



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

**Εθνικόν και Καποδιστριακόν
Πανεπιστήμιον Αθηνών**

— ΙΔΡΥΘΕΝ ΤΟ 1837 —

Π.Μ.Σ.: ΔΙΕΘΝΕΙΣ ΚΑΙ ΕΥΡΩΠΑΪΚΕΣ ΣΠΟΥΔΕΣ
ΕΙΔΙΚΕΥΣΗ: ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΔΙΚΑΙΟ
ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΑΚΟ ΕΤΟΣ: 2019-2020

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
του Ηλία-Στυλιανού Τσούπη
A.M. 7340012019015

**Οι πρωτοβουλίες της Επιτροπής για την
εναρμόνιση στον τομέα της άμεσης φορολογίας**

Επιβλέπουσα Καθηγήτρια:
Ρεβέκκα-Εμμανουέλα Παπαδοπούλου,
Αναπληρώτρια Καθηγήτρια Δικαίου της
Ευρωπαϊκής Ένωσης στο Τμήμα Νομικής
του Εθνικού και Καποδιστριακού
Πανεπιστημίου Αθηνών

Αθήνα 2020

*Στη Βασιλική και την Ασημίνα
για την πολύτιμη βοήθειά τους*

Copyright © [Ηλίας-Στυλιανός Τσούπης, Νοέμβριος 2020]

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.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ

αρ.	άρθρο
ΔΕΕ	Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης
ΔΕΚ	Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων
εδ.	εδάφιο
ΕΕ	Ευρωπαϊκή Ένωση
ΕΚ	Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο
επ.	επόμενα
ΚΒΦΕ	Κοινή Βάση Φορολογίας Εταιρειών
ΚΕΒΦΕ	Κοινή Ενοποιημένη Βάση Φορολογίας Εταιρειών
κ.λπ	και λοιπά
κ-μ	Κράτη-Μέλη
ό.π	όπως παραπάνω
παρ.	παράγραφος
σκ.	σκέψη

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

Εισαγωγή	6
Μέρος Ι	
Νομοθετικές πρωτοβουλίες: Ρυθμιστικές προτάσεις για εναρμόνιση των φορολογικών πολιτικών	
A. <u>Ενοποιημένη βάση φορολογίας εταιρειών: Το μέλλον της ευρωπαϊκής φορολογικής πολιτικής:</u>	
1. Το ζήτημα της ανομοιομορφίας των εθνικών εταιρικών φορολογικών πολιτικών	11
2. Οι κεντρικοί άξονες της προτεινόμενης Οδηγίας	14
α) Πρώτη φάση: Κοινή Βάση Φορολογίας Εταιρειών	15
β) Δεύτερη φάση: Κοινή Ενοποιημένη Βάση Φορολογίας Εταιρειών	16
3. Η ενιαία ευρωπαϊκή φορολογική βάση ως εργαλείο για την περαιτέρω ενοποίηση εντός της εσωτερικής αγοράς	19
4. Η τακτική της Επιτροπής για την προώθηση της ΚΕΒΦΕ (2011-2016-2020).....	22
B. <u>Διεύρυνση του φορολογικού πεδίου στον ψηφιακό κόσμο μέσω της φορολόγησης των ψηφιακών υπηρεσιών</u>	
1. Οι ψηφιακές υπηρεσίες και οι σύγχρονες τάσεις της αγοράς	25
2. Οι κεντρικοί άξονες της προτεινόμενης Οδηγίας	28
3. Ο στόχος της δημιουργίας ενός σύγχρονου και αποδοτικού φορολογικού συστήματος για τις ανάγκες της ψηφιοποιημένης αγοράς	31
4. Η τακτική της Επιτροπής για την προώθηση του ψηφιακού φορολογικού πακέτου (2018-2020)	33
Μέρος ΙΙ	
Στρατηγικός Σχεδιασμός και Νέες Κατευθύνσεις: Πρωτοβουλίες για τροποποιήσεις στους διοικητικούς μηχανισμούς και στα κέντρα λήψεως αποφάσεων	
A. <u>Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής για ένα δικαιότερο φορολογικό σύστημα</u>	
1. Η φοροδιαφυγή/φοροαπαλλαγή ως αέναο πρόβλημα του φορολογικού οικοδομήματος	37
2. Οι βασικές πρωτοβουλίες για την αντιμετώπιση των παράνομων φορολογικών τακτικών και οι ουσιώδεις παράμετροί τους	39
3. Ενίσχυση της φορολογικής διαφάνειας και της αποτελεσματικότητας των φορολογικών συστημάτων στην Ε.Ε.....	43

<u>B. Οργανωτικές μεταρρυθμίσεις για την αποτελεσματικότερη λειτουργία των εθνικών φορολογικών συστημάτων</u>	
1. Αναβάθμιση και βελτίωση των οργανωτικών δομών	46
2. Εκσυγχρονισμός και συνεργασία των διοικητικών υπηρεσιών σε διακρατικό επίπεδο	49
3. Ένα Ευρωπαϊκό Ομογενοποιημένο Σύστημα με εναρμονισμένες διοικητικές πρακτικές	52
<u>Γ. Εναλλακτικοί οδοί για την αντιμετώπιση της απροθυμίας των Κρατών-Μελών και την εξέλιξη του ευρωπαϊκού φορολογικού τομέα</u>	
1. Η πρόκριση του εθνικού συμφέροντος έναντι του συλλογικού-ευρωπαϊκού.....	55
2. Ο περιορισμός των αυστηρών διαδικαστικών προϋποθέσεων: Ειδική Πλειοψηφία	57
3. Η σταδιακή προσέγγιση και το άρθρο 116 ΣΛΕΕ ως «απειλή» της Επιτροπής	61
Συμπέρασμα	64
ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ	67
ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΕΙΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ	68
ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	71
ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	72
ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ	73
ΛΟΙΠΑ ΕΓΓΡΑΦΑ	76
ΣΧΕΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΑ	84

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στην Αρχαία Ρωμαϊκή Αυτοκρατορία οι Ρωμαίοι Πολίτες είχαν το δικαίωμα να μετακινούνται από τα εδάφη στην Ισπανία ή στη Γαλλία και γενικότερα σε όλη την έκταση της Αυτοκρατορίας χωρίς να απαιτείται κάποια προηγούμενη άδεια¹, επιτυγχάνοντας έστω και σε ένα μικρό βαθμό μια τυπική ενοποίηση των κατακτημένων εδαφών και εξασφαλίζοντας την ελεύθερη οικονομική δραστηριότητα των ρωμαίων πολιτών. Έτσι, η Ρωμαϊκή Αυτοκρατορία όχι μόνο εξελίχθηκε και απέκτησε ιδιαίτερη σημασία ως πολιτικό-οικονομικό κέντρο της εποχής, γεγονός που συντέλεσε και στη δημιουργία του ρητού «όλοι οι δρόμοι οδηγούν στη Ρώμη», αλλά και αποτέλεσε, αν και θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως υπερβολικός χαρακτηρισμός, την αφετηρία της ευρωπαϊκής νομικής σκέψης.

Χίλια πεντακόσια χρόνια ύστερα από την πτώση της Ρωμαϊκής Αυτοκρατορίας και με τις ιστορικές τις ρίζες να παραμένουν έως και σήμερα στοιχεία που συνέβαλαν στην ευρωπαϊκή ενοποίηση, η Ε.Ε. συνεχίζει να επιδιώκει την όλο και βαθύτερη-ουσιαστικότερη ένωση των κρατών-μελών της. Από τη Συνθήκη Συγχώνευσης (1965), όπου όλες οι Κοινότητες (Ευρωπαϊκή Κοινότητα Άνθρακα και Χάλυβα, Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα και Ευρωπαϊκή Κοινότητα Ατομικής Ενέργειας) απέκτησαν ενιαία θεσμική δομή, στη Συνθήκη του Μάαστριχτ (1992) που τις έθεσε κάτω υπό την ίδια «ομπρέλα» πολιτικής στρατηγικής και συνεργασίας, μέχρι και τη Συνθήκη της Λισαβόνας (2009), κεντρικός άξονας ήταν η βελτίωση των συνθηκών λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς και η δημιουργία ενός όσο το δυνατόν πιο ενιαίου οικοδομήματος.

Ιδιαίτερα σημαντικό είναι το γεγονός ότι ο ακριβής ορισμός της βασικής αυτής έννοιας εντοπίζεται εντός των ιδρυτικών Συνθηκών και συγκεκριμένα στο άρθρο 26 ΣΛΕΕ, όπου ορίζεται ότι η εσωτερική αγορά «περιλαμβάνει χώρο χωρίς εσωτερικά σύνορα μέσα στον οποίο εξασφαλίζεται η ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, των προσώπων, των υπηρεσιών και των κεφαλαίων». Οι ελευθερίες αυτές στην ουσία αποτελούν απαραίτητες προϋποθέσεις για την πραγμάτωση της ενιαίας αγοράς, στη βάση της οποίας έχει αναπτυχθεί το ευρωπαϊκό νομικό σύστημα.

Ωστόσο, η ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς προϋποθέτει παράλληλα την κατάργηση των κρατικής προέλευσης εμποδίων στην άσκηση των θεμελιωδών ελευθεριών, τον έλεγχο των περιοριστικών του ανταγωνισμού πρακτικών των επιχειρήσεων και κυρίως τη διαμόρφωση κοινών πολιτικών και εναρμονισμένων ρυθμίσεων στους διάφορους τομείς της οικονομικής

¹Britannica Εγκυκλοπαίδεια, 2010, «Civitas in Ancient Rome», Ιστοσελίδα Britannica

δραστηριότητας με σκοπό την διασφάλιση της ελευθερίας των συναλλαγών στο εσωτερικό αυτού του χώρου. Ο ανωτέρω ευρύς ορισμός της εσωτερικής αγοράς επιβεβαιώθηκε πολύ νωρίς και από το Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (πλέον Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης) στην υπόθεση Schul² όπου έκρινε ότι «... η έννοια της κοινής αγοράς... αποσκοπεί στην κατάργηση όλων των εμποδίων στις διακοινοτικές συναλλαγές με σκοπό τη συγχώνευση των εθνικών αγορών σε μια ενιαία αγορά που θα δημιουργήσει συνθήκες που θα προσεγγίζουν όσο το δυνατό περισσότερο τις συνθήκες μια πραγματικής εσωτερικής αγοράς...»

Ένας ιδιαίτερα νευραλγικός, αν και ιδιαίτερα ιδιόμορφος, τομέας που επηρεάζει και κρίνει σε μεγάλο βαθμό την αποτελεσματική ή μη λειτουργία της ενιαίας ευρωπαϊκής αγοράς είναι ο τομέας της φορολογίας. Το γεγονός αυτό δεν προκαλεί έκπληξη αν αναλογιστεί κανείς πως τα φορολογικά έσοδα απαρτίζουν διαχρονικά ένα μεγάλο ποσοστό του Α.Ε.Π. των κρατών-μελών της Ένωσης³. Από τη στιγμή λοιπόν που το φορολογικό πεδίο είναι κύρια πηγή εσόδων για τις κυβερνήσεις, αποτελεί αναντίρρητα έναν σημαντικό ρυθμιστή της ευρωπαϊκής οικονομίας και οφείλει να λειτουργεί σύμφωνα με τις ευρωπαϊκές επιταγές⁴, δηλαδή αποδοτικά, σταθερά και ισότιμα⁵.

Πράγματι, ο τομέας της φορολογίας, παρά τον μείζονα ρόλο που διαδραματίζει για την εσωτερική αγορά, παραμένει ως επί το πλείστον εντός της κυριαρχίας των κρατών-μελών (εθνική φορολογική κυριαρχία)⁶, ενώ η Ε.Ε. διαθέτει περιορισμένες μόνο αρμοδιότητες. Ειδικότερα, η φορολογική πολιτική στην Ε.Ε. έχει δύο συνιστώσες. Την έμμεση φορολογία, που άπτεται της ελεύθερης κυκλοφορίας εμπορευμάτων και της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών στην ενιαία αγορά, όπου η ΕΕ συντονίζει και εναρμονίζει νομοθεσίες για τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) και τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης⁷ και την άμεση φορολογία, που περιλαμβάνει κυρίως τη φορολογία εισοδήματος και τη φορολογία επιχειρήσεων, που εξακολουθεί να υπάγεται στην αρμοδιότητα των κρατών μελών⁸.

Από τη μία πλευρά η αρμοδιότητα της Ένωσης, αν και δεν είναι αποφασιστική, διηθείται στον φορολογικό τομέα δια μέσου του στόχου που εφάπτεται αυτής περί συνεχούς ενοποίησης και

²ΔΕΚ 05.05.1982, Gaston Schul Douane Expeditie BV κατά Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen Roosendaal, C-15/81, σκ. 33

³Ευρωπαϊκή Επιτροπή, «Tax policies in the EU survey 2020», Υπηρεσία Εκδόσεων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, 2020, σελ. 24

⁴ΔΕΚ 14.02.1995, Finanzamt Köln-Altstadt κατά Roland Schumacker, C-279/93, σκ. 21

⁵Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2019) 8 τελικό της 15.01.2019, «Προς μια πιο αποτελεσματική και πιο δημοκρατική διαδικασία λήψης αποφάσεων στη φορολογική πολιτική της ΕΕ», σελ.2

⁶Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2011, «Η Ευρωπαϊκή Ένωση με άλλα λόγια», Υπηρεσία Εκδόσεων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σελ. 3

⁷Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, 2020, «Θεματολογικό Δελτίο για τη Γενική Φορολογική Πολιτική», σελ.1

⁸Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, 2020, «Θεματολογικό Δελτίο για την Άμεση φορολογία: Φορολογία ιδιωτών και επιχειρήσεων», σελ.1

αδιάλειπτης βελτίωσης της ενιαίας αγοράς και του ευρωπαϊκού συστήματος. Είναι πάγια, άλλωστε, η νομολογία του δικαστηρίου της ΕΕ ότι το ευρωπαϊκό δίκαιο υπερέχει του εθνικού⁹ και έχει άμεση εφαρμογή¹⁰ εφόσον πληρούνται συγκεκριμένες προϋποθέσεις. Από τη στιγμή, λοιπόν, που οι διατάξεις της ΣΛΕΕ για την ελεύθερη διακίνηση αγαθών, προσώπων, υπηρεσιών και κεφαλαίων πληρούν τα κριτήρια της άμεσης ισχύος στα εθνικά δίκαια, τότε συνάγεται ευλόγως ότι οποιοδήποτε εθνικό φορολογικό μέτρο έρχεται σε αντίθεση με τις ανωτέρω διατάξεις και εμποδίζει τις ανάλογες ελευθερίες, κρίνεται ως μη εφαρμοστέο και δυσανάλογο¹¹.

Από την άλλη, τα κράτη-μέλη διατηρούν ως τμήμα της εθνικής τους κυριαρχίας την κύρια αρμοδιότητα σε φορολογικά ζητήματα¹². Παραμένουν ελεύθερα να αποφασίζουν το πνεύμα και το περιεχόμενο των διατάξεων, την διοικητική οργάνωση και το σύνολο του φορολογικού τους συστήματος καθώς και να αναλαμβάνουν μεταξύ τους την κατανομή των φορολογικών αρμοδιοτήτων¹³, όπου βέβαια το κρίνουν απαραίτητο. Διατηρούν βεβαίως παράλληλα τη δυνατότητα να επιδιώκουν «εξωτερικούς» σκοπούς της εθνικής του στρατηγικής μέσω των επιλογών τους στο σχεδιασμό και την εφαρμογή της φορολογικής τους πολιτικής όπως για παράδειγμα η προστασία του περιβάλλοντος ή η παροχή κινήτρων για την έρευνα και ανάπτυξη και για την προσέλκυση επιχειρήσεων.

Συγκεκριμένα θα μπορούσε κανείς να κατανοήσει με μεγαλύτερη ευκολία το αδιέξοδο που έχει παγιωθεί στο φορολογικό πεδίο αν διερευνήσει τον ειδικότερο τομέα της άμεσης φορολογίας, στον οποίο επικεντρώνεται άλλωστε και η συγκεκριμένη εργασία, όπου και αναδεικνύονται εντονότερα οι παραπάνω συγκρούσεις. Όπως χαρακτηριστικά έχει αναφέρει ο Julian Ghosh «είναι δύσκολο να συλλάβει κανείς έναν πιο ευαίσθητο τομέα εγχώριων αρμοδιοτήτων των κρατών-μελών είτε νομικά είτε πολιτικά, από την άμεση φορολογία»¹⁴.

Παράδειγμα αποτελεί το γεγονός ότι ήδη από το 1962 σε έκθεσή της¹⁵ η Οικονομική και Φορολογική Επιτροπή, και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή σε πλήθος άλλων εκθέσεων-ανακοινώσεων που ακολούθησαν τις επόμενες δεκαετίες¹⁶, είχε θέσει το ζήτημα της εναρμόνισης των

⁹ΔΕΚ 15.07.1964, Flaminio Costa κατά Ente Nazionale per l'Energia Elettrica, C- 6/64

¹⁰ΔΕΚ 05.02.1963, NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos κατά Nederlandse administratie der belastingen, C- 26/62

¹¹Η ΣΛΕΕ περιέχει συγκεκριμένες εξαιρέσεις οι οποίες σπάνια μπορούν να εφαρμοστούν και στους άμεσους εθνικούς φορολογικούς κανόνες [άρθρα 36, 45(3), 52(1), 62 και 65(1)(β) ΣΛΕΕ]

¹² ΔΕΚ 28.01.1992, Hanns-Martin Bachmann κατά Βελγικού Δημοσίου, C-204/90, σκ. 23

¹³ Προτάσεις του Γενικού Εισαγγελέα M. Poiares Maduro, 200, Marks & Spencer plc κατά David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes), C-446/03, σκ. 23-24

¹⁴ Julian Ghosh, 2007, «Principles of the internal market and direct taxation», Oxford: Key Heaven Publications, σελ. 3

¹⁵ Financial and Fiscal Committee, 1962, Neumark Report

¹⁶ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(75) 391 τελικό της 23.07.1975, «Action programme for taxation» - Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(90) 601 τελικό της 25.05.1990, «About the policy in the area of business taxation» - Ευρωπαϊκή Επιτροπή, «Proposal for Council Directive concerning the harmonization of systems of company taxation and of

πολιτικών άμεσης φορολογίας των κρατών-μελών προκειμένου να αποφευχθούν στρεβλώσεις και εμπόδια στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Οι πρωτοβουλίες όμως που στην πράξη έγιναν αποδεκτές και μετουσιώθηκαν σε νομικούς κανόνες είναι ελάχιστες.

Κύριος λόγος της περιορισμένης νομοθετικής παραγωγής είναι ότι, όπως προαναφέρθηκε, η άμεση φορολογία δεν υπάγεται στην αποκλειστική αρμοδιότητα της ΕΕ και τα κράτη μέλη διατηρούν κατ' αρχήν την αρμοδιότητά τους για την επιλογή του φορολογικού συστήματος που επιθυμούν και κρίνουν κατάλληλο για την επιδίωξη των στόχων οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής τους. Δημιουργείται κατ' αυτόν τον τρόπο ένα ανομοιογενές σύστημα εντός του ενωσιακού χώρου το οποίο κρίνεται εξαιρετικά αναποτελεσματικό .

Επιπλέον, η σχετικά αδύναμη νομική βάση του άρθρου 115 ΣΛΕΕ καθιστά ακόμη δυσχερέστερη την προσέγγιση των εθνικών νομοθεσιών των κρατών-μελών στον τομέα της άμεσης φορολογίας. Η ανάθεση του συνόλου των αποφασιστικών αρμοδιοτήτων σε ένα και μόνο όργανο, το Συμβούλιο, καθώς και η απαιτούμενη ομοφωνία για την υιοθέτηση μέτρων, εντείνουν τη στασιμότητα της νομοθετικής παραγωγής.

Συγχρόνως, ανάμεσα σε αυτό το πλήθος εμποδίων η Επιτροπή, ως θεσμικό όργανο της Ε.Ε. και «θεματοφύλακας» των Συνθηκών, δεν επιτρέπει στα κράτη-μέλη να λησμονήσουν τη σημασία της άμεσης φορολογίας και της δημιουργίας ενός εναρμονισμένου κατά βάση συστήματος που θα καταστήσει την ενιαία αγορά περισσότερο ανταγωνιστική¹⁷.

Για την ακρίβεια ο γενικότερος στόχος της είναι να διασφαλίσει ότι η κατεύθυνση που ακολουθείται στον τομέα της άμεσης φορολογίας στηρίζει τους ευρύτερους πολιτικούς στόχους της ΕΕ, όπως έχουν τεθεί στην Στρατηγική «Ευρώπη 2020» αναφορικά με την έξυπνη, βιώσιμη και χωρίς αποκλεισμούς ανάπτυξη στην ΕΕ και στην Πράξη για την Ενιαία Αγορά (Single Market Act). Να γίνει δηλαδή η Ένωση η ανταγωνιστικότερη και η δυναμικότερη οικονομία ανά την υφήλιο, πράγμα που σημαίνει ότι πρέπει να καταβληθούν προσπάθειες για να επιτευχθεί βιώσιμη μείωση των γενικών φορολογικών επιβαρύνσεων στην ΕΕ, με εξασφάλιση ισορροπίας μεταξύ της μείωσης φόρων, των επενδύσεων σε δημόσιες υπηρεσίες και της ενίσχυσης της δημοσιονομικής εξυγίανσης. Συγχρόνως, η φορολογική πολιτική πρέπει να παρουσιάζει πλήρη

with holding taxes on dividends» , Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, 1975, τεύχος 18, C 253 , σελ.2

¹⁷Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2006) 823 τελικό της 19.12.2006, «Συντονισμός των συστημάτων άμεσης φορολογίας των κρατών μελών στην εσωτερική αγορά» , Βρυξέλλες, σελ.4

συνοχή με άλλες πολιτικές της ΕΕ, όπως η πολιτική για την οικονομία, την απασχόληση, την προστασία της υγείας και των καταναλωτών, την καινοτομία, το περιβάλλον και την ενέργεια¹⁸.

Η Επιτροπή έχοντας διαγνώσει τις κοινωνικές, πολιτικές και οικονομικές συνθήκες της μεταβατικής εποχής που διανύουμε¹⁹ έχει εντείνει τις προσπάθειές της, κυρίως μέσω του λεγόμενου «soft law»²⁰, για εναρμόνιση της άμεσης φορολογικής πολιτικής. Με πλήθος ανακοινώσεων τα τελευταία χρόνια «προετοιμάζει» το έδαφος προκειμένου να ξεπεραστούν επιτέλους τα εμπόδια που ταλανίζουν τον ευρωπαϊκό τομέα της άμεσης φορολογίας.

Πιο συγκεκριμένα, οι πρωτοβουλίες της διακρίνονται σε δυο βασικές κατηγορίες: αυτές που αφορούν τις ουσιαστικές νομοθετικές ρυθμίσεις και αυτές που αφορούν τον στρατηγικό σχεδιασμό και την εν γένει ανανέωση του φορολογικού συστήματος της άμεσης φορολογίας.

Καταρχάς, στην πρώτη ενότητα θα αναλύσουμε την πρόθεση της Επιτροπής για την περαιτέρω ομογενοποίηση του κλάδου της φορολόγησης εταιριών, μιας πρωτοβουλίας που υπάρχει στον ευρωπαϊκό χώρο από τη δεκαετία του 1990, και τη δημιουργία ενός συστήματος φορολογίας των ψηφιακών υπηρεσιών, ενός κλάδου που ενώ η παρουσία του είναι η πλέον έντονη στην σύγχρονη εποχή εξίσου έντονη είναι και η απουσία μιας οργανωμένης φορολογικής βάσης.

Ακολούθως, στην δεύτερη ενότητα θα επικεντρωθούμε στις προτάσεις της Επιτροπής που έχουν ως στόχο να μεταμορφώσουν και να βελτιώσουν τις αδυναμίες του παρόντος φορολογικού συστήματος σε εθνικό και ευρωπαϊκό επίπεδο. Σε εθνικό επίπεδο παρέχοντας την ανάλογη συνδρομή στα κράτη-μέλη για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και καθιστώντας περισσότερο αποτελεσματικές τις φορολογικές δομές τους, οργανωτικά και διοικητικά. Σε ευρωπαϊκό επίπεδο εκφράζοντας την πρόθεση να χρησιμοποιήσει νέα «εργαλεία», όπως η ειδική πλειοψηφία, αντί της απαιτούμενης ομοφωνίας, ή η εφαρμογή του άρθρου 116 ΣΛΕΕ και στα ζητήματα της άμεσης φορολογίας, δημιουργώντας έτσι τις κατάλληλες συνθήκες για την επίτευξη της απαιτούμενης προόδου και την έξοδο από τη δυστοκία που διαχρονικά χαρακτηρίζει τον συγκεκριμένο κλάδο.

¹⁸Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2010) 2020 της 3.3.2010, «EUROPE 2020:A strategy for smart, sustainable and inclusive growth», Βρυξέλλες

¹⁹Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2020) 312 τελικό της 15.7.2020, «Σχέδιο δράσης για δίκαιη και απλή φορολόγηση που στηρίζει της στρατηγική ανάκαμψης», Βρυξέλλες

²⁰Στο ήπιο δίκαιο μπορούν να συμπεριληφθούν όχι μόνο οι πράσινες και λευκές βίβλοι, τα συμπεράσματα του Συμβουλίου, οι κοινές δηλώσεις, τα ψηφίσματα του Συμβουλίου, οι κώδικες δεοντολογίας, οι κατευθυντήριες γραμμές, οι ανακοινώσεις και οι συστάσεις. Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, 2007, «Εγγραφο εργασίας για τις θεσμικές και νομικές συνέπειες της χρήσης μέσων ήπιου δικαίου (soft law)», σελ.2

ΜΕΡΟΣ Ι

Νομοθετικές πρωτοβουλίες: Ρυθμιστικές προτάσεις για εναρμόνιση των φορολογικών πολιτικών

A. ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΗ ΒΑΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ: ΤΟ ΜΕΛΛΟΝ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ;

1. Το ζήτημα της ανομοιομορφίας των εθνικών εταιρικών φορολογικών πολιτικών

Διαχρονικά, η πορεία των κρατών-μελών και της Ε.Ε. χαρακτηρίζεται από την αδιάκοπη εμφάνιση νέων προκλήσεων και την ανάδειξη της ανάγκης αντιμετώπισής τους ως κεντρικού άξονα στη διαμόρφωση της πολιτικής τους. Η παγκοσμιοποίηση και η αυξάνουσα σημασία της ψηφιακής επιχειρηματικής δραστηριότητας ασκούν μεγάλη πίεση και εντείνουν τον ανταγωνισμό μεταξύ των κρατών για προσέλκυση επενδύσεων²¹. Ο ρόλος των πολυεθνικών εταιρικών δομών στην παγκόσμια οικονομία, τα μειωμένα εμπόδια στην επιχειρηματική ζωή και η τεχνολογική πρόοδος αποτελούν τους βασικούς λόγους δημιουργίας αυτού του είδους της πίεσης και του ανταγωνιστικού κλίματος που εκφράζεται κυρίως στον τομέα της φορολογίας²².

Το περιεχόμενο της έννοιας του φορολογικού ανταγωνισμού συνοψίζεται στην πρακτική των κρατών να λαμβάνουν υπόψη τους τις φορολογικές πολιτικές των έτερων κρατών, προκειμένου να οργανώνουν το φορολογικό τους σύστημα κατά τέτοιο τρόπο ώστε να προσελκύουν ή να διατηρούν ένα υψηλό ποσοστό κινητών φορολογικών βάσεων, όπως είναι οι εταιρείες ή τα επενδυτικά κέρδη. Δεν τίθεται, λοιπόν, τόσο θέμα συσχετισμού των φορολογικών πολιτικών αλλά μάλλον σχεδιασμού πολιτικών κατευθύνσεων με μοναδικό σκοπό την αύξηση του ποσοστού των φορολογικών εσόδων στον κρατικό προϋπολογισμό²³.

Ο φορολογικός ανταγωνισμός επηρεάζει κάθε είδους φορολογία, ακόμα και φόρους στους οποίους υπάρχει πλήθος ευρωπαϊκών νομοθετικών ρυθμίσεων όπως ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας²⁴ και ειδικοί φόροι κατανάλωσης²⁵, πόσο μάλλον το φόρο εταιρικού εισοδήματος, που αποτελεί και το θέμα του παρόντος κεφαλαίου.

²¹ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2006) 823 τελικό της 19.12.2006, «Συντονισμός των συστημάτων άμεσης φορολογίας των κρατών μελών στην εσωτερική αγορά», Βρυξέλλες, σελίδα 3

²² Luca Cerioni, 2015, «The European Union and Direct Taxation A solution for a difficult relationship», Routledge, σελίδα 155

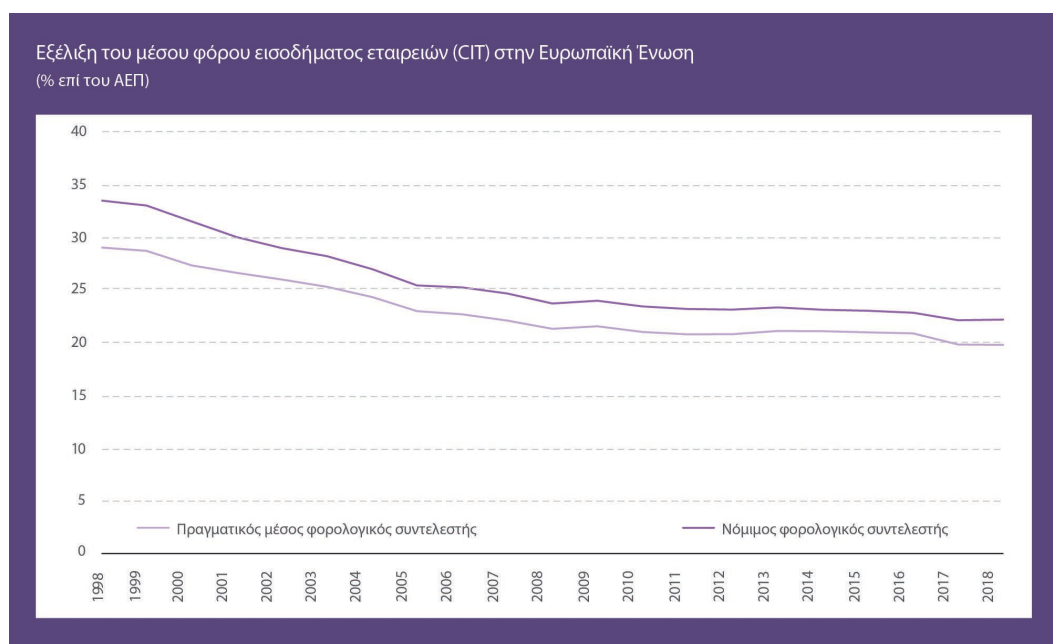
²³ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2020, «Tax policies in the EU survey 2020», Publications Office of the European Union, σελ 46

²⁴ PwC PricewaterhouseCoopers LLP (Project Leader), 2015, « Reform of rules on EU VAT rates. Final Report» TAXUD/2015/DE/333, FWC No. TAXUD/2015/CC/131, Ευρωπαϊκή Επιτροπή

²⁵ Institute for Fiscal Studies (Project leader), 2010, «A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system. Final report» TAXUD/2010/DE/328. FWC No. TAXUD/2010/CC/104, Ευρωπαϊκή Επιτροπή

Ειδικότερα, στον τομέα του φόρου εταιρικού εισοδήματος απουσιάζει ένα κοινό σύστημα κανόνων για τη φορολογία των εταιρειών με αποτέλεσμα η αλληλεπίδραση των εθνικών φορολογικών συστημάτων να οδηγεί συχνά σε υπερφορολόγηση και περιπτώσεις διπλής φορολογίας. Επιπλέον, χαρακτηριστική είναι η σημαντική επιβάρυνση για τις επιχειρήσεις με διασυνοριακή δραστηριότητα που έρχονται αντιμέτωπες με μεγάλα διοικητικά βάρη και υψηλό κόστος φορολογικής συμμόρφωσης²⁶. Τα ανωτέρω συντελούν στη συντήρηση ενός ευνοϊκού για την ανάπτυξη επιζήμιων ανταγωνιστικών φορολογικών πολιτικών περιβάλλοντος.

Είναι προφανές πως η συνύπαρξη 28 διαφορετικών φορολογικών συστημάτων σε μια ολοκληρωμένη αγορά, όπως αυτή της Ένωσης, συνδέεται άμεσα με την αύξηση του φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών-μελών²⁷. Κατά συνέπεια, τα κράτη-μέλη έχουν σταδιακά μειώσει τους φορολογικούς συντελεστές των εταιρειών, για να προστατεύσουν τις φορολογικές βάσεις τους και να προσελκύσουν άμεσες ξένες επενδύσεις²⁸.



Με τη μείωση όμως των φορολογικών συντελεστών με σκοπό τον «καλλωπισμό» των εθνικών συστημάτων δημιουργείται μια αλυσιδωτή αντίδραση η οποία έχει διπλή αρνητική επίδραση, στην ενιαία αγορά και στις εκάστοτε αγορές των κρατών-μελών. Από τη μία, οι διαφορετικές φορολογικές ρυθμίσεις και ο ανταγωνισμός διαστρεβλώνουν την κατανομή του κεφαλαίου και

Πηγή Σχεδιαγράματος 1: Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2020, «Tax policies in the EU survey 2020», Publications Office of the European Union, σελ.49

²⁶ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2011) 121 τελικό της 16.03.2011, «Πρόταση Οδηγίας του Συμβουλίου για την κοινή ενοποιημένη βάση φορολογίας εταιρειών (ΚΕΒΦΕ)», Στρασβούργο, σελ. 3

²⁷ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2016) 685 τελικό της 25.10.2016, «Πρόταση Οδηγίας του Συμβουλίου για μια κοινή βάση φορολογίας εταιρειών», Στρασβούργο, σελ. 3

²⁸ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2015) 302 τελικό της 17.6.2015, «Ένα δικαιότερο και αποδοτικότερο σύστημα φορολόγησης των εταιρειών στην Ευρωπαϊκή Ένωση: 5 νευραλγικοί τομείς δράσης», Βρυξέλλες, σελ. 5

της παραγωγής εντός της ευρωπαϊκής αγοράς, επηρεάζοντας κατ' επέκταση και την απρόσκοπτη λειτουργία της. Αντί οι επιχειρήσεις να επενδύουν με βάση το ποσοστό των προ φορολόγησης κερδών, αυτές επιλέγουν να επενδύσουν με βάση το ποσοστό των κερδών τους μετά τη φορολόγηση καθιστώντας με αυτόν τον τρόπο τις επενδυτικές τους στρατηγικές λιγότερο αποτελεσματικές και σαφώς λιγότερο ευεργετικές για την τοπική οικονομία²⁹.

Από την άλλη, έχει άμεση επίδραση στην βιωσιμότητα των δημόσιων οικονομικών, κυρίως μέσω της άνισης κατανομής των φορολογικών βαρών. Θεωρητικά κάποιος θα περίμενε πως η μείωση του φορολογικού συντελεστή στα εταιρικά εισοδήματα θα σήμαινε και ταυτοχρόνως την ανάλογη μείωση των κρατικών εσόδων από τη φορολόγηση του συγκεκριμένου κλάδου, κάτι το οποίο θα αντικατοπτριζόταν και στον εθνικό προϋπολογισμό. Στην πραγματικότητα ωστόσο τα κράτη αντισταθμίζουν το παρεχόμενο πλεονέκτημα του χαμηλού φορολογικού συντελεστή με την παράλληλη διεύρυνση της φορολογικής βάσης προκειμένου να αποφύγουν μείωση των φορολογικών τους εσόδων. Με αυτόν τον τρόπο δημιουργούνται οικονομικά ,και γιατί όχι διοικητικά-πολιτικά ,συστήματα τα οποία εξαρτώνται σε όλο και μεγαλύτερο βαθμό από τον εταιρικό κόσμο³⁰.

Είναι πιθανό έως και βέβαιο ότι με την απουσία αλλαγών στο πεδίο της φορολογικής πολιτικής, ο φορολογικός ανταγωνισμός θα ενταθεί ως φαινόμενο στο μέλλον και ιδιαίτερα σε ένα σύστημα όπως της ευρωπαϊκής ενιαίας αγοράς με υψηλό ποσοστό οικονομικής ενοποίησης και ολοκλήρωσης.

Η απάντηση της Επιτροπής στην ανωτέρω συζήτηση για την ισορροπία ανάμεσα στην επίτευξη ενός δίκαιου, υγιούς ευρωπαϊκού φορολογικού περιβάλλοντος και την προώθηση του επωφελούς φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών-μελών και της Ευρωπαϊκής Ένωσης ως ενιαίου και αδιαίρετου συνόλου³¹ έχει ως βασικό άξονα τη δημιουργία μια κοινής βάσης φορολογίας εταιρειών εντός της ΕΕ.

²⁹ Barrios, S., Huizinga, H., Laeven, L., & Nicodème, G. ,2012,«International taxation and multinational firm location decisions», Journal of Public Economics , σελ. 946-958.

³⁰ Nicodème, G., Caiumi, A., & Majewski, I., 2018, «What Happened to CIT Collection? Solving the Rates-Revenues Puzzle», Ευρωπαϊκή Επιτροπή, Taxation Papers, Working Paper 74-2018

³¹ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2020,«Tax policies in the EU survey 2020», Υπηρεσία Εκδόσεων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σελ.47

2.Οι κεντρικοί άξονες της προτεινόμενης Οδηγίας

Η εγκαθίδρυση ενός κοινού συνόλου κανόνων που θα αποτελέσουν τη βάση φορολογίας των εταιρειών που δραστηριοποιούνται εντός της ευρωπαϊκής αγοράς είναι μια ιδέα που προϋπήρχε εδώ και δεκαετίες στο χώρο της Επιτροπής. Ήδη από το 1988 είχε συνταχθεί πρόταση δημιουργίας της αλλά ποτέ δεν στάλθηκε επισήμως στο Συμβούλιο εξαιτίας της διστακτικότητας των κρατών-μελών να την υποστηρίξουν.³²

Στις 23 Μάιου 2001, η Επιτροπή με ανακοίνωσή της δημοσίευσε το σχέδιό της να επανεκκινήσει τη διαδικασία εναρμόνισης της εταιρικής φορολογίας³³. Παρόλο που η ανακοίνωση εξεδόθη το 2001, η πρόταση για μια προαιρετική κοινή βάση φορολογίας ήρθε παρά μόνο δέκα χρόνια αργότερα, ήτοι το 2011³⁴, η οποία επίσης σταμάτησε στο τοίχος του Συμβουλίου³⁵.

Έπειτα, τον Νοέμβριο του 2014, ο τότε νέος πρόεδρος της Επιτροπής Jean-Claude Juncker, όντας αποφασισμένος να αναμορφώσει τη σφαίρα της εταιρικής φορολογίας³⁶, έθεσε για άλλη μια φορά το θέμα της κοινής βάσης φορολογίας. Ως αποτέλεσμα, στις 25 Οκτωβρίου του 2016 η Επιτροπή παρουσίασε δύο προτάσεις : την Κοινή Βάση Φορολογίας Εταιρειών (ΚΒΦΕ) και την Κοινή Ενοποιημένη Βάση Φορολογίας Εταιρειών (ΚΕΒΦΕ). Στην ουσία αποτελούν την επαναφορά της πρότασης που είχε γίνει το 2011, η οποία αυτή τη φορά είχε τροποποιηθεί και είχε χωριστεί σε δύο στάδια.

Βασικός στόχος των προτάσεων αυτών είναι να προχωρήσει η εναρμόνιση της εταιρικής φορολογίας στην Ε.Ε. μέσω της δημιουργίας μια κοινής ενοποιημένης φορολογικής βάσης για εταιρίες, η οποία θα καθίσταται υποχρεωτική για πολυεθνικές επιχειρήσεις. Η εναρμόνιση επικεντρώνεται όχι στη διαμόρφωση των φορολογικών δεικτών αλλά στον τρόπο υπολογισμού των κερδών των εταιρειών βάση κοινών κανόνων³⁷. Συγκεκριμένα, η ΚΒΦΕ παρέχει ένα ορισμένο και αυστηρά οριοθετημένο σύνολο κανόνων εταιρικής φορολογίας για την επιχειρηματική δραστηριότητα εντός της εσωτερικής αγοράς³⁸ καθώς και προβλέπει μια

³² Commission of the European Communities, 2001, «Commission Staff Working Paper: Company Taxation in the Internal Market», SEC (2001) 1681, Βρυξέλλες, σελ. 17

³³ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2001) 260 στις 10.10.2001, «Φορολογική πολιτική στην Ευρωπαϊκή Ένωση: προτεραιότητες για τα προσεχή έτη», Βρυξέλλες

³⁴ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2011) 121 τελικό στις 16.03.2011, « Πρόταση Οδηγίας του Συμβουλίου για την κοινή ενοποιημένη βάση φορολογίας εταιρειών (ΚΕΒΦΕ)», Βρυξέλλες

³⁵ A. Marini, 2016, «A Second Attempt at the Common Consolidated Corporate Tax Base», EU inside

³⁶ L. Wayne, K. Carr, M. Cabra, 2014, «Leaked Documents Expose Global Companies ;Secret Tax Deals in Luxembourg», International Consortium of Investigative Journalists

³⁷ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2016) 685 τελικό στις 25.10.2016, «Πρόταση Οδηγίας του Συμβουλίου για μια κοινή βάση φορολογίας εταιρειών», Στρασβούργο, σελ. 2

³⁸ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2016) 685 τελικό στις 25.10.2016, «Πρόταση Οδηγίας του Συμβουλίου για μια κοινή βάση φορολογίας εταιρειών», Στρασβούργο, σελ. 2

πιθανότητα φορο-ελαφρύνσεων για έξοδα στους τομείς της έρευνας και ανάπτυξης καθώς και στον κλάδο των επενδύσεων³⁹, ενώ η ΚΕΒΦΕ θα λειτουργήσει συμπληρωματικά σε ένα δεύτερο επίπεδο διαδραματίζοντας έναν ενοποιητικό ρόλο καθώς προσθέτει ένα σύστημα κατανομής για τη διανομή των φορολογικών εξουσιών μεταξύ των κρατών-μελών⁴⁰.

α) Πρώτη Φάση: Κοινή Βάση Φορολογίας Εταιρειών

Ειδικότερα, η Επιτροπή μέσω της πρότασης για τη δημιουργία της ΚΒΦΕ προσπαθεί να θέσει τις νομικές βάσεις και να προετοιμάσει το έδαφος για την έλευση μιας πιο ολοκληρωμένης βάσης φορολογίας, της ΚΕΒΦΕ. Θα καθίσταται υποχρεωτική για τις εταιρείες που ανήκουν σε ομίλους οι οποίοι υπερβαίνουν ένα ορισμένο μέγεθος⁴¹ και για τις εταιρείες που αναμένεται να θεωρηθούν ως όμιλοι σε περίπτωση που υλοποιηθεί η πρωτοβουλία στο σύνολό της. Επίσης, θα είναι δυνατή η προαιρετική εφαρμογή των κανόνων της κοινής βάσης φορολογίας εταιρειών από εταιρείες που δεν πληρούν τα συγκεκριμένα κριτήρια.

Έχοντας χαρτογραφήσει το ομολογουμένως ευρύ πεδίο εφαρμογής της, η Επιτροπή προχωρεί στην οριοθέτηση βασικών εννοιών όπως η μόνιμη εγκατάσταση. Η έννοια της οποίας στην παρούσα πρόταση καλύπτει τις ευρισκόμενες στην Ένωση εγκαταστάσεις⁴² που συνδέονται ευθέως με τη λειτουργία και συμβάλλουν ουσιαδώς στον κερδοσκοπικό χαρακτήρα της κάθε εταιρείας. Επιπροσθέτως, η Οδηγία προς αποφυγήν πιθανών καταχρηστικών ερμηνειών, αναφέρει περιοριστικά και τις περιπτώσεις κατά τις οποίες μια εγκατάσταση που υπάγεται στο εταιρικό σύνολο δεν θεωρείται ως «μόνιμη»⁴³. Κατ' αυτόν τον τρόπο διασφαλίζεται ο ορθός χαρακτηρισμός της εκάστοτε εγκατάστασης και ερμηνεύεται εμμέσως το περιεχόμενο της ουσιαδούς συμβολής μιας δομής στην εταιρική δραστηριότητα.

Στόχος άλλωστε είναι να διασφαλιστεί ότι όλες οι ενδιαφερόμενες φορολογούμενες εταιρείες και τα κράτη-μέλη κατανοούν την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης με τον ίδιο ακριβώς τρόπο και να αποκλειστεί το ενδεχόμενο αναντιστοιχίας λόγω διαφορετικών ορισμών.

Επιπλέον, προβλέπεται ο σχεδιασμός μιας φορολογικής βάσης με ιδιαίτερος ευρύ φάσμα καθώς όλα τα έσοδα των εταιρειών θα υπόκεινται σε φόρο, εκτός εάν απαλλάσσονται ρητά. Ρητές εξαιρέσεις προβλέπονται για παράδειγμα στο εισόδημα που συνίσταται σε μερίσματα ή είναι

³⁹ ό.π., σελ. 3

⁴⁰ ό.π., σελ. 15

⁴¹ Το κριτήριο για τον καθορισμό του κατώτατου ορίου του εν λόγω μεγέθους θα είναι τα συνολικά ενοποιημένα έσοδα του εκάστοτε ομίλου που υποβάλλει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις

⁴² Τόπος διοίκησης, υποκατάστημα, γραφείο, εργοστάσιο, εργαστήριο, ορυχείο, πετρελαιοπηγή ή πηγή φυσικού αερίου, λατομείο ή οποιοδήποτε άλλο χώρο εξόρυξης φυσικών πόρων. (άρθρο 5 παρ.1)

⁴³ ό.π., αρ.5 παρ.3

προϊόν διάθεσης μετοχών που έχει στην κατοχή της εταιρεία εκτός του ομίλου και το ποσοστό συμμετοχής είναι της τάξης τουλάχιστον του 10% ⁴⁴.

Εξίσου σημαντική είναι και η πρόβλεψη κατά την οποία τα φορολογητέα έσοδα θα μειώνονται κατά το ποσό ορισμένων επιχειρηματικών δαπανών⁴⁵ καθώς και η ύπαρξη φορολογικής υπέρ-έκπτωσης για δαπάνες στον τομέα της έρευνας και ανάπτυξης προκειμένου να στηριχτεί η καινοτομία στην οικονομία.

Παράλληλα, τυχόν ζημίες που καταγράφουν οι εμπίπτουσες στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω Οδηγίας εταιρείες στο τέλος του φορολογικού έτους θεωρείται ότι αντιστοιχούν ως επί το πλείστον στα αποτελέσματα της δραστηριότητας εκμετάλλευσης. Με αυτόν τον τρόπο αποθαρρύνεται η μεταφορά παθητικού (κατά κύριο λόγο, χρηματοπιστωτικού) εισοδήματος εκτός εταιρειών με υψηλή φορολογία. Με άλλα λόγια, προβλέπεται εμμέσως η δυνατότητα μεταφοράς των ζημιών των φορολογούμενων εταιρειών σε επόμενη χρήση επ' αόριστον χωρίς περιορισμούς στο ποσό που εκπίπτει ανά έτος.

β) Δεύτερη Φάση: Κοινή Ενοποιημένη Βάση Φορολογίας Εταιρειών

Αρχικά, η ΚΕΒΦΕ είχε σχεδιαστεί για να λειτουργεί παράλληλα με τα εθνικά φορολογικά συστήματα ⁴⁶ παρέχοντας αυστηρές κατευθυντήριες γραμμές για τον τρόπο με τον οποίο οι εθνικοί φορολογικοί κώδικες θα έπρεπε να αντιμετωπίζουν τις εταιρείες που ανήκουν σε έναν όμιλο συγκεκριμένου μεγέθους καθώς και σε αυτές τις εταιρείες που εθελοντικά θα συμμετείχαν στην ΚΕΒΦΕ⁴⁷. Ωστόσο, το 2018 το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο τροποποίησε την πρόταση κατά τέτοιο τρόπο με αποτέλεσμα , εφτά χρόνια μετά την εφαρμογή της, η ΚΕΒΦΕ να προβλέπεται ως υποχρεωτική για όλες τις εταιρείες με επιχειρηματική δραστηριότητα εντός της Ε.Ε⁴⁸. Στην ουσία, κατά τη δεύτερη φάση των προτεινόμενων Οδηγιών, η ΚΕΒΦΕ θα λειτουργήσει για κάποιο χρονικό διάστημα παράλληλα με τα υπάρχοντα φορολογικά συστήματα και στη συνέχεια τα δύο σύνολα αυτά θα συγχωνευθούν αφήνοντας ως μόνους ισχύοντες τους κανόνες της ΚΕΒΦΕ.

Το αρχικό όριο για συμμετοχή στην ΚΕΒΦΕ τίθεται ανάλογα με τα έσοδα, για παράδειγμα αν η εταιρεία ανήκει σε ενοποιημένο όμιλο με συνολικά ενοποιημένα έσοδα ομίλου άνω των 750.000.000 EUR κατά το οικονομικό έτος που προηγείται του οικείου οικονομικού έτους τότε

⁴⁴ ό.π. ,αρ.8

⁴⁵ Θα αναφέρονται περιοριστικά σε λίστα που ωστόσο δεν συμπεριλαμβάνεται στην Οδηγία.

⁴⁶ McLure, C. E., 2008, «Harmonizing Corporate Income Taxes in the European Community: Rationale and Implications», Tax Policy and the Economy, University of Chicago Press, Vol. 22, Iss. 1, σελ. 151-195

⁴⁷Ευρωπαϊκή Επιτροπή ,COM(2016) 683 τελικό στις 25.10.2016, «Πρόταση Οδηγίας του Συμβουλίου για μια κοινή ενοποιημένη βάση φορολογίας εταιρειών», Στρασβούργο

⁴⁸ Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, 2018, «Report on the proposal for a Council directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) (COM(2016)0683 – C8-0471/2016 – 2016/0336(CNS))», Βρυξέλλες

εντάσσεται υποχρεωτικά στο πεδίο εφαρμογής της Οδηγίας⁴⁹. Υπάρχει βέβαια και η δυνατότητα εθελοντικής συμμετοχής και εταιρειών που δεν πληρούν το ανωτέρω κριτήριο, εφόσον το επιθυμούν.

Η δεύτερη αυτή φάση εισάγει την έννοια της πλήρους ενοποίησης όσον αφορά πολυεθνικούς ομίλους κατά την οποία αρκεί μια συνολική επιστροφή φόρων για τον όμιλο, η οποία με τη σειρά της θα αντικαταστήσει τις επιστροφές φόρων που θα αναλογούσαν στην κάθε μια ξεχωριστή επιχειρηματική οντότητα εντός του ομίλου⁵⁰. Αυτή η διαδικασία του «one-stop shop» (όπως βαφτίστηκε από την Επιτροπή) θα απλοποιήσει τη φορολογική διαδικασία και θα ευνοήσει όχι μόνο τις ίδιες τις εταιρείες αλλά και τις αντίστοιχες εθνικές φορολογικές αρχές⁵¹.

Η πιο σημαντική όμως εισαγόμενη ρύθμιση είναι ο μαθηματικός τύπος επιμερισμού (Formula Apportionment), ένα εργαλείο το οποίο θα διαιρεί την ενοποιημένη φορολογική βάση ενός πολυεθνικού ομίλου ανάμεσα στα κράτη-μέλη εντός των οποίων δραστηριοποιείται. Το ποσοστό δηλαδή της εταιρικής βάσης που θα μπορεί το κάθε κράτος-μέλος να φορολογεί θα αποφασίζεται με τον υπολογισμό τριών παραγόντων: α) τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρείας στο κ-μ(κτήρια, μηχανήματα κτλ)⁵² β) ο συντελεστής εργασίας της εταιρείας στο κ-μ(δαπάνες μισθοδοσίας και αριθμός εργαζομένων) και γ) οι πωλήσεις της εταιρείας στο κ-μ (συνυπολογιζόμενου του τόπου πώλησεως των αγαθών ή προσφοράς των υπηρεσιών). Σε μετέπειτα τροποποίηση της Οδηγίας από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο το 2018 προστέθηκε και ένας τέταρτος υπολογιστικός παράγοντας, η συλλογή και η χρήση προσωπικών δεδομένων από διαδικτυακές πλατφόρμες και αποδέκτες υπηρεσιών⁵³. Ωστόσο, δεν αναλύθηκε διεξοδικώς πως θα μπορούσε ο παράγοντας των πληροφοριών τέτοιου είδους να συμπεριληφθεί σε έναν τέτοιο μαθηματικό τύπο επιμερισμού⁵⁴.

⁴⁹ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2016) 685 τελικό στις 25.10.2016, «Πρόταση Οδηγίας του Συμβουλίου για μια κοινή βάση φορολογίας εταιρειών», Στρασβούργο, άρθ. 2

⁵⁰ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 28.10.2016, «Commission staff working Document; Impact assessment Accompanying the document Proposals for a Council Directive on a Common Corporate Tax base and a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)», Στρασβούργο

⁵¹ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2016, Δελτίο Τύπου «Η Επιτροπή προτείνει σημαντική μεταρρύθμιση της φορολογίας των εταιρειών», Στρασβούργο

⁵² Τα άυλα και τα χρηματοοικονομικά στοιχεία του ενεργητικού θα αποκλείονται από τον μαθηματικό τύπο λόγω του μεταβλητού τους χαρακτήρα και των κινδύνων καταστρατήγησης του συστήματος

⁵³ Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, 2018, «Προτάσεις τροποποιήσεων επί της πρότασης για Οδηγία της Επιτροπής για μια Κοινή Ενοποιημένη Φορολογική Βάση Εταιρειών», τροποποίηση υπ' αριθ. 10

⁵⁴ Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, 2018, «Report on the proposal for a Council directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) (COM(2016)0683 – C8-0471/2016 – 2016/0336(CNS))», Βρυξέλλες

Τύπος Επιμερισμού 1

$$\text{Ποσοστό Χώρας } A = \frac{1}{3} * \frac{\text{Πωλήσεις στην } A}{\text{Πωλήσεις ομίλου}} + \frac{1}{6} * \frac{\text{Δαπάνες μισθοδοσίας στην } A}{\text{Δαπάνες μισθοδοσίας ομίλου}} + \frac{1}{6} * \frac{\text{Αριθμός εργαζομένων στην } A}{\text{Αριθμός εργαζομένων ομίλου}} + \frac{1}{3} * \frac{\text{Περιουσιακά στοιχεία στην } A}{\text{Περιουσιακά στοιχεία ομίλου}}$$

Συνοψίζοντας, είναι απαραίτητο να υπογραμμιστεί πως ο τύπος αυτός παραμένει ένα πολιτικώς ευαίσθητο ζήτημα και η αίτια βρίσκεται ακριβώς στο γεγονός ότι προορίζεται προς αντικατάσταση στην ουσία των ήδη υπαρχουσών διμερών συμφωνιών για τον καταμερισμό των φορολογικών εταιρικών δικαιωμάτων. Κατ' επέκταση, η εφαρμογή του θα έχει άμεση επίδραση στη διανομή των εταιρικών φορολογικών βάσεων ανάμεσα στα κράτη-μέλη και θα επηρεάσει επίσης τα φορολογικά έσοδα των κρατών αυτών. Το σύνολο των φορολογικών βάσεων της πλειοψηφίας των κρατών-μελών θα μεταμορφωθεί ουσιαδώς ως αποτέλεσμα του τύπου καταμερισμού⁵⁵.

⁵⁵ Nerudová, D., & Solilova, V. ,2019, « The Impact of the Introduction of a CCCTB in the EU», Intereconomics, σελ. 160-165

3. Η ενιαία ευρωπαϊκή φορολογική βάση ως εργαλείο για την περαιτέρω ενοποίηση εντός της εσωτερικής αγοράς

Το σκεπτικό στο οποίο βασίζεται η πρόταση της Επιτροπής για την ΚΒΦΕ και την ΚΕΒΦΕ έγκειται στο ότι η ΕΕ χρειάζεται ένα θετικό, μακρόπνοο πλαίσιο για τη φορολογία των εταιρειών, το οποίο θα πρέπει να είναι φιλο-αναπτυξιακό, αποτελεσματικό, δίκαιο και να στηρίζει πλήρως τις ευρύτερες προτεραιότητες της ΕΕ στη φορολογική πολιτική.

Με άλλα λόγια, η Επιτροπή προσπαθεί, με άλλα λόγια, μέσω των συγκεκριμένων προτάσεων να δημιουργήσει τις κατάλληλες συνθήκες για την ύπαρξη ενός ορθού εταιρικού φορολογικού συστήματος, το οποίο πρέπει να πληροί ορισμένες προϋποθέσεις. Να επικρατεί σε αυτό η διαφάνεια, η απλότητα και η βεβαιότητα, να λειτουργεί αποτελεσματικά μειώνοντας τα ποσοστά φοροδιαφυγής/φοροαποφυγής, να αντανακλά την οικονομική πραγματικότητα και τη φορολογική ικανότητα των υποκειμένων του και να μπορεί να προσαρμόζεται στις συνεχείς μεταβολές της σύγχρονης οικονομίας⁵⁶.

Τα ανωτέρω χαρακτηριστικά έχουν συνοψιστεί σε δύο βασικά τμήματα τα οποία αποτελούν και τους βασικούς στόχους της πρωτοβουλίας για την εγκαθίδρυση μιας Κοινής Ενοποιημένης Βάσης Φορολογίας Εταιρειών. Από τη μία η προώθηση της ανάπτυξης και της επένδυσης⁵⁷ εντός της ΕΕ και από την άλλη να καταστήσει την εταιρική φορολογία όχι μόνο πιο δίκαιη αλλά και πιο αποτελεσματική⁵⁸ και εν γένει να υποβοηθήσει στην αποτελεσματικότερη λειτουργία και αξιοποίηση της ενιαίας αγοράς.

Αρχικά, η εναρμόνιση των φορολογικών βάσεων θα μειώσει δραστικά το διοικητικό και οικονομικό «βάρος» για τα κράτη-μέλη και τις φορολογικές τους αρχές αλλά και ειδικά για τις πολυεθνικές εταιρείες που δραστηριοποιούνται σε πλήθος κρατών-μελών. Δεν θα επιβαρύνονται πλέον με την υποχρέωση να υποβάλλουν τα φορολογικά τους στοιχεία σε πολλά διαφορετικά συστήματα και δικαιοδοσίες αλλά θα μπορούν να υποβάλλουν μια συλλογική αίτηση που θα καλύπτει όλα τα κράτη-μέλη. Όπως ανέφερε ο Άνταμ Σμιθ στο «Ο Πλούτος των Εθνών» ένας

⁵⁶ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2007, «Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG) CCCTB: possible elements of a technical outline», Βρυξέλλες

⁵⁷ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2016, «Commission staff working Document; Impact assessment Accompanying the document Proposals for a Council Directive on a Common Corporate Tax base and a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)» SWD(2016) 341 final, Στρασβούργο,σελ. 23

⁵⁸ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2016, «Press corner; Questions and Answers on the package of corporate tax reforms»,σελ.1

φόρος θα πρέπει να είναι «βέβαιος παρά αυθαίρετος και φθηνός στο να επιβληθεί και να συλλεχθεί»⁵⁹.

Δευτερευόντως, προβλέπεται μια προνομιακή μείωση για τα κόστη των δαπανών που προορίζονται για έρευνα και ανάπτυξη⁶⁰. Από διεξαχθείσες αναλύσεις προκύπτει ότι η ΚΕΒΦΕ μπορεί να επιφέρει αύξηση των επενδύσεων στην ΕΕ έως και κατά 3,4% και της ανάπτυξης κατά 1,2%⁶¹. Αξίζει βέβαια να σημειωθεί ότι αυτή η πρόβλεψη κατά παραδοχή της Επιτροπής, έχει περισσότερο αμυντικό σκοπό, με την έννοια της αποτροπής των ήδη εγκατεστημένων πολυεθνικών στην Ένωση εταιρειών να επιλέξουν να μεταφέρουν τις εν λόγω δραστηριότητές τους εκτός της Ε.Ε.(όπως για παράδειγμα σε χώρες όπως οι Η.Π.Α., η Ιαπωνία και η Νότιος Κορέα)⁶².

Μόνο για εταιρείες που βρίσκονται στο αρχικό στάδιο της ανάπτυξής τους (start-up) περιμένει η Επιτροπή μια πραγματική αλλαγή και βελτίωση⁶³. Η εξοικονόμηση αυτή, σε συνδυασμό με τον εξορθολογισμό των κανόνων και την απλούστευση του συστήματος υποβολής φορολογικών δηλώσεων, θα διευκολύνει σημαντικά την ανάπτυξη και επέκταση των μικρών και των νέων επιχειρήσεων στην ενιαία αγορά.⁶⁴

Επιπλέον, η ιδέα της ΚΒΦΕ και της ΚΕΒΦΕ ενσαρκώνει την πρόθεση της Επιτροπής για τη δημιουργία ενός δίκαιου, ανταγωνιστικού συστήματος φορολόγησης των εταιρειών, καθώς παρέχει λύσεις για σημαντικές αδυναμίες του υπάρχοντος φορολογικού πλαισίου. Συγκεκριμένα, θα εξαλείψει διαφορές και κενά μεταξύ των εθνικών φορολογικών συστημάτων τα οποία αποτελούν τη βάση όχι μόνο για επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό αλλά και βλαπτικές για τη φορολογία πρακτικές όπως η φοροαποφυγή. Επιπροσθέτως, οι ζημίες μιας επιχείρησης σε ένα κράτος μέλος θα μπορούν αυτόματα να συμψηφίζονται με τα κέρδη σε κάποιο άλλο, επιτρέποντας έτσι στις διασυνοριακές επιχειρήσεις να τυγχάνουν της ίδιας μεταχείρισης με τις αμιγώς εγχώριες επιχειρήσεις⁶⁵ και να έχουν μια συνολική εικόνα για την οικονομική τους δραστηριότητα ως μια ενιαία και αδιαίρετη οντότητα.

⁵⁹Smith, A., Cannan, E. ,2003, «The wealth of nations», N.Y.: Bantam Classic

⁶⁰Αρ. 9 παρ.3 πρότασης Οδηγίας για ΚΕΒΦΕ

⁶¹Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2016, «Commission staff working Document; Impact assessment Accompanying the document Proposals for a Council Directive on a Common Corporate Tax base and a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)» SWD(2016) 341 final, Στρασβούργο,σελ.68

⁶²ό.π. ,σελ.60

⁶³Προβλέπεται για αυτή την κατηγορία εταιρειών μια διπλή υπέρ-μείωση (Αρ. 9 παρ 3 πρότασης Οδηγίας για ΚΕΒΦΕ)

⁶⁴Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2016) 682 τελικό στις 25.10.2016, «Δημιουργία ενός δίκαιου, ανταγωνιστικού και σταθερού συστήματος φορολόγησης των εταιρειών για την ΕΕ», Στρασβούργο, σελ.6-7

⁶⁵Αρ. 42 πρότασης Οδηγίας για ΚΕΒΦΕ

Τα κράτη-μέλη δεν θα χρειάζεται πλέον να επιδίδονται στον συνήθη επιζήμιο φορολογικό ανταγωνισμό καθώς μέσω του νέου συστήματος τα κέρδη θα επιμερίζονται ώστε να διασφαλίζεται ότι η φορολογία αντικατοπτρίζει καλύτερα το που ασκείται πραγματικά η οικονομική δραστηριότητα. Με το να επιφέρει πλήρη διαφάνεια στο φορολογικό σύστημα και τους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές κάθε κράτους-μέλους, η ΚΕΒΦΕ εξασφαλίζει ότι από τη στιγμή που ένα κράτος-μέλος θεσπίσει έναν φορολογικό συντελεστή, ο εν λόγω συντελεστής θα εφαρμόζεται αποτελεσματικά σε όλες τις εταιρείες, εμποδίζοντας κατ' αυτόν τον τρόπο την δημιουργία κρυφών προτιμησιακών καθεστώτων και επιζήμιων φορολογικών αποφάσεων τύπου «tax ruling»⁶⁶.

Γίνεται επομένως εύκολα αντιληπτό ότι η Επιτροπή προτείνει έναν ολοκληρωμένο τρόπο αντιμετώπισης των σημερινών και των διαφαινόμενων προκλήσεων στον τομέα της εταιρικής φορολόγησης, καθώς και μια θετική νέα προσέγγιση όσον αφορά τη φορολόγηση των εταιρειών στο μέλλον. Η ΚΕΒΦΕ θα επιφέρει σημαντικές βελτιώσεις στο πλαίσιο φορολόγησης των εταιρειών της ΕΕ από την άποψη της απλότητας, της φορολογικής ασφάλειας και της δίκαιης μεταχείρισης. Θα διασφαλίσει ότι η φορολόγηση των εταιρειών είναι ευθυγραμμισμένη με τη σύγχρονη οικονομία και ότι στηρίζει τον στόχο για μια πιο ισχυρή και ανταγωνιστική ενιαία αγορά.

⁶⁶ Directorate General for Internal Policies, 2015, «Tax rulings in the EU Member States», Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο,σελ.15

4. Η τακτική της Επιτροπής για την προώθηση της ΚΕΒΦΕ (2011-2016-2020)

Το όραμα της Επιτροπής αλλά και η πίστη της ότι μια κοινή εταιρική φορολογική βάση θα συνδράμει ουσιαστικά στη λειτουργία της ενιαίας αγοράς και την περαιτέρω ολοκλήρωση του συντακτικού οικονομικού προτύπου, διαφαίνεται στις προσπάθειες της Επιτροπής να αντιμετωπίσει την απροθυμία των κρατών-μελών και να προχωρήσει στη ψήφιση και την εφαρμογή της προτεινόμενης Οδηγίας.

Όπως προαναφέρθηκε, η πρόταση περί της ΚΕΒΦΕ τέθηκε επί τάπητος το 2011⁶⁷ και το 2016⁶⁸ και σύμφωνα με πιο πρόσφατες ανακοινώσεις της Επιτροπής ετοιμάζεται μια νέα απόπειρα για την πραγμάτωση της συγκεκριμένης πρωτοβουλίας μέσα στα επόμενα χρόνια⁶⁹.

α) Εσωτερική Αγορά (Πρόταση 2011)

Η πρόταση του 2011 εισήχθη έχοντας ως βασικό στόχο να αφαιρέσει τα εναπομείναντα εμπόδια που καθυστερούσαν την ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς και να τονώσει την ανάπτυξη και την αγορά εργασίας⁷⁰.

Στο γενικότερο κλίμα της οικονομικής αποδιοργάνωσης εν μέσω της παγκόσμιας οικονομικής κρίσης η Επιτροπή επέλεξε να τονίσει τα συγκεκριμένα εκείνα χαρακτηριστικά της ΚΕΒΦΕ που θα βοηθούσαν πραγματικά την οικονομία των κρατών-μελών ενισχύοντας τη διασυνοριακή εταιρική δραστηριότητα⁷¹ και αντιμετωπίζοντας ουσιαστικά προβλήματα, όπως το υπερβολικό κόστος φορολογικής συμμόρφωσης με τα διάφορα συστήματα και η διπλή φορολόγηση⁷².

Πλην όμως του οικονομικού κινήτρου η Επιτροπή υπογράμμισε στα κείμενα των προτάσεών της και την αυξανόμενη δραστηριότητα του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης σε φορολογικά ζητήματα εταιρικής φύσης.⁷³ Η πλειοψηφία μάλιστα από τις περίπου 150 αποφάσεις που είχαν εκδοθεί μέχρι εκείνο το διάστημα σχετικά με την άμεση φορολογία αφορούσαν τη συμβατότητα

⁶⁷Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2011) 121 τελικό στις 16.03.2011, « Πρόταση Οδηγίας του Συμβουλίου για την κοινή ενοποιημένη βάση φορολογίας εταιρειών (ΚΕΒΦΕ)» Βρυξέλλες

⁶⁸Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2016) 683 τελικό στις 25.10.2016, «Πρόταση Οδηγίας του Συμβουλίου για μια κοινή ενοποιημένη βάση φορολογίας εταιρειών», Στρασβούργο

⁶⁹Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2020) 312 τελικό στις 15.7.2020, «Σχέδιο δράσης για δίκαιη και απλή φορολόγηση που στηρίζει της στρατηγική ανάκαμψης», Βρυξέλλες

και Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2020) 313 τελικό στις 15.7.2020, «Σχετικά με τη χρηστή φορολογική διακυβέρνηση εντός και εκτός της ΕΕ», Βρυξέλλες

⁷⁰Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2011) 121 τελικό στις 16.03.2011, « Πρόταση Οδηγίας του Συμβουλίου για την κοινή ενοποιημένη βάση φορολογίας εταιρειών (ΚΕΒΦΕ)», σελ. 4

⁷¹Ευρωπαϊκή Επιτροπή, Commission Staff Working Document «Impact Assessment, Accompanying document to the Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), SEC (2011) 315 final», σελ. 11

⁷² ό.π. σελ. 9

⁷³ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2011) 121 τελικό στις 16.03.2011, « Πρόταση Οδηγίας του Συμβουλίου για την κοινή ενοποιημένη βάση φορολογίας εταιρειών (ΚΕΒΦΕ)», σελ. 7

των εθνικών διατάξεων εταιρικής φορολογίας με τις περιεχόμενες στις Συνθήκες θεμελιώδεις ελευθερίες.

Κατά τον τρόπο αυτό η Επιτροπή επιχείρησε να ευαισθητοποιήσει τα κράτη-μέλη όχι μόνο αναφερόμενη στο βασικό ζήτημα της δεδομένης χρονικής στιγμής, ήτοι την οικονομική κρίση, αλλά και κρούοντας τον κώδωνα του κινδύνου της συστηματικής παραβίασεως των ιδρυτικών Συνθηκών επικαλούμενη την έλλειψη ενός οργανωμένου και επισήμως ενιαίου θεσμοθετημένου πλαισίου.

β) Φοροδιαφυγή (Πρόταση 2016)

Η πρόταση του 2016 εισήχθη έχοντας ως βασικό στόχο τη μείωση του κόστους συμμόρφωσης για τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις και την αντιμετώπιση των τακτικών φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής που χρησιμοποιούσαν οι εταιρείες⁷⁴. Όπως άλλωστε είχε δηλώσει ο τότε Επίτροπος για τον τομέα της φορολογίας Πιέρ Μοσκοβισί «Η Κ.Ε.Β.Φ.Ε. είναι το κατάλληλο εργαλείο ενάντια στην εταιρική φοροαποφυγή»⁷⁵. Η επιλογή της Επιτροπής να μεταβάλλει τους στόχους και συνεπώς τον τρόπο προώθησης της ΚΕΒΦΕ, ενώ η πρόταση στην ουσία ήταν η ίδια με αυτή του 2011, δεν ήταν τυχαία.

Την 6^η Νοεμβρίου του 2014 αποκαλύφθηκε ένα από τα μεγαλύτερα φορολογικά σκάνδαλα στην ιστορία, το γνωστό «Lux Leaks»⁷⁶. Πιο συγκεκριμένα, πάνω από 340 πολυεθνικές εταιρείες εκμεταλλευόμενες τις χαλαρές και ευνοϊκές φορολογικές εταιρικές διατάξεις του Λουξεμβούργου κατάφεραν να αποφύγουν τη φορολογία για ποσά που αναλογούσαν σε δεκάδες εκατομμύρια.⁷⁷ Αυτό ακριβώς ήταν και το γεγονός που προκάλεσε αντιδράσεις στο εσωτερικό της Ε.Ε. και οδήγησε την Επιτροπή να προωθήσει την Κ.Ε.Β.Φ.Ε. ως ένα μέσο καταπολέμησης της φοροδιαφυγής .

Προς επιπλέον υποστήριξη της νέας αυτής πρότασης η Επιτροπή, όπως έκανε με το ΔΕΕ το 2011, υπογράμμισε τις διεργασίες που γίνονταν σε παγκόσμιο επίπεδο⁷⁸ και συγκεκριμένα το σχέδιο δράσης (BEPS)⁷⁹ που είχε συνταχθεί από τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ύστερα από πρωτοβουλία των χωρών της G20)⁸⁰ για την αντιμετώπιση του

⁷⁴Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2015) 302 τελικό στις 17.6.2015, «Ένα δικαιότερο και αποδοτικότερο σύστημα φορολόγησης των εταιρειών στην Ευρωπαϊκή Ένωση: 5 νευραλγικοί τομείς δράσης», σελ. 3

⁷⁵U. Lomas, 2017, «Moscovici: CCCTB Is A Tool Against Tax Avoidance», Wolter Kluwer Tax News

⁷⁶S. Bowers, 2014, «Luxembourg tax files: how tiny state rubber-stamped tax avoidance on an industrial scale», The Guardian

⁷⁷L. Lepretre, 2014, «Tax Avoidance: The Lux Leaks Scandal Explained», Café Babel

⁷⁸Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2016, «Commission staff working Document; Impact assessment Accompanying the document Proposals for a Council Directive on a Common Corporate Tax base and a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)», SWD(2016) 341 final,σελ.7

⁷⁹ό.π.,σελ. 7

⁸⁰OECD, «International Taxation», OECD Better Policies for Better Lives

φαινομένου κατά το οποίο μεγάλες πολυεθνικές εταιρείες αποφεύγουν την φορολογία μεταφέροντας τις δραστηριότητές τους σε κράτη με πιο ευνοϊκά ή και ανύπαρκτα φορολογικά συστήματα⁸¹, όπως ακριβώς είχε γίνει και εντός Ε.Ε. με το «Lux Leaks».

γ) Προετοιμασία για νέα πρόταση (2020)

Αξίζει να υπογραμμιστεί ότι η Επιτροπή με μια σειρά νέων ανακοινώσεών της φαίνεται να προετοιμάζει το έδαφος για την επαναφορά της πρότασης για μια κοινή φορολογική βάση στο σύντομο μέλλον με την ίδια στρατηγική διάθεση που χαρακτήριζε τη δράση της και στις προηγούμενες προτάσεις. Δείγμα της πρόθεσής της αυτής αποτελεί και το γεγονός ότι η πρόταση για μια ΚΕΒΦΕ έχει τεθεί ανάμεσα στις προτάσεις που βρίσκονται σε προτεραιότητα για να προωθηθούν από την Επιτροπή υπό την ηγεσία της νέας προέδρου Ούρσουλα φον ντερ Λάιεν⁸².

Είναι χαρακτηριστικό ότι επιθυμεί αυτή τη φορά μια πιο σταδιακή προσέγγιση γι' αυτόν ακριβώς το λόγο δεν έχει αναφερθεί ευθέως ακόμα σε μια νέα πρόταση. Δεν διστάζει όμως να τονίσει εν μέσω μιας εξαιρετικά πρωτοφανούς κατάστασης με την παγκόσμια πανδημία⁸³ και τις κοινωνικο-οικονομικές της επιπτώσεις⁸⁴, την επιτακτικότερη ανάγκη της αποκατάστασης των ζημιών που προκλήθηκαν καθώς και το ρόλο της φορολογίας, και δη της εταιρικής⁸⁵, στην ανάκαμψη από την εν λόγω κρίση⁸⁶.

Η Επιτροπή, λοιπόν, ερμηνεύοντας τις εκάστοτε συνθήκες που επικρατούν εφαρμόζει την τεχνική του “adapt and overcome”, δηλαδή εντοπίζει το πρόβλημα, προσαρμόζεται στα νέα δεδομένα και αποπειράται τη λύση του ζητήματος. Μέχρι στιγμής το πρόβλημα ήταν και είναι η διάθεση των κρατών-μελών απέναντι σε μια πρόταση για μια ΚΕΒΦΕ. Αυτό ακριβώς επιχειρεί να λύσει μεταβάλλοντας κάθε φορά τις στρατηγικές «διαφήμισης» προκειμένου να προσελκύσει τα κράτη-μέλη και να εξασφαλίσει τη σύμφωνη γνώμη τους για την πραγματοποίηση του επόμενου βήματος στην ευρωπαϊκή εταιρική φορολογία.

⁸¹OECD, 2013, «Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting», OECD Publishing, σελ. 20

⁸²Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2020) 37 final της 29.1.2020, «Annexes to the communication from the commission to the european parliament, the council, the european economic and social committee and the committee of the regions Commission Work Programme 2020; A Union that strives for more», Βρυξέλλες, σελ. 17

⁸³Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2020) 456 τελικό στις 27.5.2020, «Η ώρα της Ευρώπης: ανασύνταξη και προετοιμασία για την επόμενη γενιά», Βρυξέλλες, σελ. 1

⁸⁴ό.π., σελ. 4

⁸⁵Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2020) 312 τελικό στις 15.7.2020, «Σχέδιο δράσης για δίκαιη και απλή φορολόγηση που στηρίζει της στρατηγική ανάκαμψης», Βρυξέλλες, σελ. 1-2

⁸⁶ό.π., σελ. 1

B. Διεύρυνση του φορολογικού πεδίου στον ψηφιακό κόσμο μέσω της φορολόγησης των ψηφιακών υπηρεσιών

1. Οι ψηφιακές υπηρεσίες και οι σύγχρονες τάσεις της αγοράς

Τα διαδοχικά κύματα τεχνολογικών αλλαγών που έχουν συντελεστεί κατά τον ρου της ιστορίας έχουν επιδράσει αναντίρρητα στη διαμόρφωση της ανθρώπινης κοινωνίας προσφέροντας μακροπρόθεσμα οφέλη τόσο για την ποιότητα ζωής όσο και για την οικονομική ανάπτυξη. Είναι γεγονός ότι η ψηφιακή επανάσταση που βρίσκεται σε εξέλιξη έχει τη δύναμη να επιτύχει τα ίδια αποτελέσματα και τώρα⁸⁷.

Το διαδίκτυο και οι ψηφιακές τεχνολογίες μεταβάλλουν τον τρόπο διαβίωσης και εργασίας όχι μόνο σε ατομικό και κοινωνικό επίπεδο αλλά και σε επιχειρηματικό καθώς η τεχνολογία των πληροφοριών και των επικοινωνιών δεν αποτελεί πλέον ειδικό τομέα αλλά το θεμέλιο όλων των σύγχρονων καινοτόμων οικονομικών συστημάτων⁸⁸. Το ένα τρίτο περίπου της αύξησης της συνολικής βιομηχανικής παραγωγής στην Ευρώπη οφείλεται ήδη στην αφομοίωση ψηφιακών τεχνολογιών⁸⁹. Συγκεκριμένα, το 2006, μόνο μία τεχνολογική εταιρεία συγκαταλέγονταν μεταξύ των 20 κορυφαίων εταιρειών, αντιστοιχώντας μόλις στο 7 % επί της συνολικής χρηματιστηριακής αξίας, ενώ το 2017, 9 από τις 20 παραγωγικότερες εταιρείες όσον αφορά τη χρηματιστηριακή αξία ήταν τεχνολογικές, και αντιστοιχούσαν στο 54 % του συνόλου της χρηματιστηριακής αξίας των 20 αυτών κορυφαίων εταιρειών⁹⁰.



Πηγή Σχεδιαγράμματος 2: Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2017) 547, «A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market», σελ. 5

⁸⁷ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2017) 228 τελικό στις 10.5.2017, «Σχετικά με την ενδιάμεση επανεξέταση της εφαρμογής της στρατηγικής για την ψηφιακή ενιαία αγορά: Μια συνδεδεμένη ψηφιακή αγορά για όλους», σελ. 1

⁸⁸ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2015) 192 τελικό στις 6.5.2015, «Στρατηγική για την ψηφιακή ενιαία αγορά της Ευρώπης», σελ. 1

⁸⁹ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2016) 180 τελικό στις 19.4.2016, «Ψηφιοποίηση της ευρωπαϊκής βιομηχανίας Τα πλήρη οφέλη από την ψηφιακή ενιαία αγορά»

⁹⁰ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2017) 547 τελικό στις 21.9.2017, «A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market»,σελ.5

Δεν είναι τυχαίο άλλωστε το ότι η Επιτροπή έχει θέσει ως μια από τις βασικές τις προτεραιότητες τη διαμόρφωση της ενιαίας ψηφιακής αγοράς⁹¹. Εντούτοις, η έντονη ψηφιοποίηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας δημιουργεί επίσης πιέσεις στα εθνικά φορολογικά συστήματα, και κατ' επέκταση στο ευρωπαϊκό και διεθνές σύστημα, καθώς τα επιχειρηματικά μοντέλα αλλάζουν και μετασχηματίζονται με ταχείς ρυθμούς. Λόγω της αυξημένης ταχύτητας και εξέλιξης αποδεικνύεται πως είναι ιδιαίτερος δύσκολο να συμβαδίσουν οι φορολογικές πολιτικές που έχουν ως επίκεντρο ακόμα τις «παραδοσιακές» επιχειρηματικές δραστηριότητες⁹².

Τα χαρακτηριστικά των νέων αυτών ψηφιακών επιχειρήσεων⁹³ που δημιουργούν το προαναφερόμενο εμπόδιο συνοψίζονται i) στην περιορισμένη φυσική τους παρουσία στην εκάστοτε αγορά που δραστηριοποιούνται, καθώς είναι το πλέον εύκολο με τα διαθέσιμα τεχνολογικά μέσα ο τόπος που εντοπίζεται η διεύθυνση της επιχείρησης και τα περιουσιακά της στοιχεία να διαφέρει από τον τόπο ή τους τόπους που παρέχονται οι υπηρεσίες ή βρίσκονται οι αποδέκτες των υπηρεσιών⁹⁴, ii) στην εγγενή τάση τους προς το μονοπώλιο-ολιγοπώλιο, ειδικά σε αναπτυσσόμενες αγορές όπου οι ψηφιακές εταιρείες έχουν τη δυνατότητα να αποκτούν ισχυρή θέση σε σύντομο χρονικό διάστημα, iii) στην διευρυμένη πρόσβασή τους στα λεγόμενα «μεγάλα δεδομένα» (Big Data) λόγω της άμεσης και ενεργής συμμετοχής των χρηστών-πελατών⁹⁵. Δηλαδή, έχουν πρόσβαση σε πληροφορίες υψηλής ποσότητας, υψηλής ποιότητας και μεγάλης ποικιλίας, σε χαμηλό κόστος, σε στοιχεία δηλαδή που αποτελούν σημαντικό εργαλείο για τον στρατηγικό τους σχεδιασμό και την αλματώδη επιχειρηματική τους ανάπτυξη⁹⁶.

Με άλλα λόγια, διαφέρουν άρδην από τις έως πριν μερικά χρόνια παραδοσιακές επιχειρήσεις καθώς όχι μόνο η επιχειρηματική τους δραστηριότητα δεν περιορίζεται γεωγραφικά, ούτε και απαιτεί υψηλές επενδύσεις, όπως θα γινόταν με κάποια άλλη επιχείρηση (π.χ. ίδρυση θυγατρικής, δημιουργία υλικοτεχνικών εγκαταστάσεων σε νέα τοποθεσία κτλ), αλλά και διαθέτουν όλα τα αναγκαία δεδομένα (π.χ. στατιστικά για προτιμήσεις καταναλωτικών ομάδων,

⁹¹Digital Policy Development and Coordination (Unit F.1), 2019, «Policies on Shaping the Digital Single Market», Ευρωπαϊκή Επιτροπή

⁹² Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2018) 147 τελικό στις 21.3.2018, «Πρόταση Οδηγίας του Συμβουλίου για τη θέσπιση κανόνων σχετικά με τη φορολόγηση των εταιρειών με σημαντική ψηφιακή παρουσία», σελ.1

⁹³ OECD, 2015, «Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy-Action 1 Final Report», OECD Publishing, σελ.64-65

⁹⁴ Μόνο το 50% των συνδεδεμένων επιχειρήσεων των ψηφιακών πολυεθνικών είναι εγκατεστημένες στο εξωτερικό, σε σύγκριση με το 80% των παραδοσιακών πολυεθνικών -Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2018) 146 τελικό στις 21.3.2018, «Καιρός για ένα σύγχρονο, δίκαιο και αποδοτικό φορολογικό πρότυπο για την ψηφιακή οικονομία», σελ.5

⁹⁵ R. Foroohar, 2017, «Data is the new oil and digital taxation may be the reform the US really needs», Financial Review

⁹⁶ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2018) 147 τελικό στις 21.3.2018, «Πρόταση Οδηγίας του Συμβουλίου για τη θέσπιση κανόνων σχετικά με τη φορολόγηση των εταιρειών με σημαντική ψηφιακή παρουσία», σελ.7

προτιμώμενες υπηρεσίες ανά πληθυσμιακή κατηγορία κτλ.) που θα τους εξασφαλίσουν ραγδαία ανάπτυξη και αύξηση των κερδών τους.

Ευλόγως, λοιπόν, δημιουργείται το ερώτημα εάν είναι δυνατό να συμβαδίσει μια ψηφιακή επιχείρηση με τα ως άνω χαρακτηριστικά με ένα φορολογικό σύστημα του οποίου βασική παράμετρος για την επιβολή φορολογίας είναι η φυσική παρουσία της επιχείρησης στην εκάστοτε δικαιοδοσία;⁹⁷ Αυτή ακριβώς η έλλειψη σύνδεσης μεταξύ του τόπου όπου δημιουργείται η αξία και του τόπου όπου καταβάλλονται οι φόροι μας οδηγεί στο να απαντήσουμε μάλλον αρνητικά στην προηγούμενη ερώτηση. Χαρακτηριστικό δείγμα αποτελεί ότι οι εταιρείες με ψηφιακά επιχειρηματικά μοντέλα υπόκεινται σε φορολογικό συντελεστή χαμηλότερο από το ήμισυ του φορολογικού συντελεστή των επιχειρήσεων με παραδοσιακά επιχειρηματικά μοντέλα (κατά μέσο όρο συντελεστής 9.5% έναντι 23.2%)⁹⁸.

Βέβαια η εν λόγω διαφοροποίηση στις φορολογικές επιβαρύνσεις δεν αποτελεί απόδειξη μόνο του παρωχημένου των φορολογικών κανόνων των κρατών-μελών, τα οποία δεν αναγνωρίζουν τους νέους τρόπους δημιουργίας κερδών στον ψηφιακό κόσμο, όπως τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας και οι αλγόριθμοι, που εύκολα μπορούν να μεταφερθούν σε περιοχές δικαιοδοσίας με χαμηλό ή μηδενικό φόρο, ή τον ρόλο των χρηστών στη δημιουργία αξίας για τις ψηφιακές εταιρείες, μέσω της παροχής δεδομένων και περιεχομένου⁹⁹. Αποτελούν ταυτοχρόνως και απόδειξη της αντιμετώπισης των ψηφιακών επιχειρήσεων από τα κράτη-μέλη ως ένα μέσο προσέλκυσης επενδύσεων και αύξησης των φορολογικών εσόδων τους¹⁰⁰.

Ο επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός εντοπίζεται και στον τομέα της ψηφιακής οικονομίας. Τα κράτη δεν εντοπίζουν, ή δεν θέλουν να εντοπίσουν, το «φορολογικό κενό» στην ψηφιακή αγορά και επιλέγουν την παραδοσιακή οπτική και παρόμοια διαχείριση, όπως και με τις υπόλοιπες επιχειρήσεις¹⁰¹. Αναλώνονται σε έναν αγώνα δημιουργίας ευνοϊκότερων εθνικών φορολογικών συνθηκών.

⁹⁷ A. Turrina, 2018, «Which ‘Source Taxation’ for the Digital Economy?», Intertax Vol. 46, Issue 6/7, σελ. 496

⁹⁸ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2018, «Commission staff working document; Impact Assessment Accompanying the document Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence and Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services», σελ.18

⁹⁹ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2018) 147 τελικό στις 21.3.2018, «Πρόταση Οδηγίας του Συμβουλίου για τη θέσπιση κανόνων σχετικά με τη φορολόγηση των εταιρειών με σημαντική ψηφιακή παρουσία», σελ.6

¹⁰⁰ Centre for European Economic Research (zew), 2016, « The Impact of Tax Planning on Forward-Looking Effective Tax Rates», Taxation Papers, Taxation and Customs Union working paper n. 64, Ευρωπαϊκή Επιτροπή,σελ.11

¹⁰¹ Βλ. κεφ. ΚΕΒΦΕ

Η Επιτροπή παρακολουθώντας στενά τις διεθνείς εξελίξεις¹⁰² εντόπισε και προσδιόρισε τις φορολογικές προκλήσεις που εγείρει η ψηφιοποίηση της παγκόσμιας οικονομίας¹⁰³ και προχώρησε στην πρόταση δύο Οδηγιών, μια που αφορούσε βραχυπρόθεσμους στόχους και είχε ως επίκεντρο την έμμεση φορολογία¹⁰⁴ και μια που αφορούσε μακροπρόθεσμους στόχους και είχε ως επίκεντρο τον τομέα της άμεση φορολογίας¹⁰⁵, ως τμήμα των προσπαθειών σε ενωσιακό αλλά και σε διεθνές επίπεδο για την προσαρμογή του υφιστάμενου φορολογικού πλαισίου στην ψηφιακή οικονομία.

2. Οι κεντρικοί άξονες της προτεινόμενης Οδηγίας

Στο παρόν υποκεφάλαιο αυτό θα επικεντρωθούμε στην ανάλυση της πρότασης της Οδηγίας «για τη θέσπιση κανόνων σχετικά με τη φορολόγηση των εταιρειών με σημαντική ψηφιακή παρουσία»¹⁰⁶, χωρίς όμως να παραγνωρίζεται η συνολική πρωτοβουλία της Επιτροπής και η πρόθεσή της να προχωρήσει, όπως και με την ΚΕΒΦΕ, σε μια σταδιακή προσέγγιση και ρύθμιση του ζητήματος της φορολόγησης των ψηφιακών εταιρειών μέσω της εφαρμογής δύο συστημάτων, εκ των οποίων το ένα θα προετοίμαζε το έδαφος για την υλοποίηση του δευτέρου.

Συγκεκριμένα, η πρόταση Οδηγίας «σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου ψηφιακών υπηρεσιών επί εσόδων που προκύπτουν από την παροχή ορισμένων ψηφιακών υπηρεσιών»¹⁰⁷ αποτελεί την βραχυπρόθεσμη πρόταση και θεμελιώνει έναν προσωρινό φόρο κύκλου εργασιών, εν είδη Φ.Π.Α., σε συγκεκριμένες επιχειρηματικές δραστηριότητες των ψηφιακών επιχειρήσεων¹⁰⁸. Με τον τρόπο αυτό η Επιτροπή θέλησε να ανταποκριθεί στα αιτήματα των κρατών-μελών¹⁰⁹ και να αντιμετωπίσει με προσωρινό αλλά ασφαλή τρόπο το πρόβλημα της ανεπάρκειας των ισχυόντων

¹⁰² OECD, 2015, «Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy-Action 1 Final Report», OECD Publishing

¹⁰³ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2017) 547 τελικό στις 21.9.2017, «A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market», σελ. 1-5

¹⁰⁴ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2018) 148 τελικό στις 21.3.2018, «Πρόταση Οδηγίας του Συμβουλίου σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου ψηφιακών υπηρεσιών επί εσόδων που προκύπτουν από την παροχή ορισμένων ψηφιακών υπηρεσιών»

¹⁰⁵ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2018) 147 τελικό στις 21.3.2018, «Πρόταση Οδηγίας του Συμβουλίου για τη θέσπιση κανόνων σχετικά με τη φορολόγηση των εταιρειών με σημαντική ψηφιακή παρουσία»

¹⁰⁶ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2018) 147 τελικό στις 21.3.2018, «Πρόταση Οδηγίας του Συμβουλίου για τη θέσπιση κανόνων σχετικά με τη φορολόγηση των εταιρειών με σημαντική ψηφιακή παρουσία»

¹⁰⁷ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2018) 148 τελικό στις 21.3.2018, «Πρόταση Οδηγίας του Συμβουλίου σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου ψηφιακών υπηρεσιών επί εσόδων που προκύπτουν από την παροχή ορισμένων ψηφιακών υπηρεσιών»

¹⁰⁸ Πώληση ψηφιακού διαφημιστικού χώρου, ψηφιακές ενδιάμεσες δραστηριότητες που επιτρέπουν στους χρήστες να αλληλεπιδρούν με άλλους χρήστες και οι οποίες μπορούν να διευκολύνουν την πώληση αγαθών και υπηρεσιών μεταξύ τους και πώληση δεδομένων που προκύπτουν από πληροφορίες που παρέχει ο χρήστης

¹⁰⁹ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2017, Επιστολή προθέσεων προς τον πρόεδρο κ. Antonio Tajani και τον πρωθυπουργό κ. Jüri Ratas «Κατάσταση της Ένωσης 2017» και Πολιτική δήλωση Γερμανίας-Γαλλίας- Ιταλίας –Ισπανίας, 2017, «Κοινή πρωτοβουλία σχετικά με τη φορολόγηση των εταιρειών που δραστηριοποιούνται στην ψηφιακή οικονομία»

κανόνων φορολόγησης, έως ότου ξεκινήσει η πλήρης λειτουργία ενός κοινού συστήματος για τη φορολόγηση των ψηφιακών δραστηριοτήτων στην ΕΕ, που αποτελεί τη δεύτερη φάση του σχεδίου.

Η μακροπρόθεσμη πρόταση, αφορά την θέσπιση κανόνων για τη διαπίστωση της ύπαρξης φορολογητέου συνδετικού στοιχείου («taxable nexus») για τις ψηφιακές επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε διασυνοριακό επίπεδο, στην όλο και συνηθέστερη περίπτωση μη φυσικής εμπορικής παρουσίας. Επιπλέον, αφορά τη διατύπωση των κεντρικών αρχών επί των οποίων διενεργείται ο καταλογισμός των φορολογήσιμων κερδών μια ψηφιακής επιχείρησης, έτσι ώστε να αποτυπώνουν καλύτερα την αξία που παράγεται από την ψηφιακή επιχειρηματική δραστηριότητα¹¹⁰.

Πιο λεπτομερώς, θεσπίζει κανόνες που επεκτείνουν την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης, όπως εφαρμόζεται για τους σκοπούς της εταιρικής φορολόγησης σε κάθε κράτος-μέλος, ώστε να περιλαμβάνει τη σημαντική ψηφιακή παρουσία μέσω της οποίας ασκείται εν όλω ή εν μέρει μια επιχειρηματική δραστηριότητα¹¹¹. Η σημαντική ψηφιακή παρουσία με τη σειρά της καθορίζεται με το αν πληρούνται ένα ή και περισσότερα από τα ακόλουθα κριτήρια: α) το ποσό των συνολικών εσόδων που αποκτώνται κατά την εν λόγω φορολογική περίοδο και προκύπτουν από την παροχή των ψηφιακών υπηρεσιών στους χρήστες που βρίσκονται στο συγκεκριμένο κράτος μέλος υπερβαίνει τα 7.000.000 ευρώ, β) ο αριθμός των χρηστών μίας ή περισσότερων από τις εν λόγω ψηφιακές υπηρεσίες οι οποίοι βρίσκονται στο εν λόγω κράτος μέλος κατά την εν λόγω φορολογική περίοδο υπερβαίνει τους 100.000, γ) ο αριθμός των επιχειρηματικών συμβάσεων παροχής τέτοιου είδους ψηφιακών υπηρεσιών που συνάπτονται κατά την εν λόγω φορολογική περίοδο από χρήστες που βρίσκονται στο εν λόγω κράτος μέλος υπερβαίνει τις 3.000.

Αξίζει να σημειωθεί πως στις οικονομικά σημαντικές δραστηριότητες που ασκούνται από τη σημαντική ψηφιακή παρουσία μέσω ψηφιακής διεπαφής συγκαταλέγονται, μεταξύ άλλων η συλλογή, αποθήκευση, επεξεργασία, ανάλυση, εγκατάσταση και πώληση δεδομένων επιπέδου χρήστη καθώς και η συλλογή, αποθήκευση, επεξεργασία και παρουσίαση περιεχομένου που παράγεται από τους χρήστες¹¹². Με αυτόν τον τρόπο, έστω και στο στάδιο της πρότασης, αναγνωρίζεται η αξία των «μεγάλων δεδομένων» ως μεγέθη τα οποία, αν και κατά βάση άυλα και μη μετρήσιμα, μπορούν να φορολογηθούν ως προϊόντα και εμπορεύματα. Επιπλέον, κατά τον προσδιορισμό των αποδοτέων κερδών, η μέθοδος κατανομής τους ορίζεται η

¹¹⁰ Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή, 2018, «Γνωμοδότηση με θέμα την Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου για τη θέσπιση κανόνων σχετικά με τη φορολόγηση των εταιρειών με σημαντική ψηφιακή παρουσία και την Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου ψηφιακών υπηρεσιών επί εσόδων που προκύπτουν από την παροχή ορισμένων ψηφιακών υπηρεσιών», Επίσημη Εφημερίδα της Ε.Ε., σελ.2

¹¹¹ Άρ. 1 Πρότασης Οδηγίας

¹¹² Άρ. 5 παρ. 5 Πρότασης Οδηγίας

μέθοδος επιμερισμού των κερδών, όπως και στην ΚΕΒΦΕ, εκτός εάν ο φορολογούμενος μπορεί να αποδείξει ότι υπάρχει μια εναλλακτική μέθοδος (βασισμένη σε διεθνώς αποδεκτές αρχές), που είναι καταλληλότερη, λαμβάνοντας υπόψη τα αποτελέσματα της λειτουργικής ανάλυσης, όπως είναι οι δαπάνες έρευνας, ανάπτυξης και μάρκετινγκ, καθώς και ο αριθμός των χρηστών και τα δεδομένα που συλλέγονται ανά κράτος μέλος¹¹³. Το γεγονός ότι στην πρόταση δεν ορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού της αξίας της συμμετοχής των χρηστών προκειμένου να πραγματοποιείται ο επιμερισμός των κερδών και δίδεται ταυτοχρόνως το δικαίωμα παροχής εναλλακτικής πρότασης, αποτελεί δείγμα της δυσκολίας εύρεσης μιας ορθής και κοινώς αποδεκτής μεθόδου¹¹⁴.

Η Επιτροπή με την ως άνω παραπομπή στη μέθοδο επιμερισμού των κερδών εκφράζει και εμμέσως την επιθυμία για μελλοντική σύζευξη της παρούσας πρωτοβουλίας με την Κοινή Ενοποιημένη Βάση Φορολογίας των Εταιρειών, σε περίπτωση που ξεπεραστούν τα εμπόδια υλοποίησής της¹¹⁵, διασφαλίζοντας έτσι ότι τα συστήματα φορολογίας εταιρειών των κρατών μελών και η προτεινόμενη ΚΕΒΦΕ θα διαθέτουν κανόνες που αντιμετωπίζουν την πρόκληση της φορολόγησης της ψηφιακής οικονομίας.

Βέβαια υπογραμμίζεται πως η συγκεκριμένη μικρής έκτασης πρόταση θεσπίζει μόνο τις γενικές αρχές για τον καταλογισμό των κερδών στη σημαντική ψηφιακή παρουσία καθώς, σύμφωνα με την Επιτροπή, θα μπορούσαν να εκπονηθούν πιο συγκεκριμένες κατευθυντήριες γραμμές στα κατάλληλα διεθνή φόρουμ ή σε ευρύτερο ενωσιακό επίπεδο¹¹⁶. Αναγνωρίζει έτσι τις ιδιομορφίες της νέας αυτής ψηφιακής αγοράς, το ανεξερεύνητο ακόμα όλων των διαστάσεων και παραμέτρων της, αλλά και την πίστη ότι η λύση πρέπει τελικά να είναι συνολική ανά την υφήλιο, προκειμένου να αξιοποιηθούν καλύτερα τα οφέλη μιας ενιαίας ψηφιακής διακυβέρνησης με παγκόσμιους κανόνες. Ως εκ τούτου, προωθείται η στενή συνεργασία μεταξύ της Επιτροπής, των κρατών μελών και του ΟΟΣΑ για την υποστήριξη της εξεύρεσης μιας διεθνούς λύσης.

Όπως έχει δηλώσει και η Επιτροπή, η πρωτοβουλία αυτή θα δώσει περαιτέρω ώθηση στις διεθνείς συζητήσεις παρέχοντας ένα σαφές παράδειγμα του τρόπου με τον οποίο οι αρχές που

¹¹³ Άρ. 5 παρ. 6 Πρότασης Οδηγίας

¹¹⁴ J.Becker, J. Englisch, 2019, «Taxing Where Value Is Created: What's 'User Involvement' Got to Do with It?», Intertax Issue 2, σελ.168

¹¹⁵ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2018) 146 τελικό στις 21.3.2018, «Καιρός για ένα σύγχρονο, δίκαιο και αποδοτικό φορολογικό πρότυπο για την ψηφιακή οικονομία», Βρυξέλλες, σελ.6

¹¹⁶ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2018) 147 τελικό στις 21.3.2018, «Πρόταση Οδηγίας του Συμβουλίου για τη θέσπιση κανόνων σχετικά με τη φορολόγηση των εταιρειών με σημαντική ψηφιακή παρουσία», σελ 12

συζητούνται σε διεθνές επίπεδο μπορούν να μετατραπούν σε ένα σύγχρονο, δίκαιο και αποδοτικό πλαίσιο φορολόγησης των εταιρειών προσαρμοσμένο στην ψηφιακή οικονομία¹¹⁷.

3.Ο στόχος της δημιουργίας ενός σύγχρονου και αποδοτικού φορολογικού συστήματος για τις ανάγκες της ψηφιοποιημένης αγοράς

Στην Διακήρυξη της Ρώμης στις 25 Μαρτίου 2017 οι ηγέτες των 27 κρατών μελών και του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή δεσμεύτηκαν να εργαστούν προς τον εναγκαλισμό της τεχνολογικής μεταμόρφωσης, ενός μετασχηματισμού που κρίθηκε απαραίτητο στοιχείο για τη διασφάλιση ενός βιώσιμου και ευοίωνου μέλλοντος¹¹⁸.

Εντασσομένη στο πλαίσιο αυτό η πρόταση της Επιτροπής αποτελεί την πρώτη ουσιαστική κανονιστική πρόταση που αποσκοπεί στην αντιμετώπιση των φορολογικών προκλήσεων που θέτει η ψηφιακή οικονομία και αποπειράται τη δημιουργία των σταθερών βάσεων για τη διαμόρφωση ενός σύγχρονου και σταθερού φορολογικού πλαισίου προστατεύοντας την ενιαία αγορά και την ψηφιακή διάσταση αυτής και εξασφαλίζοντας την απρόσκοπτη λειτουργία της.

Η εν λόγω πρόταση οδηγίας παρέχει λύση εντός του υφιστάμενου συστήματος φορολόγησης των εταιρειών, για την αντιμετώπιση των προβλημάτων του «τόπου φορολόγησης» και του «αντικειμένου φορολόγησης» των ψηφιακών εταιρειών. Οριοθετεί και ερμηνεύει το περιεχόμενο των βασικών αυτών εννοιών στο ευρύτερο πλαίσιο της «ψηφιακής ενιαίας αγοράς» και αποκωδικοποιεί, εν μέρει αρχικά, τα βασικά χαρακτηριστικά της λειτουργίας μιας εταιρείας με σημαντική ψηφιακή επιχειρηματική δράση¹¹⁹ προκειμένου να οικοδομηθεί επ' αυτών ένα σταθερό φορολογικό πλαίσιο.

Εν είδη καθοδήγησης προς τα κράτη-μέλη θέτει τις παραμέτρους για την εναρμόνιση της φορολογίας στο ψηφιακό επίπεδο της οικονομίας επιδιώκοντας τη δημιουργία ενός κατά το μέτρο του δυνατού ομοιόμορφου, αν όχι ενιαίου, συστήματος το οποίο εξαλείφοντας τη δυνατότητα των κρατών-μελών να ανταγωνίζονται φορολογικά και στο πεδίο της ψηφιακής οικονομίας, θα μειώσει τον κίνδυνο θρυμματισμού της ενιαίας αγοράς σε επιμέρους ασύνδετα τμήματα¹²⁰.

¹¹⁷ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2018) 146 τελικό στις 21.3.2018, «Καιρός για ένα σύγχρονο, δίκαιο και αποδοτικό φορολογικό πρότυπο για την ψηφιακή οικονομία», Βρυξέλλες, σελ.5

¹¹⁸ Ευρωπαϊκό Συμβούλιο, 2017, Δελτίο Τύπου «Η Διακήρυξη της Ρώμης», Ρώμη

¹¹⁹ Ευρωπαϊκή Επιτροπή COM(2018) 146 τελικό στις 21.3.2018, «Καιρός για ένα σύγχρονο, δίκαιο και αποδοτικό φορολογικό πρότυπο για την ψηφιακή οικονομία», σελ. 7

¹²⁰ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2018, «Commission staff working document; Impact Assessment Accompanying the document Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant

Επιπλέον, η Επιτροπή τονίζει το ρόλο της Οδηγίας στη διασφάλιση ενός δίκαιου «ανταγωνιστικού» πεδίου για όλες τις επιχειρήσεις¹²¹. Ο στόχος αυτός επιμερίζεται σε δύο παραμέτρους, πρώτον στην εξασφάλιση ίσων όρων λειτουργίας στην αγορά για κάθε είδους επιχείρηση που δραστηριοποιείται εντός της Ε.Ε. μέσω της εξίσωσης του φορολογικού καθεστώτος επιχειρήσεων με διαφορετικά επιχειρηματικά αναπτυξιακά μοντέλα, είτε είναι ψηφιακά διαρθρωμένες είτε παραδοσιακά και δεύτερον, στην ευθυγράμμιση των συστημάτων υπολογισμού της παραχθείσας από τις εκάστοτε επιχειρήσεις εμπορικής αξίας μέσω της εισαγωγής της μέτρησης και φορολόγησης των «μεγάλων δεδομένων» ως μονάδες αξίας¹²².

Βέβαια, πλην των ανωτέρω στόχων η Επιτροπή μέσω της ανάληψης της πρωτοβουλίας αυτής σηματοδοτεί την έναρξη μιας προσπάθειας της Ένωσης για μια πιο ενεργητική στάση απέναντι στις παγκόσμιες εξελίξεις και δη για ένα ζήτημα το οποίο αποτελεί άμεση απόρροια της παγκοσμιοποίησης και της τεχνολογικής προόδου¹²³. Είναι χαρακτηριστικό ότι η συγκεκριμένη πρόταση αποτελεί την πρώτη ουσιαστική νομοθετική απόπειρα για την αντιμετώπιση των φορολογικών ζητημάτων που αναδύθηκαν με την ψηφιοποίηση της οικονομίας καθώς ούτε ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης ούτε και τα Ηνωμένα Έθνη, οι κινητήριες δυνάμεις των σημαντικότερων φορολογικών συμβάσεων, δεν έχουν προχωρήσει πέρα από το στάδιο του σχεδιασμού και των συζητήσεων.

Από τη μια πλευρά, ο ΟΟΣΑ φαίνεται πως έχει βρεθεί σε ένα αδιέξοδο καθώς μετά την αναφορά που δημοσίευσε το 2015, όπου και προχώρησε στην παράθεση τριών μόνο προτάσεων, οι οποίες βρίσκονταν σε εμβρυακό στάδιο χωρίς να εξειδικεύεται το περιεχόμενό τους, ο σκοπός τους και σε κάθε περίπτωση τα επιμέρους στοιχεία εφαρμογής τους¹²⁴, περιορίστηκε σε μια «υπόσχεση» για την παροχή μιας κοινά αποδεκτής λύσης στον τομέα της ψηφιακής φορολογίας, παραδεχόμενος ταυτόχρονα και τις διαφορετικές οπτικές και απόψεις των συμμετεχόντων στη διαβούλευση κρατών¹²⁵.

Από την άλλη πλευρά, το νέο άρθρο 12^A περί φορολόγησης των τεχνικών υπηρεσιών της Πρότυπης Σύμβασης Διπλής Φορολόγησης μεταξύ Αναπτυγμένων και Αναπτυσσόμενων

digital presence and Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services», σελ. 8

¹²¹ *ό.π.*, σελ.22

¹²² OECD, 2015, « Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy-Action 1 Final Report» , OECD Publishing, σελ.12

¹²³Ευρωπαϊκή Επιτροπή COM(2018) 146 τελικό στις 21.3.2018, «Καιρός για ένα σύγχρονο, δίκαιο και αποδοτικό φορολογικό πρότυπο για την ψηφιακή οικονομία», σελ. 12

¹²⁴ Αυτές οι προτάσεις προκύπτουν από την πορεία της Δράσης 1 του έργου BEPS και παρουσιάστηκαν στην τελική έκθεσή του OECD, 2015, « Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy-Action 1 Final Report» , OECD Publishing

¹²⁵ OECD-G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2018, «Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018», OECD Publishing

Κρατών¹²⁶ αποτελεί, είναι η αλήθεια, μια πρωτοβουλία αναφερόμενη στον ψηφιακό οικονομικό κόσμο αλλά σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να θεωρηθεί ως μια πρόταση επικεντρωμένη στη λύση των ζητημάτων φορολόγησης των ψηφιακών υπηρεσιών.

Λαμβάνοντας υπόψη τη στασιμότητα σε παγκόσμιο επίπεδο η Επιτροπή προχώρησε στην πρόταση της Οδηγίας για τη φορολόγηση εταιρειών με σημαντική ψηφιακή παρουσία για να πραγματοποιηθεί το πρώτο από τα πολλά απαραίτητα βήματα για να αξιοποιηθούν πλήρως οι ευκαιρίες που προσφέρει η ψηφιοποίηση αφενός, αλλά και να αντιμετωπιστούν οι προκλήσεις που θέτει στα συστήματα φορολογίας των κρατών μελών αφετέρου¹²⁷.

4.Η τακτική της Επιτροπής για τη «διαφήμιση» του ψηφιακού φορολογικού πακέτου (2018-2020)

Η πρόταση ενός φορολογικού πακέτου αποκλειστικά για την ψηφιακή οικονομία και τους δραστηριοποιούμενους σε αυτήν αποτέλεσε, όπως προαναφέρθηκε, την πρώτη ουσιαστική πρωτοβουλία για την θέσπιση των βασικών αρχών του αναδυόμενου αυτού τομέα και τη χάραξη κατευθυντήριων γραμμών για την ανάπτυξη ενός ολοκληρωμένου συστήματος.

Όπως διατύπωσε και ο τότε Πρόεδρος της Επιτροπής Pierre Moscovici, θέλοντας να τονίσει τη σημασία της πρότασης για τη φορολόγηση των εταιρειών με σημαντική ψηφιακή παρουσία αλλά και το γεγονός ότι η αντιμετώπιση του φορολογικού ζητήματος που έχει προκύψει αφορά όλο το σύνολο της Ε.Ε. , «είτε προχωράμε συλλογικά και οργανωμένα, είτε προχωράμε συλλογικά και χωρίς οργάνωση»¹²⁸.

Βέβαια, η πρωτοβουλία για το ψηφιακό φόρο ακολούθησε παρόμοιο δρόμο με την πρόταση για την ΚΕΒΦΕ, γεγονός που δεν προκαλεί ιδιαίτερη εντύπωση (Πρόταση 2018) ούτε βέβαια μας εκπλήσσει η άμεση ανταπόκριση της Επιτροπής και η υιοθέτηση μιας νέας τακτικής (Νέα Στρατηγική 2020).

α) Συνολική Λύση (Πρόταση 2018)

¹²⁶ Ηνωμένα Έθνη, 2017, «Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries», Department of Economic & Social Affairs

¹²⁷ Ευρωπαϊκή Επιτροπή COM(2018) 146 τελικό στις 21.3.2018, «Καιρός για ένα σύγχρονο, δίκαιο και αποδοτικό φορολογικό πρότυπο για την ψηφιακή οικονομία», σελ 11

¹²⁸ Συγκεκριμένα χρησιμοποιήθηκε ο όρος «disorderly fashion» εννοώντας την τάση των κρατών-μελών να υιοθετούν he means the unfortunate tendency of States to adopt μονομερή και μη συντονισμένα μέτρα- Πιέρ Μοσκοβισί, 2018, «Keynote speech by Commissioner Moscovici at the 'Masters of Digital 2018' event», Βρυξέλλες

Η εισαχθείσα το 2018 πρόταση¹²⁹ παρουσιάστηκε ως η απάντηση της Ένωσης στις συζητήσεις που γινόταν σε παγκόσμιο επίπεδο αλλά και στις εκκλήσεις των κρατών-μελών για ανάληψη δράσης στον τομέα της ψηφιακής οικονομίας.¹³⁰

Έχοντας διαγνώσει την επικρατούσα «αμηχανία» και την έλλειψη εξοικείωσης και τεχνογνωσίας στον εν λόγω τομέα, προχώρησε σε μια πρωτοβουλία που την παρουσίασε ως συνολική και ολοκληρωμένη λύση για την αντιμετώπιση πολυεπίπεδων εμποδίων προκειμένου να αδράξει την ευκαιρία και να εκμεταλλευτεί το momentum¹³¹, μια κίνηση που δημιούργησε αντιδράσεις και κρίθηκε τουλάχιστον βιαστική¹³².

Ειδικότερα, η Επιτροπή προώθησε το ψηφιακό πακέτο όχι μόνο ως λύση απέναντι στην «απαρχαιωμένη» νομοθεσία για τη φορολόγηση του νέου αυτού τύπου εταιρειών¹³³ αλλά και ως εργαλείο για την εξισορρόπηση των οικονομικών ανισοτήτων λόγω της ελλιπούς φορολόγησής τους¹³⁴ και για τη διασφάλιση της απρόσκοπτης λειτουργίας της ενιαίας αγοράς, ψηφιακής και μη¹³⁵.

Δεν παρέλειψε φυσικά να συνδέσει την πρόταση αυτή με την πρόταση για την ΚΕΒΦΕ αλλά και με τις διεθνείς εξελίξεις και τις πιθανές λύσεις που θα αποφασίζονταν εντός του ΟΟΣΑ¹³⁶. Εντάσσοντας με την κίνηση αυτή το ψηφιακό πακέτο σε ένα γενικότερο και σαφώς ευρύτερο πλαίσιο, που έχει βεβαίως την ίδια κατεύθυνση, διασφάλισε την ίδια στιγμή, σε περίπτωση διαφαινόμενης αποτυχίας της πρότασης, όπως και έγινε, την ύπαρξη εναλλακτικών στρατηγικών.

¹²⁹ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2018) 147 τελικό στις 21.3.2018, «Πρόταση Οδηγίας του Συμβουλίου για τη θέσπιση κανόνων σχετικά με τη φορολόγηση των εταιρειών με σημαντική ψηφιακή παρουσία»

¹³⁰ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2018, «Commission Recommendation of 21.3.2018 relating to the corporate taxation of a significant digital presence», C(2018) 1650 final, σελ. 1

¹³¹ J.Becker ,J. Englisch ,2018, «EU Digital Services Tax: A Populist and Flawed Proposal», Kluwer International Tax Blog

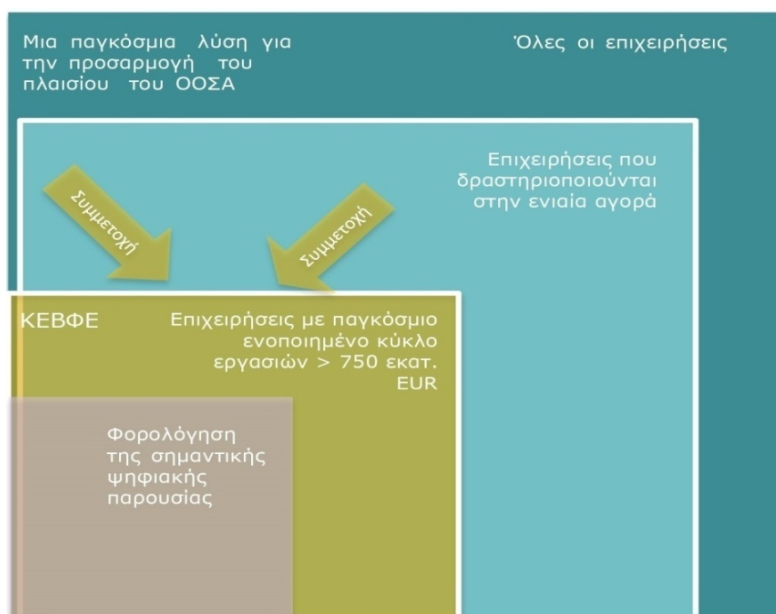
¹³² Bloomberg's Editorial Board, 2018, «Europe's Digital Tax Is a Bad Idea», Bloomberg.com.

¹³³ Devereux, M. P., & Vella, J. ,2018, «Response to the EU Commission's Consultation - Fair Taxation of the Digital Economy»

¹³⁴ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2018) 146 τελικό στις 21.3.2018, «Καιρός για ένα σύγχρονο, δίκαιο και αποδοτικό φορολογικό πρότυπο για την ψηφιακή οικονομία», σελ.5

¹³⁵ ό.π., σελ.11

¹³⁶ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2018, «Impact Assessment», SWD(2018) 81 final/2, σελ 24



Οι διαφορές και οι ασυμφωνίες μεταξύ των κρατών-μελών¹³⁷ δεν μπόρεσαν να γεφυρωθούν κατά τη διάρκεια των διαβουλεύσεων για την υιοθέτηση της πρότασης με αποτέλεσμα την απόρριψη της¹³⁸, ήδη από τα τέλη του 2018, λόγω της μη επίτευξης της απαιτούμενης ομοφωνίας που προβλέπεται από την ειδική νομοθετική διαδικασία του άρθρου 115 ΣΛΕΕ.

β) Στάση Αναμονής (Νέα Στρατηγική 2020)

Η απόρριψη της πρότασης και η δεδομένη διαφωνία των κρατών-μελών σε συνάρτηση και με τις διεθνείς αντιδράσεις (κατά κύριο λόγο οι Η.Π.Α.¹³⁹ εξέφρασαν τις ανησυχίες τους για άنيση αντιμετώπιση των αμερικανικών ψηφιακών εταιρειών και για πιθανά εμπόδια στο διεθνές φορολογικό σύστημα¹⁴⁰) οδήγησαν την Επιτροπή στην αντιμετώπιση του ζητήματος της φορολόγησης των ψηφιακών εταιρειών υπό νέα οπτική.

Η Επιτροπή, αντίθετα με την τακτική που ακολούθησε στην ΚΕΒΦΕ επέλεξε να υιοθετήσει μια πιο παθητική στάση, μια στάση αναμονής. Στην πρόσφατη ανακοίνωσή της με τίτλο «Σχέδιο δράσης για δίκαιη και απλή φορολόγηση που στηρίζει τη στρατηγική ανάκαμψης», αν και τονίζει πως η ριζική μεταρρύθμιση του συστήματος φορολόγησης των επιχειρήσεων με σκοπό την προσαρμογή του στη σύγχρονη και ολοένα πιο ψηφιοποιημένη αγορά έχει καταστεί ακόμα

Πηγή Σχεδιαγράμματος 3 :Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2018) 146 final, σελ.9

¹³⁷ B. Stupples, 2018, «How Politics Is Hurting the Digital Tax Debate», Bloomberg Law, Daily Tax Report: International

¹³⁸ F. Guarascio. 2018, «Group of EU states reject compromise on digital tax as deadline looms», Reuters,

¹³⁹ Επιτροπή Οικονομικών της Γερουσίας των Η.Π.Α., 2018, «Letter to President of the European Council and President of the European Commission», Γερουσία Η.Π.Α., Ουάσινγκτον

¹⁴⁰ J. Beebe, 2019, «Recent Developments on the E.U.'s Digital Tax Proposal», Fellow, Center for Public Finance, σελ.6

επιτακτικότερη, δεδομένων και των πρωτοφανών συνθηκών, προτάσσει τις διεθνείς πρωτοβουλίες και συζητήσεις ως έχουσες την προτεραιότητα¹⁴¹.

Έχοντας, πλέον, την εμπειρία και σαφώς περισσότερη γνώση των απαιτήσεων και των παραμέτρων που απαιτεί μια λύση για ένα παγκόσμιο πρόβλημα επιλέγει να συμμετάσχει ενεργά στις διαβουλεύσεις του ΟΟΣΑ και των χωρών τις G20 και «είναι έτοιμη αναλάβει δράση αν δεν επιτευχθεί παγκόσμια συμφωνία»¹⁴².

Η συγκεκριμένη στρατηγική πρέπει να σημειωθεί πως δεν αποτελεί πρωτότυπη ιδέα αλλά είχε ήδη τονιστεί από την πρόταση του 2018, τότε βέβαια με σαφώς πιο μετριοπαθή στάση¹⁴³.

Αποτελεί χαρακτηριστικό της Επιτροπής ότι μπορεί να ερμηνεύει με αποτελεσματικό τρόπο τις εκάστοτε συνθήκες, προκειμένου να σχεδιάζει την καλύτερη στρατηγική για την επίτευξη των στόχων της Ε.Ε. και δεν διστάζει να διαπιστώσει πότε οφείλει να κάνει ένα βήμα πίσω και να λειτουργήσει υπό έναν βοηθητικό ρόλο, χωρίς αυτό βέβαια να μειώνει την αξία της συνεισφοράς της.

¹⁴¹ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2020) 312 τελικό στις 15.7.2020, «Σχέδιο δράσης για δίκαιη και απλή φορολόγηση που στηρίζει της στρατηγική ανάκαμψης», σελ.2

¹⁴² ό.π., σελ.2

¹⁴³ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2018) 146 τελικό στις 21.3.2018, «Καιρός για ένα σύγχρονο, δίκαιο και αποδοτικό φορολογικό πρότυπο για την ψηφιακή οικονομία», σελ.8

ΜΕΡΟΣ ΙΙ

Στρατηγικός Σχεδιασμός και Νέες Κατευθύνσεις: Πρωτοβουλίες για τροποποιήσεις στους διοικητικούς μηχανισμούς και στα κέντρα λήψεως αποφάσεων

A. Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής για ένα δικαιότερο φορολογικό σύστημα

1. Η φοροδιαφυγή/φοροαπαλλαγή ως αέναο πρόβλημα του φορολογικού οικοδομήματος

Η αποτελεσματική φορολόγηση είναι ένα ζήτημα καίριας σημασίας για το κοινωνικό και οικονομικό μοντέλο της ΕΕ και τη βιωσιμότητά της. Είναι καθοριστική για την εξασφάλιση βιώσιμων εσόδων σε εθνικό και ευρωπαϊκό επίπεδο, και για τη δημιουργία ενός ανταγωνιστικού επιχειρηματικού περιβάλλοντος σε διεθνές επίπεδο.

Τα τελευταία χρόνια στο ενωσιακό πεδίο έχουν εφαρμοστεί αρκετές νομοθετικές πρωτοβουλίες, όπως η οδηγία για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής¹⁴⁴ και η σύσταση της Επιτροπής σχετικά με την εφαρμογή μέτρων κατά της κατάχρησης των φορολογικών συμβάσεων¹⁴⁵, που έχουν καταστήσει τη φοροδιαφυγή από μέρους των φορολογουμένων εμφανώς δυσκολότερη. Ωστόσο, η φορολογική απάτη, η φοροδιαφυγή και κάθε είδους τακτική που χρησιμοποιείται για την υπονόμευση του εκάστοτε φορολογικού συστήματος, εξακολουθούν να απειλούν την ευρωστία των δημόσιων οικονομικών¹⁴⁶.

Οι ανωτέρω τακτικές, συνοψίζονται στην φοροαποφυγή, στην φορολογική απάτη και στη φοροδιαφυγή. Αν και σε τελικό στάδιο όλες τους επιφέρουν παρόμοια αρνητικά αποτελέσματα εξίσου επιβλαβή για τα φορολογικά συστήματα, διαφέρουν ως προς τον εννοιολογικό τους προσδιορισμό και ακολούθως απαιτούν και διαφορετικό τρόπο αντιμετώπισης.

Πιο συγκεκριμένα, η φορο-αποφυγή συνίσταται στη χρήση νόμιμων, κατ' αρχήν, μεθόδων για τον περιορισμό του εκάστοτε φόρου που οφείλεται και κατά βάση επιτυγχάνεται με την επιδίωξη όσο το δυνατόν περισσότερων παρακρατήσεων και πιστώσεων καθώς επίσης μπορεί να επιτευχθεί με την ιεράρχηση επενδύσεων που έχουν φορολογικά πλεονεκτήματα, όπως η αγορά ομολόγων του δημοσίου¹⁴⁷.

¹⁴⁴Οδηγία (ΕΕ) 2016/1164 του Συμβουλίου, της 12ης Ιουλίου 2016, «Για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς», Επίσημη Εφημερίδα ΕΕ, ΕΕ L 193 της 19.7.2016, σ. 1–14

¹⁴⁵Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2016, «Σύσταση (ΕΕ) 2016/136 σχετικά με την εφαρμογή μέτρων κατά της κατάχρησης των φορολογικών συμβάσεων», ΕΕ L 25 της 2.2.2016, σ. 67–68

¹⁴⁶Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2020) 312 τελικό στις 15.7.2020, «Σχέδιο δράσης για δίκαιη και απλή φορολόγηση που στηρίζει της στρατηγική ανάκαμψης», σελ.6

¹⁴⁷IRS, 2014, « Fraud Handbook», US Government, κεφ.1 , σελ.2

Η φοροδιαφυγή με τη σειρά της αποτελεί μια παράνομη δραστηριότητα κατά την οποία το νομικό ή φυσικό πρόσωπο δεν εκπληρώνει μια συγκεκριμένη φορολογική υποχρέωση και περιλαμβάνει όχι μόνο τη μη πληρωμή αλλά και την ελλιπή πληρωμή, ενώ η φορολογική απάτη συνίσταται στο όταν ένα άτομο ή μια επιχειρηματική οντότητα τροποποιεί-πλαστογραφεί εκ προθέσεως πληροφορίες σχετικά με μια φορολογική δήλωση για να περιορίσει το ποσό της φορολογικής του υποχρέωσης. Τέλος, η φορολογική απάτη συνεπάγεται ουσιαστικά εξαπάτηση μιας φορολογικής δήλωσης σε μια προσπάθεια να αποφευχθεί η καταβολή ολόκληρης της φορολογικής υποχρέωσης.

Η εξάλειψη των γεωγραφικών συνόρων και περιορισμών στην εποχή της παγκοσμιοποίησης ασκεί μεγάλες πιέσεις στους εθνικούς μηχανισμούς συλλογής φόρων. Καθώς με την αλματώδη πρόοδο της τεχνολογίας, η αυτοματοποίηση και η ψηφιακή μεταμόρφωση οι δυνατότητες των εταιρειών και των φυσικών προσώπων να εκμεταλλευτούν διαφορές και κενά των φορολογικών οικοδομημάτων έχουν αυξηθεί με γεωμετρική πρόοδο¹⁴⁸.

Σε αυτό συνομολογεί άλλωστε το πλήθος φορολογικών σκανδάλων που έχουν αποκαλυφθεί (Panama Papers¹⁴⁹, Paradise Papers¹⁵⁰, Football Leaks¹⁵¹, Bahamas Leaks¹⁵²) ,των οποίων η πλειοψηφία σημειωτέον συνδέεται άμεσα με κράτη μη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης χωρίς αυτό βέβαια να σημαίνει πως δεν επηρεάζεται και η ευρωπαϊκή αγορά. Περίπου το 40% των κερδών των πολυεθνικών εταιρειών παγκοσμίως κατευθύνονται προς τους λεγόμενους φορολογικούς «παραδείσους» και το 35% των κερδών αυτών υπολογίζεται πως προέρχεται από την ΕΕ και τα κράτη-μέλη της¹⁵³.

Ως αποτέλεσμα δημιουργείται ένα είδος παρα-οικονομίας («shadow economy»)¹⁵⁴, η οποία, σε συνδυασμό με τον φορολογικό ανταγωνισμό μεταξύ των κρατών-μελών και των φορολογικών κενών και ανομοιομορφιών στα ευρωπαϊκά φορολογικά συστήματα, δημιουργεί περίπου ένα κενό της τάξεως των 825 δις. κάθε χρόνο στον συνολικό ευρωπαϊκό προϋπολογισμό¹⁵⁵. Το γεγονός ότι οι μεγάλες πολυεθνικές και τα φυσικά πρόσωπα με ιδιαίτερα μεγάλο πλούτο

¹⁴⁸ Γενική Διεύθυνση Φορολογίας και Τελωνειακής Ένωσης, 2020, «Reflections on the EU objectives in addressing aggressive tax planning and harmful tax practices», Publications Office of the EU, σελ.16

¹⁴⁹ Ευρωπαϊκή Υπηρεσία Κοινοβουλευτικής Έρευνας, 2016, «'Panama papers' in a nutshell», Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο

¹⁵⁰ Ευρωπαϊκή Υπηρεσία Κοινοβουλευτικής Έρευνας, 2017, «'Paradise Papers' In A Nutshell», Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο

¹⁵¹ European Investigative Collaborations, 2016, «Football leaks revelations: the first week in summary», Eic.Network

¹⁵² International Consortium of Investigative Journalists, 2016, «Bahamas Leaks», ICIJ

¹⁵³ Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, 2019, «European Parliament resolution of 26 March 2019 on financial crimes, tax evasion and tax avoidance (2018/2121(INI))», σελ.10

¹⁵⁴ Γενική Διεύθυνση Φορολογίας και Τελωνειακής Ένωσης, 2017, «Tax policies in the EU survey 2020», Publications Office of the European Union, Ευρωπαϊκή Επιτροπή,σελ.61

¹⁵⁵ R.Murphy, 2019, «The European Tax Gap: A report for the Socialists and Democrats Group in the European Parliament», Tax Research UK, σελ.1

μπορούν να ξεφεύγουν των φορολογικών τους υποχρεώσεων δημιουργώντας με τον τρόπο αυτό ένα ουδόλως αμελητέο κενό στους κρατικούς προϋπολογισμούς, εντείνει το φαινόμενο της μετακύλισης των φορολογικών βαρών στις υπόλοιπες εταιρείες και πολίτες αλλά και τον φορολογικό ανταγωνισμό μεταξύ των κρατών-μελών που μένουν να ανταγωνίζονται ακόμα και για την προσέλκυση αυτών των εταιρειών ¹⁵⁶(βλ. LuxLeaks).

Ευλόγως συμπεραίνουμε ότι η φορολογική απάτη, η φοροδιαφυγή και η φοροαποφυγή περιορίζουν τη δυνατότητα των κρατών-μελών να συγκεντρώνουν έσοδα προς εφαρμογή των οικονομικών και κοινωνικών πολιτικών τους μειώνοντας το εύρος της ευχέρειάς τους κατά το σχεδιασμό τους. Οι τακτικές αυτές έχουν σαφείς αρνητικές επιπτώσεις, καθώς η μετατόπιση των κερδών από ένα κράτος ή ένα κράτος-μέλος σημαίνει απώλεια φορολογικής βάσης για ένα άλλο. Αυτό το αποτέλεσμα είναι ακόμη μεγαλύτερο στη ζώνη του ευρώ ¹⁵⁷. Επιπλέον, επιβαρύνεται το φορολογικό ηθικό με την άνιση κατανομή των βαρών, απειλείται η κοινωνική συνοχή και αυξάνεται η ανισότητα ¹⁵⁸ προσθέτοντας έτσι εκτός των οικονομικών συνεπειών και κοινωνικές παραμέτρους που καθιστούν την αντιμετώπιση των ανεπιθύμητων φορολογικών τακτικών επιτακτική.

2. Οι βασικές πρωτοβουλίες για την αντιμετώπιση των παράνομων φορολογικών τακτικών και οι ουσιώδεις παράμετροί τους

Λόγω του διασυννοριακού χαρακτήρα της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, η αμιγώς εθνική δράση για την αντιμετώπιση των εν λόγω προβλημάτων κρίνεται μέχρι τη δεδομένη χρονική στιγμή σε γενικό βαθμό αναποτελεσματική ¹⁵⁹. Επιπροσθέτως, τα ανομοιογενή εθνικά μέτρα για την καταπολέμηση των καταχρηστικών φορολογικών πρακτικών μπορούν να επιδεινώσουν την κατάσταση, προκαλώντας κατακερματισμό της ενιαίας αγοράς, δημιουργώντας νέες επιβαρύνσεις για τους φορολογούμενους και νέα νομοθετικά κενά τα οποία μπορούν να εκμεταλλευθούν οι ασκούντες επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό. Ως αποτέλεσμα, η

¹⁵⁶ P. Genschel ,A. Kemmerling, 2011, «Accelerating Downhill: How the EU Shapes Corporate Tax Competition in the Single Market», *Journal of Common Market Studies*

¹⁵⁷ Γενική Διεύθυνση Φορολογίας και Τελωνειακής Ένωσης , 2020, «Tax policies in the EU survey 2020», Ευρωπαϊκή Επιτροπή, Publications Office of the European Union ,σελ. 18

¹⁵⁸ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2016) 23 τελικό στις 28.1.2016, «Δέσμη για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής: Επόμενα βήματα για την επίτευξη πραγματικής φορολόγησης και μεγαλύτερης φορολογικής διαφάνειας στην ΕΕ», σελ. 1

¹⁵⁹ Γενική Διεύθυνση Φορολογίας και Τελωνειακής Ένωσης , 2020, «Tax policies in the EU survey 2020», Ευρωπαϊκή Επιτροπή,σελ.18

συντονισμένη προσέγγιση για την καταπολέμηση των καταχρηστικών φορολογικών πρακτικών είναι ουσιώδους σημασίας¹⁶⁰ τόσο σε επίπεδο ΕΕ όσο και σε διεθνές επίπεδο.

Σύμφωνα με την Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο με τίτλο «Σχέδιο δράσης για δίκαιη και απλή φορολόγηση που στηρίζει τη στρατηγική ανάκαμψης» προτείνεται ένας πιο διευρυμένος ρόλος απέναντι στην αντιμετώπιση των επιζήμιων φορολογικών τακτικών σε παγκόσμιο επίπεδο¹⁶¹ που θα συνδυαστεί με μικρές βελτιώσεις στην ήδη υπάρχουσα και, κατά τη θέση της Επιτροπής, επαρκούσα ευρωπαϊκή νομοθεσία¹⁶².

Η εξωτερική στρατηγική της Επιτροπής του 2016 για πραγματική φορολόγηση¹⁶³ έθεσε τις βάσεις προκειμένου η ΕΕ να υιοθετήσει μια περισσότερο συνεκτική και ολιστική προσέγγιση για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής προχωρώντας, πέρα από την ενίσχυση της φορολογικής συνεργασίας με τρίτες χώρες μέσω ρητρών σε διμερείς συμφωνίες, στην υιοθέτηση ενός νέου εργαλείου, του ενωσιακού καταλόγου μη συνεργάσιμων περιοχών φορολογικής δικαιοδοσίας.

Δεδομένης της αποτελεσματικότητας και της αμφισβήτησης της αξίας απέναντι στην ήδη υπάρχουσα λίστα του ΟΟΣΑ από την πλευρά του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου¹⁶⁴ το Συμβούλιο προχώρησε το 2017 στη δημιουργία ενός αντίστοιχου ευρωπαϊκού καταλόγου¹⁶⁵. Ο κατάλογος αυτός ανανεώνεται δύο φορές το χρόνο και περιλαμβάνει τρίτες χώρες που ενθαρρύνουν καταχρηστικές φορολογικές πρακτικές και κατά συνέπεια διαβρώνουν τα έσοδα των κρατών-μελών.

Η αποτελεσματικότητα του εν λόγω καταλόγου δεν μπορεί να αμφισβητηθεί. Άλλωστε, έως τις αρχές του 2020, έχουν εξαλειφθεί περισσότερα από 120 επιζήμια φορολογικά συστήματα παγκοσμίως¹⁶⁶, ως άμεσο αποτέλεσμα της διαδικασίας κατάρτισής του. Το γεγονός αυτό δεν έμεινε απαρατήρητο από την Επιτροπή η οποία προχωρεί σε μια πρόταση για αναδιαμόρφωση του καταλόγου.

¹⁶⁰ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2016) 451 τελικό στις 5.7.2016, «Communication on further measures to enhance transparency and the fight against tax evasion and avoidance»

¹⁶¹ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2020) 312 τελικό στις 15.7.2020, «Σχέδιο δράσης για δίκαιη και απλή φορολόγηση που στηρίζει της στρατηγική ανάκαμψης», σελ.2

¹⁶² ό.π., σελ.4-5

¹⁶³ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2016) 24 τελικό στις 28.1.2016, «σχετικά με μια εξωτερική στρατηγική για πραγματική φορολόγηση»

¹⁶⁴ Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, 2013, «European Parliament resolution of 21 May 2013 on Fight against Tax Fraud, Tax Evasion and Tax Havens»

¹⁶⁵ Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, 2017, «Ενωσιακός κατάλογος μη συνεργάσιμων περιοχών φορολογικής δικαιοδοσίας Συμπεράσματα του Συμβουλίου (εγκρίθηκαν στις 5/12/2017)», Βρυξέλλες

¹⁶⁶ Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, 2020, «Code of Conduct Group (Business Taxation) - Overview of the preferential tax regimes and other measures examined by the Code of Conduct Group (Business Taxation) under EU listing criteria 2.1 and 2.2», Βρυξέλλες

Συγκεκριμένα, προτείνει τη διεύρυνση της γεωγραφικής εμβέλειάς του¹⁶⁷ έτσι ώστε να περιλαμβάνονται πλέον και οι λιγότερο ανεπτυγμένες χώρες, που στην πρωταρχική διαδικασία κατάρτισης είχαν εξαιρεθεί, καθώς και σε αυτές παρατηρείται αυξημένη οικονομική κινητικότητα τα τελευταία χρόνια¹⁶⁸. Επιπλέον, προχωρεί στην ουσιαστική διερεύνηση των κριτηρίων βάση των οποίων εντάσσεται μια δικαιοδοσία στον κατάλογο και προτείνει ένα σύστημα περισσότερο αναλογικό και προσαρμοσμένο στις συνθήκες της εκάστοτε χώρας και των προβλημάτων που εντοπίζονται στο φορολογικό της καθεστώς¹⁶⁹.

Η Επιτροπή δηλαδή επιδιώκει τη μεταμόρφωση του καταλόγου σε ένα εργαλείο το οποίο θα λειτουργεί ad hoc ανάλογα με τις ανάγκες τόσο της ΕΕ όσο και του εκάστοτε κράτους και θα χρησιμοποιηθεί ως βάση για την περαιτέρω ανάπτυξη οικονομικών και όχι μόνο δεσμών με τρίτα κράτη και δικαιοδοσίες, ενισχύοντας παράλληλα το διεθνή ρόλο της Ένωσης.

Επιπλέον, πέραν της περαιτέρω κινητοποίησης σε παγκόσμιο επίπεδο έχει τεθεί σε κίνηση μια ακόμα πρωτοβουλία αναθεώρησης, η οποία αυτή τη φορά σχετίζεται με το εσωτερικό της Ένωσης, παρά το γεγονός ότι κατά παραδοχή της Επιτροπής έχουν υιοθετηθεί ήδη αρκετά μέτρα και τα κράτη-μέλη διαθέτουν όλα τα αναγκαία εργαλεία για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής¹⁷⁰.

Ο Κώδικας Δεοντολογίας για τη Φορολόγηση των Επιχειρήσεων¹⁷¹ υπήρξε το πρώτο «επίσημο» εργαλείο της ΕΕ για την πρόληψη του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού και των αθέμιτων πρακτικών, από τη δημιουργία του το 1997, καθώς ήταν η μία από τις τέσσερις κατευθύνσεις που είχαν προταθεί από την Επιτροπή για την εξέλιξη της φορολογικής εναρμόνισης και την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής¹⁷².

Ειδικότερα, ο κώδικας είναι ένα μέσο μη δεσμευτικού δικαίου (soft law) το οποίο έχει ως βασική αρχή την παραδοχή ότι, ενώ ο φορολογικός ανταγωνισμός μεταξύ χωρών δεν είναι εξ' ορισμού προβληματικός, πρέπει να υπάρχουν κοινές αρχές στον βαθμό στον οποίο αυτές μπορούν να χρησιμοποιούν τα φορολογικά συστήματα και τις πολιτικές τους για την προσέλκυση επιχειρήσεων και κερδών. Λειτουργεί με βάση την εσωτερική, σε ευρωπαϊκό

¹⁶⁷ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2020) 313 τελικό στις 15.7.2020, «Σχετικά με τη χρηστή φορολογική διακυβέρνηση εντός και εκτός της ΕΕ», σελ.10

¹⁶⁸ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2020, «Commission Staff Working Document: Methodology for identifying high-risk third countries under Directive (EU) 2015/849», σελ. 24

¹⁶⁹ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2020) 313 τελικό στις 15.7.2020, «Σχετικά με τη χρηστή φορολογική διακυβέρνηση εντός και εκτός της ΕΕ»,σελ.8-9

¹⁷⁰ ό.π. , σελ.5

¹⁷¹ ECOFIN Council Meeting, 1998, « Resolution of the Council and the Representatives of the Governments of the Member States, meeting within the Council of 1 December 1997 on a code of conduct for business taxation - Taxation of saving », Ευρωπαϊκή Επιτροπή

¹⁷² Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(97) 495 τελικό στις 01.10.1997, «Προς ένα φορολογικό συντονισμό στην Ευρωπαϊκή Ένωση :Πακέτο μέτρων για την αντιμετώπιση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού», Βρυξέλλες

επίπεδο, αξιολόγηση από ομότιμους και την άσκηση πίεσης από ομότιμους μεταξύ των κρατών-μελών. Καθορίζει αρχές για τον θεμιτό φορολογικό ανταγωνισμό και χρησιμοποιείται για να προσδιορίζει εάν ένα φορολογικό σύστημα είναι επιζήμιο ή όχι.

Η ομάδα του κώδικα δεοντολογίας, η οποία αποτελείται από εθνικούς εκπροσώπους επιβλέπει τη συμμόρφωση των κρατών-μελών με τον Κώδικα, αξιολογεί τα φορολογικά μέτρα και προσδιορίζει εάν είναι επιζήμια. Εάν το φορολογικό μέτρο κρίνεται επιζήμιο, το εκάστοτε κράτος-μέλος πρέπει να το τροποποιήσει ή να το καταργήσει. Από τη στιγμή που θεσπίστηκε ο Κώδικας, πάνω από 400 φορολογικά συστήματα αξιολογήθηκαν στην ΕΕ και περίπου 100 από αυτά κρίθηκαν επιζήμια¹⁷³.

Και στην προκειμένη περίπτωση, αν και δεν αμφισβητούνται πρακτικώς τα αποτελέσματα του Κώδικα, προτείνεται μια ουσιαστική μεταρρύθμισή του αναφορικά με τον τρόπο που αυτός λειτουργεί, το βαθμό που επηρεάζει τα κράτη-μέλη και κατά πόσο παρέχει κίνητρα για την αποτελεσματική αντιμετώπιση των παράνομων φορολογικών πρακτικών.

Η μεταρρύθμιση αυτή θεωρείται επιτακτική καθώς η φύση και η μορφή των φορολογικών συστημάτων έχουν αλλάξει σημαντικά τις τελευταίες δύο δεκαετίες και ο Κώδικας δεν έχει εξελιχθεί για να αντιμετωπίσει τις νέες προκλήσεις. Η παγκοσμιοποίηση, η ψηφιοποίηση, ο αυξανόμενος ρόλος των πολυεθνικών επιχειρήσεων στην παγκόσμια οικονομία, η αυξημένη σημασία των άυλων περιουσιακών στοιχείων και η μείωση των εμποδίων για τις επιχειρήσεις έχουν εντείνει συνολικά τις πιέσεις στα κράτη να κάνουν χρήση της φορολογίας για να ανταγωνίζονται για ξένες επενδύσεις και παράλληλα παρέχονται ευκαιρίες σε εταιρείες και φυσικά πρόσωπα να υιοθετούν πρακτικές που υπονομεύουν τα εθνικά φορολογικά συστήματα.

Ως αποτέλεσμα, η διεύρυνση του πεδίου εφαρμογής του Κώδικα κρίνεται απαραίτητη έτσι ώστε να καλύπτει όλα τα μέτρα που θέτουν σε κίνδυνο τον θεμιτό φορολογικό ανταγωνισμό καθώς και μεγαλύτερη ποικιλία εθνικών φορολογικών συστημάτων.

Σύμφωνα με το τρέχον πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, υπάρχουν πάρα πολλοί τύποι συστημάτων που τίθεται εκτός του πεδίου, γεγονός που δεν προκαλεί έκπληξη από τη στιγμή που ο Κώδικας εξετάζει μόνο συγκεκριμένα φορολογικά μέτρα και συστήματα. Για παράδειγμα, δεν εξετάζονται από πλευράς της επιτροπής του Κώδικα συγκεκριμένοι κανόνες περί φορολογικής κατοικίας που μπορούν να οδηγήσουν σε διπλή μη φορολόγηση ή φορολογικές απαλλαγές για ξένα εισοδήματα, οι οποίοι μπορεί να ευνοούν επιζήμιες φορολογικές πρακτικές χωρίς να παρέχουν κατάλληλες διασφαλίσεις, ή επίσης ο Κώδικας δεν καλύπτει ειδικά

¹⁷³ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2020) 313 τελικό στις 15.7.2020, «Σχετικά με τη χρηστή φορολογική διακυβέρνηση εντός και εκτός της ΕΕ», σελ.8

συστήματα χορήγησης ιθαγένειας ή μέτρα για την προσέλκυση αποδήμων ή εύπορων ατόμων, παρόλο που συχνά υποβοηθούν τη δημιουργία γόνιμων συνθηκών για τακτικές φοροαποφυγής-φοροαπαλλαγής¹⁷⁴.

Βέβαια, όπως έχει αναφερθεί και στα προηγούμενα κεφάλαια σε γενικές γραμμές η πλειοψηφία των επικείμενων πρωτοβουλιών της Επιτροπής επηρεάζουν τον τομέα της αποτελεσματικότητας των φορολογικών συστημάτων, καθώς τόσο η ΚΒΦΕ, η ΚΕΒΦΕ αλλά και το ψηφιακό πακέτο φορολόγησης, ανάμεσα στους στόχους που επιδιώκουν, υποβοηθούν και την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής θέτοντας με τη σειρά τους γενικούς κανόνες και συγκεκριμένες αρχές, η υιοθέτηση των οποίων θα συντονίσει και θα ευθυγραμμίσει κατ' επέκταση και τις φορολογικές πολιτικές αναφορικά με το ζήτημα της φοροδιαφυγής, της φοροαπαλλαγής και της φορολογικής απάτης.

3. Ενίσχυση της φορολογικής διαφάνειας και της αποτελεσματικότητας των φορολογικών συστημάτων στην Ε.Ε.

Η πλειοψηφία των χωρών παγκοσμίως, συμπεριλαμβανομένων και των κρατών-μελών της ΕΕ, βρίσκονται στο στάδιο της συνειδητοποίησης ότι ο μόνος αποτελεσματικός τρόπος αντιμετώπισης της φορολογίας στη σημερινή εποχή εκφράζεται μέσω μιας συνολικής και οργανωμένης δράσης και όχι ως μια ξεχωριστή οντότητα στο εκάστοτε στενό εθνικό πλαίσιο. Απαιτεί συνεργασία και συντονισμό ανάμεσα στις χώρες και στους διαφορετικούς πολιτικούς και νομικούς τομείς καθώς η επίδραση της φορολογίας γίνεται εντονότερη σε κάθε επίπεδο, ειδικά στο ζήτημα της φοροδιαφυγής.

Η Επιτροπή εργάζεται προς την επίτευξη μιας εν συνόλω πραγματικής φορολόγησης και φορολογικής διαφάνειας τόσο εντός ΕΕ όσο και εκτός. Έχοντας κατανοήσει τη σύνδεση μεταξύ των φορολογικών συστημάτων αλλά και την επιρροή που μπορεί να ασκήσει ένα «μη ορθολογικό» φορολογικό καθεστώς, που ευνοεί την ανάπτυξη παράνομων φορολογικών μεθόδων, στα υπόλοιπα συστήματα και στην οικονομία άλλων κρατών¹⁷⁵, προσπαθεί μέσω της προαναφερθείσας λίστας να καταπολεμήσει το συγκεκριμένο φαινόμενο.

Έχοντας επιδοθεί σε ένα είδος ενημερωτικής διαδικασίας, ένα είδος φορολογικού ακτιβισμού σε διεθνές επίπεδο, και έχοντας λάβει υπόψη πλήθος άλλων παραμέτρων, όπως την πιθανή

¹⁷⁴ Από πρόσφατες μελέτες του ΟΟΣΑ προκύπτει ότι μπορούν να χρησιμοποιηθούν συστήματα χορήγησης ιθαγένειας για την αποφυγή των κανόνων φορολογικής διαφάνειας.- ΟΟΣΑ, 2017, «Residence/Citizenship by investment schemes», OECD

¹⁷⁵ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2017, «European Semester Thematic Factsheet :Curbing Aggressive Tax Planning», σελ.2

διαστρέβλωση του οικονομικού και φορολογικού περιβάλλοντος του εκάστοτε κράτους, την ικανότητα κάθε κράτους για άμεση ή μη προσαρμογή στις προτεινόμενες μεταρρυθμίσεις, προτείνει την τροποποίηση και την αναβάθμιση του υπάρχοντος καταλόγου¹⁷⁶. Μεταβάλλεται ελαφρώς ο μέχρι τώρα τιμωρητικός του χαρακτήρας και αναδύεται ένα είδος νέου διαλόγου κατά τον οποίο μέσω της συνδιαλλαγής και της ανταλλαγής πληροφοριών, θα προωθείται η συνεργασία των συγκεκριμένων κρατών με την ΕΕ στον φορολογικό τομέα και στην αντιμετώπιση της φοροαπαλλαγής και της φοροδιαφυγής.

Με την ως άνω πρωτοβουλία αυτή η Επιτροπή σηματοδοτεί μια αλλαγή πλεύσης της Ένωσης στην παγκόσμια κλίμακα και την επιθυμία της να αναλάβει πρωταγωνιστικό ρόλο στις διεθνείς συζητήσεις, ιδιαίτερα εντός του πλαισίου του ΟΟΣΑ/G20, και να προτείνει αποτελεσματικές λύσεις ενισχύοντας τη συνεργασία των κρατών με κάθε μέσο, ακόμα και έμμεσα όπως μέσω του καταλόγου μη συνεργάσιμων δικαιοδοσιών. Αποτελεί κοινό τόπο άλλωστε το ότι ο μη επαρκής συγχρονισμός μεταξύ των φορολογικών δικαιοδοσιών στο στάδιο του σχεδιασμού τους υποσκιάζει τη μάχη κατά της φοροαποφυγής -φοροδιαφυγής¹⁷⁷.

Σε ευρωπαϊκό επίπεδο η αναβάθμιση του Κώδικα Δεοντολογίας για τη Φορολόγηση των Επιχειρήσεων προσπαθεί να επιτύχει κάτι ανάλογο. Στην ουσία πρόκειται για ένα μέτρο που έρχεται να λειτουργήσει συμπληρωματικά με την αναβάθμιση του Καταλόγου μη Συνεργάσιμων Δικαιοδοσιών, εξαντλώντας σε αμφοότερες περιπτώσεις την αρμοδιότητά της.

Η Ένωση δια μέσου του στόχου της για την απρόσκοπτη λειτουργία της ενιαίας αγοράς επιβλέπει, κατά το μέτρο του δυνατού, τα εθνικά φορολογικά συστήματα και εντοπίζει κάθε λειτουργικό τους χαρακτηριστικό που μπορεί να δημιουργήσει προβλήματα και εμπόδια. Μέσω του αναβαθμισμένου Κώδικα η Επιτροπή προωθεί την κατά έμμεσο τρόπο υιοθέτηση σε ένα μεγάλο βαθμό εναρμονισμένων συστημάτων φορολόγησης και συμβάλλει στη δημιουργία μιας ομοιόμορφης και συνολικής από πλευράς Ένωσης και κρατών-μελών πρακτικής καταπολέμησης αθέμιτων φορολογικών τακτικών¹⁷⁸.

Με τη διασφάλιση μιας συνεπούς προσέγγισης στο εσωτερικό και στο εξωτερικό επιδιώκεται μεγαλύτερη διαφάνεια και συνοχή σε θέματα καταπολέμησης αθέμιτων τακτικών μέσω της προώθησης στεγανών και ασφαλών συστημάτων και της χρηστής φορολογικής συμπεριφοράς τόσο από μέρος των φορολογικών αρχών όσο και από το μέρος των φορολογουμένων.

¹⁷⁶ Γενική Διεύθυνση Φορολογίας και Τελωνειακής Ένωσης, 2020, «Reflections on the EU objectives in addressing aggressive tax planning and harmful tax practices», Ευρωπαϊκή Επιτροπή, σελ.44

¹⁷⁷ ΟΟΣΑ, 2017, «OECD Business and Finance Outlook 2017», OECD Publishing, σελ.151

¹⁷⁸ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2015) 136 τελικό στις 18.3.2015, «Σχετικά με τη φορολογική διαφάνεια για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής», σελ.7

Επιπλέον, επιτυγχάνεται ένα πεδίο ισονομίας και δικαιοσύνης όπου όλοι αντιμετωπίζονται επί ίσοις όροις ανεξάρτητα με την οικονομική τους θέση, το μέγεθος της εταιρείας, την τοποθεσία, το επίπεδο διασυνοριακής δραστηριότητας. Σε αυτό το περιβάλλον νομικής και φορολογικής βεβαιότητας και σταθερότητας μπορούν να επικρατήσουν οι συνθήκες εκείνες που θα ευνοήσουν τη δυνατότητα των κρατών να προστατεύουν και να αυξάνουν τον προϋπολογισμό τους προκειμένου να εφαρμόζουν απρόσκοπτα τις οικονομικές και κοινωνικές τους πολιτικές¹⁷⁹.

Ο γενικός σκοπός της Ένωσης είναι να οικοδομήσει μια δίκαιη κοινωνία, με ισχυρή εσωτερική αγορά και συμπαγή οικονομία που συμβάλλει στην οικονομική ανάπτυξη, τη δημιουργία εργασιών και τις δημόσιες επενδύσεις. Η αποτελεσματική φορολόγηση και αντιμετώπιση των εν λόγω μεθόδων είναι τόσο σημαντική όσο είναι και τα φορολογικά κρατικά έσοδα για τη λειτουργία της κοινωνίας (παιδεία, υγεία κτλ)¹⁸⁰.

Συμπερασματικά, τα μέτρα που περιγράφονται μπορούν να συμβάλουν σημαντικά στην πρόληψη αδιαφανών και παράνομων μηχανισμών που λειτουργούν ως εμπόδια. Η σθεναρή και αποτελεσματική δράση σε αυτούς τους τομείς θα επιτρέψει στην ΕΕ να διατηρήσει τη θέση της στην πρώτη γραμμή της παγκόσμιας φορολογικής διακυβέρνησης και να παροτρύνει τους διεθνείς εταίρους της να πράξουν το ίδιο. Αυτό θα ενισχύσει τη δικαιοσύνη και θα συμβάλει στην προώθηση της απασχόλησης, της ανάπτυξης και των επενδύσεων στην Ευρώπη¹⁸¹.

¹⁷⁹ Γενική Διεύθυνση Φορολογίας και Τελωνειακής Ένωσης, 2020, «Tax policies in the EU survey 2020», Ευρωπαϊκή Επιτροπή, σελ.20

¹⁸⁰ Γενική Διεύθυνση Φορολογίας και Τελωνειακής Ένωσης, 2020, «Reflections on the EU objectives in addressing aggressive tax planning and harmful tax practices», Ευρωπαϊκή Επιτροπή,σελ.31

¹⁸¹ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2016) 451 τελικό στις 5.7.2016, «Communication on further measures to enhance transparency and the fight against tax evasion and avoidance», σελ.13

B. ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΕΣ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΕΡΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ ΕΘΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ

1. Απαραίτητη η ανάγκη αναβάθμισης-βελτίωσης των οργανωτικών δομών

Πέραν των ουσιαστικών διατάξεων και των νομοθετικών ρυθμίσεων, το εκάστοτε φορολογικό σύστημα περιλαμβάνει και τους ανάλογους μηχανισμούς που το διαρθρώνουν και εξασφαλίζουν τη λειτουργία του. Μηχανισμοί με ιδιαίτερα μεγάλο πεδίο δράσης στους οποίους εμπλέκονται ταυτοχρόνως διοικητικά όργανα, φορολογούμενες οντότητες-υποκείμενα καθώς και εργαλεία που εκτείνονται σε όλο το μήκος της φορολογικής διαδικασίας (είτε στο στάδιο του υπολογισμού των φόρων είτε στο στάδιο της συλλογής τους κτλ.).

Βέβαια, δεν προξενεί ιδιαίτερη εντύπωση το γεγονός ότι, εκτός των υφιστάμενων νομοθεσιών, όπως είδαμε σε προηγούμενα κεφάλαια, οι οργανωτικές δομές και εν συνόλω ο φορολογικός μηχανισμός αναφορικά στα λειτουργικά του χαρακτηριστικά κρίνονται μη αποδοτικά στη σύγχρονη ψηφιοποιημένη πραγματικότητα που πλήττεται παραλλήλως από μια πρωτοφανή πανδημία¹⁸².

Άμεση απόρροια των συστημάτων που δεν επιδεικνύουν την απαιτούμενη προσαρμοστικότητα στις συνεχώς μεταβαλλόμενες ανάγκες μιας εξελισσόμενης οικονομίας και κοινωνίας είναι η γέννηση και συντήρηση ενός πολύπλοκου, σύνθετου και πολλές φορές άδικου και άνισου φορολογικού μηχανισμού που πλήττει όχι μόνο τους φορολογουμένους αλλά και τα κράτη-μέλη.

Συγκεκριμένα, η παγκόσμια επιδημία του κορονοϊού ανέδειξε σχετικά σύντομα τις ανωτέρω αδυναμίες, ή μάλλον ορθότερα τις έκανε πιο έντονα διακριτές¹⁸³, πολλαπλασιάζοντας τις επιπτώσεις τους στις οικονομίες των κρατών-μελών. Οι οικονομικές ζώνες της Ευρώπης και τα περισσότερα από τα βιομηχανικά της οικοσυστήματα λειτουργούν σε μικρό κλάσμα της δυναμικότητάς του καθώς η οικονομική ζωή έχει επιβραδυνθεί σημαντικά, σε ορισμένες περιπτώσεις «σχεδόν μέχρι πλήρους ακινησίας»¹⁸⁴. Χαρακτηριστικά είναι και τα μεγέθη που αναφέρονται στις προβλέψεις της Επιτροπής όπου και γίνεται λόγος για συρρίκνωση του ακαθάριστου εγχώριου προϊόντος (ΑΕΠ) της ΕΕ κατά περίπου 15% μόνο κατά το δεύτερο τρίμηνο του 2020 και συνολικά κατά 7% για όλο το έτος¹⁸⁵.

¹⁸²Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2020) 312 τελικό στις 15.7.2020, «Σχέδιο δράσης για δίκαιη και απλή φορολόγηση που στηρίζει της στρατηγική ανάκαμψης», σελ.1

¹⁸³ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2020) 456 τελικό στις 27.5.2020, «Η ώρα της Ευρώπης: ανασύνταξη και προετοιμασία για την επόμενη γενιά», σελ.1

¹⁸⁴ ό.π. , σελ.1

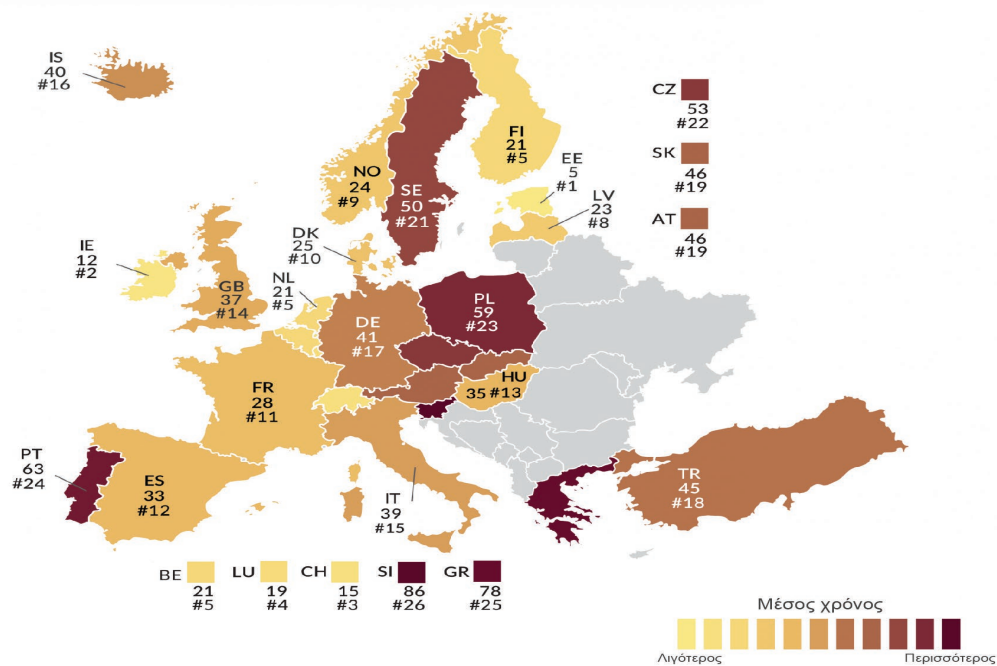
¹⁸⁵ ό.π. , σελ.2

Ως συνέπεια της πρωτοφανούς αυτής κρίσης και αποδυνάμωσης των οικονομιών επέρχεται και η αδυναμία των κρατών-μελών να διασφαλίσουν ένα μεγάλο ποσοστό των εσόδων τους που προέρχονται παραδοσιακά από τη φορολογία, άρα και διαφαίνεται η αδυναμία τους να εφαρμόσουν την στρατηγική ανάκαμψης που έχει επιλεγεί από την ΕΕ¹⁸⁶ και να προσαρμοστούν στις νέες συνθήκες που έχουν διαμορφωθεί.

Επίσης, στην αδυναμία ανταπόκρισης των φορολογικών συστημάτων των κρατών-μελών στις αυξημένες απαιτήσεις συμβάλλει η πολυπλοκότητα τους αναφορικά με τους επιβαλλόμενους κανόνες και τις υποχρεώσεις των φορολογουμένων καθώς και το ιδιαίτερα υψηλό κόστος συμμόρφωσης, δηλαδή ο χρόνος και το οικονομικό κόστος που καλείται να καλύψει ο φορολογούμενος για να εκπληρώσει τις φορολογικές του απαιτήσεις.

Μόνο σε ένα μικρό ποσοστό των κρατών-μελών ο απαιτούμενος χρόνος περάτωσης της φορολογικής διαδικασίας είναι στα όρια του επιθυμητού και κρίνεται ικανοποιητικός τόσο για τους πολίτες όσο και για τις φορολογικές αρχές.

Πολυπλοκότητα της φορολογικής διαδικασίας στην Ευρώπη
Μέσος χρόνος εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων το 2018



Στην πλειοψηφία όμως των κρατών-μελών τα φορολογικά συστήματα διακρίνονται από ιδιαίτερα πολύπλοκους κανόνες λειτουργίας και διατάξεις που να μην θεσμοθετούνται με σκοπό την κάλυψη κενών μέσω της αλληλοσυμπλήρωσή τους, συχνά δε αλληλοαναιρούνται,

Πηγή Σχεδιαγράμματος (4): E.Asen, 2019, «Complexity of the Corporate Income Tax in Europe», Tax foundation, σελ.2

δημιουργώντας κατ' αυτόν τον τρόπο έναν οργανικό λαβύρινθο που καθιστά τη φορολογική διαδικασία επαχθή και αναποτελεσματική και για τις δύο πλευρές¹⁸⁷.

Επιπλέον, πέραν των μη εύκολα κατανοητών ρυθμιστικών κανόνων και του χρονοβόρου της διαδικασίας ιδιαίτερα σημαντικές είναι και οι οικονομικές δαπάνες που απαιτούνται, προσθέτως του αποδοτέου φόρου, για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων¹⁸⁸. Ειδικά στον εταιρικό τομέα το ζήτημα αυτό εντοπίζεται σε μεγαλύτερη έξαρση καθώς το κόστος φορολογικής συμμόρφωσης για τις μεγάλες επιχειρήσεις εκτιμάται περίπου στο 2 % των φόρων που καταβάλλουν, ενώ για τις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις το αντίστοιχο ποσοστό είναι περίπου 30 %¹⁸⁹.

Τα δαιδαλώδη αυτά συστήματα στις περισσότερες περιπτώσεις αποτελούν τροχοπέδη για την οικονομική ανάπτυξη και προκαλούν διαταραχές στην ενιαία αγορά. Η περιπλοκότητα που προκύπτει από το συνονθύλευμα των 27 διαφορετικών φορολογικών συστημάτων και από την ελαττωματική συνεργασία τους δημιουργεί όχι μόνο κενά, τα οποία ευνοούν την ανάπτυξη καταχρηστικών φορολογικών πρακτικών, αλλά και αβεβαιότητα για τους έντιμους φορολογουμένους, οι οποίοι νιώθουν απλώς ότι κατακλύζονται από πληροφορίες και, παρά τη θέλησή τους, δεν συμμορφώνονται με τους κανόνες.

Επιπρόσθετο δείγμα της μη αρμονικής συνύπαρξης των φορολογικών συστημάτων στο ευρύτερο πλαίσιο της ευρωπαϊκής εσωτερικής αγοράς αποτελεί και η αξιολόγηση¹⁹⁰ της οδηγίας 2011/16/ΕΕ του Συμβουλίου, της 15ης Φεβρουαρίου 2011, σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας¹⁹¹. Υπογραμμίστηκε από την Επιτροπή ότι παρά τις διατάξεις της Οδηγίας που ρυθμίζουν ζητήματα συνεργασίας και επικοινωνίας μεταξύ των φορολογικών αρχών των κρατών-μελών εντοπίζονται ακόμα έννοιες με ουσιωδώς διαφορετική ερμηνεία από δικαιοδοσία σε δικαιοδοσία με αποτέλεσμα να μην έχει επιτευχθεί η εναρμονισμένη λειτουργία τους ως έναν, εν ευρεία εννοία, «ενιαίο» ευρωπαϊκό μηχανισμό εν είδει φορολογικής αρχής.

Ως εκ τούτου, υπάρχει σαφής ανάγκη βελτίωσης του υφιστάμενου πλαισίου για την ανταλλαγή πληροφοριών και την διοικητική συνεργασία στην ΕΕ. Για τον λόγο αυτό στην αρχή της θητείας

¹⁸⁷ PwC, 2011, «Paying Taxes ; The Compliance Burden», PwC Publications, σελ.14

¹⁸⁸ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2018, «Μελέτη για το κόστος φορολογικής συμμόρφωσης για ΜΜΕ, Τελική έκθεση – μελέτη»

¹⁸⁹ Γενική Διεύθυνση Φορολογίας και Τελωνειακής Ένωσης, 2004, «European Tax Survey Working paper no 3/2004», Ευρωπαϊκή Επιτροπή,σελ.36

¹⁹⁰ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2019, «Commission Staff Working Document: Executive Summary of the Evaluation of the Council Directive 2011/16/EU on Administrative Cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC», SWD(2019) 328 final, Βρυξέλλες,

¹⁹¹ Οδηγία 2011/16/ΕΕ του Συμβουλίου, της 15ης Φεβρουαρίου 2011, «Σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας και με την κατάργηση της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ», ΕΕ L 64/1 της 11.3.2011, σελ. 1–12

της, η πρόεδρος της Επιτροπής υπογράμμισε την ανάγκη να εξεταστεί πώς μπορεί να βελτιωθεί η συνεργασία μεταξύ των εθνικών φορολογικών αρχών προκειμένου να λειτουργούν όσο το δυνατόν πιο εναρμονισμένα όντας «μέλη του ίδιου σώματος»¹⁹².

2.Εκσυγχρονισμός και συνεργασία των διοικητικών υπηρεσιών σε διακρατικό επίπεδο

Η Επιτροπή με την ανακοίνωσή της «Σχέδιο Δράσης για Δίκαιη και Απλή Φορολόγηση που Στηρίζει τη Στρατηγική Ανάκαμψης»¹⁹³ εξήρε τη σημασία της μεταμόρφωσης των εθνικών φορολογικών συστημάτων και ανήγγειλε την εφαρμογή διαρθρωτικών αλλαγών προκειμένου να προωθηθεί μια πολιτική δίκαιης και απλής φορολόγησης.

Οι διαδικασίες στον τομέα της φορολογίας είναι ένα από τα μεγαλύτερα εμπόδια που πρέπει να αντιμετωπιστεί¹⁹⁴ και μια από τις βασικές αιτίες που καθιστούν δυσκίνητο το φορολογικό μηχανισμό. Η Επιτροπή προτείνει τη λύση του προβλήματος αυτού σε δύο επίπεδα, ήτοι πρώτον την αναβάθμιση των μηχανισμών και δεύτερον την διασυνοριακή συνεργασία των φορολογικών αρχών.

Καταρχήν το επίκεντρο εστιάζεται κυρίως στους φορολογουμένους και στην προσπάθεια να αντιμετωπιστούν ως πελάτες των φορολογικών διοικήσεων. Η εμπειρία των φορολογουμένων χωρίζεται σε πέντε βασικά βήματα αλληλεπίδρασης μεταξύ αυτών και των φορολογικών διοικήσεων¹⁹⁵:την καταχώριση, την υποβολή στοιχείων, την επαλήθευση, την καταβολή του φόρου και την επίλυση των διαφορών που μπορεί να προκύψουν. Για κάθε ένα από αυτά τα στάδια η Επιτροπή έχει προγραμματίσει μια σειρά δράσεων, 25 σύνολό τους, που θα ολοκληρωθούν έως το έτος 2024¹⁹⁶.

Κατά κύριο λόγο οι προτάσεις της Επιτροπής βρίσκονται ακόμα σε εμβρυικό στάδιο και η ανακοίνωσή της έχει το χαρακτήρα περισσότερο γνωστοποίησης των προθέσεών της και των μελλοντικών εργασιών της.

¹⁹² Επιστολή ανάθεσης καθηκόντων της Ursula von der Leyen, Προέδρου της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, της 10ης Σεπτεμβρίου 2019, προς τον Paolo Gentiloni, επίτροπο αρμόδιο για θέματα Οικονομίας, Ευρωπαϊκή Επιτροπή

¹⁹³ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2020) 312 τελικό στις 15.7.2020, «Σχέδιο δράσης για δίκαιη και απλή φορολόγηση που στηρίζει της στρατηγική ανάκαμψης»,

¹⁹⁴Ευρωπαϊκή Επιτροπή COM(2020) 93 τελικό στις 10.3.2020, «Εντοπισμός και αντιμετώπιση των φραγμών στην ενιαία αγορά», Βρυξέλλες

¹⁹⁵ ΟΟΣΑ, 2017, «Tax Administration 2017: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies», OECD Publishing, Παρίσι,

¹⁹⁶Ευρωπαϊκή Επιτροπή,2020 «Annex to the Communication from the Commission to the European Parliament and the Council an action plan for fair and simple taxation supporting the recovery strategy»

Συγκεκριμένα, στον τομέα της καταχώρισης των προσωπικών στοιχείων των φορολογουμένων αλλά και της υποβολής των φορολογικών τους δεδομένων προκρίνεται η εκτενέστερη χρήση των νέων τεχνολογικών μέσων και η ψηφιοποίηση των εν λόγω διαδικασιών¹⁹⁷. Μέσω της υλοποίησης ενός πιλοτικού προγράμματος θα εκτιμηθούν ποιες ψηφιακές λύσεις μπορούν να χρησιμοποιηθούν και με ποιους τρόπους, ώστε οι βάσεις δεδομένων που περιέχουν τις συγκεκριμένες πληροφορίες των φορολογουμένων να διατηρούνται επικαιροποιημένες και να είναι προσβάσιμες από τις φορολογικές διοικήσεις όλων των κρατών-μελών. Εντός αυτού του ενωσιακού πλαισίου συνεργασίας τα ζητούμενα δεδομένα θα είναι τα ελάχιστα δυνατά καθιστώντας με αυτόν τον τρόπο τα συστήματα υποβολής φορολογικών δηλώσεων από τους φορολογουμένους και τις διοικήσεις πιο εύχρηστα¹⁹⁸.

Στον τομέα της καταβολής των φόρων υιοθετείται μια πιο μετριοπαθή στάση από την Επιτροπή, γεγονός που φαντάζει λογικό από τη στιγμή που το τμήμα αυτό έγκειται κατά κύριο λόγο στην αρμοδιότητα των κρατών-μελών, και περιορίζεται σε συστάσεις και προτάσεις βελτίωσης προς τα ενωσιακά κράτη¹⁹⁹ προκειμένου να υιοθετήσουν μια περισσότερο συμπεριφοριστική προσέγγιση. Με άλλα λόγια, να επιδιώξουν τη συνεργατική συμμόρφωση των φορολογουμένων εντάσσοντάς τους ενεργά στη διαδικασία και εξασφαλίζοντας την έγκαιρη και έγκυρη ενημέρωσή τους και αμεσότερη ανταπόκριση στα τυχόν αιτήματά τους²⁰⁰.

Ωστόσο, η επίτευξη του στόχου αυτού δεν επαφίεται εξ' ολοκλήρου στα κράτη-μέλη, καθώς η Επιτροπή προκειμένου να φέρει στο κέντρο της φορολογικής διαδικασίας τον ίδιο τον φορολογούμενο και να απλουστεύσει τις υποχρεώσεις του θα δημοσιεύσει ανακοίνωση όπου και θα καταγραφούν και θα απαριθμηθούν τα υφιστάμενα δικαιώματα των φορολογουμένων βάσει του δικαίου της ΕΕ. Αυτός ο ιδιόμορφος Χάρτης Δικαιωμάτων των φορολογουμένων, έχοντας τη μορφή ηπίου δικαίου φυσικά, μαζί με τις ανάλογες συστάσεις θα συμβάλλει στη διευκόλυνση της εφαρμογής των δικαιωμάτων των φορολογουμένων και την απλούστευση των φορολογικών υποχρεώσεων.

Η δημιουργία ενός συντονισμένου συστήματος επαλήθευσης και παρακολούθησης των φόρων μέσω της ενισχυμένης διοικητικής συνεργασίας τίθεται επίσης επί τάπητος. Προκειμένου να

¹⁹⁷ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2016) 179 τελικό στις 19.4.2016, «EU eGovernment Action Plan 2016-2020 Accelerating the digital transformation of government», Βρυξέλλες

¹⁹⁸ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2019, «Commission Staff Working Document: Executive Summary of the Evaluation of the Council Directive 2011/16/EU on Administrative Cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC», SWD(2019) 328 final,σελ.75

¹⁹⁹ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2020) 312 τελικό στις 15.7.2020, «Σχέδιο δράσης για δίκαιη και απλή φορολόγηση που στηρίζει της στρατηγική ανάκαμψης»,σελ.11

²⁰⁰ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2017) 778 τελικό στις 18.12.2017, «Σχετικά με τη λειτουργία των διευθετήσεων που θεσπίστηκαν με την οδηγία 2010/24/ΕΕ του Συμβουλίου, της 16ης Μαρτίου 2010, περί αμοιβαίας συνδρομής για την είσπραξη απαιτήσεων σχετικών με φόρους, δασμούς και άλλα μέτρα», σελ.11-12

επιτευχθεί αυτό, η Επιτροπή προχωρεί στην αναθεώρηση και τροποποίηση²⁰¹ της Οδηγίας σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας. Με την σταθεροποίηση των διόδων επικοινωνίας μεταξύ των φορολογικών αρχών και τη συνεχή ανταλλαγή πληροφοριών θα διευκολυνθούν οι ταυτόχρονοι έλεγχοι, οι οποίοι επιτρέπουν την παρουσία υπαλλήλων ενός κράτους-μέλους κατά τη διάρκεια έρευνας σε άλλο κράτος-μέλος, αίροντας τα εμπόδια που έχουν δημιουργηθεί για τις φορολογικές διοικήσεις²⁰².

Εκτός από την ενίσχυση των υφιστάμενων κανόνων, εξίσου σημαντική είναι και η διεύρυνση της διοικητικής συνεργασίας σε νέους τομείς ώστε να αντιμετωπιστούν οι προκλήσεις που δημιουργεί η ψηφιοποίηση της οικονομίας και να διευκολύνονται οι φορολογικές διοικήσεις να εισπράττουν φόρους με βελτιωμένο και πιο αποτελεσματικό τρόπο που συμβαδίζει με τις νέες εξελίξεις. Γι' αυτόν ακριβώς το λόγο εισάγεται ο θεσμός της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών²⁰³, αναφορικά με τις εταιρείες που δραστηριοποιούνται στον ψηφιακό τομέα, που θα λειτουργεί παράλληλα με τον ήδη υπάρχοντα και ανανεωμένο θεσμό της ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών αρχών κατόπιν αιτήματος²⁰⁴.

Για το τελικό στάδιο της φορολογικής διαδικασίας, την επίλυση των διαφορών, η Επιτροπή προετοιμάζει το έδαφος για την αναθεώρηση της Οδηγίας 2017/1852²⁰⁵ και τονίζει την επιθυμία της να εντείνει τις προσπάθειες για τη σύσταση ενός μόνιμου φορέα επίλυσεως διαφορών, της λεγόμενης «Μόνιμης Επιτροπής».²⁰⁶ Μέσω του φορέα αυτού θα δοθεί μια οριστική λύση στο ζήτημα των φορολογικών διαφορών με διασυνοριακό χαρακτήρα καθώς θα υπάρχει πλέον ένα κεντρικό αρμόδιο όργανο που θα διασφαλίζει την αποτελεσματική επίλυση των διαφορών που αφορούν την ερμηνεία και εφαρμογή των διμερών φορολογικών συνθηκών και θα συμβάλλει στην δημιουργία ενός εναρμονισμένου φορολογικού καθεστώτος²⁰⁷.

²⁰¹ Ευρωπαϊκή Επιτροπή COM(2020) 314 τελικό στις 15.7.2020, «Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation»,

²⁰² ό.π., σελ.2

²⁰³ ό.π., σελ.11

²⁰⁴ ό.π., σελ.10

²⁰⁵ Οδηγία (ΕΕ) 2017/1852 του Συμβουλίου, της 10ης Οκτωβρίου 2017, «Για τους μηχανισμούς επίλυσης φορολογικών διαφορών στην Ευρωπαϊκή Ένωση»,

²⁰⁶ Ευρωπαϊκή Επιτροπή COM(2020) 314 τελικό στις 15.7.2020, «Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation»,σελ.16

²⁰⁷ Οδηγία (ΕΕ) 2017/1852 του Συμβουλίου, της 10ης Οκτωβρίου 2017, «Για τους μηχανισμούς επίλυσης φορολογικών διαφορών στην Ευρωπαϊκή Ένωση», αιτιολογική σκέψη 2

3. Ένα ευρωπαϊκό ομογενοποιημένο σύστημα με εναρμονισμένες διοικητικές πρακτικές

Είναι αλήθεια πως το κόστος της φορολογικής συμμόρφωσης, είτε είναι χρονικό είτε οικονομικό, στα εκάστοτε εθνικά φορολογικά συστήματα εντός της ενιαίας αγοράς μπορεί να αποθαρρύνει τις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις, να ενισχύσει την παρα-οικονομία, να μειώσει την αποτελεσματικότητα των φορολογικών μηχανισμών και γενικότερα να επηρεάσει αρνητικά την οικονομική κατάσταση και κατ'επέκταση την ανταγωνιστικότητα των εταιρειών και των κρατών-μελών.

Τα έξοδα συμμόρφωσης μπορούν να οριοθετηθούν σε λογικά πλαίσια μέσω απλών, σταθερών φορολογικών συστημάτων και αποτελεσματικών φορολογικών διοικήσεων. Αυτό ακριβώς μεταφράζεται σε ένα είδος οργάνωσης που δίνει κίνητρο στον φορολογούμενο και προάγει τη συνεργασία του με τις αρχές, υπό την προϋπόθεση πάντα ότι η διαδικασία της φορολογίας είναι όσο το δυνατόν πιο εύκολη, απλή και «φιλική προς τον χρήστη». Η δημιουργία, ωστόσο, μιας τέτοιου είδους φορολογικής ηθικής και συμπεριφοράς απαιτεί την μεταστροφή της οπτικής γωνίας από την οποία αντιμετωπίζεται η φορολογική διαδικασία από την πλειοψηφία των πολιτών. Η Επιτροπή προσπαθεί να πραγματοποιήσει τη μετάβαση αυτή σε μια θετικότερη «εικόνα» μέσω της ενίσχυσης της νομικής και φορολογικής σταθερότητας και βεβαιότητας και απλοποίησης των φορολογικών κανόνων²⁰⁸.

Όπως χαρακτηριστικά έχει αναφέρει ο εκτελεστικός αντιπρόεδρος της Επιτροπής για «Μια Οικονομία στην Υπηρεσία των Ανθρώπων» Valdis Dombrovskis : «Τώρα περισσότερο από ποτέ, τα κράτη-μέλη πρέπει να διασφαλίσουν τα φορολογικά τους έσοδα για να τα επενδύσουν στους ανθρώπους και τις επιχειρήσεις που τα χρειάζονται. Με το συγκεκριμένο φορολογικό πακέτο πηγαίνουμε προς τη σωστή κατεύθυνση βοηθώντας να γίνει η φορολογία δικαιότερη, πιο φιλική προς το χρήστη και πιο προσαρμοσμένη στις ανάγκες του σύγχρονου κόσμου».²⁰⁹

Στην πραγματικότητα η Επιτροπή με τις προτεινόμενες δράσεις και βελτιώσεις σε συγκεκριμένα στοιχεία του φορολογικού οικοδομήματος εκκινεί μια διαδικασία κατά την οποία καλείται ταυτοχρόνως και το κράτος-μέλος και ο φορολογούμενος να συνεργαστούν «καλή τη πίστει» για τη διασφάλιση της λειτουργικότητας και της αποτελεσματικότητας της διαδικασίας φορολόγησης. Οι πρωτοβουλίες για αναθεώρηση της Οδηγίας για διοικητική συνεργασία και η δημιουργία κοινών εργαλείων για τις φορολογικές αρχές όλων των κρατών-μελών από τη μία και από την άλλη η ενημέρωση, ενδυνάμωση και κινητοποίηση των φορολογουμένων θέτουν

²⁰⁸ Γενική Διεύθυνση Φορολογίας και Τελωνειακής Ένωσης, 2020, «Tax policies in the EU survey 2020», Ευρωπαϊκή Επιτροπή, Publications Office of the European Union, σελ.17

²⁰⁹ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2020, Δελτίο Τύπου «Δίκαιη και απλουστευμένη φορολογία: Η Επιτροπή προτείνει νέα δέσμη μέτρων που θα συμβάλει στην ανάκαμψη και την ανάπτυξη της Ευρώπης», Βρυξέλλες

τους δύο βασικούς άξονες εργασίας της Επιτροπής και αναδεικνύουν τη σημασία των στοιχείων αυτών εντός ενός «φορολογικού» συνόλου²¹⁰.

Με άλλα λόγια ένα ενοποιημένο δίκτυο στενής συνεργασίας είναι η λύση προκειμένου όλες οι φορολογικές διοικήσεις στην Ευρωπαϊκή Ένωση να λαμβάνουν τις απαραίτητες πληροφορίες ώστε να εφαρμόσουν ουσιαστικά και αποτελεσματικά τις φορολογικές νομοθεσίες και να ωφελήσουν την εθνική και στο επόμενο στάδιο την ευρωπαϊκή οικονομία²¹¹. Η αλλαγή αυτή θα ενεργοποιήσει παράλληλα και τους φορολογουμένους ²¹² οι οποίοι πλέον θα κατανοούν τα δικαιώματά τους και τις υποχρεώσεις του και θα συμμορφώνονται με ένα απλό σύστημα φορολόγησης.

Ανάμεσα στους στόχους του προγράμματος δράσης της Επιτροπής συγκαταλέγεται φυσικά και η διασφάλιση της δίκαιης και αδιάκοπης λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς, που μεταβάλλεται συνεχώς, μέσω ενός ιδιαίτερος προσαρμοστικού συστήματος. Αυτό μπορεί να επιτευχθεί με την επιλεγμένη τακτική καθώς υιοθετείται μια εξόχως ελαστική προσέγγιση που έχει τη δυνατότητα να προσαρμόζεται στις εκάστοτε συνθήκες και αλλαγές ²¹³.

Προτείνονται ουσιαστικές μεταβολές και μια νέα κατεύθυνση στις διοικήσεις οι οποίες θα πρέπει να λειτουργούν ανάλογα με τη συμπεριφορά, τις αντιλήψεις και τις συνήθειες των φορολογουμένων. Καλούνται να αναλάβουν δηλαδή μια «ενεργητική στάση» που μεταφράζεται ως η υιοθέτηση ενός κοινού συνόλου πεποιθήσεων και αρχών που συνενώνει τη διοίκηση και τον φορολογούμενο και στρέφει και τους δυο προς τον ίδιο προσανατολισμό. ²¹⁴

Η πολιτική της «ενεργητική στάσης» υποδεικνύει στην ουσία ότι η στάση που έχουν οι αρχές απέναντι στους φορολογούμενους είναι μείζονος σημασίας για την πλήρη συμμετοχή και συμμόρφωσή τους. Σε ένα ανταγωνιστικό φορολογικό πλαίσιο, όταν οι φορολογικές διοικήσεις και οι φορολογούμενοι έχουν μια σχέση «κλέφτη και αστυνόμου», είναι επόμενο η κάθε πλευρά να αντιμετωπίζεται ως ξεχωριστή οντότητα με ξεχωριστούς στόχους. Ωστόσο, σε ένα κλίμα συνέργειας όπου οι αρχές και οι φορολογούμενοι έχουν μια σχέση «υπηρεσίας και πελάτη»,

²¹⁰ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2020) 312 τελικό στις 15.7.2020, «Σχέδιο δράσης για δίκαιη και απλή φορολόγηση που στηρίζει της στρατηγική ανάκαμψης», σελ. 1

²¹¹ Επιστολή ανάθεσης καθηκόντων της Ursula von der Leyen, Προέδρου της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, της 10ης Σεπτεμβρίου 2019, προς τον Paolo Gentiloni, επίτροπο αρμόδιο για θέματα Οικονομίας, Ευρωπαϊκή Επιτροπή

²¹² J.Shaw , J.Slemrod, J, Whiting, 2011, « Administration & Compliance. Dimensions of Tax Design», The Institute for Fiscal Studies, Oxford University Press , σελ. 1126

²¹³ V. Braithwaite, 2007 « Responsive regulation and taxation: Introduction», Law and Policy ,Vol. 29(1), Iss.3–11

²¹⁴ B. Frey, 2003, «Deterrence and tax morale in the European Union.» European Review, 11(3),σελ. 385–406.

κάθε πλευρά συνεργάζεται με την άλλη και συντελούν στη διατήρηση ενός δίκαιου και ισορροπημένου φορολογικού συστήματος²¹⁵.

Περιληπτικά, η Επιτροπή υποστηρίζει πως η στρατηγική αυτή παρέχει ένα μεγαλύτερο επίπεδο κατανόησης της φορολογικής συμπεριφοράς και των τακτικών των διοικητικών αρχών υπογραμμίζοντας την ανάγκη να συνυπολογιστούν και να οριοθετηθούν οι εξουσίες των αρχών, η εμπιστοσύνη σε αυτές και η δυναμική της μεταξύ τους σχέσης. Η διάκριση μεταξύ αναγκαστικής και εθελοντικής συμμόρφωσης απαιτεί την επανεξέταση του ρόλου των φορολογικών αρχών και συνεπάγεται ότι η φορολόγηση μπορεί να γίνει αντιληπτή όχι μόνο ως επαχθές καθήκον, αλλά και ως μια θετικά αποδεκτή υποχρέωση.

Το φορολογικό πακέτο παρουσιάζει ένα εύρος πρωτοβουλιών οι οποίες χτίζουν πάνω σε βασικές φορολογικές τάσεις εντός της Ένωσης, συμπεριλαμβανομένης της διαφάνειας, της φορολογικής βεβαιότητας, της χρηστής διακυβέρνησης, του επαναπροσδιορισμού βασικών φορολογικών αρχών, της ψηφιοποίησης και της βιώσιμης οικονομικής ανάκαμψης. Με τις 25 περίπου προτάσεις του σχεδίου δράσης, η Επιτροπή έθεσε σε κίνηση μια φιλόδοξη ατζέντα που επιδιώκει να πετύχει ένα απλό και δίκαιο φορολογικό πλαίσιο έως το 2024. Από τη στιγμή βέβαια που η υιοθέτηση και λήψη μέτρων στον τομέα της άμεσης φορολογίας στην ΕΕ απαιτεί ακόμη την ομοφωνία των 27 κρατών-μελών, μένει να δούμε ποιες από τις προτάσεις τις Επιτροπής θα περάσουν στην τελική φάση, ποιες θα υιοθετηθούν και υπό ποια μορφή.

²¹⁵ E. Kirchler, E.Hoelzl. I. Wahl, 2008, «Enforced versus voluntary tax compliance: The "slippery slope" framework», vol. 29, iss.2, σελ. 210-225

Γ. ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΟΙ ΟΔΟΙ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΗΣ ΑΠΡΟΘΥΜΙΑΣ ΤΩΝ ΚΜ ΚΑΙ ΤΗΝ ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΟΥ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΤΟΜΕΑ

1. Η πρόκριση του εθνικού συμφέροντος έναντι του συλλογικού-ευρωπαϊκού

Η σημασία της φορολογίας για τη λειτουργία της οικονομίας και κοινωνίας ήταν διαχρονικά και είναι αδιαμφισβήτητη καθώς αποτελεί την κύρια πηγή εσόδων για τα κράτη-μέλη και έχει κεντρική θέση στο σχεδιασμό της δημόσιας πολιτικής σε όλα τα επίπεδα διακυβέρνησης²¹⁶. Δεν είναι τυχαίο άλλωστε ότι οι αλλαγές που συντελούνται στη μεταβατική περίοδο που διανύουμε με την αυξημένη παρουσία των ψηφιακών τεχνολογιών, την εκμηδένιση των γεωγραφικών αποστάσεων αλλά και την πανδημία συνεπάγονται δυναμικές αλλαγές, ή τουλάχιστον απόπειρες για αλλαγές, στον τομέα της φορολογίας²¹⁷.

Η προσπάθεια για την προσαρμογή των φορολογικών καθεστώτων στα καινούρια δεδομένα εκφράζεται, όπως αναφέρθηκε, από την Επιτροπή και τις συνεχείς μελέτες, ανακοινώσεις και προτάσεις της προς τα κράτη-μέλη για υιοθέτηση νέων κατευθύνσεων και κανόνων. Ωστόσο, συχνά οι προαναφερόμενες δράσεις σταματούν στο «τοίχος» των κρατών-μελών και ένεκα της προστασίας της εθνικής τους κυριαρχίας.

Τόσο οι προτάσεις για την ΚΒΦΕ, την ΚΕΒΦΕ και τη φορολόγηση των εταιρειών με σημαντική ψηφιακή παρουσία βρήκαν τα κράτη-μέλη αντίθετα, φοβούμενα μην απολέσουν την αποκλειστική τους αρμοδιότητα και κυριαρχία επί των ζητημάτων της άμεσης φορολογίας και δη της εταιρικής.²¹⁸

Αυτό το ιδιαίτερο ενδιαφέρον των κυβερνήσεων για τα φορολογικά ζητήματα άμεσης φύσης και η αντίστασή τους σε οποιαδήποτε προσπάθεια «εξωτερικής» επίδρασης²¹⁹, αναδεικνύεται και εντός των ιδρυτικών συνθηκών και ιδιαίτερα στο άρθρο 115 ΣΛΕΕ, το οποίο αναφέρεται στη διαδικασία λήψεως αποφάσεων της ΕΕ για τον τομέα της άμεσης φορολογίας και εισάγει μια ειδική νομοθετική διαδικασία κατά την οποία στην πραγματικότητα το Συμβούλιο είναι ο μόνος νομοθέτης που υιοθετεί προτάσεις καθώς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο έχει μόνο συμβουλευτικό ρόλο μαζί με την Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή.²²⁰ Το Κοινοβούλιο μπορεί να αποδεχτεί,

²¹⁶ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2019) 8 τελικό στις 15.01.2019, «Προς μια πιο αποτελεσματική και πιο δημοκρατική διαδικασία λήψης αποφάσεων στη φορολογική πολιτική της ΕΕ», Βρυξέλλες

²¹⁷ Ευρωπαϊκή Επιτροπή των Περιφερειών, 2019, «Opinion of the European Committee of the Regions — Towards a more efficient and democratic decision making in EU tax policy», (2019/C 404/02), σελ.1

²¹⁸ P. Genschel, G. Falkner, 2011, «The EU's Decision Traps: Comparing Policies», Oxford University Press, σελ. 55

²¹⁹ ό.π., σελ. 54

²²⁰ Αρ. 114 ΣΛΕΕ

να απορρίψει ή να προτείνει τροποποιήσεις της πρότασης στο Συμβούλιο, το οποίο, όμως, δεν έχει καμία υποχρέωση να ακολουθήσει την απλή αυτή γνωμοδότηση.

Με άλλα λόγια, το ΕΚ, ένα ζωτικής σημασίας όργανο για την Ένωση, που ιδίως τα τελευταία χρόνια είχε σημαντική επιρροή στη φορολογική πολιτική της ΕΕ και χρησιμοποίησε το πολιτικό του βάρος δια μέσου πλήθους εγγράφων και ad hoc επιτροπών για να προωθήσει μια φιλόδοξη φορολογική πολιτική εναρμονισμένη σε ένα μεγάλο βαθμό με τις επιδιώξεις της Επιτροπής, καθίσταται αδύναμο εν συγκρίσει με το Συμβούλιο.

Πλην του βοηθητικού ρόλου του Κοινοβουλίου, το οποίο στη συνήθη νομοθετική διαδικασία υπέχει αποφασιστικές αρμοδιότητες, άλλο ένα προβληματικό σημείο της ειδικής αυτής νομοθετικής διαδικασίας εντοπίζεται στο ότι για την απόφαση του Συμβουλίου επί της υιοθέτησης των προτάσεων της Επιτροπής απαιτείται ομοφωνία όλων των μελών του. Με άλλα λόγια, κάθε ένα κράτος-μέλος πρέπει να συμφωνήσει και να απαντήσει θετικά για να προχωρήσει η εκάστοτε πρόταση.

Ο κανόνας της ομοφωνίας φαντάζει ολοένα και περισσότερο πολιτικά αναχρονιστικός αν αναλογιστεί κανείς ότι η εφαρμογή του είχε ξεκινήσει τη δεκαετία του 1950, όταν και υπήρχαν μόνο έξι κράτη-μέλη, και εφαρμόζεται ακόμα και σήμερα στον τομέα της φορολογίας²²¹ που η Ένωση αριθμεί 27 κράτη-μέλη. Το γεγονός ότι δίδεται, εμμέσως πλην σαφώς, η δυνατότητα αρνησικυρίας στο εκάστοτε κράτος-μέλος καθιστά τη διαδικασία αυτή νομικά προβληματική και οικονομικώς αντιπαραγωγική.²²²

Από τη στιγμή που κάθε κράτος-μέλος, ανεξαρτήτως της πολιτικής και οικονομικής του επιρροής, μπορεί να ασκήσει βέτο σε οποιοδήποτε αποτέλεσμα του Συμβουλίου που δεν το βρίσκει σύμφωνο, ωθούνται και ενθαρρύνονται με αυτόν τον τρόπο τα μέλη του Συμβουλίου να επικεντρώνονται συχνά στην προστασία των εγχώριων συστημάτων τους αντί να επιδιώκουν τη διασφάλιση των γενικών συμφερόντων της ΕΕ.

Επιπλέον, δεν προωθείται η ουσία της συζήτησης και της σύγκλισης του Συμβουλίου, που συνοψίζεται στην κατάληξη σε αναγκαίους συμβιβασμούς για τη χάραξη της πολιτικής Ένωσης και των κρατών-μελών. Αντιθέτως, δημιουργείται μια «εχθρική» ατμόσφαιρα όπου σημαντικές

²²¹ P. Valente, 2019, «Less Agreement for More EU? The Commission QMV Proposal», Kluwer International Tax Blog

²²² Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2019) 8 τελικό στις 15.01.2019, «Προς μια πιο αποτελεσματική και πιο δημοκρατική διαδικασία λήψης αποφάσεων στη φορολογική πολιτική της ΕΕ», σελ.4

φορολογικές προτάσεις χρησιμοποιούνται ως διαπραγματευτικό χαρτί έναντι άλλως απαιτήσεων και γενικότερα επικρατεί ένα κλίμα ιδιαίτερος γόνιμο για πολιτικά παιχνίδια και πιέσεις²²³.

Φαντάζει παράδοξο πως για έναν τομέα όπως αυτός της άμεσης φορολογίας που βρίσκεται σε άμεση σύνδεση με τις οικονομικές και κοινωνικές εξελίξεις και αλλαγές, πως δηλαδή για έναν συνεχώς μεταβαλλόμενο τομέα, η διαδικασία που ακολουθείται για τη νομοθέτησή του χαρακτηρίζεται επιεικώς ως τουλάχιστον απαρχαιωμένη. Πόσο μάλλον, όταν η ίδια η ΕΕ διαχρονικά έχει περάσει από διάφορα στάδια επαναξιολογήσεων, αναθεωρήσεων και τροποποιήσεων των ιδρυτικών της Συνθηκών προκειμένου να τις καταστήσει αποτελεσματικές και ικανές να ανταποκριθούν στις ανάγκες της κάθε χρονικής συγκυρίας.

Είναι πλέον φανερό, ύστερα από πληθώρα αποτυχημένων προσπαθειών που παρέμειναν στο στάδιο των προτάσεων και της δυστοκίας στον τομέα της ευρωπαϊκής φορολογικής νομοθεσίας, πως προκειμένου η ΕΕ να αναβαθμίσει την συνοχή της εσωτερικής της αγοράς αλλά και να καταστεί ανταγωνιστική σε διεθνές επίπεδο, η φορολογική πολιτική της δεν θα πρέπει να εξαρτάται από ανελαστικούς κανόνες και δυσκίνητες διεργασίες. Συγκεκριμένα, από την ειδική νομοθετική διαδικασία και τον κανόνα ομοφωνίας, ο οποίος είναι δυνατόν να χρησιμοποιηθεί καταχρηστικά για την υπεράσπιση αμιγώς εθνικών συμφερόντων εις βάρος της ενιαίας αγοράς και των αναγκών των άλλων κρατών μελών.

2.Ο περιορισμός των αυστηρών διαδικαστικών προϋποθέσεων: Ειδική Πλειοψηφία

Η Επιτροπή με μια εκτενή ανακοίνωσή της προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο και το Συμβούλιο με τίτλο «Προς μια πιο αποτελεσματική και πιο δημοκρατική διαδικασία λήψης αποφάσεων στη φορολογική πολιτική της ΕΕ»²²⁴ κάλεσε τα κράτη-μέλη να συμμετάσχουν ενεργά στη συζήτηση για την υιοθέτηση μια ειδικής πλειοψηφίας στη διαδικασία λήψεως αποφάσεων στον φορολογικό τομέα.

Εξ' αρχής φρόντισε να ξεκαθαρίσει πως δεν έχει ως στόχο να μεταβάλλει τις αρμοδιότητες της Ένωσης ή να «επιτεθεί» στην φορολογική κυριαρχία των κρατών-μελών. Αυτό άλλωστε είναι ο «φόβος» των κρατών και η γενεσιουργός αιτία της δυστοκίας στον ενωσιακό φορολογικό τομέα, η ολοκληρωτική απώλεια μιας αρμοδιότητας που είναι απολύτως συνυφασμένη με την εθνική τους κυριαρχία. Επιπλέον, όπως φρόντισε να υπενθυμίσει η Επιτροπή, η αρμοδιότητα αυτή

²²³ L. Patricia, 2011, «Fiscal Competitiveness versus Harmful Tax Competition in the European Union», Bulletin for International Taxation, Vol. 65, Iss. 6

²²⁴ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2019) 8 τελικό στις 15.01.2019, «Προς μια πιο αποτελεσματική και πιο δημοκρατική διαδικασία λήψης αποφάσεων στη φορολογική πολιτική της ΕΕ», Στρασβούργο

προστατεύεται ρητώς από το πρωτόκολλο «σχετικά με τα μελήματα του ιρλανδικού λαού όσον αφορά τη Συνθήκη της Λισαβόνας» στο οποίο δηλώνεται ότι η εν λόγω Συνθήκη δεν μεταβάλλει κατά κανένα τρόπο την έκταση ή την άσκηση των αρμοδιοτήτων της ΕΕ σε θέματα φορολογίας²²⁵.

Αντιθέτως, η Επιτροπή επιδιώκει να βελτιώσει τις υπάρχουσες συνθήκες και να άρει τα εμπόδια που δημιουργεί το καθεστώς της απαιτούμενης ομοφωνίας προκειμένου να διευκολύνει τα κράτη στην αποτελεσματικότερη άσκηση της ήδη θεμελιωμένης στις Συνθήκες κυριαρχία τους, έτσι ώστε οι κοινές προκλήσεις να μπορούν να αντιμετωπιστούν ταχύτερα.²²⁶

Ο νέος τρόπος λήψεως αποφάσεων με την ειδική πλειοψηφία, ή όπως αλλιώς ονομάζεται «κανόνας της διπλής πλειοψηφίας», επιτυγχάνεται εφόσον εκπληρωθούν δύο προϋποθέσεις: α) η πρόταση πρέπει να υπερψηφιστεί από το 55% των κρατών μελών - στην πράξη αυτό σημαίνει 15 από τα 27 κράτη μέλη και β) η πρόταση πρέπει να υποστηριχθεί από κράτη μέλη που αντιπροσωπεύουν τουλάχιστον το 65% του συνολικού πληθυσμού της ΕΕ.²²⁷

Η Επιτροπή δεν περιορίστηκε σε μια απλή αναφορά των θετικών αποτελεσμάτων μιας τέτοιας αλλαγής, όπως κάνει συνήθως σε άλλες ανακοινώσεις, αλλά παρουσίασε ένα πλήθος ευεργετικών επιδράσεων, εν είδη αιτιολογικής εκθέσεως, δείγμα και της επιτακτικότητας να προχωρήσει με την υιοθέτηση της εν λόγω πρωτοβουλίας.

Το κοινό σημείο των επιχειρημάτων της Επιτροπής εντοπίζεται στην ενδυνάμωση της ενιαίας αγοράς και στην ταχεία εξέλιξη ενός τομέα στον οποίο η ΕΕ ήταν και είναι ακόμα και σήμερα ιδιαίτερος δυσκίνητη²²⁸. Μέσω της αλλαγής του τρόπου λήψεως των αποφάσεων θα ενισχυθεί σημαντικά η εσωτερική αγορά. Με τη διευκόλυνση στην υιοθέτηση μέτρων και την αυξημένη συνεργασία των κρατών-μελών θα ανασυγκροτηθεί και θα ενδυναμωθεί καθώς θα επιταχυνθούν οι εξελίξεις αναφορικά με τις ανά τα χρόνια προταθείσες πρωτοβουλίες και θα προαχθεί περισσότερο η ανταγωνιστικότητα της ΕΕ.²²⁹ Παραδείγματος χάρη θα ανοίξει ο δρόμος για πρωτοβουλίες που είχαν καθυστερήσει ή και αποσυρθεί λόγω της μη επίτευξης της ομοφωνίας.

²²⁵ ό.π. σελ.13

²²⁶ Γενική Διεύθυνση Φορολογίας και Τελωνειακής Ένωσης, 2020, «Tax policies in the EU survey 2020», Ευρωπαϊκή Επιτροπή, Publications Office of the European Union, σελ. 109

²²⁷ Συμβούλιο της ΕΕ, «Ειδική Πλειοψηφία», Ιστοσελίδα Συμβουλίου της ΕΕ

²²⁸ Ζαν-Κλοντ Γιούνκερ, 2018, «Ομιλία για την κατάσταση της Ένωσης 2018», Ευρωπαϊκή Επιτροπή

²²⁹ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2019, Δελτίο Τύπου «A gradual transition to more efficient and democratic decision-making in EU tax policy - Questions and Answers», Στρασβούργο,

Πρωτοβουλίες όχι μόνο στον τομέα της άμεσης φορολογίας²³⁰ αλλά και στην έμμεση φορολογία όπως ένα οριστικό καθεστώς ΦΠΑ και ο φόρος επί των χρηματοπιστωτικών συναλλαγών²³¹.

Ωστόσο, εν αντιθέσει με τη σίγουρη στάση της αναφορικά με τη θετική επίδραση μιας διαδικασίας ειδικής πλειοψηφίας, η Επιτροπή εμφανίζεται μάλλον αμφιταλαντευόμενη ως προς το ποια είναι η ιδανική και πιο σταθερή διαδρομή για να φτάσει στον προορισμό της. Σε αυτό συνομολογεί το ότι στην ανακοίνωση δεν λαμβάνει θέση υπέρ μιας νομικής βάσης με σταθερότητα και σιγουριά, αλλά φαίνεται να εξερευνεί όλες τις πιθανές λύσεις, ήτοι και άλλες νομικές βάσεις.

Συγκεκριμένα, κρίνει ως μη ενδεδειγμένη την επιλογή της ενισχυμένης συνεργασίας²³² καθώς «μπορεί να είναι καλή επιλογή για την προώθηση ορισμένων πρωτοβουλιών της ΕΕ σε μικρότερη ομάδα χωρών, αλλά δεν αποτελεί βέλτιστη λύση για να υπερκεραστούν τα ευρύτερα προβλήματα με την ομοφωνία στη φορολογική πολιτική της ΕΕ, ούτε για να διασφαλιστεί η πρόοδος και η συνοχή για την ενιαία αγορά συνολικά»²³³. Αυτό αποδεικνύεται άλλωστε και από το γεγονός ότι οι διαπραγματεύσεις που ξεκίνησαν το 2013 για ενισχυμένη συνεργασία για τον φόρο χρηματοπιστωτικών συναλλαγών δεν έχουν ολοκληρωθεί ακόμα²³⁴.

Εξερευνεί, επίσης, τη δυνατότητα που παρέχεται από τα άρθρα αρ. 116 ΣΛΕΕ και αρ. 325 ΣΛΕΕ, αντίστοιχα. Το μεν πρώτο αφορά την κατασταλτικού χαρακτήρα αρμοδιότητα της Ένωσης που έγκειται στην εξάλειψη των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού στην εσωτερική αγορά, όπως αυτές έχουν προκληθεί από υφιστάμενες διαφορές μεταξύ των εθνικών νομοθεσιών. Η διαδικασία του αρ. 116 ΣΛΕΕ διαχωρίζεται σε μια προπαρασκευαστική διαδικασία διαβούλευσης μεταξύ της Επιτροπής και των κρατών-μελών, η οποία λειτουργεί ως διαδικασία εκτάκτου ανάγκης προκειμένου να εξαλειφθούν υφιστάμενες νομοθετικές διαφορές, και σε μια νομοπαρασκευαστική διαδικασία, σε περίπτωση μη επιτυχούς διαβούλευσης, όπου και εφαρμόζεται η συνήθης νομοθετική διαδικασία με τη σύμπραξη του ΕΚ και του Συμβουλίου.

Η πιθανή εφαρμογή ωστόσο μιας ειδικής πλειοψηφίας δια μέσου του αρ. 116 ΣΛΕΕ βρίσκει την Επιτροπή ιδιαιτέρως επιφυλακτική λόγω των αυστηρών προϋποθέσεων εφαρμογής της και του

²³⁰ ΚΒΦΕ, ΚΕΒΦΕ, Ψηφιακό Φορολογικό Πακέτο

²³¹ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2011) 594 τελικό στις 28.9.2011, «Πρόταση Οδηγίας του Συμβουλίου για ένα κοινό σύστημα φόρου επί των χρηματοπιστωτικών συναλλαγών και για την τροποποίηση της οδηγίας 2008/7/ΕΚ», Βρυξέλλες

²³² Άρθρο 20 της ΣΕΕ και άρθρα 326 έως 334 της ΣΛΕΕ.

²³³ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2019) 8 τελικό στις 15.01.2019, «Προς μια πιο αποτελεσματική και πιο δημοκρατική διαδικασία λήψης αποφάσεων στη φορολογική πολιτική της ΕΕ», Στρασβούργο, σελ.11

²³⁴ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2019, Δελτίο Τύπου «A gradual transition to more efficient and democratic decision-making in EU tax policy - Questions and Answers», Στρασβούργο

ότι δεν έχει χρησιμοποιηθεί μέχρι σήμερα σε κανένα τομέα της ευρωπαϊκής πολιτικής. Το γεγονός που επιβεβαίωσε την απροθυμία της Επιτροπής για χρήση του αρ. 116 ΣΛΕΕ ήρθε όταν μερικούς μήνες αργότερα ο επίτροπος Πιερ Μοσκοβισί απαντώντας σε ερώτηση στο ΕΚ ανέφερε χαρακτηριστικά πως το άρθρο 116 ΣΛΕΕ δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως νομική βάση για την ψήφιση προτάσεων φορολογικής εναρμόνισης όπως αυτή της ΚΕΒΦΕ και του ψηφιακού πακέτου φορολογίας²³⁵.

Παρόμοια επιφυλακτική στάση διατήρησε η Επιτροπή και στην περίπτωση του αρ. 325 ΣΛΕΕ κυρίως λόγω του περιορισμένου πεδίου στο οποίο έχει εφαρμογή. Η διάταξη αυτή προβλέπει το ειδικότερο νομικό πλαίσιο για την πρόληψη και καταπολέμηση της απάτης κατά των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης, γι' αυτόν ακριβώς το λόγο θα ήταν δυνατό να χρησιμοποιηθεί για ορισμένα μόνο μέτρα καταπολέμησης της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ, δεδομένου ότι ο ΦΠΑ αποτελεί ίδιο πόρο της ΕΕ, όχι όμως για να προσφέρει μια σταθερή λύση²³⁶.

Οι ανωτέρω διατάξεις, αν και αποτελούν πιθανές επιλογές, δεν χαίρουν ιδιαίτερης προτίμησης από την Επιτροπή καθώς προσφέρονται πιο πρακτικοί τρόποι μετάβασης από την ομοφωνία στην ειδική πλειοψηφία.

Ένας τέτοιος τρόπος είναι η χρήση της ρήτρας «γέφυρας» και συγκεκριμένα του άρθρου 48 παρ.7 ΣΕΕ που παρέχει τη δυνατότητα χρήσης της ψηφοφορίας με ειδική πλειοψηφία, τόσο εντός του πλαισίου της ειδικής νομοθετικής διαδικασίας, κατά την οποία ο ρόλος του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου είναι απλώς συμβουλευτικός, όσο και εντός του πλαισίου της συνήθους νομοθετικής διαδικασίας, όπου το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο συναποφασίζει.²³⁷

Πρόκειται για μια πιο «ανώδυνη» επιλογή σε σχέση με το άρθρο 116 ΣΛΕΕ, καθώς για να ενεργοποιηθεί η ρήτρα προβλέπεται μια συλλογική διαδικασία με συμμετοχή της πλειοψηφίας των οργάνων της Ένωσης και των κρατών-μελών²³⁸. Ωστόσο, και σε αυτήν την περίπτωση απαιτείται η σύμφωνη γνώμη όλων των εθνικών κοινοβουλίων γεγονός που αυτομάτως δυσχεραίνει σε μεγάλο βαθμό την εφαρμογή του.

²³⁵ Πιέρ Μοσκοβισί, 2019, «Απάντηση σε ερώτηση στο ΕΚ εκ μέρους της Ευρωπαϊκής Επιτροπής»,

²³⁶ Β. Χριστιανός, 2012, «Κατ' άρθρο ερμηνεία της Συνθήκης ΕΕ και ΣΛΕΕ», Νομική Βιβλιοθήκη, σελ. 1287

²³⁷ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, «Ευελιξία κατά τη λήψη αποφάσεων στην ΕΕ: μεταβατικές ρήτρες, ρήτρες συγκράτησης και ρήτρες επίσπευσης», eur-lex

²³⁸ Το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο πρέπει να αναλάβει την πρωτοβουλία, αναφέροντας το πεδίο εφαρμογής της προβλεπόμενης αλλαγής στη διαδικασία λήψης αποφάσεων, και να τη διαβιβάσει στα εθνικά κοινοβούλια. Αν δεν εκφραστεί αντίθεση από οποιοδήποτε εθνικό κοινοβούλιο εντός έξι μηνών, το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο μπορεί να εκδώσει, ομόφωνα, την εν λόγω απόφαση, αφού λάβει την έγκριση του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου.

3. Η σταδιακή προσέγγιση και το 116 ΣΛΕΕ ως «απειλή» της Επιτροπής

Για την Επιτροπή, το ερώτημα δεν είναι πλέον κατά πόσον υπάρχει ανάγκη απομάκρυνσης από την ομοφωνία στον τομέα της φορολογίας, αλλά μάλλον το πώς και το πότε θα συμβεί κάτι τέτοιο. Το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, πολλά κράτη μέλη και ενδιαφερόμενοι έχουν εκφράσει την ίδια άποψη²³⁹.

Η επιλογή που φάνηκε να ταιριάζει περισσότερο με την προσεκτική προσέγγιση των κρατών από την Επιτροπή ήταν αυτή της χρήσης μιας ρήτρας-γέφυρας που περιέχεται στις Συνθήκες. Μια τέτοιου είδους διάταξη προσφέρεται για την σταδιακή μετάβαση στην ειδική πλειοψηφία από τη στιγμή που το εύρος εφαρμογής της καταλαμβάνει όσες περιπτώσεις η ΣΛΕΕ ή ο υπό V τίτλος της ΣΕΕ ορίζουν ότι το Συμβούλιο αποφασίζει με ομοφωνία σε έναν ορισμένο τομέα ή σε μια συγκεκριμένη περίπτωση, εξαιρουμένων βέβαια των αποφάσεων που επάγονται στρατιωτικών επιπτώσεων ή αφορούν τον τομέα της άμυνας.

Η στοχευμένη προσέγγιση είναι απαραίτητη ώστε να προσαρμοστούν τα κράτη-μέλη και να συμβάλουν τα ίδια στη διαδικασία συλλογικά, εξασφαλίζοντας παράλληλα τις λιγότερες δυνατές συγκρούσεις και τους κλυδωνισμούς που θα επέφερε μια άμεση αλλαγή. Η σταδιακή αυτή μετάβαση προτείνεται από την Επιτροπή να πραγματοποιηθεί σε 4 διακριτά στάδια το καθένα από τα οποία θα έχει σαφή ορόσημα και στόχους.

Τα δυο αρχικά στάδια αποτελούν και την έναρξη της μετάβασης και έχουν ως στόχο την εξοικείωση των κρατών-μελών με τη διαδικασία της ειδικής πλειοψηφίας σε τομείς που άπτονται της φορολογίας. Στο πρώτο στάδιο η ψηφοφορία με ειδική πλειοψηφία θα εφαρμοστεί για μέτρα που δεν επιδρούν άμεσα στις φορολογικές βάσεις και τους συντελεστές των κρατών-μελών αλλά σε ζητήματα που αφορούν κυρίως την καταπολέμηση των επιβλαβών φορολογικών τακτικών και τη διακρατική συνεργασία των φορολογικών αρχών. Στο δεύτερο στάδιο θα καλύπτονται μέτρα φορολογικού μεν χαρακτήρα τα οποία άπτονται δε κυρίως άλλων στόχων πολιτικής όπως για παράδειγμα η καταπολέμηση της κλιματικής αλλαγής, η βελτίωση της δημόσιας υγείας και η πολιτική μεταφορών²⁴⁰.

Η ουσιαστική μετάβαση και ο λόγος που η Επιτροπή εισηγήθηκε την αλλαγή της διαδικασίας ψήφισης επέρχεται στα δύο τελευταία στάδια. Το τρίτο στάδιο θα εστιάζει στους ήδη

²³⁹ Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, 2017, «Σύσταση του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου της 13ης Δεκεμβρίου 2017 προς το Συμβούλιο και την Επιτροπή εν συνεχεία της έρευνας για τη νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες, τη φοροαποφυγή και τη φοροδιαφυγή (2016/3044(RSP))», Υπηρεσία Εκδόσεων της ΕΕ, παράγραφος 205 και επίσης Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, 2017, «Ψήφισμα του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου της 16ης Φεβρουαρίου 2017 σχετικά με τη βελτίωση της λειτουργίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης με βάση τις δυνατότητες της Συνθήκης της Λισαβόνας (2014/2249(INI))», Υπηρεσία Εκδόσεων της ΕΕ, παράγραφος 27.

²⁴⁰ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2019) 8 τελικό στις 15.01.2019, «Προς μια πιο αποτελεσματική και πιο δημοκρατική διαδικασία λήψης αποφάσεων στη φορολογική πολιτική της ΕΕ», σελ. 14

εναρμονισμένους τομείς της φορολογίας και θα επικεντρώνεται στην αναβάθμιση και την προσαρμογή τους ώστε να ανταποκριθούν στα νέα δεδομένα και συνθήκες²⁴¹, ενώ στο τέταρτο και τελικό στάδιο η ειδική πλειοψηφία θα εφαρμοστεί για την ψήφιση προτάσεων μείζονος σημασίας για την Ένωση και την άμεση φορολογική της πολιτική και οι οποίες είχαν στο παρελθόν σταματήσει στο τείχος της ομοφωνίας²⁴².

Με τα παραπάνω κλιμακούμενου πεδίου εφαρμογής στάδια θα καταστεί το φορολογικό σύστημα της ΕΕ ικανό να συμβαδίζει με τις παγκόσμιες εξελίξεις και να είναι ανταγωνιστικό από τη στιγμή που θα διευκολυνθεί η άμεση λήψη των απαραίτητων μέτρων που θα αναδιοργανώσουν τα ευρωπαϊκά φορολογικά συστήματα.

Η προσεκτική και μετριοπαθής θεώρηση της Επιτροπής όμως δεν φαίνεται μέχρι στιγμής να αποδίδει στο βαθμό που θα ήταν επιθυμητό, καθώς μερικά κράτη-μέλη με βασικό πρωταγωνιστή την Ιρλανδία παραμένουν αμετακίνητα στο θέμα της ομοφωνίας και επιμένουν στην καταλληλότητα της διαδικασίας αυτής για όλες τις φορολογικές προτάσεις σε ευρωπαϊκό επίπεδο.²⁴³

Μια στάση που δεν αναμένεται να αλλάξει εύκολα ειδικά και μετά την πρόσφατη απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου στην υπόθεση Ιρλανδίας κατά Επιτροπής²⁴⁴ το οποίο ακύρωσε την απόφαση της Επιτροπής²⁴⁵ σχετικά με τις ιρλανδικές φορολογικές αποφάσεις (γνωστές ως « tax rulings») υπέρ της εταιρίας Apple²⁴⁶. Η Επιτροπή δεν κατάφερε να αποδείξει ενώπιον του Δικαστηρίου τα «λάθη στις μεθόδους υπολογισμού στις αμφισβητούμενες φορολογικές αποφάσεις»²⁴⁷, τα οποία υπολογίστηκαν σε μη αποδοθέντες φόρους ύψος 13 δισεκατομμυρίων. Ωστόσο, το Δικαστήριο αναγνώρισε την ελλιπή και περιστασιακώς ασυνεπή φύση των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων, δεδομένης της έλλειψης ενός εναρμονισμένου φορολογικού πλαισίου²⁴⁸.

²⁴¹ Πρόκειται κυρίως για ζητήματα έμμεσης φορολογίας που παρατηρείται μεγαλύτερος βαθμός εναρμόνισης (ΦΠΑ, ειδικοί φόροι κατανάλωσης)

²⁴² ΚΕΒΦΕ, Ψηφιακό Πακέτο Φορολόγησης

²⁴³ T.Connelly, 2020, «European Commission proposes using treaty provision over tax rules», Ireland's National Public Service Media

²⁴⁴ ΔΕΕ 15.07.2020, Ιρλανδία κ.λπ. κατά Ευρωπαϊκής Επιτροπής, T-778/16, ECLI:EU:T:2020:338

²⁴⁵ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2016, Δελτίο Τύπου «Κρατική ενίσχυση: Η Ιρλανδία χορήγησε παράνομα φορολογικά πλεονεκτήματα στην Apple αξίας έως 13 δισ. EUR», Βρυξέλλες

²⁴⁶ Η Ιρλανδία χορήγησε στην Apple παράνομα φορολογικά πλεονεκτήματα, τα οποία έδωσαν στην εταιρεία τη δυνατότητα να καταβάλλει επί σειρά ετών σημαντικά λιγότερους φόρους από ό,τι άλλες επιχειρήσεις. Η επιλεκτική αυτή μεταχείριση επέτρεψε την Apple να καταβάλει εταιρικό φόρο με πραγματικό συντελεστή της τάξης του 1 τοις εκατό επί των κερδών που πραγματοποίησε στην Ευρώπη το 2003, ο οποίος μειώθηκε στο 0,005 τοις εκατό το 2014.

²⁴⁷ ΔΕΕ 15.07.2020, Ιρλανδία κ.λπ. κατά Ευρωπαϊκής Επιτροπής, T-778/16, σκ. 344

²⁴⁸ ό.π., σκ. 497 T

Η απόφαση αυτή μαζί με την απόφαση στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις T-760/15 και T-636/16²⁴⁹, που επίσης αφορούσαν tax rulings αυτή τη φορά εκ μέρους της Ολλανδίας υπέρ της εταιρίας Starbucks, αποτέλεσαν ένα ισχυρό πλήγμα στην πολιτική της Επιτροπής και την ώθησαν να εκκινήσει μια περισσότερο επιθετική στρατηγική και να επικοινωνήσει την ανάγκη για τη δημιουργία ενός εναρμονισμένου συνόλου κανόνων άμεσης φορολογίας.

Το πρώτο δείγμα εντοπίζεται στην ανακοίνωση με τίτλο «Σχέδιο δράσης για δίκαιη και απλή φορολόγηση που στηρίζει τη στρατηγική ανάκαμψης»²⁵⁰. Παρά τις εξαγγελίες του προ της αποφάσεως Apple διαστήματος για μη χρήση του αρ. 116 ΣΛΕΕ, τονίζει πως αναθεωρεί την άποψή της αυτήν²⁵¹. Εμφανίζεται, αν όχι έτοιμη, σίγουρα πιο θετική στην ενεργοποίηση του άρθρου και σε μια αμεσότερη μετάβαση στην συνήθη νομοθετική διαδικασία, έχοντας μετριάσει τους ενδοιασμούς της για τους πολιτικούς τριγμούς και εντάσεις που μπορεί να δημιουργηθούν κατά την αναφερόμενη στο αρ. 116 ΣΛΕΕ διαδικασία²⁵².

Με την επαναφορά στο προσκήνιο του αρ. 116 ΣΛΕΕ και με την εξαγγελία για άσκηση έφεσης κατά της προαναφερθείσας απόφασης²⁵³ η Επιτροπή μέσα σε λίγους μήνες κατάφερε να απεκδυθεί της διστακτικότητά της και να μετατρέψει την αναμονή για κινητοποίηση των κρατών σε ενεργό ρόλο. Φαντάζει έτοιμη να χρησιμοποιήσει όλα τα διαθέσιμα εργαλεία και όλους τους πιθανούς μηχανισμούς²⁵⁴ για να μετατραπεί στην απαραίτητη κινητήριου δύναμη που είναι ικανή να «ταράξει» το ευρωπαϊκό φορολογικό γίγνεσθαι και να επιτύχει την πολυπόθητη εναρμόνιση των φορολογικών συστημάτων, τόσο σε κανονιστικό όσο και σε λειτουργικό επίπεδο.

²⁴⁹ ΓΔΕΕ 24.09.2019, Βασιλείο των Κάτω Χωρών κατά Ευρωπαϊκής Επιτροπής, T-760/15, ECLI:EU:T:2019:669

ΓΔΕΕ 24.09.2019, Starbucks και Starbucks Manufacturing Emea κατά Επιτροπής, T-636/16, ECLI:EU:T:2019:669

²⁵⁰ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2020) 312 τελικό στις 15.7.2020, «Σχέδιο δράσης για δίκαιη και απλή φορολόγηση που στηρίζει της στρατηγική ανάκαμψης», Βρυξέλλες

²⁵¹ ό.π.,σελ.3

²⁵² Αν η Επιτροπή διαπιστώσει ότι η υφισταμένη διαφορά μεταξύ των νομοθετικών, κανονιστικών ή διοικητικών διατάξεων των κρατών μελών νοθεύει τους όρους ανταγωνισμού εντός της εσωτερικής αγοράς και επομένως προκαλεί στρέβλωση που πρέπει να εξαιρεθεί, διαβουλεύεται με τα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη.

Αν οι διαβουλεύσεις δεν οδηγήσουν στην εξάλειψη της εν λόγω στρεβλώσεως, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο, αποφασίζοντας σύμφωνα με τη συνήθη νομοθετική διαδικασία, εκδίδουν τις, προς τον σκοπό αυτόν, αναγκαίες οδηγίες. Μπορεί επίσης να ληφθεί κάθε άλλο πρόσφορο μέτρο που προβλέπεται από τις Συνθήκες.

²⁵³R. Carroll, 2020, «European commission to appeal against €13bn Apple tax ruling», The Guardian,

²⁵⁴ Δήλωση Εκτελεστικής Αντιπροέδρου της Επιτροπής Margrethe Vestager, 2020, «On the Commission's decision to appeal the General Court's judgment on the Apple tax State aid case in Ireland», Ευρωπαϊκή Επιτροπή

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

Από τα πρώτα στάδια συγκρότησης της ΕΕ και της εγκαθίδρυσης της εσωτερικής αγοράς η επιτυχία ή μη του εγχειρήματος συνδέθηκε άμεσα με τις στρατηγικές επιλογές και κατευθύνσεις στον τομέα της φορολογικής πολιτικής. Η σημασία ενός ολοκληρωμένου συστήματος φορολόγησης σε πανευρωπαϊκό επίπεδο με κοινές βάσεις και ενιαίο πεδίο εφαρμογής διαδραματίζει πλέον πρωταγωνιστικό ρόλο στην ευρωπαϊκή οικονομία και συγκροτεί μια ανάγκη που δύσκολα μπορεί να αμφισβητηθεί και να αγνοηθεί.

Η αδήριτη αυτή ανάγκη καθίσταται ακόμα πιο έντονη υπό το πρίσμα των σύγχρονων κοινωνικο-οικονομικών συνθηκών. Συγκεκριμένα, η αλματώδης τεχνολογικής πρόοδος και η ενσωμάτωση-θεμελίωσή της σε όλες τις εκφάνσεις της ζωής και δη της οικονομικής, σε συνδυασμό με την αδιάκοπη αστάθεια στον οικονομικό τομέα με τις αλληπάλληλες κρίσεις και την πρωτόγνωρη εμπειρία της παγκόσμιας πανδημίας έχουν εντείνει τη δράση της Επιτροπής. Η μέχρι σήμερα ανιχνεύσιμη ευρωπαϊκή «επέμβαση» σε τέτοιου είδους φορολογικά ζητήματα μπορεί να μην είναι τόσο μακριά όσο μερικοί πιστεύουν (ή ελπίζουν).

Η εν λόγω αλλαγή και μεταμόρφωση των φορολογικών συστημάτων σχεδιάζεται σε δυο διακριτά επίπεδα που αντιστοιχούν στα δυο βασικά προβλήματα. Πρώτον, στον εκσυγχρονισμό της φιλοσοφίας του φορολογικού μηχανισμού και στη διαμόρφωσή του κατά τέτοιον τρόπο ώστε να ανταποκρίνεται στα νέα επιχειρησιακά μοντέλα και να αποφεύγονται φαινόμενα φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών-μελών, φαινόμενα που όπως είναι προφανές πλήττουν τη λειτουργία της εσωτερικής ευρωπαϊκής αγοράς. Σκοπός που επιδιώκεται να επιτευχθεί μέσω της οριοθέτησης της διακριτικής ευχέρειας των κρατών-μελών αναφορικά με τη φορολόγηση του εταιρικού εισοδήματος (ΚΕΒΦΕ) και τη φορολόγηση των εταιρειών με σημαντική ψηφιακή παρουσία (Ψηφιακό Πακέτο Φορολόγησης).

Στο δεύτερο επίπεδο προβλέπεται η επαναξιολόγηση και η αναδιοργάνωση των κεντρικών διοικητικών φορολογικών μηχανισμών καθώς και του τρόπου λήψεως των αποφάσεων σε ευρωπαϊκό επίπεδο. Συγκεκριμένα, προωθούνται οργανωτικές μεταρρυθμίσεις των εθνικών φορολογικών διοικήσεων που μέσω του εκσυγχρονισμού και της μεταξύ τους συνεργασίας σε διακρατικό επίπεδο θα καταστήσουν αποτελεσματικότερη, ή τουλάχιστον λιγότερο επαχθή, τη φορολογική διαδικασία.

Ιδιαίτερα σημαντική είναι και η πλέον φιλόδοξη πρωτοβουλία της Επιτροπής για την εύρεση εναλλακτικών οδών προκειμένου να αντιμετωπιστεί η απροθυμία των κρατών-μελών και η στασιμότητα του ευρωπαϊκού φορολογικού τομέα μέσω του περιορισμού των αυστηρών

διαδικαστικών προϋποθέσεων ψήφισης (Ειδική Πλειοψηφία) και πιθανής χρήσης έτερων ρητρών που προβλέπονται στις ιδρυτικές συνθήκες (αρ. 116 ΣΛΕΕ).

Εντός του ευρωπαϊκού συστήματος η Επιτροπή λειτουργεί ως ο μοχλός που κινεί την πολιτική της ΕΕ. Από την Επιτροπή ξεκινά κάθε δράση της Ένωσης, καθώς αυτή έχει την αρμοδιότητα να υποβάλλει στο Συμβούλιο προτάσεις για ενωσιακές νομοθετικές ρυθμίσεις (το λεγόμενο «δικαίωμα πρωτοβουλίας» της Επιτροπής). Στο πλαίσιο αυτό, η Επιτροπή δεν ενεργεί κατά το δοκούν, αλλά είναι υποχρεωμένη να ενεργεί όταν και όπως το επιβάλλει το συμφέρον της Ένωσης²⁵⁵.

Αυτό ακριβώς επιδιώκεται με τις πρωτοβουλίες που αναλύθηκαν στην παρούσα εργασία και οι οποίες συνθέτουν τα πρώτα βήματα για τη δημιουργία ενός εναρμονισμένου συστήματος άμεσης φορολογίας. Τόσο η ΚΕΒΦΕ, το ψηφιακό πακέτο φορολόγησης όσο και οι μεταρρυθμίσεις στους φορολογικούς μηχανισμούς και στη διαδικασία νομοθέτησης αποσκοπούν στη δημιουργία ενός ολοκληρωμένου φορολογικού πεδίου στο οποίο θα υπάγονται οι εναρμονισμένες πλέον εθνικές πολιτικές. Ένα φορολογικό πεδίο που θα αποτελεί γόνιμο έδαφος για την περαιτέρω εδραίωση του οικονομικού συντακτικού προτύπου της Ένωσης.

Το εμπόδιο που καλείται να ξεπεραστεί διευρύνεται πέραν των νομοθετικών ζητημάτων και των διατάξεων που θα διαρθρώνουν το σύστημα που οραματίζεται η Επιτροπή και τοποθετείται στην επίτευξη της απόλυτης ισορροπίας μεταξύ της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών μελών και του στόχου της εναρμονισμένης εσωτερικής αγοράς²⁵⁶. Πρόκειται για σαφέστατα το πολυπλοκότερο εμπόδιο που πρέπει να ξεπεράσει η Επιτροπή και δεν αρκεί προφανώς μόνο η συνεχής υπενθύμιση στα κράτη, υπό τη μορφή ανακοινώσεων, για τα υπάρχοντα προβλήματα και τις πιθανές λύσεις, μια τακτική που ακολουθούσε και συνεχίζει να ακολουθεί σε πολλά πεδία της ενωσιακής πολιτικής. Απαιτείται η παράλληλη «παρέμβαση» σε όλες τις εκφάνσεις του εμποδίου, κάτι το οποίο προσπαθεί να επιτύχει μέσω του πλαισίου των πολλαπλών ροών²⁵⁷.

Ο βασικός άξονας του συγκεκριμένου συστήματος συνοψίζεται στο ότι η επιτυχία μιας πολιτικής στρατηγικής εξαρτάται από την αλληλεπίδραση μεταξύ τριών παραγόντων: του προβλήματος, της λύσης και της πολιτικής βούλησης²⁵⁸.

²⁵⁵ K.D. Borhardt, 2018, «Το αλφάβητο του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης», Publications Office of the EU, σελ.77

²⁵⁶ T. A. Kaye, 2009, «Commentary Europe's Balancing Act: Trends in Taxation», ILSA Journal of International & Comparative Law, Iss. 16:2, σελ. 424

²⁵⁷ J. Kingdon, 1997, «Agendas, Alternatives and Public Policies», Harper Collins, σελ. 145-150

²⁵⁸ N.Zahariadis, 1996, «Selling British Rail: An Idea Whose Time Has Come?», Comparative Political Studies, Vol 29, Iss. 4, σελ. 403.

Προκειμένου να εντοπίσει κανείς τη συσχέτιση των παραγόντων αυτών θα πρέπει να προχωρήσει στη σύζευξή τους²⁵⁹, δηλαδή να κατανοήσει ότι μόνο ο κατάλληλος συνδυασμός τους μια συγκεκριμένη χρονική στιγμή μπορεί να εξασφαλίσει το επιθυμητό αποτέλεσμα. Επομένως, η ουσιαστική απάντηση στο γρίφο της εναρμόνισης της άμεσης φορολογίας κρύβεται στην επιλογή της θέσης και της στρατηγικής της Επιτροπής ώστε να είναι έτοιμη την κατάλληλη χρονική στιγμή να συνενώσει το πρόβλημα, τη λύση και τους πολιτικούς συσχετισμούς.

Δεν αρκεί για παράδειγμα μόνο ο εντοπισμός του βασικού προβλήματος στην άμεση φορολόγηση του εταιρικού εισοδήματος ή μόνο η οργάνωση των παραμέτρων και των στοιχείων που θα διέπουν τον μηχανισμό επιλύσεως. Πρέπει τα δύο αυτά στοιχεία να «παρουσιαστούν» στα κράτη-μέλη όταν θα έχουν ήδη τη διάθεση, ή και την ανάγκη, να προχωρήσουν σε αυτό το επόμενο επίπεδο ενοποίησης.

Κατά την άποψή μου, η απύσχα μέχρι στιγμής πολιτική βούληση των κρατών-μελών δεν αποτελεί αποκλειστική ευθύνη της Επιτροπής, ούτε βέβαια η κινητοποίησή τους μπορεί να αποτελέσει άμεση απόρροια των συνεχών δράσεων και ενημερώσεών της. Είναι ζήτημα που εξαρτάται, κατά ένα μεγάλο βαθμό, από την εκάστοτε χρονική και πολιτική συγκυρία και τις επικρατούσες κοινωνικο-οικονομικές συνθήκες. Η διαδρομή για μια πλήρως εναρμονισμένη εσωτερική αγορά χωρίς εμπόδια και παραμορφώσεις είναι μια διαδρομή εξέλιξης και όχι επανάστασης.

Το θέμα δεν είναι ούτε η ακρίβεια ούτε η ποιότητα των προβλέψεων και των προτάσεων της Επιτροπής, όπως είχε πει ο John Maynard Keynes «καλύτερα να είσαι στο περίπου σωστό παρά ολοκληρωτικά λάθος», αλλά η γενικότερη κατεύθυνση την οποία προσπαθεί να μεταδώσει στα κράτη-μέλη.

Μια κατεύθυνση για την υιοθέτηση μιας φορολογική στρατηγικής που θα συμβαδίζει με τις υπόλοιπες ευρωπαϊκές πολιτικές και με το πνεύμα της ενοποίησης²⁶⁰. Όπως ακριβώς και ένα ανθρώπινο σώμα δεν μπορεί να λειτουργήσει στο μέγιστο βαθμό αν δεν είναι όλα τα μέλη του συγχρονισμένα έτσι ακριβώς και η Ένωση με την ύπαρξη και λειτουργία 27 διαφορετικών συστημάτων άμεσης φορολόγησης εντός της ενιαίας ευρωπαϊκής αγοράς, δεν μπορεί να λειτουργήσει αποτελεσματικά και να επιφέρει το μέγιστο των ευεργετικών αποτελεσμάτων στα κράτη-μέλη της.

²⁵⁹ J. Kingdon, 1997, «Agendas, Alternatives and Public Policies», Harper Collins, σελ. 165 -175

²⁶⁰ S. Niazi, R. Krever, 2015, «Is Integration of Income Taxation Possible in the EU?», Monash U. Department of Business Law & Taxation Research Paper No. 2015, Vol 2, Iss. 22, σελ.470

NΟΜΟΛΟΓΙΑ

ΔΕΚ 05.02.1963, NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos κατά Nederlandse administratie der belastingen, C-26/62, Συλλ. 1954-1964 00863, 1954-1964 00863

ΔΕΚ 15.07.1964, Flaminio Costa κατά Ente Nazionale per l'Energia Elettrica, C- 6/64, Συλλ. 1954-1964 01191, ECLI:EU:C:1964:66

ΔΕΚ 05.05.1982, Gaston Schul Douane Expeditie BV κατά Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen Roosendaal, C-15/81, Συλλ.1982 -01409, ECLI:EU:C:1982:135

ΔΕΚ 28.01.1992, Hanns-Martin Bachmann κατά Βελγικού Δημοσίου, C-204/90, Συλλ. 1992 I-00249, ECLI:EU:C:1992:35

ΔΕΚ 14.02.1995, Finanzamt Köln-Altstadt κατά Roland Schumacker, C-279/93, Συλλ. 1995 I-00225, ECLI:EU:C:1995:31

ΓΔΕΕ 15.07.2020, Ιρλανδία κ.λπ. κατά Ευρωπαϊκής Επιτροπής, T-778/16, ECLI:EU:T:2020:338

ΓΔΕΕ 24.09.2019, Βασίλειο των Κάτω Χωρών κατά Ευρωπαϊκής Επιτροπής, T-760/15, ECLI:EU:T:2019:669

ΓΔΕΕ 24.09.2019, Starbucks και Starbucks Manufacturing Emea κατά Επιτροπής, T-636/16, ECLI:EU:T:2019:669

ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΕΙΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ

COM(75) 391 τελικό στις 23.07.1975, «Action programme for taxation», Βρυξέλλες

COM(90) 601 τελικό στις 25.05.1990, «About the policy in the area of business taxation», Στρασβούργο

COM(97) 495 τελικό στις 01.10.1997, «Προς ένα φορολογικό συντονισμό στην Ευρωπαϊκή Ένωση :Πακέτο μέτρων για την αντιμετώπιση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού», Βρυξέλλες

COM(2001) 260 στις 10.10.2001, «Φορολογική πολιτική στην Ευρωπαϊκή Ένωση: προτεραιότητες για τα προσεχή έτη», Βρυξέλλες

COM(2006) 823 τελικό στις 19.12.2006, «Συντονισμός των συστημάτων άμεσης φορολογίας των κρατών μελών στην εσωτερική αγορά», Βρυξέλλες

COM(2010) 2020 στις 3.3.2010, «EUROPE 2020:A strategy for smart, sustainable and inclusive growth», Βρυξέλλες

COM(2011) 121 τελικό στις 16.03.2011, « Πρόταση Οδηγίας του Συμβουλίου για την κοινή ενοποιημένη βάση φορολογίας εταιρειών (ΚΕΒΦΕ)», {SEC(2011) 315 τελικό} {SEC(2011) 316 τελικό}, Βρυξέλλες

COM(2011) 594 τελικό στις 28.9.2011, «Πρόταση Οδηγίας του Συμβουλίου για ένα κοινό σύστημα φόρου επί των χρηματοπιστωτικών συναλλαγών και για την τροποποίηση της οδηγίας 2008/7/ΕΚ», {SEC(2011) 1102 τελικό} {SEC(2011) 1103 τελικό}, Βρυξέλλες

COM(2015) 136 τελικό στις 18.3.2015, «Σχετικά με τη φορολογική διαφάνεια για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής», Βρυξέλλες

COM(2015) 192 τελικό στις 6.5.2015, «Στρατηγική για την ψηφιακή ενιαία αγορά της Ευρώπης», Βρυξέλλες

COM(2015) 302 τελικό στις 17.6.2015, «Ένα δικαιότερο και αποδοτικότερο σύστημα φορολόγησης των εταιρειών στην Ευρωπαϊκή Ένωση: 5 νευραλγικοί τομείς δράσης», Βρυξέλλες

COM(2016) 23 τελικό στις 28.1.2016, «Δέσμη για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής: Επόμενα βήματα για την επίτευξη πραγματικής φορολόγησης και μεγαλύτερης φορολογικής διαφάνειας στην ΕΕ», Βρυξέλλες

COM(2016) 24 τελικό στις 28.1.2016, «Σχετικά με μια εξωτερική στρατηγική για πραγματική φορολόγηση», Βρυξέλλες

COM(2016) 179 τελικό στις 19.4.2016, «EU eGovernment Action Plan 2016-2020 Accelerating the digital transformation of government», Βρυξέλλες

COM(2016) 180 τελικό στις 19.4.2016, «Ψηφιοποίηση της ευρωπαϊκής βιομηχανίας Τα πλήρη οφέλη από την ψηφιακή ενιαία αγορά», Βρυξέλλες

COM(2016) 451 τελικό στις 5.7.2016, «Communication on further measures to enhance transparency and the fight against tax evasion and avoidance», Στρασβούργο

COM(2016) 682 τελικό στις 25.10.2016, «Δημιουργία ενός δίκαιου, ανταγωνιστικού και σταθερού συστήματος φορολόγησης των εταιρειών για την ΕΕ», Στρασβούργο

COM(2016) 683 τελικό στις 25.10.2016, «Πρόταση Οδηγίας του Συμβουλίου για μια κοινή ενοποιημένη βάση φορολογίας εταιρειών», {SWD(2016) 341 final} {SWD(2016) 342 final}, Στρασβούργο

COM(2016) 685 τελικό στις 25.10.2016, «Πρόταση Οδηγίας του Συμβουλίου για μια κοινή βάση φορολογίας εταιρειών», {SWD(2016) 341} {SWD(2016) 342}, Στρασβούργο

COM(2017) 228 τελικό στις 10.5.2017, «Σχετικά με την ενδιάμεση επανεξέταση της εφαρμογής της στρατηγικής για την ψηφιακή ενιαία αγορά: Μια συνδεδεμένη ψηφιακή αγορά για όλους», Βρυξέλλες

COM(2017) 547 τελικό στις 21.9.2017, «A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market», Βρυξέλλες

COM(2017) 778 τελικό στις 18.12.2017, «Σχετικά με τη λειτουργία των διευθετήσεων που θεσπίστηκαν με την οδηγία 2010/24/ΕΕ του Συμβουλίου, της 16ης Μαρτίου 2010, περί αμοιβαίας συνδρομής για την είσπραξη απαιτήσεων σχετικών με φόρους, δασμούς και άλλα μέτρα», Βρυξέλλες

COM(2018) 146 τελικό στις 21.3.2018, «Καιρός για ένα σύγχρονο, δίκαιο και αποδοτικό φορολογικό πρότυπο για την ψηφιακή οικονομία», Βρυξέλλες

COM(2018) 147 τελικό στις 21.3.2018, «Πρόταση Οδηγίας του Συμβουλίου για τη θέσπιση κανόνων σχετικά με τη φορολόγηση των εταιρειών με σημαντική ψηφιακή παρουσία», {SWD(2018) 81 final} - {SWD(2018) 82 final}, Βρυξέλλες

COM(2018) 148 τελικό στις 21.3.2018, «Πρόταση Οδηγίας του Συμβουλίου σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου ψηφιακών υπηρεσιών επί εσόδων που προκύπτουν από την παροχή ορισμένων ψηφιακών υπηρεσιών», {SWD(2018) 81} - {SWD(2018) 82}, Βρυξέλλες

COM(2019) 8 τελικό στις 15.01.2019, «Προς μια πιο αποτελεσματική και πιο δημοκρατική διαδικασία λήψης αποφάσεων στη φορολογική πολιτική της ΕΕ», Στρασβούργο

COM(2020) 37 τελικό στις 29.1.2020 , «Annexes to the communication from the commission to the european parliament, the council, the european economic and social committee and the committee of the regions- Commission Work Programme 2020; A Union that strives for more», Βρυξέλλες

COM(2020) 93 τελικό στις 10.3.2020, «Εντοπισμός και αντιμετώπιση των φραγμών στην ενιαία αγορά», Βρυξέλλες

COM(2020) 312 τελικό στις 15.7.2020, «Σχέδιο δράσης για δίκαιη και απλή φορολόγηση που στηρίζει της στρατηγική ανάκαμψης», Βρυξέλλες

COM(2020) 313 τελικό στις 15.7.2020, «Σχετικά με τη χρηστή φορολογική διακυβέρνηση εντός και εκτός της ΕΕ», Βρυξέλλες

COM(2020) 314 τελικό στις 15.7.2020, «Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation», {SEC(2020) 271 final} - {SWD(2020) 129 final} - {SWD(2020) 130 final} - {SWD(2020) 131 final}, Βρυξέλλες

COM(2020) 456 τελικό στις 27.5.2020, «Η ώρα της Ευρώπης: ανασύνταξη και προετοιμασία για την επόμενη γενιά», Βρυξέλλες

ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

A.Smith, E. Cannan , 2003, «The wealth of nations», N.Y.: Bantam Classic

D. Nerudová, V. Solilova, , 2019, « The Impact of the Introduction of a CCCTB in the EU», Intereconomics

J. Ghosh, 2007, «Principles of the internal market and direct taxation», Oxford: Key Heaven Publications

J. Kingdon, 1997, «Agendas, Alternatives and Public Policies», Harper Collins

L. Cerioni, , 2015, «The European Union and Direct Taxation; A solution for a difficult relationship», Routledge

P. Genschel, G. Falkner, 2011, «The EU's Decision Traps: Comparing Policies», Oxford University Press

S. Barrios, H. Huizinga, L. Laeven, G. Nicodème , 2012, «International taxation and multinational firm location decisions», Journal of Public Economics

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2011 «Η Ευρωπαϊκή Ένωση με άλλα λόγια», Υπηρεσία Εκδόσεων της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Β. Χριστιανός, 2012, «Κατ' άρθρο ερμηνεία της Συνθήκης ΕΕ και ΣΛΕΕ», Νομική Βιβλιοθήκη

K.D. Borhardt, 2018, «Το αλφάβητο του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης», Υπηρεσία Εκδόσεων της Ευρωπαϊκής Ένωσης

ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

A. Marini, 2016, «A Second Attempt at the Common Consolidated Corporate Tax Base», EU inside,

<http://www.euinside.eu/en/news/a-second-attempt-with-the-ccctb>

A. Turrina, 2018, «Which ‘Source Taxation’ for the Digital Economy?», Intertax Vol. 46, Issue 6/7, σελ. 496

<https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Intertax/46.6/TAXI2018053>

B. Frey, 2003, «Deterrence and tax morale in the European Union.» European Review, 11(3), σελ. 385–406

Bloomberg’s Editorial Board, 2018, «Europe's Digital Tax Is a Bad Idea», Bloomberg.com, <https://www.bloomberg.com/opinion/articles/2018-04-11/europe-s-digital-tax-is-a-bad-idea>

B. Stupples, 2018, «How Politics Is Hurting the Digital Tax Debate», Bloomberg Law, Daily Tax Report: International

<https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/how-politics-is-hurting-the-digital-tax-debate-corrected>

C. E. McLure, 2008, «Harmonizing Corporate Income Taxes in the European Community: Rationale and Implications», Tax Policy and the Economy, University of Chicago Press, Vol. 22, No. 1

E. Kirchler, E. Hoelzl, I. Wahl, 2008, «Enforced versus voluntary tax compliance: The "slippery slope" framework», vol. 29, iss.2, σελ. 210-225

F. Guarascio. 2018, «Group of EU states reject compromise on digital tax as deadline looms», Reuters,

<https://www.insider.com/r-group-of-eu-states-reject-compromise-on-digital-tax-as-deadline-looms-2018-11>

International Consortium of Investigative Journalists, 2016, «Bahamas Leaks», ICIJ,

<https://www.icij.org/tags/bahamas-leaks/>

J. Beebe, 2019, «Recent Developments on the E.U.’s Digital Tax Proposal», Fellow, Center for Public Finance

<https://www.bakerinstitute.org/media/files/files/2a38fa65/bi-report-010919-cpf-digitaltax.pdf>

- J.Becker ,J. Englisch , 2019, «Taxing Where Value Is Created: What’s ‘User Involvement’ Got to Do with It?» ,Intertax Issue 2
- J.Becker ,J. Englisch ,2018, «EU Digital Services Tax: A Populist and Flawed Proposal», Kluwer International Tax Blog,
<http://kluwertaxblog.com/2018/03/16/eu-digital-services-tax-populist-flawed-proposal/>
- J.Shaw , J.Slemrod, J, Whiting, 2011, « Administration & Compliance. Dimensions of Tax Design», The Institute for Fiscal Studies, Oxford University Press
- L. Lepretre, 2014 , «Tax Avoidance: The Lux Leaks Scandal Explained», Café Babel,
<http://www.cafebabel.co.uk/politics/article/tax-avoidance-the-luxleaks-scandal-explained.html>
- L. Patricia, 2011, «Fiscal Competitiveness versus Harmful Tax Competition in the European Union», Bulletin for International Taxation, Volume 65, Iss.. 6.
- L. Wayne, K.Carr, M. Cabra, 2014, «Leaked Documents Expose Global Companies ;Secret Tax Deals in Luxembourg», International Consortium of Investigative Journalists,
<https://www.icij.org/investigations/luxembourg-leaks/leaked-documents-expose-global-companies-secret-tax-deals-luxembourg/>
- M. P., Devereux, J. Vella, ,2018, «Response to the EU Commission’s Consultation - Fair Taxation of the Digital Economy»
<https://eureka.sbs.ox.ac.uk/6809/1/WP1707.pdf>
- N. Zahariadis, 1996, «Selling British Rail: An Idea Whose Time Has Come?», Comparative Political Studies, Vol 29, Iss. 4
- P. Genschel ,A. Kemmerling, 2011, «Accelerating Downhill: How the EU Shapes Corporate Tax Competition in the Single Market», Journal of Common Market Studies, Vol.49, Is.3, σελ.585-606
- P. Valente, 2019, «Less Agreement for More EU? The Commision QMV Proposal», Kluwer International Tax Blog
<http://kluwertaxblog.com/2019/09/03/less-agreement-for-more-eu-the-commision-qmv-proposal/>
- R. Carroll, 2020, «European commission to appeal against €13bn Apple tax ruling», The Guardian,
<https://www.theguardian.com/technology/2020/sep/25/european-commission-appeal-against-apple-tax-ruling-ireland>

- R. Foroohar, 2017, «Data is the new oil and digital taxation may be the reform the US really needs», Financial Review,
<https://www.afr.com/opinion/data-is-the-new-oil-and-digital-taxation-might-be-the-reform-the-us-really-needs-20171113-gzjydp>
- R. Murphy, 2019, «The European Tax Gap: A report for the Socialists and Democrats Group in the European Parliament», Tax Research UK,
<http://www.taxresearch.org.uk/Documents/EUTaxGapJan19.pdf>
- S. Bowers, 2014, «Luxembourg tax files: how tiny state rubber-stamped tax avoidance on an industrial scale», The Guardian,
<https://www.theguardian.com/business/2014/nov/05/-sp-luxembourg-tax-files-tax-avoidance-industrial-scale>
- S. Niazi, R. Krever, 2015, «Is Integration of Income Taxation Possible in the EU?», Monash U. Department of Business Law & Taxation Research Paper No. 2015 02 22, σελ. 455-470
- T. A. Kaye, 2009, «Commentary Europe's Balancing Act: Trends in Taxation», ILSA Journal of International & Comparative Law, Iss. 16:2, σελ. 423-432
- T. Conelly, 2020, «European Commission proposes using treaty provision over tax rules», Ireland's National Public Service Media,
<https://www.rte.ie/news/europe/2020/0715/1153554-european-commission-treaty-taxation/>
- U. Lomas, 2017, «Moscovici: CCCTB Is A Tool Against Tax Avoidance», Wolter Kluwer Tax News,
https://www.taxnews.com/news/Moscovici_CCCTB_Is_A_Tool_Against_Tax_Avoidance___74619.html
- V. Braithwaite, 2007 « Responsive regulation and taxation: Introduction», Law and Policy ,Vol. 29(1), Iss.3–11

ΛΟΙΠΑ ΕΓΓΡΑΦΑ

(Οδηγίες-Μελέτες-Έρευνες-Δελτία Τύπου- Ομιλίες)

Centre for European Economic Research (zew), 2016, « The Impact of Tax Planning on Forward-Looking Effective Tax Rates», Taxation Papers, Taxation and Customs Union working paper n. 64 – 2016, Ευρωπαϊκή Επιτροπή,

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_paper_64.pdf

Committee of Finance, 2018, «Letter to President of the European Council and President of the European Commission», Γερουσία Η.Π.Α., Ουάσινγκτον

<https://src.bna.com/CCX>

Digital Policy Development and Coordination (Unit F.1), 2019, «Policies on Shaping the Digital Single Market», Ευρωπαϊκή Επιτροπή

<https://ec.europa.eu/digital-single-market/en/policies/76026/3786>

Directorate General for Internal Policies, 2015, «Tax rulings in the EU Member States», Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο,

[https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563447/IPOL_IDA\(2015\)563447_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563447/IPOL_IDA(2015)563447_EN.pdf)

ECOFIN Council Meeting, 1998, « Resolution of the Council and the Representatives of the Governments of the Member States, meeting within the Council of 1 December 1997 on a code of conduct for business taxation - Taxation of saving», Ευρωπαϊκή Επιτροπή,

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A31998Y0106%2801%29>

European Investigative Collaborations, 2016, «Football leaks revelations: the first week in summary», Eic.Network,

<https://eic.network/blog/football-leaks-revelations-the-first-week-in-summary>

Financial and Fiscal Committee, 1962, Neumark Report

G. Nicodème, A. Caiumi, I. Majewski , 2018, «What Happened to CIT Collection? Solving the Rates-Revenues Puzzle», Ευρωπαϊκή Επιτροπή, Taxation Papers, Working Paper 74

IRS, 2014, « Fraud Handbook», US Government, κεφ.1, σελ.2

https://www.irs.gov/irm/part25/irm_25-001-001#idm140540668450224

PwC PricewaterhouseCoopers LLP (Project Leader), 2015, « Reform of rules on EU VAT rates. Final Report» TAXUD/2015/DE/333, FWC No. TAXUD/2015/CC/131, Ευρωπαϊκή Επιτροπή, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat_rates_reform_2017_en.pdf

PwC PricewaterhouseCoopers LLP, 2011, « Paying Taxes; The Compliance Burden», PwC Publications, <https://www.pwc.com/gr/en/publications/assets/paying-taxes-the-compliance-burden.pdf>

Γενική Διεύθυνση Φορολογίας και Τελωνειακής Ένωσης, «Reflections on the EU objectives in addressing aggressive tax planning and harmful tax practices», Ευρωπαϊκή Επιτροπή, Publications Office of the EU, <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/dcc9e2bb-4bc5-11ea-8aa5-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-116121805>

Γενική Διεύθυνση Φορολογίας και Τελωνειακής Ένωσης, 2004, «European Tax Survey Working paper no 3/2004», Ευρωπαϊκή Επιτροπή, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/tax_survey.pdf

Γενική Διεύθυνση Φορολογίας και Τελωνειακής Ένωσης, 2017, «Tax policies in the EU survey 2020», Ευρωπαϊκή Επιτροπή, Publications Office of the European Union, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/tax_policies_survey_2017.pdf

Γενική Διεύθυνση Φορολογίας και Τελωνειακής Ένωσης, 2020, «Tax policies in the EU survey 2020», Ευρωπαϊκή Επιτροπή, Publications Office of the European Union https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/tax_policies_in_the_eu_survey_2020.pdf

Δήλωση Εκτελεστικής Αντιπροέδρου της Επιτροπής Margrethe Vestager, 2020, «On the Commission's decision to appeal the General Court's judgment on the Apple tax State aid case in Ireland» , Ευρωπαϊκή Επιτροπή, https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/el/statement_20_1746

Επιστολή ανάθεσης καθηκόντων της Ursula von der Leyen, Προέδρου της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, της 10ης Σεπτεμβρίου 2019, προς τον Paolo Gentiloni, επίτροπο αρμόδιο για θέματα Οικονομίας, Ευρωπαϊκή Επιτροπή , https://ec.europa.eu/commission/commissioners/sites/commcwt2019/files/commissioner_ep_hearings/president-elect_von_der_leyens_mission_letter_to_margaritis_schinas_el.pdf

Επιτροπή Νομικών Υποθέσεων Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου, 2007, «Εγγραφο εργασίας για τις θεσμικές και νομικές συνέπειες της χρήσης μέσων ήπιου δικαίου (soft law)», Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο

Ευρωπαϊκή Επιτροπή των Περιφερειών, 2019, «Opinion of the European Committee of the Regions — Towards a more efficient and democratic decision making in EU tax policy», (2019/C 404/02),

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52019IR0845&rid=10>

Ευρωπαϊκή Επιτροπή των Περιφερειών, 2001, «Commission Staff Working Paper: Company Taxation in the Internal Market», SEC (2001) 1681, Βρυξέλλες

Ευρωπαϊκή Επιτροπή, «Ευελιξία κατά τη λήψη αποφάσεων στην ΕΕ: μεταβατικές ρήτρες, ρήτρες συγκράτησης και ρήτρες επίσπευσης», eur-lex,

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/?uri=LEGISSUM%3Aai0019>

Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 1975, «Proposal for Council Directive concerning the harmonization of systems of company taxation and of withholding taxes on dividends», Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, τεύχος 18, C 253, σελ.2

Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2007, «Common consolidated corporate tax base working group (ccctb wg) ccctb: possible elements of a technical outline»,

(https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/ccctbwp057_en.pdf)

Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2016, «Commission staff working Document; Impact assessment Accompanying the document Proposals for a Council Directive on a Common Corporate Tax base and a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)», SWD(2016) 341 final, (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52016SC0341>)

Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2016, «Σύσταση (ΕΕ) 2016/136 σχετικά με την εφαρμογή μέτρων κατά της κατάχρησης των φορολογικών συμβάσεων», ΕΕ L 25 της 2.2.2016, σ. 67–68

Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2016, Δελτίο Τύπου « Questions and Answers on the package of corporate tax reforms»,

https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_16_3488

Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2016, Δελτίο Τύπου «Κρατική ενίσχυση: Η Ιρλανδία χορήγησε παράνομα φορολογικά πλεονεκτήματα στην Apple αξίας έως 13 δισ. EUR», Βρυξέλλες

https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/el/IP_16_2923

Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2017, «European Semester Thematic Factsheet :Curbing Aggressive Tax Planning», Βρυξέλλες

https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file_import/european-semester_thematic-factsheet_curbing-aggressive-tax-planning_en.pdf

Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2017, Επιστολή προθέσεων προς τον πρόεδρο κ. Antonio Tajani και τον πρωθυπουργό κ. Jüri Ratas «Κατάσταση της Ένωσης 2017»,

https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/letter-of-intent-2017_el.pdf

Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2018, «Μελέτη για το κόστος φορολογικής συμμόρφωσης για ΜΜΕ, Τελική έκθεση – μελέτη»

Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2018, «Commission Recommendation of 21.3.2018 relating to the corporate taxation of a significant digital presence», C(2018) 1650 final, Βρυξέλλες

<https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/3/2018/EN/C-2018-1650-F1-EN-MAIN-PART-1.PDF>

Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2018, «Commission staff working document; Impact Assessment Accompanying the document Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence and Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services», SWD(2018) 81 final/2,

<https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/10102/2018/EN/SWD-2018-81-F1-EN-MAIN-PART-1.PDF>

Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2019, «Commission Staff Working Document: Executive Summary of the Evaluation of the Council Directive 2011/16/EU on Administrative Cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC», SWD(2019) 328 final, Βρυξέλλες,

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2019_staff_working_document_evaluation_on_dac_summary_en.pdf

Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2019, Δελτίο Τύπου «A gradual transition to more efficient and democratic decision-making in EU tax policy - Questions and Answers», Στρασβούργο,

https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_19_224

Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2020, «Commission Staff Working Document: Methodology for identifying high-risk third countries under Directive (EU) 2015/849», SWD(2020) 99 final, Βρυξέλλες,
https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/business_economy_euro/banking_and_finance/documents/200507-anti-money-laundering-terrorism-financing-action-plan-methodology_en.pdf

Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2020, Δελτίο Τύπου «Δίκαιη και απλουστευμένη φορολογία: Η Επιτροπή προτείνει νέα δέσμη μέτρων που θα συμβάλει στην ανάκαμψη και την ανάπτυξη της Ευρώπης», Βρυξέλλες,
https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/el/ip_20_1334

Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2020, «Annex to the Communication from the Commission to the European Parliament and the Council an action plan for fair and simple taxation supporting the recovery strategy» ,
https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2020_tax_package_tax_action_plan_annex_en.pdf

Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή, 2018, «Γνωμοδότηση με θέμα την Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου για τη θέσπιση κανόνων σχετικά με τη φορολόγηση των εταιρειών με σημαντική ψηφιακή παρουσία και την Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου ψηφιακών υπηρεσιών επί εσόδων που προκύπτουν από την παροχή ορισμένων ψηφιακών υπηρεσιών», Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης,
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018AE1556&from=EL>

Ευρωπαϊκή Υπηρεσία Κοινοβουλευτικής Έρευνας, 2016, «'Panama papers' in a nutshell», Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο,
[https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2016/580903/EPRS_ATA\(2016\)580903_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2016/580903/EPRS_ATA(2016)580903_EN.pdf)

Ευρωπαϊκή Υπηρεσία Κοινοβουλευτικής Έρευνας, 2017, «'Paradise Papers' In A Nutshell», Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο,
<https://epthinktank.eu/2017/11/13/paradise-papers-in-a-nutshell/>

Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, 2013, «European Parliament resolution of 21 May 2013 on Fight against Tax Fraud, Tax Evasion and Tax Havens (2013/2060(INI))»,
<https://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=TA&reference=P7-TA-2013-0205&language=EN>

Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, 2017, «Σύσταση του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου της 13ης Δεκεμβρίου 2017 προς το Συμβούλιο και την Επιτροπή εν συνεχεία της έρευνας για τη νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες, τη φοροαποφυγή και τη φοροδιαφυγή (2016/3044(RSP))», Υπηρεσία Εκδόσεων της Ευρωπαϊκής Ένωσης,
<https://op.europa.eu/el/publication-detail/-/publication/98d11337-cd26-11e8-9424-01aa75ed71a1>

Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, 2017, «Ψήφισμα του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου της 16ης Φεβρουαρίου 2017 σχετικά με τη βελτίωση της λειτουργίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης με βάση τις δυνατότητες της Συνθήκης της Λισαβόνας (2014/2249(INI))», Υπηρεσία Εκδόσεων της Ευρωπαϊκής Ένωσης,
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017IP0049&from=EN>

Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, 2018, «Report on the proposal for a Council directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) (COM(2016)0683 – C8-0471/2016 – 2016/0336(CNS))», Βρυξέλλες

Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, 2018, «Προτάσεις τροποποιήσεων επί της πρότασης για Οδηγία της Επιτροπής για μια Κοινή Ενοποιημένη Φορολογική Βάση Εταιρειών»,
https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2018-0051_EN.html

Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, 2019, «European Parliament resolution of 26 March 2019 on financial crimes, tax evasion and tax avoidance (2018/2121(INI))»,
https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2019-0240_EN.html

Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, 2020, «Θεματολογικό Δελτίο για τη Γενική Φορολογική Πολιτική»,
<https://www.europarl.europa.eu/factsheets/el/sheet/92/γενικη-φορολογικη-πολιτικη>

Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, 2020, «Θεματολογικό Δελτίο για την Άμεση φορολογία: Φορολογία ιδιωτών και επιχειρήσεων»,
<https://www.europarl.europa.eu/factsheets/el/sheet/80/αμεση-φορολογια-φορολογια-ιδιωτων-και-επιχειρησεων>

Ευρωπαϊκό Συμβούλιο, 2017, Δελτίο Τύπου «Η Διακήρυξη της Ρώμης», Ρώμη
<https://www.consilium.europa.eu/el/meetings/european-council/2017/03/25/>

Ζαν-Κλοντ Γιούνκερ, 2018, «Ομιλία για την κατάσταση της Ένωσης 2018», Ευρωπαϊκή Επιτροπή,
https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/soteu2018-speech_el_3.pdf

Ηνωμένα Έθνη, 2017, «Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries», Department of Economic & Social Affairs

https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf

Οδηγία 2011/16/ΕΕ του Συμβουλίου, της 15ης Φεβρουαρίου 2011, «Σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας και με την κατάργηση της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ», ΕΕ L 64/1 της 11.3.2011, σελ. 1–12

Οδηγία 2016/1164/ΕΕ του Συμβουλίου, της 12ης Ιουλίου 2016, «Για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς», ΕΕ L 193 της 19.7.2016, σελ. 1–14

Οδηγία 2017/1852/ΕΕ του Συμβουλίου, της 10ης Οκτωβρίου 2017, «Για τους μηχανισμούς επίλυσης φορολογικών διαφορών στην Ευρωπαϊκή Ένωση», ΕΕ L 265/1 της 14.10.2017, σελ. 1–14

ΟΟΣΑ, «International Taxation», OECD Better Policies for Better Lives,

<http://www.oecd.org/g20/topics/international-taxation/>

ΟΟΣΑ, 2013, «Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting», OECD Publishing,

<https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>

ΟΟΣΑ, 2015, « Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy-Action 1 Final Report» , OECD Publishing

https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en#page2

ΟΟΣΑ, 2017, «Residence/Citizenship by investment schemes», OECD,

<https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/residence-citizenship-by-investment/>

ΟΟΣΑ, 2017, «OECD Business and Finance Outlook 2017», OECD Publishing, Παρίσι,

<https://doi.org/10.1787/9789264274891-en>

ΟΟΣΑ, 2017, «Tax Administration 2017: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies», OECD Publishing, Παρίσι,

https://doi.org/10.1787/tax_admin-2017-en.

ΟΟΣΑ-G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2018, «Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018», OECD Publishing
<https://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm>

Πιέρ Μοσκοβισί, 2018, «Keynote speech by Commissioner Moscovici at the 'Masters of Digital 2018' event», Βρυξέλλες,
https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/SPEECH_18_981

Πιέρ Μοσκοβισί, 2019, «Απάντηση σε ερώτηση στο ΕΚ εκ μέρους της Ευρωπαϊκής Επιτροπής»,
https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/E-8-2019-001797-ASW_EN.html

Πολιτική δήλωση Γερμανίας-Γαλλίας- Ιταλίας –Ισπανίας, 2017, «Κοινή πρωτοβουλία σχετικά με τη φορολόγηση των εταιρειών που δραστηριοποιούνται στην ψηφιακή οικονομία»,
http://www.mef.gov.it/inevidenza/banner/170907_joint_initiative_digital_taxation.pdf

Προτάσεις του Γενικού Εισαγγελέα M. Poiares Maduro, 07.04.2005, Marks & Spencer plc κατά David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes), C-446/03, Συλλ. 2005 I-10837,
EU:C:2005:201

Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, «Ειδική Πλειοψηφία», Ιστοσελίδα Συμβουλίου της ΕΕ ,
<https://www.consilium.europa.eu/el/council-eu/voting-system/qualified-majority/>

Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, 2017, «Ενωσιακός κατάλογος μη συνεργάσιμων περιοχών φορολογικής δικαιοδοσίας Συμπεράσματα του Συμβουλίου (εγκρίθηκαν στις 5/12/2017)»,
15429/17 FISC 345 ECOFIN 1088 ,Βρυξέλλες
<https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-15429-2017-INIT/el/pdf>

Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, 2020 ,«Code of Conduct Group (Business Taxation) - Overview of the preferential tax regimes and other measures examined by the Code of Conduct Group (Business Taxation) under EU listing criteria 2.1 and 2.2», 8603/1/20 REV 1 FISC 126 ECOFIN 479, Βρυξέλλες
<https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-8603-2020-REV-1/en/pdf>

ΣΧΕΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΑ

Εξέλιξη του μέσου φόρου εισοδήματος εταιρειών (Σχ. 1) : European Commission , 2020, «Tax policies in the EU survey 2020», Publications Office of the European Union, σελ.49

Ποσοστό χρηματιστηριακής αξίας ψηφιακών εταιρειών (Σχ. 2) : European Commission, COM(2017) 547, «A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market» , σελ. 5

Δομικά στοιχεία για τη δίκαιη φορολόγηση στην ψηφιακή οικονομία (Σχ. 3) : Ευρωπαϊκή Επιτροπή, COM(2018) 146 τελικό στις 21.3.2018, «Καιρός για ένα σύγχρονο, δίκαιο και αποδοτικό φορολογικό πρότυπο για την ψηφιακή οικονομία», σελ. 9

Πολυπλοκότητα της φορολογικής διαδικασίας στην Ευρώπη (Σχ. 4) : E.Asen, 2019, «Complexity of the Corporate Income Tax in Europe», Tax foundation, σελ.2