα φορολογητέα κέρδη της μητρικής.

Η νομολογία που αφορά την αρχή της αναλογικότητας είναι πλούσια αλλά όχι συμπαγής υπό την έννοια ότι ο δικαστικός έλεγχος δεν είναι πάντα ομοιογενής αλλά μπορεί να μεταβάλλεται σε συνάρτηση με τις συνθήκες κάθε περίπτωσης. Η *ad hoc* έκταση και ένταση του ελέγχου ποικίλλει. Η νομολογία δεν αναλύει πάντα το σύνολο των κριτηρίων αλλά αρκείται συχνά στον έλεγχο μίας ή δύο πτυχών, άλλοτε της καταλληλότητας και άλλοτε της αναγκαιότητας των εξεταζόμενων μέτρων ή και των δύο αυτών πτυχών. Ανεξάρτητα από αυτό είναι πολύ σημαντικό ότι στα πλαίσια του ελέγχου της αναλογικότητας ενός περιοριστικού εθνικού μέτρου το ΔΕΕ τηρεί ιδιαίτερα αυστηρή στάση λόγω της δυσπιστίας του έναντι των κρατών – μελών που τείνουν να προβάλλουν συχνά επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος προκειμένου να προστατεύσουν την οικονομία τους από τη μείωση των δημοσίων εσόδων και, επομένως, ένα εθνικό μέτρο για να περάσει με επιτυχία από τον έλεγχο αναλογικότητας θα πρέπει να είναι επαρκώς εξειδικευμένο, ώστε να κρίνεται κατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και να μην βαίνει πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού⁷⁴.

⁷⁴ Παπαδοπούλου Ε. (2006), Η κοινοτική αρχή της αναλογικότητας ενώπιον του εθνικού δικαστή: απαράκαμψη δικαιοσύνης σταθερά ή νομολογιακά προσδιοριζόμενη μεταβλητή, Αντ. Ν Σακκουλας, Αθήνα -Θεσσαλονίκη, σελ. 293

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

Η αναγκαιότητα εναρμόνισης των φορολογικών συστημάτων των κρατών – μελών

Στο πρώτο μέρος παρουσιάστηκαν τα όρια που θέτει η λειτουργία της εσωτερικής αγοράς στην φορολογική κυριαρχία των κρατών – μελών. Παρά ταύτα, σύμφωνα με την κλασική διατύπωση του ΔΕΕ, η οποία επαναλαμβάνεται σταθερά σε κάθε απόφαση που σχηματίζει όταν εξετάζει εθνικές φορολογικές ρυθμίσεις που άπτονται του τομέα της άμεσης φορολογίας, « η άμεση φορολογία εμπίπτει στην κρατική αρμοδιότητα», που σημαίνει ότι μεγάλα τμήματα της κρατικής κυριαρχίας παραμένουν στην εξουσία των κρατών – μελών. Η αλληλεπίδραση αυτών με την φορολογική κυριαρχία των άλλων κρατών – μελών οδηγούν σε φαινόμενα διπλής φορολογίας και φορολογικού ανταγωνισμού. Τα προβλήματα αυτά αποτελούν ευρύτερα προβλήματα του διεθνούς φορολογικού δικαίου. Στο παρόν στάδιο της μελέτης επιχειρείται μια σύντομη γενική περιγραφή των παραπάνω ζητημάτων, εξετάζοντας τις επιπτώσεις και τα όρια που θέτουν στην ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς, καθώς και των αποτυχημένων προσπαθειών του ΔΕΕ να δώσει λύση στα ανωτέρω προβλήματα μέσω της αρνητικής εναρμόνισης καταλήγοντας, θα λέγαμε, στο συμπέρασμα ότι τα προβλήματα αυτά αποτελούν “αναγκαίο κακό” της συνύπαρξης διαφορετικών φορολογικών κυριαρχιών (Κεφάλαιο 1). Παρόλα αυτά, σκοπός της ΕΕ είναι η εγκαθίδρυση εσωτερικής αγοράς (άρθρο 3 παρ. 2 ΣΕΕ), ενός κοινού χώρου, χωρίς εσωτερικά σύνορα, εντός του οποίου εξασφαλίζονται οι θεμελιώδεις οικονομικές ελευθερίες. Για την επίτευξη του παραπάνω στόχου και την αντιμετώπιση των προβλημάτων που προκαλούν τα φαινόμενα της διπλής φορολόγησης και του φορολογικού ανταγωνισμού, καταβάλλονται προσπάθειες εναρμόνισης των πολιτικών που επηρεάζουν τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Η μελέτη μας, λοιπόν, καταλήγει στην εξέταση των αρχικών διστακτικών προσπαθειών που έχουν γίνει από τη μεριά της Επιτροπής για την επίτευξη φορολογικής ουδετερότητας με αποκορύφωμα την τελευταία πιο συντονισμένη, θα λέγαμε, δράση της με την υιοθέτηση ενός πακέτου μέτρων για την αντιμετώπιση των παραπάνω ζητημάτων και στην εξαγωγή συμπερασμάτων ως προς το αν τελικά συμβαδίζουν με τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και αν τελικά και σε ποιο βαθμό αντιμετωπίζουν το πρόβλημα (Κεφάλαιο 2).

Κεφάλαιο 1^ο

Κρίσιμα ζητήματα που αναδύονται από την παράλληλη άσκηση της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών -μελών στα πλαίσια της εσωτερικής αγοράς

1.1. Το φαινόμενο της διπλής φορολόγησης

Η συνύπαρξη διαφορετικών φορολογικών κυριαρχιών στο χώρο της εσωτερικής αγοράς δημιουργεί φαινόμενα διπλής φορολογίας στα νομικά πρόσωπα, τα οποία επιλέγουν να ασκήσουν οικονομικές δραστηριότητες που εκτείνονται σε περισσότερα από ένα κράτη -μέλη. Το γεγονός και μόνο ότι οι κανόνες των κρατών-μελών παραμένουν χωρίς εναρμόνιση δημιουργεί προβλήματα σε επιχειρήσεις που επιθυμούν να δραστηριοποιηθούν πέρα από το εθνικό επίπεδο. Στη συνέχεια θα προσπαθήσουμε να προβούμε στις απαραίτητες οριοθετήσεις του φαινομένου της διπλής φορολογίας αλλά και θα εμβαθύνουμε στη στάση που υιοθετεί το ΔΕΕ απέναντι στο φαινόμενο αυτό.

1.1.1. Έννοια και οριοθέτηση του φαινομένου της διπλής φορολογίας

Η φορολογική κυριαρχία επιτρέπει στα κράτη- μέλη να οργανώνουν το φορολογικό τους σύστημα στη βάση των εθνικών επιλογών και ανεξάρτητα από τα συστήματα των υπολοίπων κρατών. Όπως είδαμε, λοιπόν, η πρόβλεψη από το διεθνές φορολογικό δίκαιο των φορολογικών συνδέσμων σημαίνει ότι ένα κράτος – μέλος μπορεί να φορολογήσει μια συναλλαγή, εφόσον συνδέεται με δεσμούς εδαφικότητας προς τα πρόσωπα ή προς την ίδια τη συναλλαγή.

Έτσι, είναι πιθανόν οι διασυνοριακές οικονομικές δραστηριότητες να εκτίθενται στο ενδεχόμενο της διπλής φορολογίας, καθώς το κράτος της εγκατάστασης (κατοικίας) του επιχειρούντος νομικού προσώπου και το κράτος της πηγής εισοδήματος μπορεί να επιβάλλουν φορολογία σωρευτικά, αφού το ενωσιακό δίκαιο δεν περιέχει καμία νομική βάση για την επιλογή του συνδετικού κριτηρίου το οποίο θα κατανείμει τη φορολογική αρμοδιότητα. Επομένως, είναι αδύνατο να προσδιοριστεί σε ποιο κράτος -μέλος ανήκει η φορολογική αρμοδιότητα. Λόγω αυτής της αδυναμίας, είναι λογικό να καθίσταται κατ' επέκταση αδύνατο να διαπιστωθεί ποιο κράτος- μέλος είναι υπεύθυνο να άρει τη διπλή φορολόγηση που δημιουργείται από τη παράλληλη άσκηση φορολογικής αρμοδιότητας μεταξύ των δύο κρατών -μελών⁷⁵. Είναι ιδιαίτερα σημαντικό να

⁷⁵Terra B., Wattel P., ό.π., σελ. 884

τονίσουμε ότι το φαινόμενο της διπλής φορολογίας μπορεί να δημιουργεί σημαντικά προβλήματα στη διασυνοριακή συνεργασία επιχειρήσεων ήδη στο παγκόσμιο οικονομικό περιβάλλον, όμως στα πλαίσια της εγκαθίδρυσης και λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς καθίσταται πολύ περισσότερο βλαπτικό. Συγκεκριμένα, ο ΓΕ στην υπόθεση D παρατήρησε σχετικά πως «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»⁷⁶.

Τα κράτη -μέλη επιχειρούν με διάφορους τρόπους να αντιμετωπίσουν το πρόβλημα, στο πλαίσιο της εσωτερικής αγοράς, αλλά χωρίς ιδιαίτερη αποτελεσματικότητα. Πρώτον, σε ορισμένες περιπτώσεις, τα κράτη- μέλη έχουν θεσπίσει μέτρα για τα προβλήματα διπλής φορολόγησης που προκύπτουν στο εσωτερικό του κράτους- μέλους (λ.χ. συστήματα απαλλαγής και συμψηφισμού). Με βάση την αρχή της μη διάκρισης που ισχύει στα πλαίσια της εσωτερικής αγοράς, τα μέτρα αυτά που αφορούν εσωτερικά φαινόμενα μπορούν να επεκταθούν και σε παρεμφερείς καταστάσεις με διασυνοριακό χαρακτήρα. Βέβαια, είναι δυνατό το κράτος να μην λαμβάνει τέτοια μέτρα και να έχει διαμορφώσει το φορολογικό του καθεστώς με τέτοιο τρόπο ώστε να μη γεννώνται προβλήματα διπλής φορολόγησης στο εσωτερικό.

Δεύτερον, τα κράτη -μέλη έχουν συνάψει μεταξύ τους μεγάλο αριθμό Διμερών Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (στο εξής ΔΣΑΔΦ). Με βάση αυτές κατανέμεται η φορολογική αρμοδιότητα των συμβαλλομένων κρατών- μελών κατά τέτοιο τρόπο ώστε να αντιμετωπίζονται φαινόμενα διπλής φορολόγησης. Παρόλα αυτά, και σε αυτή την περίπτωση δημιουργούνται δυσχέρειες, καθώς τα κράτη- μέλη δεν είναι βέβαιο ότι διαθέτουν συμβάσεις με όλα τα υπόλοιπα κράτη- μέλη. Επιπλέον, η ερμηνεία συγκεκριμένων όρων στις ΔΣΑΔΦ είναι αβέβαιη, καθώς αποτελούν το αποτέλεσμα συγκερασμού των βουλήσεων δύο κρατών-μελών, όπως επίσης υπάρχει το ενδεχόμενο μεταγενέστερης μονομερούς ανατροπής τους από τα κράτη μέλη (treaty override). Συνεπώς, το πρόβλημα της διπλής φορολογίας παραμένει παρόν, με αποτέλεσμα η στατική συνύπαρξη των φορολογικών κυριαρχιών να δημιουργεί προβλήματα στη λειτουργία και ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς.⁷⁷

1.1.2 Η αποδοχή της φορολογική κυριαρχίας των κρατών – μελών από το ΔΕΕ

Το ΔΕΕ προσπάθησε να αντιμετωπίσει πολλές φορές το πρόβλημα της διπλής φορολογίας στον τομέα της άμεσης φορολογίας με βάση τις θεμελιώδεις ελευθερίες κυκλοφορίας και την αρχή της μη διάκρισης. Η αρχή αυτή επιτάσσει να επεκτείνονται τα υπάρχοντα εσωτερικά μέτρα

⁷⁶Προτάσεις ΓΕ Ruis – Jarado Colomer D. της 26/10/2004, στην υπόθεση D., C- 376/03, ECLI:EU:C:2004:663, σκ. 85

⁷⁷Μαλαματάρης Χρ. (2010), ό.π., σελ.114

αντιμετώπισης της διπλής φορολογίας και σε καταστάσεις με στοιχεία διασυνοριακότητας. Χαρακτηριστική υπήρξε η απόφαση Manninen⁷⁸ όπου το ΔΕΕ αποφάνθηκε ότι το Φινλανδικό σύστημα πίστωσης φόρου εταιριών που χορηγείται στους λήπτες μερισμάτων ημεδαπών εταιριών πρέπει να επεκταθεί και στους λήπτες μερισμάτων προερχομένων από εταιρίες με έδρα σε άλλα κράτη-μέλη. Τελικά, δηλαδή, θεώρησε ότι οι λήπτες μερισμάτων ημεδαπής και αλλοδαπής προέλευσης βρίσκονται σε παρεμφερή κατάσταση, παρ' ότι η Φινλανδία επιβάλλει φόρο εταιριών μόνο στις ημεδαπές διανεμούσες εταιρίες.

Το ίδιο, όμως, το εργαλείο της μη διάκρισης γεννά ζητήματα. Παραδείγματος χάρη, το κράτος – μέλος Α επιβάλλει παρακράτηση φόρου επί των μερισμάτων στην πηγή χ%, ανεξαρτήτως αν αυτά διανέμονται σε μετόχους – κατοίκους ή μετόχους – μη κατοίκους. Και αντίστοιχα το κράτος – μέλος Β, επιβάλλει φορολογία στους κατοίκους για τα εισοδήματα από μερίσματα γ%, ανεξαρτήτως αν αυτά προέρχονται από αλλοδαπές ή ημεδαπές εταιρίες. Όπως είναι προφανές, ενώ κανένα από τα δύο κράτη- μέλη δεν εισάγει διακριτική μεταχείριση, κάτοικος του κράτους Β που λαμβάνει μερίσματα από κεφαλαιουχική εταιρία που βρίσκεται στο κράτος Α, υπόκειται σε διπλή φορολόγηση, πράγμα που δημιουργεί εμπόδια στην ελεύθερη κυκλοφορία του εντός της εσωτερικής αγοράς.⁷⁹ Στην περίπτωση αυτή, η διπλή φορολόγηση προκύπτει από μη διακρίνοντα μέτρα. Το πρόβλημα δημιουργείται από την ίδια τη συνύπαρξη των φορολογικών κυριαρχιών των δύο κρατών – μελών, που οδηγεί σε σωρευτική εφαρμογή φορολογικών μέτρων στον ίδιο φορολογούμενο, για το ίδιο εισόδημα και για το ίδιο χρονικό διάστημα.

Έχει υποστηριχθεί σε αυτό το σημείο ότι η αντιμετώπιση τέτοιων καταστάσεων μπορεί να επιτευχθεί χρησιμοποιώντας το κριτήριο του εμποδίου, το οποίο ακόμα και σε μη διακρίνοντα εθνικά μέτρα καθιστά τη διπλή φορολογία ασύμβατη προς τις θεμελιώδεις ελευθερίες κυκλοφορίας, καθώς εμποδίζει την πρόσβαση στην εσωτερική αγορά⁸⁰. Παρόλα αυτά, σύμφωνα με άλλη άποψη⁸¹ η θεωρία αυτή λίγη σημασία έχει στο πεδίο των άμεσων φόρων, καθώς κάθε φόρος αποτελεί εμπόδιο και το ενωσιακό δίκαιο δεν προσδιορίζει ποιος σύνδεσμος από αυτούς που καθορίζουν την φορολογική αρμοδιότητα είναι περισσότερο προτιμητέος. Εξάλλου, μια τέτοια προσέγγιση γεννά ανασφάλεια δικαίου, καθώς πώς θα αποφασίσει το ΔΕΕ ποιος κράτους η φορολογική κυριαρχία πρέπει να περιοριστεί. Το ΔΕΕ καλείται, έτσι, εμμέσως να παίζει ένα

⁷⁸ Απόφ. ΔΕΚ Manninen, C- 319/02, ό.π.

⁷⁹ Μαλαματάρης Χρ. (2010), ό.π., σελ. 116

⁸⁰ Vanistendael F., (2008), Does the ECJ have the power of interpretation to build a tax system compatible with the fundamental freedoms?, EC Tax Review, σελ. 52, 63

⁸¹ Terra B., Wattel P., ό.π., σελ. 890

πολιτικά ευαίσθητο ρόλο, κατανέμοντας το ίδιο τις φορολογικές αρμοδιότητες μεταξύ των κρατών – μελών, κάτι που σε επίπεδο διεθνούς δικαίου μόνο ΔΣΑΔΦ μπορεί να επιτευχθεί.

Στους παραπάνω προβληματισμούς περί αντιμετώπισης της διπλής φορολογίας με τις διατάξεις περί ελεύθερης κυκλοφορίας, το ΔΕΕ απάντησε ήδη από το 2006 με την απόφαση αρχής Kerckhaert – Mores ⁸² ότι η δυσμενής μεταχείριση διασυνοριακών περιπτώσεων που δημιουργείται από τις διαφορές των φορολογικών συστημάτων βρίσκεται εκτός του πεδίου εφαρμογής των θεμελιωδών ελευθεριών, όταν δεν είναι αποτέλεσμα διακριτικής μεταχείρισης ενός από τα δύο κράτη – μέλη, τα οποία εμπλέκονται στην εκάστοτε περίπτωση, αλλά αποτέλεσμα από την αλληλεπίδραση δύο διαφορετικών φορολογικών κυριαρχιών ή από την παράλληλη εφαρμογή δύο ταυτόσημων φορολογικών συστημάτων, τα οποία όμως χρησιμοποιούν διαφορετικό φορολογικό σύνδεσμο για τους κατοίκους (φορολόγηση παγκόσμιου εισοδήματος) και για τους μη κατοίκους (φορολόγηση εισοδήματος στην πηγή)⁸³.

Πιο συγκεκριμένα, το ΔΕΕ έχει επανειλημμένως αποφανθεί ότι οι θεμελιώδεις ελευθερίες δεν υποχρεώνουν τα κράτη- μέλη να λαμβάνουν υπόψη, κατά την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας τους, τις ενδεχομένως δυσμενείς συνέπειες που απορρέουν από τις ιδιομορφίες μιας κανονιστικής ρυθμίσεως άλλου κράτους- μέλους. Στην υπόθεση Krankenheim⁸⁴ στις σκέψεις 49 και 50 έκρινε ότι «...το κράτος -μέλος δεν μπορεί να είναι υποχρεωμένο να λαμβάνει υπόψη, κατά την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας του, τις ζημίες της μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως που βρίσκεται σε άλλο κράτος -μέλος και ανήκει σε εταιρία εδρεύουσα στο πρώτο κράτος -μέλος, για τον λόγο και μόνο ότι οι ζημίες αυτές δεν πρόκειται να ληφθούν υπόψη, από φορολογική άποψη, από το κράτος- μέλος στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση» και «...η ελευθερία εγκαταστάσεως δεν μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι τα κράτη- μέλη είναι υποχρεωμένα να διαμορφώνουν τις φορολογικές διατάξεις τους σε συνάρτηση με τις φορολογικές διατάξεις των άλλων κρατών -μελών, ώστε να διασφαλίζουν σε κάθε περίπτωση ότι ο επιβαλλόμενος φόρος θα εξαλείφει οποιαδήποτε διαφορά οφειλόμενη στις εθνικές φορολογικές ρυθμίσεις». Επιπλέον, το ΔΕΕ έχει επισημάνει ότι η άσκηση των θεμελιωδών ελευθεριών δεν εγγυάται ότι η μεταφορά των δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης σε άλλο κράτος- μέλος θα είναι χωρίς φορολογικά μειονεκτήματα⁸⁵. Στο πλαίσιο αυτό, μεγάλο ενδιαφέρον παρουσιάζει η απόφαση Orange European Smallcap Fund (OESF)⁸⁶, η οποία αφορούσε την φορολογική μεταχείριση ολλανδικού οργανισμού συλλογικών επενδύσεων φορολογικού

⁸² Απόφ. ΔΕΚ της 14/11/2006, Kerckhaert-Mores, C- 513/04, ECLI:EU:C:2006:713

⁸³ Terra B., Wattel P., ό.π., σελ.884

⁸⁴ Απόφ. ΔΕΚ της 23/08/2008, Krankenheim Ruhesitz, C-157/07, ECLI:EU:C:2008:588

⁸⁵ Απόφ. ΔΕΚ της 12/07/2005, Egon Schempp, C – 403/03, ECLI:EU:C:2005:446 , σκ.45

⁸⁶ Απόφ. ΔΕΚ της 20/05/2008, Orange European Smallcap Fund, C-194/06, ECLI:EU:C:2008:289 ,σκ.32,37

χαρακτήρα. Οι οργανισμοί αυτού του τύπου διαθέτουν μετοχικό κεφάλαιο και μετόχους και ταυτόχρονα συμμετέχουν οι ίδιοι στο μετοχικό κεφάλαιο άλλων εταιρειών στην ευρωπαϊκή αγορά. Ζήτημα ανέκυψε γιατί στην Ολλανδία οι οργανισμοί αυτοί δεν υπόκεινται σε φόρο ως προς τα μερίσματα που λαμβάνουν, ανεξαρτήτως της προέλευσης των μερισμάτων. Αυτό, βέβαια, οδηγεί σε δυσμενέστερη μεταχείριση τα μερίσματα που προέρχονται από χώρες όπου τα μερίσματα φορολογούνται με παρακράτηση φόρου, καθώς ο τελευταίος δεν μπορεί να συμψηφιστεί. Ωστόσο, η δυσμενής αυτή μεταχείριση αποδόθηκε από το ΔΕΕ στην παράλληλη άσκηση των φορολογικών κυριαρχιών των κρατών – μελών και σημειώθηκε ότι δεν έρχεται σε αντίθεση με τις θεμελιώδεις ελευθερίες κυκλοφορίας. Την παραπάνω σκέψη επανέλαβε το ΔΕΕ αρκετές φορές σε υποθέσεις που άχθηκαν ενώπιον του με αποτέλεσμα να μπορούμε να συμπεράνουμε ότι η διπλή φορολόγηση διασυννοριακών περιπτώσεων από δύο κράτη- μέλη αποτελεί ιδιαιτέρως αντιπροσωπευτικό παράδειγμα όπου, κατά πάγια νομολογία του ΔΕΕ⁸⁷, δεν συντρέχει παραβίαση θεμελιώδους ελευθερίας, παρότι οι αρνητικές επιπτώσεις στην εσωτερική αγορά είναι πρόδηλες. Τέτοιου είδους επιπτώσεις στην εσωτερική αγορά που οφείλονται στην αυτοτελή δράση δύο κρατών- μελών μπορούν, όμως, να αποτραπούν όχι μέσω των θεμελιωδών ελευθεριών αλλά μόνον μέσω αντίστοιχων νομικών πράξεων σε επίπεδο ΕΕ⁸⁸ ή —ως, επί του παρόντος κρατούσα, δεύτερη καλύτερη λύση— μέσω διμερών ή πολυμερών συμβάσεων που συνάπτουν τα κράτη μέλη μεταξύ τους⁸⁹.

Η στάση αυτή του ΔΕΕ έχει δεχθεί κριτική⁹⁰, καθώς θεωρείται ασυμβίβαστη με την γενικότερη νομολογία που έχει διαμορφώσει στην οποία αναγνωρίζει τη φορολογική πτυχή των θεμελιωδών ελευθεριών⁹¹. Δηλαδή, η συλλογιστική που ξεκίνησε με την απόφαση Kerckhaert- Mores λαμβάνει υπόψη το αν υφίσταται διακριτική μεταχείριση εντός ενός συγκεκριμένου κράτους – μέλους, ενώ οι μέχρι τώρα συλλογιστική στις αποφάσεις του στόχευε περισσότερο στην συνολική ανάλυση. Αυτή η συλλογιστική επιβεβαιώνεται σε αποφάσεις, όπως η Marks & Spencer⁹², στην οποία για να κριθεί αν πρέπει να συμψηφίζονται από το κράτος – μέλος της μητρικής οι ζημίες των θυγατρικών στην αλλοδαπή θα πρέπει να ελεγχθεί αν έχουν εξαντληθεί όλες οι σχετικές

⁸⁷Βλ., ενδεικτικά, απόφ. ΔΕΚ της 16/07/2009, Damseaux C-128/08, ECLI:EU:C:2009:471 ,σκ. 34, απόφ. ΔΕΕ της 15/04/2010, CIBA C-96/08, ECLI:EU:C:2010:185 ,σκ. 28, απόφ. ΔΕΕ της 10/02/2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel και Österreichische Salinen, C436/08 και C437/08, ECLI:EU:C:2011:61 , σκ. 170 καθώς και απόφ. ΔΕΕ της 21/11/2013, X, C-302/12, ECLI:EU:C:2013:756 , σκ. 29

⁸⁸Βλ., ενδεικτικά, απόφ. ΔΕΚ Kerckhaert και Morres, ό.π. σκ. 22, απόφ. ΔΕΚ της 06/12/2007, Columbus Container Services C298/05, ECLI:EU:C:2007:754 , σκ. 45, απόφ. ΔΕΚ της 12/02/2009, Block C-67/08, ECLI:EU:C:2009:92 , σκ. 30 και απόφ. ΔΕΕ CIBA ό.π., σκ. 27

⁸⁹Βλ., ενδεικτικά, απόφ. ΔΕΚ Deutsche Shell C-293/06, ό.π., σκ. 41 και 42, καθώς και απόφ. ΔΕΚ Krankenhaus Ruhesitz, ό.π., σκ. 48 και 49

⁹⁰Vermeend W.(1996), The Court of Justice of the European Communities and direct taxes : « Est-ce que la justice est de ce monde?», EC Tax Review, σελ. 54,55

⁹¹Μαλαματάρης Χρ. (2010),ό.π., σελ.125

⁹²Απόφ. ΔΕΚ της 13/12/2005, Marks & Spencer, C- 446/03, σκ.85

δυνατότητες στα άλλα κράτη- μέλη. Η κριτική αυτή δεν μας βρίσκει σύμφωνους, το γεγονός ότι τα κράτη- μέλη θέλησαν να κρατήσουν στον τομέα της άμεσης φορολογίας την φορολογική κυριαρχία τους δείχνει ότι θα πρέπει να γίνεται σεβαστό το γεγονός ότι κάθε κράτος-μέλος μπορεί, εφόσον δεν δημιουργεί ζητήματα διακριτικής μεταχείρισης, να διαμορφώνει το φορολογικό του σύστημα όπως επιθυμεί, χωρίς να λαμβάνει υπόψη τις επιλογές των άλλων κρατών – μελών στη ρύθμιση των φορολογικών τους συστημάτων.

1.2. Ο ανταγωνισμός των φορολογικών συστημάτων

Πέραν, όμως, από τον κίνδυνο διπλής φορολόγησης, η συνύπαρξη των φορολογικών κυριαρχιών μπορεί να οδηγήσει και σε φαινόμενα φορολογικού ανταγωνισμού. Παραπάνω, παρατηρήσαμε ότι η διπλή φορολόγηση είναι αποτέλεσμα του δικαιώματος των κρατών – μελών να ασκούν την φορολογική κυριαρχία τους ρυθμίζοντας το φορολογικό τους σύστημα κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην λαμβάνουν υπόψη τις επιλογές των άλλων κρατών- μελών κατά τη διάρθρωση των δικών τους φορολογικών συστημάτων. Αντίθετα, στο ζήτημα που εξετάζουμε τώρα θα μελετήσουμε ακριβώς την αντίθετη περίπτωση: το πώς, δηλαδή, οι επιλογές ενός κράτους – μέλους στη ρύθμιση της φορολογικής του νομοθεσίας μπορούν να επηρεάσουν τις επιλογές των υπολοίπων κρατών – μελών στη διάρθρωση του φορολογικού τους συστήματος. Η δυναμική αυτή συνύπαρξη των φορολογικών κυριαρχιών των κρατών – μελών, όπως χαρακτηρίζεται⁹³, η οποία, ενώ εξαρχής φαίνεται να εξυπηρετεί τους στόχους της εσωτερικής αγοράς, φαίνεται τελικά να καταλήγει στη δημιουργία στρεβλώσεων. Στο παρόν τμήμα θα εξετάσουμε αρχικά το φαινόμενο του φορολογικού ανταγωνισμού με έμφαση στην έννοια και στη θεμελίωση της στη φορολογική κυριαρχία των κρατών – μελών, ενώ στη συνέχεια θα μελετήσουμε το φαινόμενο αυτό στα πλαίσια της εσωτερικής αγοράς εστιάζοντας στο πώς τελικά το φαινόμενο αυτό δημιουργεί προβλήματα στη λειτουργία της.

1.2.1. Έννοια και οριοθέτηση του φορολογικού ανταγωνισμού

Η φορολογική κυριαρχία, όπως προαναφέρθηκε, εστιάζει στη δυνατότητα των κρατών- μελών να οργανώνουν τα φορολογικά τους συστήματα στη βάση εθνικών επιλογών. Κάθε κράτος- μέλος ρυθμίζει το φορολογικό του σύστημα με βάση παράγοντες οικονομικής αποτελεσματικότητας. Η μείωση, συνεπώς, από το κράτος – μέλος των φορολογικών επιβαρύνσεων που επιβάλλει με στόχο την τόνωση της οικονομικής δραστηριότητας ονομάζεται φορολογικός ανταγωνισμός. Από τον παραπάνω ορισμό, συνάγουμε ότι τον φορολογικό ανταγωνισμό συνθέτουν δύο κριτήρια: ένα

⁹³Μαλαματάρης Χρ. (2010), ό.π., σελ.126

αντικειμενικό κριτήριο που αφορά στη μείωση των επιβαρύνσεων και ένα υποκειμενικό κριτήριο που αφορά στο στόχο που επιδιώκεται από τα κράτη – μέλη.

Ο φορολογικός ανταγωνισμός εκδηλώνεται από το γεγονός ότι αφενός τα κράτη – μέλη διαμορφώνουν την γενική εικόνα του φορολογικού τους συστήματος κατά τέτοιο τρόπο ώστε να καθίσταται πιο ελκυστική για τις επιχειρήσεις σε σχέση με τα συστήματα των άλλων κρατών-μελών, αφετέρου με τη θέσπιση συγκεκριμένων φορολογικών πλεονεκτημάτων προς αλλοδαπούς επενδυτές και επιχειρήσεις. Έτσι, τα κράτη – μέλη καταφέρνουν όχι μόνο να διατηρούν της ημεδαπές επενδύσεις αλλά και να προσελκύουν περισσότερους φορείς επαγγελματικών δραστηριοτήτων με αποτέλεσμα την αύξηση των εσόδων, αλλά και την τόνωση της οικονομικής δραστηριότητας. Στα παραπάνω να σημειώσουμε ότι και στις δύο περιπτώσεις η διάρθρωση των ρυθμίσεων του φορολογικού συστήματος του κράτους – μέλους θα πρέπει να γίνεται κατά τρόπο γενικό, δηλαδή να μην τίθενται σε δυσμενή θέση ούτε οι αλλοδαπές ούτε οι εθνικές επιχειρήσεις.

Στο πλαίσιο της ΕΕ η υιοθέτηση κοινού νομίσματος συντέλεσε στο να χάσουν τα κράτη – μέλη το παραδοσιακό εργαλείο για την άσκηση της αναπτυξιακής τους πολιτικής και την ενίσχυση της ανταγωνιστικότητας των εθνικών οικονομιών τους, που αποτελούσε η υποτίμηση του νομίσματος. Επιπλέον, η δημιουργία μιας οικονομικής ένωσης στα πλαίσια της οποίας συντονίζονται οι οικονομικές πολιτικές των κρατών- μελών αλλά και οι δημοσιονομικοί περιορισμοί που επιβάλλονται στα κράτη – μέλη μέσα από το Σύμφωνο Σταθερότητας και Ανάπτυξης, το οποίο προβλέπει την ικανοποίηση κριτηρίων δημοσιονομικής πειθαρχίας καθιστούν τη φορολογία το μόνο αποτελεσματικό όπλο που διαθέτουν τα κράτη- μέλη για τη δημιουργία ενός ευνοϊκού επιχειρηματικού περιβάλλοντος και ταυτόχρονα τη βελτίωση της ανταγωνιστικότητας των επιχειρήσεων που εδρεύουν στην επικράτειά τους. Υπό αυτήν την προοπτική φαίνεται ότι ο φορολογικός ανταγωνισμός δημιουργεί μία «αγορά κανόνων», μέσα στην οποία τα κράτη - μέλη με γνώμονα την φορολογική τους κυριαρχία προσπαθούν αφενός να προσελκύσουν οικονομικές δραστηριότητες και αφετέρου να αυξήσουν τα δημοσιονομικά τους έσοδα.

1.2.2. Ο φορολογικός ανταγωνισμός ως εν δυνάμει σύμμαχος της εσωτερικής αγοράς

Είναι σαφές ότι ο χώρος της εσωτερικής αγοράς δημιουργεί το πιο πρόσφορο έδαφος για τη δημιουργία φορολογικού ανταγωνισμού. Η λειτουργία των θεμελιωδών οικονομικών ελευθεριών εξασφαλίζει μία εξαιρετικά μεγάλη κινητικότητα προσώπων και κεφαλαίων. Αυτό σημαίνει ότι, αφού οι οικονομικώς δρώντες έχουν την δυνατότητα να δραστηριοποιηθούν ελεύθερα σε ολόκληρο το φάσμα της εσωτερικής αγοράς, θα λάβουν αναπόφευκτα υπόψη φορολογικούς παράγοντες κατά τον σχεδιασμό του προσανατολισμού των επενδύσεών τους, οι οποίοι θα τους παρέχουν ευνοϊκούς όρους για την ανάπτυξη των επενδύσεών τους. Συνακόλουθα, μπορούμε να

υποστηρίζουμε ότι την επιχειρηματική δραστηριότητα συγκεντρώνουν τα κράτη – μέλη με το ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς, αφού ο απλούστερος τρόπος για να προσελκυσθούν επενδύσεις είναι η μείωση των φόρων ή των φορολογικών συντελεστών, με αποτέλεσμα η εσωτερική αγορά να γίνεται ιδανικό πεδίο για την ανάπτυξη του φορολογικού ανταγωνισμού. Άλλωστε, όπως αναφέρει ο ΓΕ Leger Philippe, στη σκέψη 55 των προτάσεων του στην υπόθεση Cadbury Schweppes⁹⁴ «...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».

Μάλιστα, το ΔΕΕ φάνηκε στη συγκεκριμένη υπόθεση να τηρεί ευνοϊκή στάση απέναντι στο φαινόμενο αυτό. Συγκεκριμένα, στην υπόθεση αυτή η βρετανική εταιρία Cadbury Schweppes ίδρυσε δύο θυγατρικές στην Ιρλανδία, ούτως ώστε να επωφεληθεί του χαμηλού φόρου που εταιριών που ισχύει εκεί. Η βρετανική νομοθεσία, όμως, για την αποφυγή τέτοιων φαινομένων φορολογικού ανταγωνισμού είχε υιοθετήσει ειδικό φορολογικό καθεστώς CFC (controlled foreign companies), με το οποίο στη μητρική εταιρία επιβαλλόταν φόρος και για τα κέρδη των θυγατρικών που ήταν εγκατεστημένες στο εξωτερικό. Το ΔΕΕ εξέτασε το ζήτημα υπό το φως της ελευθερίας εγκατάστασης και κατέληξε, πως το σύστημα CFC συνιστά δυσμενή μεταχείριση εταιριών που έχουν ασκήσει την ελευθερία εγκατάστασης. Η Μεγάλη Βρετανία πρόβαλλε ως δικαιολογητικό λόγο την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής. Το ΔΕΕ τον απέρριψε γιατί το σύστημα CFC δεν περιοριζόταν μόνο σε καταστάσεις “αμιγώς επίπλαστες” αλλά κάλυπτε και περιπτώσεις όπου οι θυγατρικές διέθεταν πραγματική οικονομικά παρουσία σε άλλο κράτος – μέλος.

Με βάση την απόφαση αυτή, φαίνεται ξεκάθαρα ότι το ΔΕΕ ανοίγει το δρόμο για το φορολογικό ανταγωνισμό, χωρίς να προβληματίζεται για την κατάσταση ανταγωνισμού στην οποία φέρνει τις φορολογικές κυριαρχίες των κρατών-μελών και τα συνακόλουθα προβλήματα που αυτή δημιουργεί. Στην πραγματικότητα το ΔΕΕ εστιάζοντας αποκλειστικά στην ελευθερία εγκατάστασης της εταιρίας στη συγκεκριμένη υπόθεση, δεν παρατήρησε άλλες συνέπειες που μπορεί να έχει ο φορολογικός ανταγωνισμός στη διαμόρφωση της εσωτερικής αγοράς.

Έχει, συναφώς, υποστηριχθεί στη θεωρία ότι ο φορολογικός ανταγωνισμός με μέτρο, αποτελεί το «δυνατότερο όπλο» για την επίτευξη των στόχων της εσωτερικής αγοράς⁹⁵. Η θέση αυτή στηρίζεται στο ότι συμβάλλει θετικά και στην άσκηση των θεμελιωδών οικονομικών ελευθεριών της ΕΕ, καθώς παρέχει κίνητρα στις επιχειρήσεις και στα κεφάλαια να διακινούνται ελεύθερα

⁹⁴Απόφ. ΔΕΚ, Cadbury Schweppes, C-196/04, ό.π.

⁹⁵Brady Gordon (2014), Tax competition and harmonization under EU law: economic realities and legal rules, European Law Review,σελ.11

χωρίς περιορισμούς και χωρίς να θέτουν (έμμεσους) φραγμούς τα κράτη, αλλά κυρίως να μην έχουν κίνητρο να μουν στον πειρασμό να παραβιάσουν τις θεμελιώδεις διατάξεις των Συνθηκών.

Ωστόσο, στην πραγματικότητα η τάση που επικρατεί είναι ο ανταγωνισμός των φορολογικών συστημάτων να αποτελεί γενικά αρνητικό παράγοντα σε σχέση με το στόχο της σταθερότητας της οικονομίας και να καταλήγει σε καταστρατήγηση της φορολογικής ουδετερότητας, η οποία έχει καταστεί αρχή του ενωσιακού δικαίου⁹⁶. Αξίζει να σημειώσουμε τη θέση του ΓΕ Leger Philippe, ο οποίος στις προτάσεις του στη σκέψη 55 στην υπόθεση Cadbury Schweppes σημείωσε επιπλέον ότι: «Είναι λυπηρό το ότι είναι δυνατός ο ανταγωνισμός των κρατών- μελών στον τομέα αυτό χωρίς κανέναν περιορισμό». Συναφώς, υποστηρίζεται ότι ο φορολογικός ανταγωνισμός αντιστρατεύεται τους στόχους της εσωτερικής αγοράς δημιουργώντας έναν «αγώνα δρόμου προς τα κάτω (race to the bottom)» με την πίεση για μείωση της φορολογικής κλίμακας, εμπόδια στην ελεύθερη κυκλοφορία και μία αναποτελεσματική κατανομή του κεφαλαίου⁹⁷.

Προς αυτόν τον τρόπο σκέψης, το πρώτον, πρέπει να παρατηρήσουμε ότι 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 αντιστρατεύεται την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, καθώς δημιουργεί φαινόμενα διπλής μη φορολόγησης, αφού ευνοεί την ανάπτυξη του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού, με τον οποίο οι επιχειρήσεις κατευθύνουν τις οικονομικές τους δραστηριότητες σε κράτη-μέλη με μηδενική ή ελάχιστη φορολόγηση.

Επιπλέον, η υπεισέλευση μόνο φορολογικών εκτιμήσεων στη διαμόρφωση των οικονομικών αποφάσεων των επιχειρήσεων ως προς τον τόπο , αλλά και τον τρόπο δραστηριοποίησης τους, το οποίο ουσιαστικά αντιστρατεύεται την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, οδηγεί στη συσσώρευση των επιχειρήσεων σε τόπους όπου ναι μεν παρέχονται φορολογικά πλεονεκτήματα, αλλά από οικονομικής πλευράς να μην είναι οι πλέον αποτελεσματικοί.⁹⁸ Έτσι, ο φορολογικός ανταγωνισμός μπορεί να επιφέρει αναποτελεσματική κατανομή των πόρων και, επομένως, απώλεια ευημερίας, κάτι το οποίο δεν συμβαδίζει με τους στόχους της εσωτερικής αγοράς.

Τέλος, ο φορολογικός ανταγωνισμός οδηγεί με πλήρη μετατόπιση της οικονομικής δραστηριότητας και, επομένως, σε ανακατανομή της φορολογικής βάσης που αντιστοιχεί σε κάθε

⁹⁶Φινοκαλιώτης Κ.(2014), Φορολογικό Δίκαιο, Ε' Έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα Αθήνα- Θεσσαλονίκη, σελ.577

⁹⁷Brady Gordon (2014), Tax competition and harmonization under EU Law: economic realities and legal rules, European Law Review, σελ.3

⁹⁸Μαλαματάρης Χρ. (2010), ό.π.,σελ.137

κράτος – μέλος. Αυτό, βέβαια, αναλύοντας το με οικονομικούς όρους σημαίνει ότι το κράτος – μέλος που χάνει τους οικονομικώς δρώντες παράγοντες, χάνει και μεγάλα τμήματα της φορολογικής του βάσης. Κατ' αποτέλεσμα, για να μπορέσει να αντιμετωπίσει τέτοιες καταστάσεις και να μειώσει τον κίνδυνο μετατόπισης των επιχειρήσεων και των κεφαλαίων προς ευνοϊότερα φορολογικά καθεστώτα, καταφεύγει στην λήψη προστατευτικών για την εθνική οικονομία μέτρων. Κάτι τέτοιο, είναι εμφανές σε κράτη-μέλη που δεν μπορούν να εμπλακούν στον φορολογικό ανταγωνισμό γιατί έχουν πολυδάπανα συστήματα κοινωνικής ασφάλισης. Τη λήψη τέτοιων αμυντικών μέτρων ενθαρρύνει ο Οργανισμός για την Οικονομική Συνεργασία και την Ανάπτυξη (στο εξής ΟΟΣΑ), δίνοντας έμφαση στις διατάξεις περί «ελεγχόμενων αλλοδαπών επιχειρήσεων» (CFC, Controlled Foreign Companies), όμως με δεδομένη την νομολογία⁹⁹ που έχει αναπτύξει το ΔΕΕ, η λήψη τέτοιων μέτρων καταδικάζεται, όταν δεν αναφέρονται μόνο σε καθαρά επίπλαστες καταστάσεις αλλά και σε εταιρίες με ουσιαστική οικονομική δραστηριότητα στο εξωτερικό. Τέτοια μέτρα οδηγούν σε στρεβλώσεις στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, καθώς προκαλούν δυσχέρειες στην δραστηριοποίηση των επιχειρήσεων εκτός των εθνικών τους συνόρων με αποτέλεσμα να εγκλωβίζονται εντός των εθνικών αγορών.

Κεφάλαιο 2

Προσπάθειες επίτευξης φορολογικής ουδετερότητας με μέσα παραγώγου ενωσιακού δικαίου

Η εναρμόνιση της άμεσης φορολογίας μέσω της λήψης θετικών μέτρων σε επίπεδο ΕΕ κρίθηκε αναγκαία για την επίτευξη φορολογικής ουδετερότητας στον τομέα της άμεσης φορολογίας. Παραπάνω έγινε λόγος για τη διπλή φορολογία και τον φορολογικό ανταγωνισμό ως φαινόμενα που απορρέουν από την παράλληλη άσκηση των φορολογικών κυριαρχιών και δημιουργούν προβλήματα στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Στο κεφάλαιο αυτό θα εξετάσουμε τις πρωτοβουλίες που έχουν ληφθεί σε ενωσιακό επίπεδο για τον περιορισμό αυτών των φαινομένων με σκοπό την αποκατάσταση της λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς. Αυτές οι πρωτοβουλίες εξετάζονται χωριστά ανάλογα με το αν στοχεύουν στην καταπολέμηση φαινομένων διπλής φορολογίας ή στην καταπολέμηση της φοροαποφυγής.

Αυτό που πρέπει να επισημανθεί εν προκειμένω είναι το θεσμικό πλαίσιο δια του οποίου η ΕΕ νομοθετεί στον τομέα της άμεσης φορολογίας και οι συναφείς πολύ σημαντικοί περιορισμοί στη δράση της. Δυνατότητα έκδοσης νομοθετικών πράξεων διαθέτει η ΕΕ κατ' αρχήν μόνο για όσους

⁹⁹ Απόφ. ΔΕΚ της 12/09/2006 , Cadbury Schweppes, C – 196/04,ό.π.

τομείς της έχει παραχωρηθεί αντίστοιχη αρμοδιότητα¹⁰⁰. Κάθε νομοθετική πράξη πρέπει να στηρίζεται σε νομική βάση που παρέχεται από τις Συνθήκες. Είναι, όμως, γνωστό ότι τα κράτη – μέλη έχουν διατηρήσει την αρμοδιότητά τους στον τομέα της άμεσης φορολογίας και δεν υπάρχει ειδική νομική βάση για την ανάπτυξη νομοθετικής δράσης της ΕΕ στο συγκεκριμένο πεδίο. Για τις περιορισμένες νομοθετικές δράσεις που έχει αναλάβει η ΕΕ στον τομέα των άμεσων φόρων ως νομική βάση χρησιμοποιήθηκε το άρθρο 115 ΣΛΕΕ, το οποίο διακρίνεται από περιορισμούς που αφορούν τη νομοθετική διαδικασία που απαιτεί, το είδος της παραγόμενης νομοθετικής πράξης και το δικαιολογητικό λόγο θέσπισής της.

Σύμφωνα με το άρθρο 115 ΣΛΕΕ, το Συμβούλιο μπορεί να εκδώσει νομοθετικές πράξεις για την προσέγγιση των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων των κρατών – μελών, οι οποίες έχουν άμεση επίπτωση στην εγκαθίδρυση ή τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.

Όπως γίνεται φανερό από τη διατύπωση, η προσέγγιση των νομοθετικών ρυθμίσεων δεν αποτελεί αυτοσκοπό αλλά απλώς μέσο για την επίτευξη του στόχου της δημιουργίας και λειτουργίας της ενιαίας αγοράς. Επιπλέον, προϋπόθεση εφαρμογής της είναι η ύπαρξη άμεσης επίπτωσης. Ο ενωσιακός νομοθέτης τελούσε εν γνώσει του ότι επίπτωση στη λειτουργία της ενιαίας αγοράς είναι δυνατό να έχει οποιαδήποτε διαφορά υφίσταται μεταξύ των νομοθεσιών των κρατών-μελών. Για το λόγο αυτό για την ενεργοποίηση της διαδικασίας που προβλέπει η παραπάνω διάταξη απαιτεί την ύπαρξη άμεσης επίπτωσης στη λειτουργία της ενιαίας αγοράς. Η ρύθμιση δε αυτή θα πρέπει να εφαρμόζεται υπό το πρίσμα της αρχής της επικουρικότητας, το οποίο σημαίνει ότι η θέσπιση των ενωσιακών νομοθετικών ρυθμίσεων στον τομέα της άμεσης φορολογίας είναι επιτρεπτή μόνο στο μέτρο που η ενωσιακή αυτή παρέμβαση είναι απολύτως αναγκαία για την αρμονική λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Συνεπώς, η παρέμβαση αυτή της ΕΕ είναι επιτρεπτή μόνο στο μέτρο που πληρούται το κριτήριο της αναγκαιότητας, κατά δε την άσκηση της αρμοδιότητάς τους τα ενωσιακά όργανα δεν θα πρέπει να υπερβαίνουν το μέτρο που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των στόχων της εσωτερικής αγοράς, με συνέπεια να πρέπει να ακολουθείται εκείνος ο αποτελεσματικός τρόπος δράσης που παραχωρεί τη μεγαλύτερη ελευθερία στα κράτη-μέλη. Ιδιαίτερα στο τομέα της άμεσης φορολογίας η συνεπής εφαρμογή της αρχής της επικουρικότητας είναι επιβεβλημένη και ενόψει του συγκεκριμένου αντικειμένου. Ο φόρος πέραν της ταμιευτικής του λειτουργίας χρησιμοποιείται ως μέσο άσκησης οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής και ως μέσο για την επίτευξη οικονομικής ανάπτυξης. Λαμβανομένων δε υπόψη και των σοβαρών διαφορών που υφίστανται μεταξύ των κρατών – μελών σε σχέση με το επίπεδο οικονομικής ανάπτυξης, καθίσταται αναγκαία η παροχή του ευρύτερου δυνατού χώρου ελευθερίας

¹⁰⁰ Αρχή της δοτής αρμοδιότητας, άρθρο 5 ΣΕΕ

σε σχέση με τη ρύθμιση θεμάτων άμεσων φόρων και, κυρίως, εκείνων του εισοδήματος των επιχειρήσεων, έτσι ώστε να καθίσταται δυνατή η προσαρμογή της ασκούμενης φορολογικής πολιτικής στις υπάρχουσες συνθήκες.

Περαιτέρω, απαιτείται ομοφωνία, δηλαδή είναι αναγκαίο όλα τα κράτη – μέλη να συμφωνήσουν στην έκδοση μιας πράξης (δεν ισχύει, δηλαδή, εν προκειμένω, το υπερεθνικό πρότυπο αλλά το διακυβερνητικό). Η εφαρμογή της αρχής της ομοφωνίας συνιστά αναμφίβολα παράγοντα που δυσχεραίνει τη διαδικασία της εναρμόνισης. Βέβαια, η πρόβλεψή της θα πρέπει να αποδοθεί στην ορθή θέση ότι ο τομέας της άμεσης φορολογίας αποτελεί ένα από τα τελευταία “κάστρα”, από τα οποία δίνεται ο αγώνας των κρατών-μελών για την επικράτηση και επιβίωση τους στα πλαίσια της παγκόσμιας οικονομίας, αλλά και στις συνέπειες -οικονομικές και κοινωνικές- μιας εναρμόνισης που δε λαμβάνει υπόψη τις ιδιαιτερότητες των κρατών-μελών¹⁰¹. Τέλος, η νομοθετική πράξη πρέπει υποχρεωτικά να έχει τη μορφή της Οδηγίας.

2.1. Η ενωσιακή νομοθετική δράση κατά των φαινομένων διπλής φορολογίας στη διασυνοριακή συνεργασία επιχειρήσεων

Το πρόβλημα της διπλής φορολογίας πλήττει στη βάση του το εγχείρημα διαμόρφωσης της εσωτερικής αγοράς. Αυτό συμβαίνει γιατί η ανάληψη οικονομικών και επιχειρηματικών δραστηριοτήτων σε διασυνοριακό επίπεδο τοποθετείται αυτομάτως σε δυσμενέστερη θέση σε σχέση με τις αντίστοιχες κινήσεις στο εσωτερικό των κρατών – μελών . Παρακάτω, θα εξετάσουμε τις Οδηγίες που έχουν υιοθετηθεί για την αντιμετώπιση των φαινομένων διπλής φορολογίας που εμφανίζονται στη διασυνοριακή συνεργασία των επιχειρήσεων με την έκθεση των βασικών τους ρυθμίσεων, οι οποίες είναι φανερά επηρεασμένες από τις αρχές που καθιερώνει το Πρότυπο Συμβάσεων του ΟΟΣΑ, αν και δεν συμπίπτουν κατά τη διατύπωσή τους, και την κριτική παράθεση της πιο χαρακτηριστικής νομολογίας του ΔΕΕ επί της ερμηνείας των ρυθμίσεων αυτών.

2.1.1. Ενιαίο φορολογικό καθεστώς για τις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγή μετοχών μεταξύ εταιριών διαφορετικών κρατών -μελών

Με την Οδηγία 90/434/ΕΟΚ, όπως έχει τροποποιηθεί με την Οδηγία 2009/133/ΕΚ, επιδιώχθηκε η εξασφάλιση ίσης φορολογικής μεταχείρισης μεταξύ της διασυνοριακής συνεργασίας των επιχειρήσεων μέσω της αναδιάρθρωσης τους και της αντίστοιχης συνεργασίας επιχειρήσεων που πραγματοποιείται σε εθνικό επίπεδο. Η Οδηγία αυτή εφαρμόζεται μόνο στις

¹⁰¹ βλ. Fr. Vanistendael σε Φινοκαλιώτη Κ. (2014), Φορολογικό δίκαιο, Ε' έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη

πράξεις διασυνοριακής αναδιάρθρωσης (συγχωνεύσεις, διασπάσεις, μερικές διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού, ανταλλαγή μετοχών) των κεφαλαιουχικών εταιρειών, που έχουν την φορολογική τους κατοικία σε διαφορετικά κράτη- μέλη. Προκειμένου να καταργήσει τα φορολογικά εμπόδια που προβλέπουν οι εθνικές νομοθεσίες στη διασυνοριακή συνεργασία των επιχειρήσεων, η Οδηγία 90/434/ΕΟΚ ουσιαστικά προβλέπει την αναβολή της φορολόγησης της υπεραξίας που προκύπτει κατά τη διενέργεια των πράξεων αναδιάρθρωσης, μέχρις ότου η υπεραξία αυτή να πραγματοποιηθεί. Ειδικότερα, η υπεραξία που προκύπτει κατά την αναδιάρθρωση δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος υπέρ της εισφέρουσας εταιρίας, που με τον τρόπο αυτό μετατρέπεται σε μόνιμη εγκατάσταση της λήπτριας εταιρίας άλλου κράτους- μέλους. Ως υπεραξία θεωρείται το σύνολο των αποθεματικών που δημιουργούνται από τη θετική διαφορά μεταξύ της πραγματικής αξίας και της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού της εισφέρουσας. Ως φορολογητέα αξία θεωρείται η αξία που υποθετικά θα λαμβανόταν υπόψη για τον προσδιορισμό του κέρδους ή της ζημίας της εταιρίας προκειμένου να καθορισθεί η φορολογική βάση κατά την επιβολή του φόρου εισοδήματος, αν αυτά τα στοιχεία εκποιούνταν κατά την συγχώνευση. Το κράτος -μέλος της εισφέρουσας εταιρίας διατηρεί το δικαίωμα να φορολογήσει την παραπάνω υπεραξία όταν η υπεραξία αυτή θα έχει πραγματοποιηθεί. Προκειμένου να εξασφαλισθούν τα κράτη-μέλη από το ενδεχόμενο καταστρατήγησης των διατάξεων της Οδηγίας 90/434/ΕΟΚ, που θα είχε ως αποτέλεσμα την φοροαποφυγή, η παραπάνω Οδηγία προβλέπει σχετική ρήτρα που απαγορεύει την καταχρηστική προσφυγή των εταιριών στις πράξεις διασυνοριακής αναδιάρθρωσης. Έτσι, τα κράτη -μέλη μπορούν να αποφασίσουν την μη εφαρμογή της Οδηγίας 90/434/ΕΟΚ, όταν διαπιστώνεται ότι οι πράξεις αναδιάρθρωσης έχουν ως κύριο σκοπό την διενέργεια πράξεων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής.

2.1.1.1. Ερμηνεία της Οδηγίας 90/434/ΕΟΚ υπό το φως της νομολογίας του ΔΕΕ

Η νομολογία του ΔΕΕ δεν αριθμεί μεγάλο αριθμό αποφάσεων για την ερμηνεία της εν λόγω Οδηγίας, ωστόσο κυρίαρχο θέμα ερμηνείας στις υπάρχουσες αποφάσεις είναι τα κριτήρια βάσει των οποίων τα κράτη-μέλη μπορούν να αρνηθούν την χορήγηση των προβλεπόμενων από την Οδηγία 90/434/ΕΟΚ πλεονεκτημάτων, εάν διαπιστωθεί ότι η πράξη αναδιάρθρωσης έχει ως κύριο ή μοναδικό σκοπό την φοροαποφυγή. Έτσι, στην απόφαση της Leur-Bloem¹⁰², το ΔΕΕ εξέτασε κατά πόσο τυγχάνει εφαρμογής η αντικαταχρηστική ρήτρα του άρθρου 11 παρ.1 της Οδηγίας 90/434/ΕΟΚ , που προβλέπει τη δυνατότητα των κρατών – μελών να αρνηθούν τη χορήγηση της

¹⁰² Απόφ. ΔΕΚ της 17/07/1997, C-28/95, Leur-Bloem, ECLI:EU:C:1997:369

απαλλαγής από το φόρο σε περίπτωση που σκοπείται η φοροαποφυγή. Το ΔΕΕ για να μπορέσει να απαντήσει, εν προκειμένω, χρειάστηκε να ερμηνεύσει τον όρο «οικονομικά βάσιμος λόγος» που θέτει το παραπάνω άρθρο της Οδηγίας 90/434/ΕΟΚ για την στοιχειοθέτηση φοροαποφυγής, επισημαίνοντας ότι η έννοια αυτή είναι ευρύτερη από την επιδίωξη ενός καθαρά φορολογικού πλεονεκτήματος. Το ΔΕΕ αποφάνθηκε ότι τα κράτη-μέλη δεν μπορούν να αρκούνται στην εφαρμογή ενός κανόνα γενικής ισχύος που να αποκλείει αυτόματα ορισμένες κατηγορίες πράξεων από την παροχή των φορολογικών πλεονεκτημάτων που προβλέπει η Οδηγία 90/434/ΕΟΚ, δηλαδή δεν δικαιούνται να χαρακτηρίζουν μια συγχώνευση ως απόπειρα φοροαποφυγής εκ μόνου του γεγονότος ότι η συγχώνευση είναι φορολογικώς συμφέρουσα για την εταιρία επί τη βάση γενικών και προκαθορισμένων κριτηρίων, αλλά πρέπει να προβαίνουν σε συνολική εξέταση της πράξεως σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση. Βλέπουμε, λοιπόν, ότι το ΔΕΕ ακολούθησε την ίδια συλλογιστική, όπως και στη δικαιολόγηση των περιορισμών που τίθενται στην άσκηση των θεμελιωδών ελευθεριών μέσω των επιτακτικών λόγων γενικού συμφέροντος. Προβαίνει, δηλαδή, σε μία συσταλτική ερμηνεία της έννοιας της φοροαποφυγής περιορίζοντας την σε συγκεκριμένες περιπτώσεις ευνοώντας την άρση των φορολογικού χαρακτήρα εμποδίων στους μετασχηματισμούς των επιχειρήσεων στα πλαίσια της ΕΕ.

2.1.2. Ενιαίο φορολογικό καθεστώς για τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις (μητρικές – θυγατρικές)

Κύριος στόχος της Οδηγίας 90/435/ΕΟΚ, όπως έχει τροποποιηθεί με την Οδηγία 2011/96/ΕΕ, είναι η εξάλειψη του φαινομένου της διπλής φορολόγησης των διανεμόμενων κερδών από τις θυγατρικές προς τις μητρικές τους. Στην περίπτωση αυτή τα κέρδη φορολογούνται μια φορά στο πρόσωπο της θυγατρικής εταιρίας και μια δεύτερη φορά στο πρόσωπο της μητρικής εταιρίας ή της μόνιμης εγκατάστασης ¹⁰³. Κάτι τέτοιο δημιουργεί προβλήματα στην ελευθερία εγκατάστασης των επιχειρήσεων και ευνοεί την ίδρυση θυγατρικών μόνο στο κράτος – μέλος της μητρικής εταιρίας. Για αυτό το λόγο η Οδηγία 90/435/ΕΟΚ προέβλεπε πως απαγορεύεται η παρακράτηση φόρου στην πηγή στο κράτος – μέλος της θυγατρικής (κράτος της πηγής), ενώ στο κράτος – μέλος της μητρικής (κράτος κατοικίας) πρέπει να παρέχεται η δυνατότητα είτε της εξαίρεσης από τη φορολογική βάση της μητρικής των μερισμάτων που ελήφθησαν από το άλλο κράτος – μέλος είτε του συμψηφισμού του φόρου εταιριών που κατέβαλε η αλλοδαπή θυγατρική.

¹⁰³Με την τροποποίηση της οδηγίας 90/435/ΕΟΚ από την 2011/96/ΕΕ, εισήχθη, κατά κύριο λόγο, η αρχή ότι η καταβολή διανεμόμενων κερδών προς, και η είσπραξη από, μια μόνιμη εγκατάσταση μιας μητρικής εταιρίας, θα πρέπει να συνεπάγεται την ίδια μεταχείριση, όπως αυτή που εφαρμόζεται μεταξύ μιας θυγατρικής και της μητρικής της.

Αναλυτικά, για την εφαρμογή των ρυθμίσεων της παραπάνω Οδηγίας, πρέπει να πρόκειται για κέρδη εταιριών που διανέμονται από θυγατρικές εταιρίες ενός κράτους- μέλους προς τις μητρικές του άλλου κράτους- μέλους, οι οποίες συμμετέχουν στο κεφάλαιο των πρώτων σε ποσοστό τουλάχιστον κατά 10 %. Ωστόσο, τα κράτη-μέλη μπορούν να μην εφαρμόσουν τις ρυθμίσεις της Οδηγίας 90/435/ΕΟΚ, αν η προϋπόθεση της εν λόγω συμμετοχής δεν διαρκέσει για μια περίοδο τουλάχιστον δύο ετών. Το ζήτημα υπολογισμού του χρόνου της απαιτούμενης συμμετοχής της μητρικής στο κεφάλαιο της θυγατρικής εταιρίας, ως προϋπόθεση εφαρμογής της Οδηγίας 90/435/ΕΟΚ, απασχόλησε το ΔΕΕ στην υπόθεση *Dencavit*¹⁰⁴. Ειδικότερα, το ΔΕΕ ερμήνευσε τη σχετική διάταξη της Οδηγίας 90/435/ΕΟΚ ως θέσπιση ελάχιστης περιόδου συμμετοχής, που δεν μπορεί να υπερβαίνει τα δύο έτη, άρα δέχτηκε ότι τα κράτη-μέλη μπορούν να επιλέξουν και μικρότερη προθεσμία. Ανεξάρτητα, πάντως, από το ελάχιστο χρονικό διάστημα που εφαρμόζει κάθε κράτος -μέλος, η χορήγηση του φορολογικού πλεονεκτήματος ενεργοποιείται ήδη από την έναρξη του σχετικού χρονικού διαστήματος, κατά τη διάρκεια του οποίου η μητρική εταιρία οφείλει να συμμετέχει συνεχώς και αδιαλείπτως στο κεφάλαιο της θυγατρικής σε ποσοστό 10 %. Σε περίπτωση δε που κατά τη διάρκεια της προθεσμίας αυτής, παύσει να πληρούται η προϋπόθεση της συμμετοχής της μητρικής κατά 10 % στο κεφάλαιο της θυγατρικής, το κράτος- μέλος της θυγατρικής θα έχει το δικαίωμα να άρει το πλεονέκτημα και μάλιστα αναδρομικά, αναζητώντας τον κατά παράβαση της Οδηγίας 90/435/ΕΟΚ μη παρακρατηθέντα φόρο εισοδήματος στην πηγή.

2.1.2.1. Ερμηνεία της Οδηγίας 90/435/ΕΟΚ υπό το φως της νομολογίας του ΔΕΕ

Στα πλαίσια ερμηνείας της Οδηγίας 90/435/ΕΟΚ η νομολογία του ΔΕΕ ασχολήθηκε με ζητήματα ερμηνείας της ρύθμισης που προβλέπει στο άρθρο 5 παρ.1 της Οδηγίας 90/435/ΕΟΚ , τα οποία διαπραγματεύονταν την ερμηνεία του όρου περί παρακράτησης του φόρου στην πηγή.

Θα πρέπει να επισημανθεί ότι ο όρος του άρθρου 5 παρ. 1 της Οδηγίας 90/435/ΕΟΚ «παρακράτηση του φόρου στην πηγή» δεν διευκρινίζεται από τις διατάξεις της Οδηγίας αυτής παρά μόνο αρνητικά από την διάταξη του άρθρου 7 παρ. 1 της ίδιας Οδηγίας, που ορίζει ότι δεν αποτελεί παρακράτηση φόρου στην πηγή η προκαταβολή φόρου (*precompte*) επί των εταιριών στο κράτος- μέλος που βρίσκεται η θυγατρική εταιρία που διανέμει τα κέρδη προς την μητρική. Συνέπεια της ατελούς αυτής διατύπωσης της Οδηγίας 90/435/ΕΟΚ ήταν ορισμένα από τα κράτη -μέλη κατά την μεταφορά των ρυθμίσεων αυτής στην εσωτερική έννομη τους τάξη να εξακολουθούν να επιβάλλουν ορισμένες φορολογικές επιβαρύνσεις στα διανεμόμενα κέρδη των

¹⁰⁴ Απόφ. ΔΕΚ της 17/10/1996, *Denkavit*, C-283/94, C-291/94, C-292/94, ECLI:EU:C:1996:387

θυγατρικών εταιριών, επειδή τις θεωρούσαν ότι δεν συνιστούν παρακράτηση του φόρου στην πηγή και, επομένως, δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της Οδηγίας 90/435/ΕΟΚ .

Ειδικότερα, το ζήτημα της ερμηνείας του όρου «παρακράτηση του φόρου στην πηγή» απασχόλησε το ΔΕΕ στην γνωστή απόφαση “Αθηναϊκή Ζυθοποιία Α.Ε.”¹⁰⁵Όσον αφορά στην υπόθεση αυτή, τα πραγματικά περιστατικά της απόφασης του ΔΕΕ είχαν ως εξής: Η ελληνική ανώνυμη εταιρία «Αθηναϊκή Ζυθοποιία Α.Ε.» ήταν θυγατρική της ολλανδικής εταιρίας «Amstel International». Μάλιστα, η ολλανδική μητρική εταιρία συμμετείχε στο κεφάλαιο της ελληνικής θυγατρικής σε ποσοστό 92,17%. Η ελληνική θυγατρική εταιρία στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 1996, περιέλαβε μεταξύ των κερδών της και ένα ποσό που αντιστοιχούσε σε αφορολόγητα έσοδα, καθώς και σε έσοδα που είχαν φορολογηθεί με ειδικό τρόπο, τα οποία με βάση την διάταξη του άρθρου 99 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 (ΚΦΕ), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο του γενεσιουργού γεγονότος του φόρου, δεν περιλαμβάνονταν στην βάση επιβολής του φόρου σε περίπτωση που η εταιρία δεν διένειμε τα κέρδη. Σε περίπτωση, όμως, που η ελληνική ανώνυμη εταιρία διένειμε κέρδη, όπως συνέβη στην υπό κρίση υπόθεση, σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 106 παρ. 2 και 3 του Ν. 2238/1994 (ΚΦΕ), στα κέρδη της εταιρίας αυτής προστίθεντο και το μέρος των αφορολόγητων κερδών, καθώς και των κερδών που είχαν φορολογηθεί με ειδικό τρόπο. Το ποσό του πρόσθετου αυτού φόρου που προέκυψε με βάση τις παραπάνω διατάξεις, η ελληνική εταιρία αφού τον κατέβαλε με δήλωση επιφύλαξης, στη συνέχεια ζήτησε την επιστροφή του ως αχρεωστήτως καταβληθέντος για τον λόγο ότι οι παραπάνω ρυθμίσεις της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας αντέβαιναν στην διάταξη του άρθρου 5 παρ. 1 της Οδηγίας 90/435/ΕΟΚ που απαγορεύει την παρακράτηση του φόρου στην πηγή κατά την διανομή των κερδών. Η υπόθεση ήχθη ενώπιον του ΔΕΕ έπειτα από την υποβολή σ' αυτό προδικαστικού ερωτήματος από το Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών, ενώπιον του οποίου η ελληνική εταιρία προσέφυγε και ζήτησε την επιστροφή του επίμαχου φόρου. Το ΔΕΕ θεώρησε ότι ο ως άνω τρόπος φορολόγησης των διανεμόμενων κερδών από την ελληνική θυγατρική προς την μητρική ολλανδική εταιρία εμπίπτει στην απαγόρευση της παρακράτησης του φόρου στην πηγή που εισάγει η διάταξη του άρθρου 5 παρ. 1 της Οδηγίας 90/435/ΕΟΚ, υπό την έννοια ότι συνιστά παρακράτηση του φόρου στην πηγή. Ειδικότερα, το ΔΕΕ προκειμένου να χαρακτηρίσει την ως άνω πρόσθετη επιβάρυνση επί των διανεμόμενων κερδών της ελληνικής θυγατρικής ανώνυμης εταιρίας προς την ολλανδική μητρική της ως παρακράτηση του φόρου στην πηγή, έλαβε υπόψη του δύο στοιχεία: α) το γενεσιουργό γεγονός του φόρου που αποτελούσε η διανομή των κερδών της ελληνικής θυγατρικής εταιρίας προς την ολλανδική μητρική της και β) τη βάση επιβολής του φόρου που αποτελούσε το διανεμηθέν κέρδος. Το ΔΕΕ με το σκεπτικό αυτό επεδίωξε να

¹⁰⁵Απόφ. ΔΕΚ της 4/10/2001, Αθηναϊκή Ζυθοποιία, C-294/99, ECLI:EU:C:2001:505

αποτρέψει τα κράτη- μέλη να καταστρατηγούν την διάταξη του άρθρου 5 παρ. 1 της Οδηγίας 90/435/ΕΟΚ επιβάλλοντας ή διατηρώντας στα διανεμόμενα κέρδη φορολογικές επιβαρύνσεις με διάφορες ονομασίες και πρακτικές, οι οποίες, όμως, είναι ικανές να επιφέρουν ισοδύναμο αποτέλεσμα με την παρακράτηση του φόρου στην πηγή.

Ειδικότερα, υποστηρίζεται πως σύμφωνα με τα περιστατικά της υπόθεσης «Αθηναϊκή Ζυθοποιία», ο θεωρούμενος από το ΔΕΕ ως «παρακρατούμενος φόρος», επιβαλλόταν στο όνομα και για λογαριασμό της διανέμουσας τα κέρδη θυγατρικής εταιρίας και όχι στο όνομα και για λογαριασμό της λήπτριας των κερδών μητρικής εταιρίας. Δηλαδή, ο φόρος αυτός προέκυπτε μετά την αναπροσαρμογή των φορολογητέων κερδών της ελληνικής θυγατρικής εταιρίας, στα οποία δεν περιλαμβάνονταν τα κέρδη που ήταν αφορολόγητα ή είχαν φορολογηθεί με ειδικό τρόπο και με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, όταν η εταιρία δεν διένειμε μερίσματα στους μετόχους της. Με άλλα λόγια, αποτελούσε μια μορφή φορολόγησης που είχε υιοθετήσει το ελληνικό δίκαιο και που εφαρμοζόταν κατά τον ίδιο τρόπο και στα διανεμόμενα κέρδη μεταξύ θυγατρικών και μητρικών εταιριών σε εθνικό επίπεδο. Επομένως, με τον τρόπο αυτό φορολόγησης δεν προκαλείτο διάκριση σε βάρος των εταιριών που έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος- μέλος.

Ωστόσο, το ΔΕΕ προκειμένου να κρίνει την συμβατότητα της επίμαχης επιβάρυνσης προς την διάταξη του άρθρου 5 παρ. 1 της Οδηγίας 90/435/ΕΟΚ έδωσε ευρεία ερμηνεία στο περιεχόμενο της διάταξης αυτής λαμβάνοντας υπόψη το σκοπό της Οδηγίας 90/435/ΕΟΚ που ήταν η εξάλειψη της διπλής φορολογίας στις διασυνοριακές πληρωμές των κερδών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Το ΔΕΕ επεσήμανε ότι η παρακράτηση στην πηγή δεν περιορίζεται σε ορισμένα είδη συγκεκριμένων εθνικών επιβαρύνσεων, αλλά περιλαμβάνει κάθε επιβάρυνση παρόμοιου αποτελέσματος. Μάλιστα, αποφασιστικό κριτήριο στην κρίση του δεν αποτελεί το πώς ορίζεται η εθνική φορολογική ρύθμιση ή σε ποιο φορολογικό καθεστώς εντάσσεται, αλλά αποκλειστικά το αποτέλεσμά της.

Από τα ανωτέρω προκύπτει, λοιπόν, ότι το ΔΕΕ προβαίνει σε οικονομική θεώρηση του αποτελέσματος των φόρων στη διασυνοριακή συνεργασία των επιχειρήσεων. Έτσι, εφόσον το αποτέλεσμα μιας φορολογικής επιβάρυνσης στην διασυνοριακή διανομή μερισμάτων είναι ισοδύναμο με την παρακράτηση του φόρου στην πηγή, τότε αντιβαίνει στην Οδηγία 90/435/ΕΟΚ, ανεξάρτητα από την ονομασία που έχει κατά την εθνική νομοθεσία. Πρόκειται για τελολογική ερμηνεία της Οδηγίας 90/435/ΕΟΚ, δηλαδή για ερμηνεία των προβλέψεων της με κριτήριο τον σκοπό της, που έγκειται στην εξάλειψη της διπλής φορολογίας στις διασυνοριακές πληρωμές των κερδών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

Στη μεθοδολογία αυτή του ΔΕΕ ασκήθηκε κριτική με την έννοια ότι προσομοιάζει σε πρόσδοση υφής οικονομικών μέτρων ισοδυνάμου αποτελέσματος με την παρακράτηση του φόρου στην πηγή παρά ως συγκεκριμένα και αποκλειστικά στοιχεία του όρου παρακράτηση του φόρου στην πηγή.

Όσον αφορά στην συγκεκριμένη επιχειρηματολογία, αν και διαπιστώνουμε όντως την ύπαρξη μία τρόπον τινά οικονομικής μεθοδολογίας στο σκεπτικό της απόφασης του ΔΕΕ, παρόλα αυτά θα πρέπει να θεωρηθεί ατυχής η πρόσδοση αρνητικής υφής και χροιάς στην από την πλευρά του ΔΕΕ αναζήτηση των άμεσων/τελικών «οικονομικών αποτελεσμάτων» στον όρο παρακράτηση του φόρου στην πηγή. Ο σύγχρονος και πραγματιστικός χαρακτήρας αυτής της ερμηνείας μιας φορολογικής διάταξης, μιας διάταξης που δεν διστάζει να δανείζεται και πιο ευέλικτους οικονομικούς όρους και συνθήκες, είναι ίσως ο μόνος τρόπος για να αντιμετωπίσει η φορολογική αλλά και δημοσιονομική επιστήμη τα ευφυή τεχνάσματα και τις ταχύτατες αναδιπλώσεις της αγοράς στο επίπεδο της ενωσιακής ή/και εθνικής φορολογικής νομοθεσίας. Άλλωστε, δεν μπορούμε να μη λάβουμε υπόψη την άποψη του ΓΕ S. Albe στη σκέψη 32 των προτάσεων του στην υπό εξέταση υπόθεση, σύμφωνα με την οποία το γεγονός ότι στην υπό κρίση υπόθεση υπόχρεος του φόρου ήταν η διανεμούσα τα κέρδη θυγατρική εταιρία και όχι η μητρική, δεν έχει σημασία. Και αυτό γιατί η επιβολή του φόρου στο όνομα της θυγατρικής εταιρίας επιφέρει το ίδιο οικονομικό αποτέλεσμα με την φορολόγηση στο όνομα της μητρικής εταιρίας, δεδομένου ότι ο φόρος παρακρατείται στην πηγή από την διανεμούσα τα κέρδη εταιρία, η δε λήπτρια των κερδών αυτών μητρική εταιρία αποκτά τα κέρδη μειωμένα κατά το ποσό του παρακρατηθέντος ποσού.

2.1.3. Κοινό σύστημα φορολόγησης των τόκων και των δικαιωμάτων

Για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης των διανεμόμενων τόκων και δικαιωμάτων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων διαφορετικών κρατών- μελών ψηφίστηκε η εν λόγω Οδηγία 2003/49/EK για το κοινό σύστημα φορολόγησης των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων διαφορετικών κρατών-μελών.

Με την Οδηγία αυτή επιδιώκεται να αντιμετωπισθεί ένα από τα βασικά προβλήματα που συνδέονται με τη διασυνοριακή δραστηριότητα των επιχειρήσεων, που είναι η διπλή φορολογική επιβάρυνση των τόκων που καταβάλλουν οι θυγατρικές εταιρίες στις μητρικές τους.

Ως προς το υποκειμενικό πεδίο εφαρμογής, η Οδηγία 2003/49/EK κινείται στα πλαίσια της προηγούμενης Οδηγίας για τη φορολόγηση της διασυνοριακής μεταβίβασης μερισμάτων μεταξύ μητρικών- θυγατρικών εταιριών, εφαρμόζεται, δηλαδή, στις πληρωμές τόκων και δικαιωμάτων μεταξύ μητρικών και θυγατρικών εταιριών. Αντίστοιχα, στα πλαίσια της συγκεκριμένης Οδηγίας 2003/49/EK για να θεωρούνται συνδεδεμένες επιχειρήσεις, θα πρέπει η μία να συμμετέχει άμεσα σε ποσοστό 25 % στο μετοχικό κεφάλαιο της άλλης. Από τις δύο επιχειρήσεις η μία κατέχει θέση πληρωτή και η άλλη θέση δικαιούχου τόκων και δικαιωμάτων.

Ως προς το αντικειμενικό πεδίο εφαρμογής, τόκοι θεωρούνται κάθε μορφής απαιτήσεις (τίτλοι, ομολογίες, χρεόγραφα), ενώ δικαιώματα είναι οι πληρωμές για τη χρήση δικαιωμάτων

πνευματικής ιδιοκτησίας, διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, εμπορικών σημάτων, πληροφοριών που αφορούν βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική πείρα, καθώς και για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού.

Ουσιαστικά, η βασική ρύθμιση που εισάγει η Οδηγία 2003/49/EK έγκειται στην μη φορολόγηση των πληρωμών για τόκους και δικαιώματα στο κράτος της πληρωμής. Ως κράτος πληρωμής θεωρείται το κράτος- μέλος που εδρεύει η καταβάλλουσα τους τόκους και τα δικαιώματα εταιρία, ενώ η απαλλαγή από τη φορολογία περιλαμβάνει τόσο την παρακράτηση φόρου στην πηγή όσο και την είσπραξη φόρου μετά τη βεβαίωσή του. Τα ποσά των τόκων και δικαιωμάτων φορολογούνται μόνο στο κράτος της λήπτριας αυτών εταιρίας. Προκειμένου να παραχωρήσει το ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς στις πληρωμές τόκων και δικαιωμάτων, το κράτος της διανέμουσας τα κέρδη εταιρίας μπορεί να απαιτήσει από την εταιρία αυτή την υποβολή βεβαίωσης, με την οποία να πιστοποιείται η πλήρωση των προϋποθέσεων που προβλέπει η Οδηγία 2003/49/EK .

2.1.3.1. Μία πρώτη τάση προστασίας της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών-μελών

Η Οδηγία αυτή αποτελεί τρόπο τινά συμπλήρωμα ή και παρακολούθημα της Οδηγίας 90/435/EOK, εφόσον η κατάργηση της διπλής φορολογίας στα διανεμόμενα μερίσματα που προβλέπει η δεύτερη αυτή Οδηγία σε διακρατικό επίπεδο, επεκτείνεται και στην καταβολή και άλλου είδους εισοδημάτων, όπως είναι οι τόκοι και τα μερίσματα. Η κριτική που θα μπορούσε να γίνει επί της Οδηγίας 2003/49/EK εντοπίζεται κυρίως στην ασάφεια των όρων της αντικαταχρηστικής διάταξης που περιέχει, η οποία παρέχει στις εθνικές φορολογικές αρχές ευρύτατο φάσμα ελευθερίας, που θα μπορούσε να γίνει αντικείμενο κατάχρησης. Συγκεκριμένα, στο άρθρο 4 της Οδηγίας 2003/49/EK προβλέπεται ότι «το κράτος της παρακράτησης στην πηγή δεν υποχρεούται να υπάγει στην εφαρμογή της παρούσας Οδηγίας την περίπτωση που οι πληρωμές θεωρούνται διανομή κερδών ή επιστροφή κεφαλαίου σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους της παρακράτησης στην πηγή». Έτσι, το κράτος – μέλος της πηγής, δεν υποχρεούται να παραιτηθεί από τη φορολογική του αρμοδιότητα σε περίπτωση που (κατά τη δική του νομοθεσία) η πληρωμή των υποτιθέμενων τόκων ή δικαιωμάτων συνιστά στην πραγματικότητα διανομή μερισμάτων. Δηλαδή, η ρήτρα αυτή θα μπορούσε να αποτελέσει ένα αποτελεσματικό μέσο των κρατών -μελών να μην συμμορφώνονται προς τις διατάξεις της Οδηγίας 2003/49/EK, επικαλούμενα τη διάπραξη φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής και δίνοντας το καθένα τη δική του ερμηνεία στο περιεχόμενο των παραπάνω όρων. Φαίνεται, δηλαδή, ολοφάνερα η παροχή της δυνατότητας στα κράτη- μέλη να προστατεύσουν τη φορολογική τους αρμοδιότητα.

Η συγκεκριμένη ρήτρα έχει ως βάση συγκεκριμένους κινδύνους που συνδέονται με τις διασυνοριακή πληρωμή τόκων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Συγκεκριμένα, σε ό, τι αφορά

τους τόκους που καταβάλλονται στο πλαίσιο δανεισμού το ζήτημα έγκειται στο ότι πολλάκις για λόγους μείωσης της συνολικής επιβάρυνσης, οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις επιλέγουν τη μέθοδο του δανεισμού αντί της συμμετοχής στην αύξηση κεφαλαίου της θυγατρικής (υποκεφαλαιοποίηση). Με τον τρόπο αυτό, αποφεύγονται οι κίνδυνοι που συνδέονται με την αύξηση του κεφαλαίου της θυγατρικής επιχείρησης σε περίπτωση που εμφανισθούν οικονομικά προβλήματα στην θυγατρική εταιρία και συγκεκριμένα σε περίπτωση πτώχευσής της. Δηλαδή, στην περίπτωση της αύξησης κεφαλαίου της θυγατρικής η μητρική εταιρία θα έχανε το κεφάλαιο που έχει επενδύσει, ενώ σε περίπτωση που το ίδιο ποσό εμφανισθεί ως δάνειο, η μητρική θα λαμβάνει τους συμφωνηθέντες τόκους, ενώ συγχρόνως σε περίπτωση πτώχευσης θα έχει αξίωση από τη σύμβαση δανείου. Εξάλλου, οι τόκοι που θα καταβάλλει η θυγατρική εταιρία θα εκπίπτουν από το φορολογητέο εισόδημα, με αποτέλεσμα τη μείωση της φορολογικής υποχρέωσης της, με περαιτέρω συνέπεια τη μείωση του συνολικού φορολογικού βάρους του ομίλου. Άλλωστε, στο προοίμιο της Οδηγίας 2003/49/EK τονίζεται ότι αυτή συνιστά τμήμα της υλοποίησης της στρατηγικής της Επιτροπής για την καταπολέμηση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού, ο οποίος οδηγεί, όπως είδαμε, σε φαινόμενα φοροαποφυγής.

Παρόλα αυτά, μέχρι τώρα το παραπάνω ζήτημα τέθηκε μόνο ως ένα βαθμό στην υπόθεση *Damixa*,¹⁰⁶ όπου η μητρική εταιρία δανικού δικαίου ζήτησε επί ματαίω την έκπτωση από το φορολογητέο εισόδημά της τους τόκους που έχουν καταβληθεί από την εγκατεστημένη στη Γερμανία θυγατρική της εταιρία, όπως ισχύει για τις Δανικές μητρικές εταιρίες, οι οποίες διατηρούν ημεδαπές θυγατρικές εταιρίες, καθώς η γερμανική φορολογική νομοθεσία δεν προέβλεπε δυνατότητα έκπτωσης των τόκων στην πηγή.

Στην συγκεκριμένη υπόθεση η ΓΕ *Juliane Kokott*¹⁰⁷ στις προτάσεις της έκρινε ότι ο περιορισμός που θέτει η εν λόγω εθνική νομοθεσία δικαιολογείται από την διαφύλαξη της κατανομής της φορολογικής αρμοδιότητας των κρατών -μελών, η οποία εν προκειμένω καθορίζεται από την Οδηγία 2003/49/EK. Συγκεκριμένα, η προαναφερθείσα νομοθετική πράξη έχει καταναείμει τη φορολογική αρμοδιότητα απονέμοντας την εξουσία φορολογήσεως των τόκων στο κράτος της λήπτριας αυτών εταιρίας, ενώ παράλληλα δεν εμποδίζει το κράτος της παρακρατήσεως στην πηγή να φορολογεί τις καταβολές τόκων κατ' εξαίρεση ως διανομή κερδών. Το γεγονός, όμως, αυτό δεν εμποδίζει το κράτος της λήπτριας εταιρίας, εν προκειμένω της Δανίας, να ασκήσει την φορολογική αρμοδιότητα που του έχει απονεμηθεί.

¹⁰⁶ Απόφ.ΔΕΕ της 21/12/2016, *Masco Denmark* και *Damixa*, C-593/14, ECLI:EU:C:2016:984

¹⁰⁷ Βλ. Προτάσεις της ΓΕ *Juliane Kokott* της 12/05/2016 στην υπόθεση *Masco Denmark* και *Damixa*, C-593/14, σκ.37-41, ECLI:EU:C:2016:336

Ωστόσο, το ΔΕΕ τήρησε αντίθετη στάση και εξέτασε τον περιορισμό που θέτει η συγκεκριμένη εθνική νομοθεσία υπό το πρίσμα της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας των κρατών-μελών ως επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος χωρίς να αναφερθεί στην εν λόγω ενωσιακή νομοθεσία διαπιστώνοντας ότι υφίσταται αδικαιολόγητος περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως. Παρατηρούμε, λοιπόν, ότι το ΔΕΕ παρόλο που δεν έκανε ρητή αναφορά στην παραπάνω Οδηγία, ίσως υπόρρητα υπονόησε ότι η συγκεκριμένη διάταξη που θέτει η παραπάνω ενωσιακή νομοθεσία, η οποία εν προκειμένω ταυτίζεται με την επίδικη εθνική νομοθεσία, υπό προϋποθέσεις μπορεί να αντίκειται στις διατάξεις της ΣΛΕΕ περί θεμελιωδών ελευθεριών, καθώς οδηγεί σε φαινόμενα διπλής φορολόγησης που μπορούν να εμποδίσουν μια επιχείρηση από το να κάνει χρήση των θεμελιωδών ελευθεριών.

Θα μπορούσε, λοιπόν, να λεχθεί ότι η συγκεκριμένη ενωσιακή νομοθεσία σχετικά με τη φορολόγηση των τόκων και δικαιωμάτων που καταβάλλει η θυγατρική προς τη μητρική της εταιρία μπορεί να είχε κατά βάση ως στόχο την αποφυγή της διπλής φορολογίας, όμως έμμεσα μέσω της αντικαταχρηστικής ρήτρας που προβλέπει, η οποία παρέχει τη δυνατότητα στα κράτη-μέλη να προστατεύσουν τη φορολογική τους κυριαρχία, μπορεί να θεωρηθεί ως ένα πρώτο δείγμα μεθοδευμένης αντιμετώπισης της φοροαποφυγής, η οποία ωστόσο παρουσιάζει ατέλειες, καθώς υπό προϋποθέσεις μπορεί ενδεχομένως να οδηγήσει σε φαινόμενα διπλής φορολόγησης καταρρίπτοντας τον αρχικό της στόχο.

2.2. Η μεταστροφή της ενωσιακής νομοθετικής δράσης προς την αντιμετώπιση διασυνοριακών πρακτικών φοροαποφυγής

Όπως αναφέρθηκε στο προηγούμενο κεφάλαιο, τα πρώτα βήματα της ενωσιακής νομοθετικής δράσης στο πεδίο της εναρμόνισης της φορολογίας εισοδήματος των επιχειρήσεων τελέστηκαν με κύριο στόχο την καταπολέμηση ζητημάτων διπλής φορολόγησης που ανακύπτουν κατά τη διασυνοριακή συνεργασία των επιχειρήσεων, προκειμένου να διευκολυνθεί η ανεμπόδιστη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Η λήψη των παραπάνω ενωσιακών μέτρων μπορεί να αποτέλεσαν μια ευνοϊκή εξέλιξη για την ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς, δεν ήταν όμως παρά μεμονωμένες λύσεις που αντιμετώπισαν συγκεκριμένα προβλήματα χωρίς να έχουν ένα ολοκληρωμένο σχέδιο αντιμετώπισης των φαινομένων διπλής φορολογίας.

Επιπλέον, πρέπει να παρατηρήσουμε ότι κατά καιρούς το γεγονός ότι οι παραπάνω Οδηγίες στόχευαν, κυρίως, στην αντιμετώπιση των φαινομένων διπλής φορολογίας προβλέποντας στις διατάξεις τους απλώς αντικαταχρηστικές ρήτρες, χωρίς το περιεχόμενό τους να είναι αρκετά εξειδικευμένο, σε συνδυασμό με την νομολογία του ΔΕΕ, η οποία κατά κανόνα είχε ως αποτέλεσμα τη συρρίκνωση των φορολογικών κανόνων που θέτουν τα κράτη -μέλη για την

προστασία της φορολογικής τους κυριαρχίας και την καταπολέμηση της φοροαποφυγής, ώστε οι θεμελιώδεις ελευθερίες να μη περιορίζονται παρά μόνο με μέσα κατάλληλα και μη υπερβαίνοντα το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη των παραπάνω στόχων, δημιούργησαν ένα ευνοϊκό καθεστώς για τις επιχειρήσεις, οι οποίες εκμεταλλεύτηκαν τις διαφορές των φορολογικών συστημάτων με στόχο την μείωση της φορολογικής τους επιβάρυνσης. Το αποτέλεσμα αυτής της κατάστασης ήταν να σημειωθούν έντονα φαινόμενα φοροαποφυγής αλλά και φοροδιαφυγής¹⁰⁸, τα οποία, βέβαια, από νωρίς είχαν απασχολήσει τον ενωσιακό νομοθέτη, χωρίς, όμως, την ανάγκη για λήψη ουσιαστικών μέτρων αντιμετώπισής τους, καθώς τότε κυρίαρχος στόχος δεν ήταν άλλος από τη λήψη μέτρων για την διευκόλυνση της ελεύθερης κυκλοφορίας εντός της εσωτερικής αγοράς. Μία πρώτη προσπάθεια έγινε με την υιοθέτηση από το Συμβούλιο της Οδηγίας 77/799/ΕΟΚ, όπως έχει τροποποιηθεί με την μεταγενέστερη Οδηγία 2011/16/ΕΕ, με σκοπό την αμοιβαία συνδρομή των αρμοδίων αρχών των κρατών-μελών στον τομέα των άμεσων φόρων. Η Οδηγία αυτή, όπως τροποποιήθηκε, επιδιώκει την καλύτερη και αποτελεσματικότερη συνεργασία των φορολογικών αρχών των κρατών-μελών, με την πρόβλεψη της ανταλλαγής πληροφοριών με τρεις διαφορετικές διαδικασίες: α) κατόπιν σχετικής αίτησης που υποβάλλεται από αρχή άλλου κράτους-μέλους, β) την υποχρεωτική και αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών, με την έννοια της κατά περιόδους παροχής στοιχείων που αφορούν κατοίκους άλλου κράτους – μέλους σε σχέση με πηγές εισοδημάτων και κεφαλαίων, και γ) την αυθόρμητη ανταλλαγή πληροφοριών σε συγκεκριμένες περιπτώσεις, όπως όταν υπάρχουν στοιχεία φοροδιαφυγής σε βάρος άλλου κράτους-μέλους. Πέραν όμως αυτών, η συγκεκριμένη Οδηγία δεν επέφερε ουσιαστικά αποτελέσματα, καθώς σπανίως τα κράτη -μέλη επέλεξαν να την χρησιμοποιήσουν.

Υπό τις συνθήκες αυτές και λόγω της συντονισμένης προσπάθειας που πραγματοποιείται τα τελευταία χρόνια σε διεθνές επίπεδο για την αντιμετώπιση των φαινομένων της φοροαποφυγής μέσω του ΟΟΣΑ, η Επιτροπή ανέλαβε την υλοποίηση μιας πρωτοβουλίας που στόχο είχε να αντιμετωπίσει συνολικά το ζήτημα της φοροαποφυγής και των καταχρήσεων του ενωσιακού δικαίου από τη μεριά των επιχειρήσεων. Η πρωτοβουλία αυτή υλοποιήθηκε με την υιοθέτηση μίας δέσμης μέτρων κατά της φοροαποφυγής, η οποία αποτελείται από σειρά νομοθετικών και μη πρωτοβουλιών της ΕΕ, που έχουν σκοπό να ενισχύσουν τους κανόνες κατά της εταιρικής φοροαποφυγής και να καταστήσουν δικαιότερη, απλούστερη και αποτελεσματικότερη την

¹⁰⁸Οι έννοιες της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, αν και συναφείς, διακρίνονται μεταξύ τους ως εξής: Το αποτέλεσμα μείωσης της φορολογικής επιβάρυνσης ενός προσώπου εξαιτίας ενός συνόλου αθέμιτων και παράνομων πρακτικών καλείται φοροδιαφυγή, ενώ η μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης με νόμιμες μεν, αθέμιτες δε, πρακτικές καλείται φοροαποφυγή. Εν προκειμένω, επειδή στόχος της έρευνας είναι να εστιάσει στην ανάλυση του παράγωγου ενωσιακού δικαίου που υιοθετήθηκε με σκοπό την καταπολέμηση φαινομένων φοροαποφυγής κρίνουμε απαραίτητο να εστιάσουμε σε αυτές τις δραστηριότητες και όχι σε δραστηριότητες φοροδιαφυγής.

εταιρική φορολόγηση στην ΕΕ. Η πρωτοβουλία αυτή βασίστηκε στις συστάσεις που εξέδωσε ο ΟΟΣΑ το 2015 για να αντιμετωπιστεί η διάβρωση της φορολογικής βάσης και η μετατόπιση των κερδών (BEPS) και έχει ως στόχο την πρόληψη κατά του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού, την αύξηση της διαφάνειας και τη δημιουργία δικαιότερου περιβάλλοντος για τις επιχειρήσεις στην ΕΕ μέσω της υιοθέτησης της Οδηγίας 2016/1164/ΕΕ για την καταπολέμηση των πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, αλλά και μέσω ανακοινώσεων και συστάσεων (soft law), οι οποίες παρέχουν συμβουλές προς τα κράτη- μέλη σχετικά με τον τρόπο με τον οποίον θα ενισχύσουν τους φορολογικούς τους κανόνες κατά όσων προβαίνουν σε επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό, κατά τρόπο σύμφωνο με τη νομοθεσία της ΕΕ.

Τέλος, υπό το φως των παραπάνω εξελίξεων η Επιτροπή κατέθεσε εκ νέου στο Συμβούλιο νέα αναθεωρημένη πρόταση της Οδηγίας για την Κοινή Ενοποιημένη Φορολογητέα Βάση για τις επιχειρήσεις, σύμφωνα με την οποία, καταρχήν, τα εταιρικά κέρδη θα υπολογίζονται με τον ίδιο τρόπο σε όλα τα κράτη- μέλη. Στόχος της πρότασης αυτής είναι η σταδιακή εναρμόνιση του ευρωπαϊκού φορολογικού περιβάλλοντος, ώστε να μειωθούν ορισμένες διαφορές που υπάρχουν σήμερα στον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών μεταξύ των κρατών μελών της Ε.Ε. και, εν τέλει, να δημιουργηθεί ένα κλίμα φορολογικής ουδετερότητας και ισότητας των όρων ανταγωνισμού που θα εξασφαλίσει την ομαλή λειτουργία της ενιαίας αγοράς.

Στο σημείο αυτό αξίζει να επισημάνουμε ότι το γεγονός ότι τα τελευταία χρόνια μία από τις κορυφαίες προτεραιότητες της Επιτροπής είναι η καταπολέμηση του φαινομένου της φοροαποφυγής, τονίστηκε από τον Επίτροπο Οικονομικών Πιέρ Μοσκοβισί σε μία από τις πρόσφατες εξαγγελίες του τονίζοντας ότι κατά την τελευταία τριετία, η Επιτροπή προχώρησε σε ένα φιλόδοξο πρόγραμμα για να καταστεί η φορολογία δικαιότερη και αποτελεσματικότερη σε ολόκληρη την ΕΕ, ιδίως μέσω της λήψης αντικαταχρηστικών μέτρων που λαμβάνουν υπόψη τις διεθνείς εξελίξεις και στοχεύουν αφενός, στην ενίσχυση της διαφάνειας και, αφετέρου, στην εξάλειψη των νομικών κενών και των αναντιστοιχιών μεταξύ των εθνικών φορολογικών συστημάτων¹⁰⁹.

2.2.1. Η πρωτοβουλία για την καταπολέμηση της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μετατόπισης κερδών (BEPS)

Η Οδηγία 2016/1164/ΕΕ είναι η πρώτη Οδηγία που εξέδωσε η ΕΕ για την αντιμετώπιση των διασυνοριακών πρακτικών φοροαποφυγής. Δεν είναι, βεβαίως, η πρώτη φορά που σε παράγωγο

¹⁰⁹ βλ. European Commission's Press Release database, 13/03/2018, Commission welcomes adoption of far-reaching new transparency rules for tax advisers in the EU, http://europa.eu/rapid/press-release_IP-18-1841_en.htm

δίκαιο στον τομέα της άμεσης φορολογίας επιδιώκεται η αντιμετώπιση της κατάχρησης ή της φοροαποφυγής. Η Οδηγία για τις διασυνοριακές συγχωνεύσεις (90/434/ΕΟΚ), η Οδηγία μητρικών-θυγατρικών (90/435/ΕΟΚ) και η Οδηγία για τους τόκους και τα δικαιώματα (2003/49/ΕΚ), καθεμία από αυτές, όπως προαναφέραμε, περιέχει ειδική ρήτρα κατά της καταχρηστικής άσκησης των δικαιωμάτων που απορρέουν από αυτές. Η νέα Οδηγία 2016/1164/ΕΕ, όμως, διαφέρει σημαντικά στο πεδίο εφαρμογής της και στη λειτουργία της από της προηγούμενες Οδηγίες που έχουν εκδοθεί στον τομέα της άμεσης φορολογίας. Η Οδηγία αυτή σε αντίθεση με τις προηγούμενες αντιμετωπίζει πολλαπλά ζητήματα που ανακύπτουν από τις διασυνοριακές εταιρικές πρακτικές με στόχο την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής. Συγκεκριμένα, μεταφέρει με συνεκτικό τρόπο τις προτάσεις του Σχεδίου Δράσης του ΟΟΣΑ κατά της Διάβρωσης της Φορολογικής Βάσης και της Μετατόπισης Κερδών (BEPS) με μορφή δεσμευτικών νομικών κανόνων στην ΕΕ. Σημαντικό είναι να επισημάνουμε ότι η συγκεκριμένη Οδηγία έχει ως στόχο την αντιμετώπιση πρακτικών που χρησιμοποιούν οι εταιρίες και όχι τα φυσικά πρόσωπα για να αποκτήσουν φορολογικά πλεονεκτήματα εκμεταλλευόμενες τις διαφορές μεταξύ των διάφορων φορολογικών συστημάτων των κρατών-μελών. Επιπλέον, ρητά δηλώνεται ότι τα μέτρα που υιοθετούνται με την Οδηγία 2016/1164/ΕΕ αποτελούν απλώς ελάχιστα πρότυπα για τα κράτη -μέλη, τα οποία θα μπορούν να υιοθετήσουν και υψηλότερα επίπεδα προστασίας.

2.2.1.1. Περιορισμοί στη δυνατότητα έκπτωσης των τόκων (limitations to the deductibility of interest)

Ο πρώτος κανόνας που περιέχει η Οδηγία 2016/1164/ΕΕ αφορά τον περιορισμό του εκπίπτοντος από τα φορολογητέα κέρδη ποσού των τόκων που καταβάλλει μια εταιρία σε κάθε φορολογική χρήση. Ο παραπάνω κανόνας συνδέεται στενά με τους κανόνες κατά τις υποκεφαλαιοποίησης (thin capitalisation rules). Η εταιρική αυτή πρακτική χρησιμοποιείται, κυρίως, από εταιρίες ενός ομίλου που η έδρα τους βρίσκεται σε χώρες με χαμηλή φορολογία, οι οποίες χρηματοδοτούν μέσω υπέρογκου δανεισμού ή δανεισμού με υψηλό επιτόκιο εταιρίες του ομίλου που βρίσκονται σε χώρες με υψηλή φορολογία με στόχο τη μείωση της συνολικής φορολογικής υποχρέωσης του ομίλου. Οι εταιρίες του ομίλου που βρίσκονται σε χώρες με υψηλή φορολογία εξοφλώντας τα δάνεια που έλαβαν από τις εταιρίες που υπόκεινται σε χαμηλότερη φορολογία καταβάλλουν υπερβάλλοντες τόκους επιστρέφοντας τα δάνεια. Κατά συνέπεια, η φορολογία των εταιριών που βρίσκονται σε χώρες με υψηλή φορολογία μειώνεται, καθώς εμφανίζουν αυξημένα έξοδα λόγω των καταβαλλόμενων τόκων και αντίστοιχα μειωμένα κέρδη, ενώ η φορολογία των εταιριών που δραστηριοποιούνται στις χώρες με χαμηλή φορολογία αυξάνεται, καθώς στα κέρδη τους προστίθενται και τα έσοδα από τους τόκους, με τελικό αποτέλεσμα η φορολογική υποχρέωση του

ομίλου να μειώνεται. Όπως παρατηρήσαμε παραπάνω, με το παρόν ζήτημα είχε απασχοληθεί η Επιτροπή και παλαιότερα εντάσσοντας την γενική ρήτρα αντικατάχρησης στην Οδηγία 2003/49/ΕΕ για τους τόκους και τα δικαιώματα, όμως αυτή τη φορά προσπαθεί να αντιμετωπίσει το πρόβλημα της υποκεφαλαιοποίησης με πολύ πιο συστηματικό τρόπο.

Στόχος του κανόνα που θέτει η Οδηγία 2016/1164/ΕΕ είναι να αποθαρρύνει την πρακτική αυτή με θέσπιση ορίων αναφορικά με το ποσό των τόκων που δικαιούται να εκπέσει ο φορολογούμενος ανά φορολογικό έτος. Ο βασικός κανόνας που θέτει, λοιπόν, εν προκειμένω, η Οδηγία 2016/1164/ΕΕ είναι ότι τα όρια των καθαρών δαπανών για τόκους θα ορίζονται για τον παραπάνω σκοπό σε μια σταθερή αναλογία ως προς τα ακαθάριστα λειτουργικά κέρδη (EBITDA). Σύμφωνα, λοιπόν, με την Οδηγία 2016/1164/ΕΕ το υπερβαίνον κόστος δανεισμού μιας εταιρίας εκπίπτει κατά τη φορολογική περίοδο στην οποία πραγματοποιείται και μόνο έως του ποσοστού 30 % των κερδών προ τόκων, φόρων, απομείωσης και αποσβέσεων (EBITDA) της. Ωστόσο, προβλέπεται μία εξαίρεση, σύμφωνα με την οποία όλο το κόστος δανεισμού έως του ποσού των 3 εκατομμυρίων ευρώ θα εκπίπτει (κανόνας de minimis) , καθώς και η έκπτωση του πλήρους κόστους δανεισμού αν ο φορολογούμενος αποτελεί αυτοτελή οντότητα, δηλαδή δεν είναι μέλος ομίλου και δεν διαθέτει συνδεδεμένη επιχείρηση ή μόνιμη εγκατάσταση.

2.2.1.2.Φορολόγηση κατά την έξοδο (exit taxation)

Ο δεύτερος κανόνας που περιλαμβάνει η Οδηγία 2016/1164/ΕΕ αφορά τη φορολόγηση κατά την έξοδο. Συγκεκριμένα, το άρθρο 5 της Οδηγίας προβλέπει ότι τα κράτη-μέλη υποχρεούνται να θεσπίσουν νομοθεσία που θα επιβάλλει στους φορολογούμενους φόρο επί του ποσού που ισούται προς την αγοραία αξία των μεταβιβασθέντων περιουσιακών στοιχείων κατά τη στιγμή της εξόδου τους, μείον την αξία τους για φορολογικούς σκοπούς¹¹⁰. Τρεις είναι, ουσιαστικά, οι περιπτώσεις που θα πρέπει να επιβάλλεται ο παραπάνω φόρος. Πρώτον, σε περιπτώσεις διασυννοριακών μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων από την έδρα προς κάποια μόνιμη εγκατάσταση και αντιστρόφως. Δεύτερον, σε περιπτώσεις διασυννοριακών μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων μεταξύ μονίμων εγκαταστάσεων. Τρίτον, σε περιπτώσεις διασυννοριακής μεταφοράς της έδρας ή της μόνιμης εγκατάστασης . Δηλαδή, οι κανόνες που θέτει η Οδηγία 2016/1164/ΕΕ εμποδίζουν τις εταιρίες από το να μεταφέρουν περιουσιακά στοιχεία ή τη φορολογική τους κατοικία εκτός της φορολογικής δικαιοδοσίας ενός κράτους, χωρίς το τελευταίο να φορολογήσει την οικονομική αξία οποιουδήποτε κεφαλαιακού κέρδους παράγεται στο έδαφός του, ακόμα και αν το κέρδος αυτό δεν

¹¹⁰Κατ' απλούστερη διατύπωση, ο φόρος θα επιβάλλεται επί της διαφοράς μεταξύ της λογιστικής και αγοραίας αξίας των μεταβιβασθέντων περιουσιακών στοιχείων

έχει ακόμα πραγματοποιηθεί κατά τον χρόνο της εξόδου. Με αυτόν τον τρόπο, λοιπόν, αντιμετωπίζεται η διάβρωση της φορολογικής βάσης στο κράτος προέλευσης, όταν μία εταιρία αποφασίζει να μεταφέρει στοιχεία του ενεργητικού της εκτός της φορολογικής δικαιοδοσίας του προκειμένου να τύχει ευνοϊκότερης φορολογικής μεταχείρισης.

Η ratio αυτού του κανόνα δεν είναι άλλη από τη γενική αρχή ότι κάθε κράτος δικαιούται να φορολογεί τα εισοδήματα ή κέρδη που δημιουργούνται εντός της επικράτειας του. Ωστόσο, η επιβολή ενός φόρου επί κερδών πριν ακόμα αυτά πραγματοποιηθούν έχει συνήθως ως αποτέλεσμα να δημιουργούνται εκτός από πρακτικά προβλήματα και ζητήματα διπλής φορολογίας λόγω της μη ύπαρξης ενός ενοποιημένου συστήματος φορολογικής βάσης επί του οποίου θα επιβληθεί ο φόρος εξόδου¹¹¹.

Για την αποφυγή αυτού του προβλήματος προβλέπεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 5 της Οδηγίας 2016/1164/ΕΕ αναβολή της φορολογίας για 5 έτη και την καταβολή της σε 5 ετήσιες δόσεις του φόρου όταν η μεταβίβαση γίνεται σε άλλο κράτος μέλος ή σε τρίτη χώρα που είναι συμβαλλόμενο μέρος στη συμφωνία για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο (ΕΟΧ), ενώ σε περίπτωση οποιασδήποτε μεταγενέστερης μεταβίβασης/μεταφοράς έδρας προς τρίτες χώρες, ελλείπουσας οποιασδήποτε ειδικής ρύθμισης, τα κράτη-μέλη θα πρέπει να αναζητήσουν αμέσως την καταβολή του φόρου.

2.2.1.3.Γενικός κανόνας απαγόρευσης των καταχρήσεων (general anti-abuse rule)

Η χρησιμότητα της ύπαρξης των Γενικών Κανόνων Απαγόρευσης Καταχρήσεων (στο εξής ΓΚΑΚ) ανάγεται στην αναγκαιότητα εντοπισμού καταχρηστικών φορολογικών πρακτικών και συμπληρώνει θέματα και κενά που τυχόν δεν έχουν ρυθμιστεί με ειδικούς ρυθμιστικούς κανόνες και νομοθετικές ρυθμίσεις κατά της φοροαποφυγής. Η εφαρμογή ΓΚΑΚ, λοιπόν, θα πρέπει να αφορά και να περιορίζεται μόνο σε τεχνητές διευθετήσεις, χωρίς να αφαιρεί το δικαίωμα από τον φορολογούμενο να επιλέγει την αποδοτικότερη δομή από φορολογική άποψη.

Γενικότερα και σύμφωνα με τις κατευθυντήριες του ΟΟΣΑ¹¹² στο συγκεκριμένο ζήτημα οι γενικοί αντικαταχρηστικοί κανόνες συνήθως ενεργοποιούνται με την πλήρωση δύο προϋποθέσεων: αφενός τη διαπίστωση ενός αντικειμενικού στοιχείου, και ειδικότερα της ανυπαρξίας οικονομικής ή εμπορικής ουσίας σε μια δραστηριότητα, συναλλαγή, διευθέτηση κ.ά..

¹¹¹ Καραμητσόπουλος Β., ό.π., σελ.79

¹¹²Βλ. Πρότυπο ΣΑΔΦ ΟΟΣΑ, αρ. 1

και, αφετέρου τη διαπίστωση ενός υποκειμενικού στοιχείου, δηλαδή της πρόθεσης αποφυγής των φορολογικών διατάξεων που θα εφαρμόζονταν, ελλειπουσών των παραπάνω διευθετήσεων.

Εν προκειμένω, ο κανόνας του άρθρου 6 της Οδηγίας 2016/1164/ΕΕ, ο οποίος βρίσκεται σε αρμονία με τις παραπάνω κατευθυντήριες αρχές του ΟΟΣΑ, στοχεύει στην καταπολέμηση καταχρηστικών πρακτικών που δεν καλύπτονται από άλλους ειδικούς κανόνες ή ρήτρες κατά της φοροαποφυγής. Το έννομο αποτέλεσμα της εφαρμογής του παραπάνω κανόνα είναι να μη λαμβάνονται υπόψη από τις φορολογικές αρχές, κατά τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης των εταιριών, οι μη γνήσιες διευθετήσεις των τελευταίων. Ως μη γνήσια ορίζεται μια διευθέτηση στο βαθμό που δεν τίθεται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν στην εμπορική πραγματικότητα. Δεύτερον, απαιτείται οι μη γνήσιες διευθετήσεις να έχουν συσταθεί με κύριο σκοπό ή έναν εκ των κύριων σκοπών την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος. Τρίτον, η ως άνω απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος απαιτείται να ματαιώνει το αντικείμενο ή το σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων¹¹³.

2.2.1.4. Κανόνες για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες (controlled foreign company rules)

Οι κανόνες για τις Ελεγχόμενες Αλλοδαπές Εταιρίες (στο εξής ΕΑΕ) έχουν γενικότερα ως στόχο την αντιμετώπιση πρακτικών φορολογικού σχεδιασμού με τη χρήση των οποίων πολυεθνικοί όμιλοι εταιριών στοχεύουν στην μετατόπιση κερδών από μητρικές εταιρίες εγκατεστημένες σε κράτη με υψηλή φορολόγηση προς ελεγχόμενες από αυτές εταιρίες που βρίσκονται σε άλλα κράτη-μέλη, όπου και απολαμβάνουν προνομιακή φορολόγηση. Το αποτέλεσμα εφαρμογής των πρακτικών αυτών είναι η χαμηλότερη φορολόγηση στο σύνολο του ομίλου. Η υιοθέτηση κανόνων που να ρυθμίζουν το φορολογικό καθεστώς των ΕΑΕ κρίνεται αναγκαία επειδή η αυτονομία των νομικών προσώπων κατ' αρχήν επιβάλλει τη μη φορολόγηση ενός ομίλου εταιριών ως ενιαίου συνόλου αλλά τη φορολόγηση κάθε οντότητας ξεχωριστά, σύμφωνα με τα στοιχεία που συνδέουν κάθε οντότητα με μια φορολογική δικαιοδοσία¹¹⁴. Η βασική αυτή αρχή καθιστά εύκολο στους πολυεθνικούς ομίλους εταιρειών να αναβάλλουν τη φορολόγηση σημαντικού μέρους των κερδών τους μετατοπίζοντας αυτά προς θυγατρικές που βρίσκονται σε δικαιοδοσίες με προνομιακό καθεστώς μέχρι να προχωρήσουν στη διανομή των κερδών της θυγατρικής προς τη μητρική ή στην πώληση της συμμετοχής στη θυγατρική¹¹⁵.

¹¹³ Καραμητσόπουλος Β., ό.π., σελ.87

¹¹⁴ Βλ. Μέρος Ι, σημείο 2.1.

¹¹⁵ Καραμητσόπουλος Β., ό.π., σελ.65

Οι κανόνες για τις ΕΑΕ που προβλέπονται στην Οδηγία 2016/1164/ΕΕ διαφέρουν σημαντικά από αυτούς που είχαν υιοθετηθεί με την Οδηγία 90/435/ΕΟΚ για τις μητρικές -θυγατρικές, καθώς ρυθμίζουν το φορολογικό καθεστώς για τις ΕΑΕ με λεπτομερέστερο τρόπο επιλύοντας περισσότερα από ένα ζητήματα, ενώ παράλληλα θέτουν πολύ πιο περιοριστικούς όρους για να θεωρείται ως ελεγχόμενη μια εταιρία.

Οι ρυθμίσεις, λοιπόν, που θέτει η νέα Οδηγία για τις ΕΑΕ εφαρμόζονται είτε σε ορισμένες προκαθορισμένες κατηγορίες μη διανεμηθέντος (παθητικού) εισοδήματος είτε σε μη διανεμηθέντα εισοδήματα από μη γνήσιες διευθετήσεις που έχουν συσταθεί με ουσιαστικό τρόπο την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος. Στο πεδίο εφαρμογής των κανόνων εντάσσονται όχι μόνο οι ΕΑΕ αλλά και οι μόνιμες εγκαταστάσεις των εταιριών. Η ιδιότητα μιας εταιρίας ως ελεγχόμενης υφίσταται όταν ο φορολογούμενος κατέχει άμεση ή έμμεση συμμετοχή σε ποσοστό άνω του 50 % του κεφαλαίου. Τέλος, για την εφαρμογή των κανόνων απαιτείται σωρευτικά η πραγματική εταιρική φορολογία που καταβάλλει για τα κέρδη της η ΕΑΕ ή η μόνιμη εγκατάσταση να είναι χαμηλότερη από τη διαφορά μεταξύ του φόρου που θα είχε πληρώσει για τα ίδια κέρδη εάν υπαγόταν στο φορολογικό σύστημα που υπάγεται και η μητρική και του φόρου που πράγματι κατέβαλε στο κράτος που εδρεύει.

Όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, το μη διανεμηθέν εισόδημα των ΕΑΕ που υπολογίζεται ως εισόδημα της μητρικής προκύπτει σε δύο περιπτώσεις. Στην πρώτη περίπτωση, ως τέτοιο λογίζεται κάθε εισόδημα που προκύπτει από ειδικές κατηγορίες -παθητικών- δραστηριοτήτων (από τόκους, δικαιώματα διανοητικής ιδιοκτησίας, μερίσματα, χρηματοδοτικές μισθώσεις, χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, καθώς και από τιμολόγηση αποκλειστικά συνδεδεμένων επιχειρήσεων). Όμως, το κράτος- μέλος δεν θα πρέπει να υπολογίσει τα ως άνω εισοδήματα στη φορολογική βάση της μητρικής εταιρίας, όταν αποδεικνύεται ότι η ΕΑΕ ασκεί ουσιαστική οικονομική δραστηριότητα (με προσωπικό, εξοπλισμό, περιουσιακά στοιχεία, εγκαταστάσεις). Στην δεύτερη περίπτωση, τα κράτη- μέλη συνυπολογίζουν στο εισόδημα της μητρικής το μη διανεμηθέν εισόδημα της ΕΑΕ, το οποίο προκύπτει από μη γνήσιες διευθετήσεις που έχουν συσταθεί με ουσιαστικό σκοπό την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος. Αντιστρόφως, σε αυτή την περίπτωση τα κράτη -μέλη δεν μπορούν να συνυπολογίζουν το εισόδημα της ΕΑΕ, εάν αυτό έχει προέλθει από δραστηριότητες γνήσιες. Η γνησιότητα ή μη προσδιορίζεται με βάση τα κριτήρια που θέτει η ίδια η Οδηγία 2016/1164/ΕΕ. Συγκεκριμένα μη γνήσια κρίνεται μια διευθέτηση στο βαθμό που η ΕΑΕ δεν θα είχε την κυριότητα των περιουσιακών στοιχείων ή δεν θα είχε αναλάβει τους κινδύνους που γεννά το σύνολο ή μέρος του εισοδήματός της εάν δεν ελεγχόταν από την εταιρία στην οποία εκτελούνται τα καθήκοντα των σημανόντων στελεχών που συμβάλλουν ουσιαστικά στη δημιουργία του εισοδήματος της ΕΑΕ. Τέλος, προβλέπεται μία ποσοτική ρήτρα de minimis για την εξαίρεση περιπτώσεων χαμηλού φορολογικού ενδιαφέροντος.

Ο κανόνας για τις ΕΑΕ που συμπεριέλαβε η Οδηγία 2016/1164/ΕΕ απαιτεί τη λήψη μέτρων από τα κράτη- μέλη τόσο για ΕΑΕ που εδρεύουν εντός την ΕΕ όσο και για ΕΑΕ που εδρεύουν σε τρίτες χώρες. Όσον αφορά στις ΕΑΕ τρίτων χωρών, τα κράτη- μέλη είναι ελεύθερα να επεκτείνουν τη φορολόγηση των εγχώριων μητρικών σε κάθε είδους εισόδημα ανεξαρτήτως πηγής ή δραστηριότητας της ΕΑΕ. Όσον αφορά στις ΕΑΕ που εδρεύουν σε κράτη- μέλη της ΕΕ, όπως αναδείχθηκε αναλυτικά ανωτέρω, θεσπίζεται μια σειρά προϋποθέσεων και εξαιρέσεων που σκοπό έχει τον περιορισμό του πεδίου εφαρμογής του κανόνα στα εισοδήματα των ΕΑΕ που δεν ασκούν ουσιαστική οικονομική δραστηριότητα. Η διάκριση αυτή οφείλεται ακριβώς στο γεγονός ότι σύμφωνα με την προεκτεθείσα νομολογία του ΔΕΕ οι κανόνες αυτού του είδους συνιστούν περιορισμούς στην άσκηση των οικονομικών ελευθεριών (ιδίως στην ελευθερία εγκατάστασης). Κατά συνέπεια, το πλέγμα προϋποθέσεων και εξαιρέσεων που παρουσιάστηκε αναλυτικά παραπάνω έχει ως σκοπό, τουλάχιστον, να μην περιορίζονται ανεπίτρεπτα οι θεμελιώδεις ελευθερίες 116.

2.2.1.5. Κανόνες για ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων (rules to tackle hybrid mismatches)

Ο τελευταίος κανόνας που συμπεριέλαβε η Οδηγία 2016/1164/ΕΕ στο πλαίσιο των μέτρων για την αντιμετώπιση της Διάβρωσης της Φορολογικής Βάσης και της Μετατόπισης Κερδών (BEPS) στοχεύει στην αντιμετώπιση των ασυμφωνιών στη διαχείριση των υβριδικών μέσων (υβριδικών αναντιστοιχιών)¹¹⁷.

Εξαιτίας των διαφορών που υπάρχουν στα νομικά συστήματα των κρατών -μελών υπάρχουν αποκλίσεις ως προς το νομικό χαρακτηρισμό των πληρωμών (χρηματοπιστωτικών μέσων) και των οντοτήτων που ασκούν οικονομικές δραστηριότητες, οι οποίες μπορούν να οδηγήσουν σε διπλές εκπτώσεις ή σε μείωση του φορολογητέου εισοδήματος στην οντότητα που εδρεύει στο ένα κράτος, μέσω πληρωμής προς άλλη οντότητα που εδρεύει σε άλλο κράτος, χωρίς όμως η εν λόγω μείωση να λογίζεται ως αύξηση στο φορολογητέο εισόδημα της λήπτριας (έκπτωση χωρίς καταχώριση)¹¹⁸.

¹¹⁶Καραμητσόπουλος Β., ό.π., σελ.73

¹¹⁷OECD, BEPS, Action 2

¹¹⁸Η ορολογία που χρησιμοποιείται στο σχέδιο δράση του ΟΟΣΑ (BEPS- Action 2) στην πρώτη περίπτωση είναι “double deduction, D/D” και η δεύτερη περίπτωση “deduction without inclusion” ή, απλούστερα, “deduction- non inclusion, D/NI”

Στην Οδηγία 2016/1164/ΕΕ εισήχθη ένας απλός στη διατύπωση κανόνας που διακρίνει με βάση τις δύο προαναφερθείσες περιπτώσεις υβριδικών αναντιστοιχιών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι στο βαθμό που μια ασυμφωνία στην μεταχείριση υβριδικών μέσων οδηγεί σε διπλή έκπτωση, η έκπτωση χορηγείται μόνο στο κράτος – μέλος που έχει την πηγή της πληρωμής αυτή, ενώ αν οδηγεί σε έκπτωση χωρίς καταχώρηση, το κράτος – μέλος του πληρωτή αρνείται την έκπτωση των εν λόγω πληρωμών. Επιπλέον, στις 29 Μαΐου του 2017 η Οδηγία 2016/1164/ΕΕ τροποποιήθηκε από την Οδηγία 2017/952/ΕΕ του Συμβουλίου, η οποία επέκτεινε το πεδίο εφαρμογής της πρώτης Οδηγίας για την εξάλειψη των ασυμφωνιών στη μεταχείριση υβριδικών μέσων και για τις περιπτώσεις των αναντιστοιχιών που προκύπτουν σε σχέση με τρίτες χώρες .

Το έννομο αποτέλεσμα του παραπάνω κανόνα δεν είναι ασήμαντο: η διαπίστωση περίπτωσης διπλής μη φορολόγησης οδηγεί στον επαναχαρακτηρισμό μιας οντότητας ή πληρωμής, υπάρχει δηλαδή μια ισχυρή παρέμβαση στη φορολογική κυριαρχία των κρατών- μελών. Περαιτέρω, προκύπτει το εύλογο ερώτημα γιατί ο παραπάνω κανόνας εστιάζει στο αποτέλεσμα μιας συναλλαγής -είτε διπλής έκπτωσης είτε έκπτωσης και μη καταχώρισης- και όχι στο σκοπό της, εισάγοντας, δηλαδή, μια διάκριση ανάμεσα σε πραγματικές και επίπλαστες καταστάσεις. Τελεί, δηλαδή, υπό αμφισβήτηση αν σκοπός της συγκεκριμένης ρύθμισης της Οδηγίας 2016/1164/ΕΕ είναι πράγματι η αντιμετώπιση φαινομένων φοροαποφυγής¹¹⁹ .

2.2.2. Συσχετισμός των διατάξεων BEPS με την προγενέστερη νομολογία του ΔΕΕ

Στο σημείο αυτό κρίνεται απαραίτητο να προβούμε σε μία σύντομη κριτική των κανόνων που θεσπίζει η νέα Οδηγία του Συμβουλίου για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής συγκριτικά με τα συμπεράσματα στα οποία είχε καταλήξει η προγενέστερη νομολογία του ΔΕΕ σε ζητήματα σχετικά με αυτά που θέτει η Οδηγία 2016/1164/ΕΕ.

Σχετικά με τον κανόνα περιορισμού των τόκων

Πρώτον, όσον αφορά στον κανόνα περιορισμού των τόκων που θέτει η Οδηγία 2016/1164/ΕΕ παρατηρούμε ότι επιλογή του νομοθέτη ήταν η υιοθέτηση ενός σταθερού επιτρεπόμενου ποσοστού επκπιπτόμενων τόκων, που προκύπτει σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη της δανειολήπτριας εταιρίας και του ομίλου γενικώς.

¹¹⁹Καραμητσόπουλος Β.,ό.π., σελ.77

Σχετικά με τον τρόπο υπολογισμού του υπερβαίνοντος κόστους δανεισμού το ΔΕΕ έκανε δεκτό στην απόφαση του Thin Cap GLO120 το κριτήριο του πλήρους ανταγωνισμού (arm's length principle) που εισήγαγαν τα βρετανικά φορολογικά μέτρα με στόχο την καταπολέμηση της φοροαποφυγής. Σύμφωνα με το κριτήριο αυτό οι τόκοι που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών χαρακτηρίζονται ως μερίσματα μόνο ως προς το μέρος που υπερβαίνει αυτό που θα καταβαλλόταν αν δεν υπήρχε ειδική σχέση μεταξύ οφειλέτη και δικαιούχου των εν λόγω τόκων. Το ΔΕΕ στην υπόθεση αυτή υπενθύμισε την πάγια νομολογία του σχετικά με τη δικαιολόγηση των εθνικών περιοριστικών των θεμελιωδών ελευθεριών μέτρων με το επιχείρημα της καταπολέμησης της φοροαποφυγής λέγοντας ότι ένα εθνικό μέτρο που περιορίζει τις θεμελιώδεις ελευθερίες μπορεί να δικαιολογείται όταν πρόκειται σαφώς για σχήματα αμιγώς τεχνητά, μοναδικός σκοπός των οποίων είναι η μη υπαγωγή στη νομοθεσία του ενδιαφερομένου κράτους-μέλους. Εν προκειμένω, έκρινε ότι ο περιορισμός στην ελευθερία εγκαταστάσεως που επέβαλε η βρετανική νομοθεσία ήταν δικαιολογημένος, καθώς η υπό κρίση βρετανική νομοθεσία κατά της υποκεφαλαιοποίησης ήταν, αφενός μεν κατάλληλη για να αντιμετωπίσει τον ως άνω επιδιωκόμενο σκοπό, αφετέρου δε επαρκώς στοχευμένη ώστε να καταλαμβάνει μόνο τις περιπτώσεις καταχρηστικής άσκησης του δικαιώματος εγκατάστασης, χωρίς δηλαδή να υπερβαίνει το αναγκαίο μέτρο. Δέχθηκε, δηλαδή, ότι το κριτήριο του πλήρους ανταγωνισμού είναι ικανό να διαχωρίσει τις τεχνητές από τις γνήσιες καταστάσεις. Για την τελευταία αυτή θέση του το ΔΕΕ έλαβε υπόψιν του ότι η επίμαχη νομοθεσία εμπεριείχε αντικειμενικό και ελέγξιμο από τρίτους στοιχείο, βάσει του οποίου μπορεί να διαπιστωθεί αν η επίμαχη συναλλαγή αποτελεί εν όλω ή εν μέρει ένα αμιγώς τεχνητό σχήμα. Συγκεκριμένα διαπίστωσε ότι η βρετανική νομοθεσία πληρούσε δύο προϋποθέσεις. Πρώτον, παρείχε στο φορολογούμενο τη δυνατότητα, χωρίς να υπόκειται σε υπερβολικούς διοικητικούς περιορισμούς, να προσκομίσει στοιχεία σχετικά με τους εμπορικούς λόγους για τους οποίους πραγματοποιήθηκε η σχετική συναλλαγή. Δεύτερον, ακόμα και αν ο φορολογούμενος αποτύγχανε να αποδείξει ότι η δανειοδότηση που είχε λάβει μπορούσε να δικαιολογηθεί πλήρως από εμπορικούς λόγους, ο χαρακτηρισμός των καταβαλλόμενων τόκων ως διανεμόμενων κερδών αφορούσε μόνο το υπερβάλλον ποσό από αυτό που μπορούσε να δικαιολογηθεί εάν το δάνειο είχε ληφθεί υπό όρους πλήρους ανταγωνισμού¹²¹.

Η επιλεγείσα ρύθμιση της Οδηγίας 2016/1164/ΕΕ, αντιθέτως, επί της ουσίας εγκαθιστά τεκμήριο φοροαποφυγής για τις συναλλαγές πληρωμών τόκων προς εταιρίες που εδρεύουν σε άλλα κράτη- μέλη, και που υπερβαίνουν ένα ορισμένο ποσό. Το μέτρο δεν διακρίνει μεταξύ

¹²⁰Απόφ. ΔΕΚ της 6/12/2007, Test Claimants in the Thin Cap Litigation, C- 298/05

¹²¹Καραμητσόπουλος Β., ό.π., σελ.61

γνήσιων οικονομικών αναγκών χρηματοδότησης των φορολογουμένων εταιριών και αμιγώς τεχνητών οικονομικών διευθετήσεων. Ούτε, εξάλλου, κάνει διάκριση μεταξύ ειδικότερων τομέων οικονομικής δραστηριότητας, ώστε να εξειδικεύσει κατά το δυνατόν το επιβαλλόμενο κριτήριο και να προσαρμόσει τις χρηματοδοτικές ανάγκες που θα αναγνωρίζονται ανάλογα με τις ειδικότερες ανάγκες που παρουσιάζονται ανά οικονομικό κλάδο. Για το λόγο αυτό υποστηρίζεται έντονα¹²² ότι το συγκεκριμένο μέτρο δεν αποτελεί στην ουσία μέτρο κατά της φοροαποφυγής αλλά μόνο μέτρο διαφύλαξης των φορολογικών εσόδων, πράγμα το οποίο έρχεται σε ευθεία αντίθεση με την πάγια νομολογία που έχει αναπτύξει το ΔΕΕ όταν κρίνει εθνικά αντικαταχρηστικά μέτρα, τα οποία έχουν ως στόχο τη διαφύλαξη των δημοσίων εσόδων. Πράγματι, ο στόχος του μέτρου δεν είναι τόσο η καταπολέμηση των πρακτικών μετατόπισης κερδών μεταξύ εταιριών μελών ενός ομίλου, αλλά μάλλον η εξασφάλιση ότι τα έξοδα τόκων μιας εταιρίας δεν θα μπορούν να εμποδίσουν ένα κράτος- μέλος να επιβάλλει φορολογία επί των κερδών της.

Σχετικά με την φορολόγηση κατά την έξοδο

Οι ρυθμίσεις που θέτει η Οδηγία 2016/1164/ΕΕ για την φορολόγηση κατά την έξοδο θα μπορούσαμε να υποστηρίξουμε ότι σύμφωνα με τη νομολογία που έχει αναπτύξει το ΔΕΕ σε σχέση με συναφή εθνικά αντικαταχρηστικά μέτρα θα μπορούσαν να θεωρηθούν ως περιοριστικές τόσο στην ελευθερία εγκατάστασης όσο και στην ελευθερία κυκλοφορίας κεφαλαίων.

Συγκεκριμένα, στην υπόθεση National Grid Indus¹²³ το Ολλανδικό δίκαιο προέβλεπε ότι εταιρία συσταθείσα σύμφωνα με το Ολλανδικό δίκαιο και φορολογική κάτοικος Ολλανδίας, η οποία μετέφερε τον τόπο άσκησης της πραγματικής της δραστηριότητας σε άλλο κράτος – μέλος χωρίς να επηρεάζεται η ιδιότητα της εταιρίας ως εταιρίας Ολλανδικού δικαίου, ήταν υποχρεωμένη να καταβάλλει στις ολλανδικές φορολογικές αρχές φόρο εξόδου επί των αφανών υπεραξιών των μεταφερόμενων περιουσιακών στοιχείων. Το ΔΕΕ εν προκειμένω έκρινε ότι η επίμαχη ολλανδική νομοθεσία αφενός δημιουργεί περιορισμούς στην άσκηση της ελευθερίας εγκατάστασης με την έννοια ότι δύναται να αποθαρρύνει εταιρία ολλανδικού δικαίου να μεταφέρει σε άλλο κράτος- μέλος την έδρα της, αφετέρου έκρινε δικαιολογημένο το συγκεκριμένο μέτρο λόγω της ανάγκης διατήρησης της κατανομής της φορολογικής εξουσίας αναγνωρίζοντας το δικαίωμα των κρατών - μελών να φορολογούν βάσει της αρχής της εδαφικότητας και τις μη πραγματοποιηθείσες αφανείς υπεραξίες. Ωστόσο, εξετάζοντας την επίμαχη ρύθμιση υπό το πρίσμα της αρχής της

¹²²Βλ. . Pieter van Os, “Interest Limitation under the adopted Anti-Tax Avoidance Directive and Proportionality”, EC Tax Review, 2016-4, σελ. 192 σε Καραμητσόπουλος Β.,ό.π., σελ.64

¹²³ Απόφ. ΔΕΕ της 29/11/2011, National Grid Indus, C- 371/10

αναλογικότητας, την έκρινε δυσανάλογη σε σχέση με τον επιδιωκόμενο σκοπό, καθώς η απαίτηση της άμεσης είσπραξης του φόρου μπορεί να φέρει σε μειονεκτική θέση από άποψη ρευστότητας την εταιρία που ασκεί το δικαίωμα ελεύθερης εγκατάστασης σε σχέση με τις εταιρίες που παραμένουν εντός του ίδιου κράτους- μέλους. Έκρινε, δηλαδή, ότι υπάρχουν ηπιότερα μέτρα για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού, όπως η αναβολή της αποπληρωμής του φόρου μέχρι την αποκόμιση των κερδών από την υπεραξία των περιουσιακών στοιχείων, η πληροφόρηση για την οποία θα εξασφαλίζεται με τη συμπλήρωση ετήσιων δηλώσεων της εταιρίας, κρίνοντας ότι μέσω των μηχανισμών αμοιβαίας συνδρομής μεταξύ των φορολογικών αρχών των κρατών – μελών και εφόσον μία εταιρία επέλεγε να υποστεί το υψηλό διοικητικό κόστος της παρακολούθησης των περιουσιακών της στοιχείων, θα έπρεπε να δικαιούται αναβολής της πληρωμής του φόρου.

Από τα παραπάνω φαίνεται ότι ναι μεν στο μεγαλύτερο μέρος της η ρύθμιση της Οδηγίας 2016/1164/ΕΕ για την φορολόγηση κατά την έξοδο είναι μάλλον συμβατή με τη προγενέστερη νομολογία του ΔΕΕ, καθώς λαμβάνει υπόψιν της την πρόνοια για την αναβολή της καταβολής του φόρου. Ωστόσο, ακριβώς επειδή η απόφαση άφησε ανοιχτό το ουσιαστικό ζήτημα του προσδιορισμού του χρόνου κατά τον οποίο μπορεί να λογίζεται ότι πραγματοποιήθηκαν τα κέρδη από τις αφανείς υπεραξίες, αν μπορεί δηλαδή να επεκτείνεται επ' άπειρον ή αν θα είναι επιτρεπτό να τεθεί από τα κράτη – μέλη ένα minimum όριο αναβολής, δυσκολεύει την κρίση μας για το αν ο απώτατος χρόνος αναβολής της 5ετίας που θέτει η Οδηγία 2016/1164/ΕΕ συμβαδίζει με την αρχή της αναλογικότητας. Παρόλα αυτά, δεδομένου ότι ο 5ετής χρόνος αναβολής ισοδυναμεί με τεκμήριο πραγματοποίησης κερδών στο απώτατο χρονικό αυτό σημείο και δεδομένου ότι το ΔΕΕ στην απόφασή του κάνει δεκτή τη δυνατότητα παροχής εγγυήσεως σε συνδυασμό με τη αναβολή της άμεσης καταβολής του φόρου για την εξασφάλιση της πληρωμής του φόρου θεωρούμε πως η ρύθμιση που προβλέπει η Οδηγία 2016/1164/ΕΕ δεν συμβαδίζει με την αρχή της αναλογικότητας.

Ένα ακόμα αξιοσημείωτο σημείο εν προκειμένω είναι η προαναφερθείσα διακριτική μεταχείριση που εδραιώνεται μεταξύ μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων εντός ΕΕ/ΕΟΧ σε σχέση με τις μεταβιβάσεις προς χώρες εκτός ΕΕ/ΕΟΧ. Βεβαίως, το ερώτημα αυτό αποκτά σημασία μόνον εφόσον τα πραγματικά περιστατικά των υποθέσεων που θα τύχουν εντός του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 5 της Οδηγίας 2016/1164/ΕΕ (όπως θα μεταφερθεί στις εθνικές διατάξεις) θα δικαιολογούν την ενεργοποίηση της ελευθερίας κυκλοφορίας κεφαλαίων, της μόνης από τις θεμελιώδεις ελευθερίες που καθιερώνει ελεύθερη κυκλοφορία από και προς τρίτες χώρες. Είναι αληθές ότι σπανιότερα αναγνωρίζεται από το ΔΕΕ ότι η κυρίως εφαρμοζόμενη ελευθερία σε περιπτώσεις φόρων εξόδου είναι η ελευθερία κυκλοφορίας κεφαλαίων, όμως όταν τα πραγματικά περιστατικά δε δικαιολογούν την εφαρμογή της ελευθερίας εγκατάστασης, η

νομολογία ανατρέχει στην ελευθερία κυκλοφορίας κεφαλαίων.¹²⁴ Στο πλαίσιο αυτό, πρέπει να υπομνησθεί ότι το ΔΕΕ, για να θεωρήσει ότι μια εθνική νομοθεσία σκοπεί στην αποτροπή της απάτης και των καταχρήσεων, έχει κρίνει ότι ο ειδικός της σκοπός θα πρέπει να είναι η παρεμπόδιση συμπεριφορών που συνίστανται στη δημιουργία αμιγώς τεχνητών μεθοδεύσεων, ασχέτων προς την οικονομική πραγματικότητα, με στόχο την παροχή αδικαιολόγητου φορολογικού πλεονεκτήματος, και, συνεπώς, ένα γενικό τεκμήριο φοροαποφυγής, όπως είναι η μεταβίβαση ή η μεταφορά έδρας προς τρίτη χώρα δεν μπορεί να δικαιολογήσει μέτρο που θίγει την άσκηση μιας θεμελιώδους ελευθερίας την οποία εγγυάται η Συνθήκη ¹²⁵. Επομένως, μπορούμε να θεωρήσουμε ότι το γεγονός ότι το άρθρο 5 της Οδηγίας 2016/1164/ΕΕ κρίνει διαφορετικά επιβάλλοντας την άμεση καταβολή του φόρου ακριβώς επειδή η μεταβίβαση ή μεταφορά έδρας γίνεται προς τρίτη χώρα εμπεριέχει ένα γενικό τεκμήριο φοροαποφυγής, το οποίο κρίνεται δυσανάλογο με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Σχετικά με τον Γενικό Κανόνα Απαγόρευσης Καταχρήσεων (ΓΚΑΚ)

Η κριτική που μπορεί να ασκηθεί στον ΓΚΑΚ που θεσπίζεται με την Οδηγία 2016/1164/ΕΕ έχει να κάνει με την δραματική απόκλιση που εισάγει ο όρος της «μη γνήσιας διευθέτησης» από τη πάγια νομολογία του ΔΕΕ σχετικά με το αν οι υποκειμενικές προθέσεις παίζουν ρόλο για την διαπίστωση κατάχρησης.

Υπενθυμίζεται ότι η νομολογία του ΔΕΕ, όπως αναδείχθηκε ανωτέρω, αναγνωρίζει την πρόσβαση στις θεμελιώδεις ελευθερίες ανεξάρτητα από τις υποκειμενικές προθέσεις του προσώπου που τις επικαλείται. Ποτέ, δηλαδή, το επιχείρημα της υποκειμενικής πρόθεσης αποφυγής της εθνικής νομοθεσίας δεν έχει τελεσφορήσει ενώπιον του ΔΕΕ στο στάδιο της έρευνας εάν μια διασυνοριακή δραστηριότητα εντάσσεται στο πεδίο εφαρμογής κάποιας από τις θεμελιώδεις ελευθερίες. Λαμβάνεται υπόψιν, βεβαίως, κατά το στάδιο της δικαιολόγησης ενός περιοριστικού των θεμελιωδών ελευθεριών εθνικού μέτρου αλλά από μόνο του δεν αρκεί για την δικαιολογήσει τον περιορισμό, καθώς παγίως το ΔΕΕ απορρίπτει εθνικά αντικαταχρηστικά μέτρα, τα οποία προβλέπουν ότι η απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος από μία διασυνοριακή διευθέτηση μπορεί να θεωρείται ότι συνιστά κατάχρηση των δικαιωμάτων που απορρέουν από τις Συνθήκες, αφού ο φορολογούμενος δεν θα πρέπει να στερείται του δικαιώματος του να

¹²⁴ Απόφ. ΔΕΕ της 23.1.2014, DMC, C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20 και Καραμητσόπουλος Β.,ό.π., σελ.86

¹²⁵ Αποφ. ΔΕΕ της 05/07/2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, σκέψη 40, και της 07/09/2017, Egiom και Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, σκέψη 30 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία

διαμορφώσει την οικονομική του δραστηριότητα κατά τρόπο ώστε να περιορίζει την φορολογική του επιβάρυνση¹²⁶. Οποιαδήποτε άλλη κρίση θα δημιουργούσε αντιφάσεις, δηλαδή, από τη μία η πρόθεση απόκτησης φορολογικού πλεονεκτήματος να μη στερεί από τον φορολογούμενο τη δυνατότητα πρόσβασης στις θεμελιώδεις ελευθερίες και από την άλλη αυτό να ματαιώνεται κατά την δικαιολόγηση ενός εθνικού περιοριστικού των θεμελιωδών ελευθεριών μέτρων, το οποίο έχει ως στόχο την πρόληψη καταχρήσεων. Τέτοιου είδους εθνικές φορολογικές αντικαταχρηστικές διατάξεις που λαμβάνουν υπόψιν τους την πρόθεση απόκτησης ωφέλειας δεν έχουν άλλο εμφανή σκοπό εκτός από την άντληση δημοσίων εσόδων¹²⁷, που παγίως έχει κριθεί ότι δημιουργεί ανεπίτρεπτους περιορισμούς στην ελεύθερη κυκλοφορία.¹²⁸

Επομένως, είναι φανερό ότι η Οδηγία 2016/1164/ΕΕ με την πρόβλεψη πέρα από του γενικώς αποδεκτού αντικειμενικού στοιχείου της ανυπαρξίας οικονομικής ή εμπορικής ουσίας σε μια δραστηριότητα και ενός υποκειμενικού στοιχείου, της πρόθεσης, δηλαδή, αποφυγής των φορολογικών διατάξεων που θα εφαρμόζονταν ελλειπουσών των διασυνοριακών διευθετήσεων, το οποίο από μόνο του είναι δυνατόν να επιβάλλει περιορισμούς στην ελεύθερη κυκλοφορία των επιχειρήσεων, μπορεί όχι μόνο να θέτει ζητήματα αναλογικότητας, καθώς διευρύνει υπέρ το αναγκαίο το πεδίο εφαρμογής των ΓΚΑΚ αλλά οδηγεί και σε δικαιολόγηση εθνικών αντικαταχρηστικών φορολογικών μέτρων, τα οποία παγίως στο παρελθόν απορρίπτονταν από το ΔΕΕ ως μέτρα ικανά να δικαιολογήσουν περιορισμούς στις θεμελιώδεις ελευθερίες. Παρατηρούμε, λοιπόν, ότι και η συγκεκριμένη διάταξη της Οδηγίας 2016/1164/ΕΕ δεν έχει μόνο ως στόχο την καταπολέμηση της φοροαποφυγής αλλά και την διαφύλαξη της δημοσιονομικής κυριαρχίας των κρατών-μελών.

Σχετικά με τους κανόνες για τις Ελεγχόμενες Αλλοδαπές Εταιρίες (ΕΑΕ)

Ο κανόνας για τις ΕΑΕ που συμπεριέλαβε η Οδηγία 2016/1164/ΕΕ θέτει ουσιαστικά ζητήματα λόγω του περιεχόμενου των αορίστων εννοιών που περιέχει, οι οποίες φαίνεται να μη συμβαδίζουν

¹²⁶Βλ. ενδεικτικά ΔΕΚ 21.2.2006, Halifax, C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121 σκ. 73 : “ ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να επιλέξει να διαμορφώσει τη δραστηριότητά του έτσι ώστε να μειώσει τη φορολογική οφειλή του” (σχετικά με την 6η Οδηγία ΦΠΑ) και ΔΕΚ 22.10.2010, RBS Deutschland, C-277/09, ECLI:EU:C:2010:810, σκ. 53: “οι υποκείμενοι στον φόρο είναι εν γένει ελεύθεροι να επιλέγουν τις οργανωτικές δομές και τις λεπτομέρειες εφαρμογής που κρίνουν ως πλέον κατάλληλες για τις οικονομικές τους δραστηριότητες και με σκοπό τον περιορισμό της φορολογικής επιβαρύνσεώς τους”

¹²⁷Βλ. Aitor Navarro, Leopoldo Parada & Paloma Schwarz: “The Proposal for an EU Anti-Avoidance Directive: Some Preliminary Thoughts”, EC TAX Review, (2016/3), σελ. 124 σε Καραμητσόπουλος Β.,ό.π., σελ.89

¹²⁸Βλ. ενδεικτικά ΔΕΚ της 27/7/1991, Gouda , C-288/89, ECLI:EU:C:1991:323 και ΔΕΚ της 6/6/2000, Verkooijen, C-35/98, ECLI:EU:C:2000:294

με τις θεμελιώδεις ελευθερίες και την προγενέστερη νομολογία του ΔΕΕ. Εν προκειμένω, θα αναφερθούμε στην απόφαση Cadbury-Schweppes¹²⁹, η οποία είχε να κάνει με βρετανική φορολογική νομοθεσία περί ΕΑΕ, η οποία επέβαλε σε εταιρία (μητρική), την Cadbury-Schweppes, με έδρα το Ηνωμένο Βασίλειο, η οποία κατείχε το 100% του μετοχικού κεφαλαίου δύο θυγατρικών της στην Ιρλανδία, που απολάμβαναν προνομιακό συντελεστή εταιρικού φόρου (10%), φόρο για τα κέρδη των Ιρλανδικών θυγατρικών της. Σύμφωνα, λοιπόν, με την υπό κρίση νομοθεσία όταν η ημεδαπή εταιρία συστήνει μια ΕΑΕ σε κράτος- μέλος εντός του οποίου η τελευταία αυτή εταιρία υπόκειται σε χαμηλότερη φορολογία, τα κέρδη που πραγματοποιεί μια τέτοια ελεγχόμενη εταιρία θεωρούνται, δυνάμει της εν λόγω νομοθεσίας, ως κέρδη της ημεδαπής εταιρίας που φορολογείται γι' αυτά. Αντιθέτως, όταν η ελεγχόμενη εταιρία έχει συσταθεί και φορολογείται στο Ηνωμένο Βασίλειο ή σε κράτος-μέλος εντός του οποίου δεν υπόκειται σε χαμηλότερη φορολογία, η νομοθεσία αυτή δεν έχει εφαρμογή και, σύμφωνα με τη νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου περί φόρου εταιριών, η ημεδαπή εταιρία, υπό τις συνθήκες αυτές, δεν φορολογείται για τα κέρδη της ελεγχόμενης εταιρίας. Το ΔΕΕ, εν προκειμένω, εξέτασε την ως άνω νομοθεσία υπό το πρίσμα της ελευθερίας εγκατάστασης και έκρινε ότι τα παραπάνω δημιουργούν διακριτική μεταχείριση σε βάρος εταιριών που επιθυμούν να ασκήσουν την ελευθερία εγκατάστασης. Μάλιστα, διαπίστωσε ότι ο στόχος της καταπολέμησης της φοροαποφυγής δεν δικαιολογεί ένα τέτοιο περιοριστικό της ελευθερίας εγκαταστάσεως μέτρο, καθώς η δικαιολόγηση θα μπορούσε να σταθεί μόνο εάν το περιοριστικό μέτρο στόχευε ειδικά στις αμιγώς επίπλαστες καταστάσεις, μοναδικός σκοπός των οποίων είναι η αποφυγή της υπαγωγής στη νομοθεσία του ενδιαφερομένου κράτους- μέλους, εν προκειμένω τη νομοθεσία για τον εταιρικό φόρο, το οποίο, όμως, επί του παρόντος δεν ίσχυε, αφού η εν λόγω νομοθεσία δημιουργούσε ένα γενικό τεκμήριο φοροαποφυγής.

Εν προκειμένω, ο κανόνας που θέτει η Οδηγία 2016/1164/ΕΕ για τις ΕΑΕ παρατηρούμε ότι ναι μεν λαμβάνει υπόψιν του την προπαρατεθείσα νομολογία του ΔΕΕ, καθώς όσον αφορά τις ΕΑΕ που εδρεύουν σε κράτη -μέλη της ΕΕ, θεσπίζεται μια σειρά προϋποθέσεων και εξαιρέσεων που σκοπό έχει τον περιορισμό του πεδίου εφαρμογής του κανόνα στα εισοδήματα των ΕΑΕ που δεν ασκούν ουσιαστική οικονομική δραστηριότητα. Ωστόσο, ζητήματα γεννώνται σχετικά με την πρόβλεψη ότι τα κράτη- μέλη μπορούν να συνυπολογίζουν στο εισόδημα της μητρικής το μη διανεμηθέν εισόδημα της ΕΑΕ, το οποίο προκύπτει από μη γνήσια διευθέτηση, έννοια αρκετά αόριστη, όπως είδαμε ανωτέρω, που ενέχει τον κίνδυνο να περιλαμβάνει και διευθετήσεις με οικονομική ουσία. Συγκεκριμένα, η γνησιότητα ή μη μιας διευθέτησης κρίνεται επί τη βάση της συνολικής σχέσης μεταξύ της ΕΑΕ και της μητρικής, και ιδίως από το βαθμό ανεξαρτησίας της

¹²⁹ Απόφ. ΔΕΚ της 12/9/2006, Cadbury-Schweppes, C-196/04,ό.π.

πρώτης από τη δεύτερη, ως προς την ανάληψη κινδύνων, τη λήψη αποφάσεων κ.ά, όπως αναφέρεται ξεκάθαρα και στο κείμενο της Οδηγίας 2016/1164/ΕΕ: «Διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων θεωρείται μη γνήσια στον βαθμό που η οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση δεν θα είχε την κυριότητα των περιουσιακών στοιχείων ή δεν θα είχε αναλάβει τους κινδύνους που γεννά το σύνολο ή μέρος του εισοδήματός της, εάν δεν ελεγχόταν από εταιρία στην οποία εκτελούνται τα καθήκοντα των σημεινόντων στελεχών, τα οποία άπτονται των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων και κινδύνων, και στην οποία τα καθήκοντα αυτά συμβάλλουν ουσιαστικά στη δημιουργία του εισοδήματος της ελεγχόμενης εταιρίας». Η διατύπωση αυτή δείχνει πως ο όρος «μη γνήσια διευθέτηση» απομακρύνεται σημαντικά από τον όρο «αμιγώς επίπλαστες καταστάσεις» που συνηθίζει να χρησιμοποιεί το ΔΕΕ και φαίνεται να καλύπτει ακόμα και περιπτώσεις που παρουσιάζουν ουσιαστική οικονομική δραστηριότητα, καθώς για την διαπίστωσή της λαμβάνεται υπόψη η πρόθεση των σημεινόντων στελεχών της ελέγχουσας εταιρίας απόκτησης οικονομικής ωφέλειας και όχι αντικειμενικά και εξακριβώσιμα από τρίτους στοιχεία¹³⁰. Η επιλογή, λοιπόν, της παραπάνω ασαφούς, θα λέγαμε, ορολογίας από τον ενωσιακό νομοθέτη, η οποία εισάγει δυσνόητα κριτήρια γνησιότητας απέχοντας κατά πολύ από τη συναφή νομολογία που έχει αναπτύξει το ΔΕΕ πάνω στο ζήτημα των «αμιγώς επίπλαστων καταστάσεων», είναι πολύ πιθανόν να προξενήσει περισσότερη ανασφάλεια δικαίου.

2.2.3. Σχέδια για μία Κοινή Ενοποιημένη Βάση Φορολογίας Εταιριών (Common Consolidated Corporate Tax Base – CCCTB)

Το 2016 η Επιτροπή στα πλαίσια του φιλόδοξου σχεδίου της για τη μεταρρύθμιση της εταιρικής φορολογίας στην ΕΕ αποφάσισε να επαναφέρει τη συζήτηση για την Κοινή Ενοποιημένη Βάση Φορολογίας Εταιριών (Common Consolidated Corporate Tax Base – CCCTB). Οι βασικότερες διατάξεις της πρότασης για την Κοινή Ενοποιημένη Βάση Φορολογίας Εταιριών (στο εξής ΚΕΒΦΕ) αφορούν ένα ενιαίο σύνολο κανόνων, το οποίο θα μπορούν να χρησιμοποιούν οι εταιρίες που δραστηριοποιούνται στο εσωτερικό της ΕΕ για να υπολογίζουν τα φορολογητέα κέρδη τους. Με άλλα λόγια, μια εταιρία ή ένας όμιλος εταιριών θα χρειάζεται να τηρεί ένα και μοναδικό ενωσιακό σύστημα για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματός του, αντί για τους διαφορετικούς φορολογικούς κανόνες που χρησιμοποιεί κάθε κράτος -μέλος, όπου λειτουργεί. Επιπλέον, με την ΚΕΒΦΕ, οι εταιρίες που δραστηριοποιούνται σε περισσότερα από ένα κράτη - μέλη της ΕΕ θα υποχρεούνται να υποβάλλουν μία μόνο φορολογική δήλωση για όλες τις δραστηριότητές τους στην ΕΕ. Η ΚΕΒΦΕ θα δώσει τη δυνατότητα σε εταιρίες ή ομίλους εταιριών

¹³⁰ Καραμητσόπουλος Β.,ό.π., σελ.74

να ενοποιούν όλα τα κέρδη και τις ζημίες τους σε ολόκληρη την ΕΕ, αναγνωρίζοντας με τον τρόπο αυτό τη διασυνοριακή δραστηριότητά τους. Η ενοποιημένη φορολογική δήλωση θα χρησιμοποιείται για τον καθορισμό της φορολογικής βάσης της εταιρίας, στη συνέχεια δε όλα τα κράτη- μέλη στα οποία αναπτύσσει δραστηριότητα η εταιρία θα δικαιούνται να φορολογήσουν ένα μέρος της βάσης αυτής, σύμφωνα με έναν ειδικό μαθηματικό τύπο που βασίζεται σε τρεις συντελεστές ίσης βαρύτητας (ενεργητικό, εργασία και πωλήσεις)¹³¹.

Η πρόταση για μια ΚΕΒΦΕ μπορεί σε ένα πρώτο επίπεδο να δείχνει ότι στοχεύει στο να μειώσει σημαντικά τη διοικητική επιβάρυνση, το κόστος συμμόρφωσης και τις νομικές αβεβαιότητες που αντιμετωπίζουν επί του παρόντος οι επιχειρήσεις με διασυνοριακή δραστηριότητα εντός της ΕΕ, οι οποίες αναγκάζονται να συμμορφώνονται σε διαφορετικά εθνικά φορολογικά συστήματα για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών τους. Συγκεκριμένα, η ΚΕΒΦΕ, δημιουργώντας σύστημα «ενιαίας θυρίδας» για την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων των εταιριών, θα δώσει τη δυνατότητα στις εταιρίες να ενοποιήσουν όλα τα κέρδη που αντλούν και τις ζημίες που υφίστανται σε όλο το χώρο της ΕΕ.

Ωστόσο, η πρόταση για μια ΚΕΒΦΕ φαίνεται στην ουσία της περισσότερο να αποσκοπεί στην δημιουργία ενός διαφανούς καθεστώτος φορολογίας των επιχειρήσεων με διασυνοριακή δραστηριότητα εντός της ΕΕ με στόχο την καταπολέμηση της φοροαποφυγής, καθώς βασική επιδίωξη της πρότασης αυτής είναι να αντιμετωπιστούν με την υιοθέτηση ενός απόλυτου κανόνα, και όχι με τη θέση μόνο ελάχιστων προτύπων, όπως συμβαίνει με την Οδηγία 2016/1164/ΕΕ, οι υβριδικές αναντιστοιχίες που συμβαίνουν λόγω της ύπαρξης διαφορετικών φορολογικών συστημάτων, τις οποίες εκμεταλλεύονται οι επιχειρήσεις για τη μείωση τη συνολικής φορολογικής τους επιβάρυνσης¹³². Βέβαια, η παραπάνω μεθοδολογία που εισάγει για τον τρόπο υπολογισμού των φορολογητέων κερδών των επιχειρήσεων με διασυνοριακή δραστηριότητα είναι πολύ πιθανό να θέσει τις επιχειρήσεις αυτές σε μειονεκτική θέση σε σχέση με αυτές που δεν επιθυμούν να επεκταθούν πέραν των εθνικών τους συνόρων, καθώς η υπαγωγή των εταιριών αυτών στο καθεστώς που καθιερώνει η πρόταση είναι προαιρετική, ενώ για τις επιχειρήσεις που εμφανίζουν διασυνοριακή δραστηριότητα υποχρεωτική, πράγμα το οποίο είναι αρκετά πιθανό να οδηγήσει σε ζητήματα συμβατότητας της ΚΕΒΦΕ με τις θεμελιώδεις ελευθερίες κυκλοφορίας.

¹³¹ European Commission's Press Release, 16/03/2011, Questions and Answers on the CCCTB, http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-11-171_en.htm

¹³² Shafi U. Khan Niazi (2017), Re- Launch of the Proposal for a Common Consolidated Corporate Tax Base(CCCTB) in th EU: A Shift in Paradigm,Kluwer Law International, σελ.304-309

2.2.4. Κριτική αποτίμηση της μεταστροφής

Όπως διαφάνηκε αμέσως παραπάνω τα τελευταία χρόνια οι πρωτοβουλίες του ενωσιακού νομοθέτη στον τομέα της άμεσης φορολογίας για την επίτευξη της ομαλής λειτουργίας της ενιαίας αγοράς και την επίτευξη φορολογικής ουδετερότητας απομακρύνθηκε από την προσπάθεια αντιμετώπισης φαινομένων διπλής φορολογίας στην υιοθέτηση μέτρων για την αντιμετώπιση των διασυνοριακών πρακτικών φοροαποφυγής, οι οποίες αναπτύχθηκαν μέσα στο ευνοϊκό φορολογικό περιβάλλον που δημιουργήθηκε για τις επιχειρήσεις τόσο μέσα από τη νομολογία του ΔΕΕ όσο και μέσα από το αρχικώς θεσπισθέν παράγωγο δίκαιο. Η νέα νομοθετική πρωτοβουλία του ενωσιακού νομοθέτη, αφενός μέσα από την υιοθέτηση της Οδηγίας 2016/1164/ΕΕ κατά της φοροαποφυγής και, αφετέρου, με την εκ νέου δρομολόγηση της πρότασης για την ΚΕΒΦΕ, μπορεί να φανερώνει μία προσπάθεια για δικαιότερη φορολόγηση στοχευμένη στην καταπολέμηση των στρεβλώσεων που δημιουργούνται από την ύπαρξη διαφορετικών φορολογικών συστημάτων εντός της ΕΕ που παρακωλύουν την εύρυθμη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, όμως από την εξέταση των επιμέρους ρυθμίσεων διαπιστώνουμε ότι είναι ικανή να θέσει σοβαρούς κινδύνους στην απρόσκοπτη πρόσβαση στις θεμελιώδεις οικονομικές ελευθερίες, τις οποίες εγγυώνται οι Συνθήκες της ΕΕ.

Ειδικότερα, ο τρόπος με τον οποίο έχει οικοδομηθεί η Οδηγία 2016/1164/ΕΕ δείχνει ότι στηρίζεται περισσότερο στις προτάσεις του ΟΟΣΑ για τη διάβρωση της φορολογικής βάσης και τη μετατόπιση κερδών (BEPS) παρά στα κριτήρια που το ΔΕΕ έχει κρίνει με τη νομολογία του ως συμβατά με τις θεμελιώδεις οικονομικές ελευθερίες, αλλά και ειδικότερα με τις προϋποθέσεις αναλογικότητας. Όπως υποστηρίχθηκε παραπάνω, κατά την ανάλυση των επιμέρους μέτρων, επιδιώκεται μια ελαφρά διεύρυνση του πεδίου εφαρμογής των αντικαταχρηστικών κανόνων, που το ΔΕΕ με τη νομολογία του είχε περιορίσει πολύ, δια του δόγματος των «αμιγώς επίπλαστων καταστάσεων». Διαφαίνεται, δηλαδή, ότι στο στόχαστρο δεν τίθενται αποκλειστικά οι αμιγώς επίπλαστες καταστάσεις.

Ενδεικτικά, μπορούμε να σημειώσουμε την επιλογή του ενωσιακού νομοθέτη να εισάγει στον κανόνα περιορισμού των τόκων μόνο ποσοτικά κριτήρια χωρίς επαρκείς δυνατότητες ανταπόδειξης από τον φορολογούμενο της μη καταχρηστικότητας της δανειοδότησης. Δηλαδή, τίθεται ένα σταθερό χρηματοοικονομικό κριτήριο, που μπορεί μεν να είναι πρόσφορο να καταπολεμήσει τις εν λόγω πρακτικές φοροαποφυγής, όμως υπερβαίνει το αναγκαίο για τον παραπάνω σκοπό μέτρο. Ακριβώς το ίδιο μπορούμε να διαπιστώσουμε και για τον κανόνα φορολόγησης που τίθεται κατά την έξοδο, όπως και για τον προβλεπόμενο ΓΚΑΚ, καθώς δεν συμβαδίζει με την υποχρέωση στενής ερμηνείας κάθε μέτρου που περιορίζει τις θεμελιώδεις οικονομικές ελευθερίες.

Συμπερασματικά, μπορούμε να υποστηρίξουμε ότι τόσο η υιοθετηθείσα Οδηγία 2016/1164/ΕΕ μέσω των όρων και των κριτηρίων που χρησιμοποιεί όσο και η πρόταση για μια ΚΕΒΦΕ, η οποία δημιουργεί «δύο παράλληλα φορολογικά συστήματα» που υπό προϋποθέσεις μπορεί να οδηγήσουν σε δυσμενέστερη μεταχείριση των διασυνοριακών καταστάσεων, πιο πολύ φαίνεται να θέτουν ανασφάλεια δικαίου παρά να οδηγούν στην επίτευξη φορολογικής ουδετερότητας και την εύρυθμη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Ωστόσο, ειδικά όσον αφορά στην Οδηγία 2016/1164/ΕΕ, η οποία έχει υιοθετηθεί και αναμένεται μέχρι το τέλος του έτους να τεθεί σε εφαρμογή από τα κράτη -μέλη, και εν όψει της θετικής στάσης που έχουν τηρήσει ορισμένοι ΓΕ στις προτάσεις τους σε πρόσφατες υποθέσεις που έχουν τεθεί ενώπιόν τους, όπου αναφέρονται στις διατάξεις της Οδηγίας 2016/1164/ΕΕ προκειμένου να δικαιολογήσουν εθνικά αντικαταχρηστικά μέτρα που στοχεύουν όχι μόνο σε αμιγώς επίπλαστες καταστάσεις αλλά και σε καταστάσεις που απηχούν πραγματική οικονομική δραστηριότητα¹³³, αναμένεται με ενδιαφέρον η ερμηνεία που θα δώσει το ΔΕΕ στο πλαίσιο των μελλοντικών αποφάσεών του επί προδικαστικών ερωτημάτων στους νέους όρους και τα νέα κριτήρια που χρησιμοποιεί η Οδηγία 2016/1164/ΕΕ και αν θα μεταστρέψει την προγενέστερη νομολογία του.

¹³³ βλ. Ενδεικτικά προτάσεις ΓΕ Juliane Kokott της 01/03/2018 στην υπόθεση C- 299/16, Z Denmark, σκ.68, ECLI:EU:C:2018:148

Επίλογος

Στην παρούσα μελέτη επιδιώχθηκε η διμερής παρουσίαση του ζητήματος της φορολογικής αντιμετώπισης της διασυνοριακής συνεργασίας των επιχειρήσεων στα πλαίσια της ΕΕ, υπό το πρίσμα των θεμελιωδών οικονομικών ελευθεριών της ΕΕ.

Πρώτα από όλα, παρουσιάστηκε με δομή που αντιστοιχεί στον δικανικό συλλογισμό του ΔΕΕ, το ελεύθερο πεδίο δράσης που διανοίγουν οι θεμελιώδεις οικονομικές ελευθερίες στα πρόσωπα που επιθυμούν να αναπτύξουν διασυνοριακή οικονομική δραστηριότητα εντός των κρατών - μελών της ΕΕ. Είναι φανερό ότι ακόμα και στον τομέα της άμεσης φορολογίας, όπου η διάβρωση της φορολογικής κυριαρχίας δεν είναι τόσο έντονη, η φορολογική κυριαρχία παραμένει περιχαρακωμένη. Τα κράτη – μέλη δεν μπορούν να μη λάβουν υπόψιν τους τις θεμελιώδεις αρχές που συνέχουν την εγκαθίδρυση και λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Υπ' αυτήν την έννοια, απαγορεύεται να διακρίνουν μεταξύ εσωτερικών και διασυνοριακών καταστάσεων και να ευνοούν ορισμένους ανταγωνιστές έναντι άλλων, χορηγώντας τους φορολογικά πλεονεκτήματα και ελαφρύνσεις. Η νομολογία του ΔΕΕ άσκησε και ασκεί εξαιρετικά περιοριστική επίδραση στις εθνικές φορολογικές ρυθμίσεις, καθώς προβαίνει σε στενή ερμηνεία των επιτακτικών λόγων γενικού συμφέροντος που κατά καιρούς χρησιμοποιούν τα κράτη -μέλη, ενώ παράλληλα ασκεί ενδελεχή έλεγχο αναλογικότητας. Με τις αποφάσεις του, λοιπόν, δείχνει ότι σκοπό έχει να διατηρήσει εντελώς ανοιχτό το πεδίο στα οικονομικώς δρώντα πρόσωπα να κερδίσουν κάθε δυνατό πλεονέκτημα από τη διασυνοριακή άσκηση των δραστηριοτήτων τους που καλύπτεται από τις θεμελιώδεις ελευθερίες. Εντός των παραπάνω πλεονεκτημάτων περιλαμβάνονται μετά βεβαιότητας και τα φορολογικά πλεονεκτήματα. Η ελαχιστοποίηση, επομένως, της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης μιας εταιρίας ή ενός ομίλου επιχειρήσεων, σύμφωνα με τη νομολογία, δεν πρέπει να εμποδίζεται παρά μόνον όταν αυτή επιδιώκεται με αμιγώς επίπλαστες διευθετήσεις.

Ωστόσο, δεν μπορούμε να παραβλέψουμε ότι το ΔΕΕ επέδειξε σεβασμό στη φορολογική κυριαρχία των κρατών -μελών διατηρώντας τον έλεγχο μόνο με βάση την αρχή της μη διάκρισης, κάνοντας δεκτούς νέους δικαιολογητικούς λόγους και, κυρίως, αναγνωρίζοντας τον πεπερασμένο χαρακτήρα των εργαλείων που διαθέτει εκφράζοντας, ταυτόχρονα, την ανάγκη λήψης πρωτοβουλιών από τον ενωσιακό νομοθέτη. Σε αυτό το σημείο, λοιπόν, παρουσιάστηκε με αναλυτικό τρόπο το παράγωγο ενωσιακό δίκαιο που υιοθετήθηκε αναφορικά με την εναρμόνιση των άμεσων φόρων στο πεδίο της διασυνοριακής δραστηριότητας των επιχειρήσεων. Αρχικώς, εξετάστηκαν οι πρώτες Οδηγίες που υιοθετήθηκαν με στόχο, κυρίως, την αντιμετώπιση της διπλής φορολογίας, οι οποίες μέσα από την υποστηρικτική για την ελεύθερη κυκλοφορία ερμηνεία που

έδωσε η νομολογία του ΔΕΕ στις διατάξεις τους, οδήγησαν σε διάβρωση της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών-μελών, με αποτέλεσμα την δημιουργία ενός ιδιαίτερα ανοιχτού πεδίου δράσης για τις επιχειρήσεις που θέλησαν να δραστηριοποιηθούν εκτός των εθνικών τους συνόρων. Αυτό είχε ως συνέπεια σταδιακά να ξεκινήσει μία προσπάθεια από πλευράς παραγωγού ενωσιακού δικαίου περιορισμού των διασυνοριακών διευθετήσεων χωρίς οικονομική ουσία, αφιερώνοντας ένα μεγαλύτερο πεδίο δράσης στη φορολογική κυριαρχία των κρατών-μελών.

Ωστόσο, η πολύ πρόσφατη νομοθετική πρωτοβουλία της ΕΕ, η οποία δρα στοχευμένα στην αντιμετώπιση των διασυνοριακών πρακτικών φοροαποφυγής φαίνεται να ξεπερνά τον παραπάνω στόχο. Ειδικότερα, ως προς το κείμενο της Οδηγίας 2016/1164/ΕΕ μπορεί να υποστηριχθεί ότι ναι μεν δεν προκύπτει ευθεία αντίθεσή της προς τις θεμελιώδεις ελευθερίες, ωστόσο διαφαίνονται ορισμένα σημεία που τουλάχιστον εγείρουν αμφιβολίες ως προς την συμβατότητά τους με τις μέχρι σήμερα κρίσεις του ΔΕΕ. Η σημαντικότερη αμφιβολία σχετίζεται με τη μη λήψη πρόνοιας σε όλους ανεξαιρέτως τους κανόνες της Οδηγίας 2016/1164/ΕΕ, ώστε τα αποτελέσματα της να καταλαμβάνουν αποκλειστικά διευθετήσεις χωρίς οικονομική ουσία, το οποίο μας δίνει τη δυνατότητα να υποστηρίξουμε ότι στόχος της παραπάνω Οδηγίας δεν είναι απλώς η αντιμετώπιση φαινομένων φοροαποφυγής, αλλά η προστασία της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών-μελών και, πιο συγκεκριμένα, των δημοσίων εσόδων τους.

Μάλιστα, το γεγονός ότι τα κράτη -μέλη συμφώνησαν με αρκετή ευκολία στην υιοθέτηση της παραπάνω Οδηγίας¹³⁴, σε αντίθεση με τη γενικότερη αρνητική στάση που τηρούν στο πεδίο της θετικής εναρμόνισης της άμεσης φορολογίας, δείχνει τις υψηλές προσδοκίες ότι τα θεσπιζόμενα μέτρα θα είναι ικανά να δημιουργήσουν μια “ασπίδα προστασίας” των εθνικών φορολογικών συστημάτων και να μεταβάλουν σημαντικά τα δημοσιονομικά μεγέθη των εθνικών οικονομιών τους. Για αυτό το λόγο θεωρούμε πως σε αντίθεση με όσα υποστηρίζει η Επιτροπή¹³⁵, η πρόταση που έθεσε ξανά για μια ΚΕΦΒΕ θα είναι αρκετά δύσκολο να τελεσφορήσει και να επιτευχθεί η επιθυμητή ομοφωνία στο Συμβούλιο, καθώς τα μέτρα που θεσπίζει η υιοθετηθείσα Οδηγία 2016/1164/ΕΕ ήδη δημιουργούν ένα αρκετά ευνοϊκό περιβάλλον για την άσκηση της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών -μελών, ενώ μία πιθανή αποδοχή της πρότασης για μια ΚΕΒΦΕ θα οδηγούσε σε υπέρμετρη διάβρωση της φορολογικής τους κυριαρχίας.

¹³⁴ Ενδεικτικά αναφέρουμε το σύντομο χρονικό διάστημα, μόλις 5 μηνών, που χρειάστηκε από την πρόταση της Οδηγίας 2016/1164/ΕΕ από την Επιτροπή, την 28/01/2016, μέχρι τελικά την υιοθέτηση της από το Συμβούλιο, την 20/01/2016.

¹³⁵ European Commission's Press-release, 17/06/2015, Commission presents Action Plan for Fair and Efficient Corporate Taxation in the EU, http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5188_en.htm

Παράρτημα Αποφάσεων (με χρονολογική σειρά)

- ΔΕΕ 04.07.2018, NN, C- 28/17, ECLI:EU:C:2018:526
- ΔΕΕ 07.09.2017, Egiom SAS και Enka SA, C- 6/16, ECLI:EU:C:2017:641
- ΔΕΕ 21.12.2016, Masco Denmark και Damixa, C-593/14, ECLI:EU:C:2016:984
- ΔΕΚ 13.02.2014, Svensson και Gustavsson, C-466/12, ECLI:EU:C:2014:76
- ΔΕΕ 23.1.2014, DMC, C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20
- ΔΕΕ 21.11.2013, X, C-302/12, ECLI:EU:C:2013:756
- ΔΕΕ 19.07.2012, Scheunemann, C-31/11 , ECLI:EU:C:2012:481
- ΔΕΕ 05.07.2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415
- ΔΕΕ 26.04.2012, Van Putten, C -578/10 ,ECLI:EU:C:2012:246
- ΔΕΕ 29.11.2011, National Grid Indus, C- 371/10
- ΔΕΕ 10.02.2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel και Österreichische Salinen, C436/08 και C437/08,ECLI:EU:C:2011:61
- ΔΕΕ 10.02.2011, Missionswerk Werner Heukelbach, C 25/10 ,ECLI:EU:C:2011:65
- ΔΕΕ 15.04.2010, CIBA C-96/08, ECLI:EU:C:2010:185
- ΔΕΚ 17.09.2009, Glaxo Wellcome, C- 182/08 ,ECLI:EU:C:2009:559
- ΔΕΚ 16.07.2009, Damseaux C-128/08, ECLI:EU:C:2009:471
- ΔΕΚ 12.02.2009, Block C-67/08,ECLI:EU:C:2009:92
- ΔΕΚ 29.01.2009, Persche, C 318/07 ,ECLI:EU:C:2009:33
- ΔΕΚ 16.12.2008, Cartesio, C – 210/06,ECLI:EU:C:2008:723
- ΔΕΚ 23.10.2008, Krankenhaus- Ruhesitz, C – 157/07, ECLI:EU:C:2008:588
- ΔΕΚ 23.08.2008, Krankenhaus Ruhesitz,C-157/07,ECLI:EU:C:2008:588
- ΔΕΚ 20.05.2008, Orange European Smallco Fund, C-194/06,ECLI:EU:C:2008:289
- ΔΕΚ 28.02.2008, Deutsche Shell, C- 293/06,ECLI:EU:C:2008:129
- ΔΕΚ 06.12.2007, Columbus Container Services C-298/05,ECLI:EU:C:2007:754
- ΔΕΚ 18.07.2007, Oy AA, C-231/05, ECLI:EU:C:2007:439
- ΔΕΚ 10.05.2007, Lasertec, C-492/04, ECLI:EU:C:2007:273

- ΔΕΚ 13.03.2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, ECLI:EU:C:2007:161
- ΔΕΚ 12.12.2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, ECLI:EU:C:2006:773
- ΔΕΚ 14.11.2006, Kerckhaert-Mores, C- 513/04, ECLI:EU:C:2006:713
- ΔΕΚ 12.09.2006, Cadbury Schweppes, C- 196/04 ,ECLI:EU:C:2006:544
- ΔΕΚ 21.02.2006, Halifax κλπ., C - 255/02, ECLI:EU:C:2006:121
- ΔΕΚ 19.01.2006, Bouanich, C- 265/04 ,ECLI:EU:C:2006:51
- ΔΕΚ 12.07.2005, Egon Schempp, C – 403/03, ECLI:EU:C:2005:446
- ΔΕΚ 07.04.2005, Marks & Spencer, C- 443/03, ECLI:EU:C:2005:763
- ΔΕΚ 07.09.2004, Manninen, C- 319/02, ECLI:EU:C:2004:484
- ΔΕΚ 30.09.2003, Inspire Art, C – 167/01, ECLI:EU:C:2003:512
- ΔΕΚ 05.11.2002, Uberseering, C- 208/00, ECLI:EU:C:2002:632
- ΔΕΚ 07.02.2002, Επιτροπή κατά Ιταλίας, C -279/00 ,ECLI:EU:C:2002:89
- ΔΕΚ 04.10.2001, Αθηναϊκή Ζυθοποιία, C-294/99, ECLI:EU:C:2001:505
- ΔΕΚ 06.06.2000, Verkooijen, C -35/98 ,ECLI:EU:C:2000:294
- ΔΕΚ 13.04.2000, Baars, C- 251/98 ,ECLI:EU:C:2000:205
- ΔΕΚ 29.06.1999, Επιτροπή κατά Βελγίου, C -172/98, ECLI:EU:C:1999:335
- ΔΕΚ 09.03.1999, Centros, C – 212/97, ECLI:EU:C:1999:126
- ΔΕΚ 17.07.1997, Leur-Bloem, C-28/95, ECLI:EU:C:1997:369
- ΔΕΚ 15.05.1997, Futura Participations, C- 250/95, ECLI:EU:C:1997:239
- ΔΕΚ 17.10.1996, Denkavit, C-283/94, C-291/94, C-292/94, ECLI:EU:C:1996:387
- ΔΕΚ 30.11.1995, Gebhart, C- 55/94, ECLI:EU:C:1995:411
- ΔΕΚ 14.02.1995, Schumacker, C- 279/93, ECLI:EU:C:1995:31
- ΔΕΚ 25.07.1991, Factortame II, C-221/89, ECLI:EU:C:1991:320
- ΔΕΚ 27.09.1988, Daily Mail, 81/87, ECLI:EU:C:1988:456
- ΔΕΚ 10.07.1986, Segers, 79/85, ECLI:EU:C:1986:308
- ΔΕΚ 31.01.1984, Luisi and Carbone, 286/82 και 26/83 , ECLI:EU:C:1984:35
- ΔΕΚ 21.06.1974, Reyners, 2/74, ECLI:EU:C:1974:68

Βιβλιογραφικές αναφορές

Ελληνική Βιβλιογραφία

- Καραμητσόπουλος Β. (2016), Η αντιμετώπιση των διασυνοριακών πρακτικών φοροαποφυγής υπό το πρίσμα των θεμελιωδών οικονομικών ελευθεριών της ΕΕ, <http://www.lib.uoa.gr>
- Φινοκαλιώτης Κ. (2014), Φορολογικό Δίκαιο , Εκδόσεις Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη
- Χριστιανός Β. (επιμ. 2012), Συνθήκη ΕΕ & ΣΛΕΕ – Κατ’ άρθρον ερμηνεία, Νομική Βιβλιοθήκη
- Μαλαματάρης Χρ. (2010), Η φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα
- Παμπούκης Χ. (επιμ. 2010), Δίκαιο Διεθνών Συναλλαγών, Νομική Βιβλιοθήκη
- Παπαδοπούλου Ε. (2006), Η κοινοτική αρχή της αναλογικότητας ενώπιον του εθνικού δικαστή: απaráκαμπτη δικαιική σταθερά ή νομολογιακά προσδιοριζόμενη μεταβλητή, Εκδόσεις Αντ. Ν Σάκκουλα, Αθήνα -Θεσσαλονίκη
- Σκανδάμης Ν. (2006), Το παράδειγμα της Ευρωπαϊκής Διακυβέρνησης: μεταξύ κυριαρχίας και αγοράς, Εκδόσεις Αντ.Ν. Σάκκουλα , Αθήνα- Κομοτηνή
- Χριστιανός Β. (1998), Οι μεταστροφές της νομολογίας του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, Εκδόσεις Αντ.Ν. Σάκκουλα

Ξένη Βιβλιογραφία

- Terra B., Wattle P. (2012), European Tax Law, Sixth Edition, Wolters Kluwer
- Weber D. (2005), Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms: A Study of the Limitations under European Law for the Prevention of Tax Avoidance, Kluwer Law International

Αρθρογραφία

- Shafi U. Khan Niazi (2017), Re-Launch of the Proposal for a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) in the EU: A Shift in Paradigm, Kluwer Law International

- Aitor Navarro, Leopoldo Parada & Paloma Schwarz (2016/3), The Proposal for an EU Anti-Avoidance Directive: Some Preliminary Thoughts, EC TAX Review
- Pieter van Os (2016/4), Interest Limitation under the adopted Anti-Tax Avoidance Directive and Proportionality, EC Tax Review
- Brady Gordon (2014), Tax competition and harmonization under EU Law: economic realities and legal rules, European Law Review
- Vanistendael F. (2008), Does the ECJ have the power of interpretation to build a tax system compatible with the fundamental freedoms?, EC Tax Review
- Vermeend W. (1996), The Court of Justice of the European Communities and direct taxes: « Est-ce que la justice est de ce monde?», EC Tax Review

Κείμενα της Ευρωπαϊκής Επιτροπής

- European Commission's Press Release database (13/03/2018), Commission welcomes adoption of far-reaching new transparency rules for tax advisers in the EU, http://europa.eu/rapid/press-release_IP-18-1841_en.htm
- European Commission's Press Release (17/06/2015), Commission presents Action Plan for Fair and Efficient Corporate Taxation in the EU, http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5188_en.htm
- European Commission's Press Release (16/03/2011), Questions and Answers on the CCCTB, http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-11-171_en.htm

Κείμενα του ΟΟΣΑ

- OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 2013

