



**ΠΑΝΤΕΙΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΚΑΙ
ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ
ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ
ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΠΜΣ «ΔΗΜΟΣΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗ»
ΚΑΤΕΥΘΥΝΣΗ «ΔΙΚΑΙΟ, ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑ &
ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ»**

**ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
«ΔΙΑΣΥΝΟΡΙΑΚΗ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑ ΓΙΑ ΤΗΝ
ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΚΑΙ
ΤΗΣ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ»**

**ΚΩΝΣΤΑΝΤΑΚΟΠΟΥΛΟΥ ΕΥΡΥΔΙΚΗ
Α.Μ. 7115Μ022**

**ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΜΟΥΣΤΑΚΑΣ
ΜΕΛΕΤΙΟΣ**

ΑΘΗΝΑ, ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ 2017

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η οικονομική κρίση, που πλήττει την παγκόσμια οικονομία, έχει καταστήσει σαφές στα κράτη ότι η παγκοσμιοποίηση της οικονομίας έχει οδηγήσει στην παγκοσμιοποίηση της φορολογίας και ότι είναι απαραίτητη η διασυνοριακή συνεργασία μεταξύ τους για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής.

Η φοροδιαφυγή ενέχει το στοιχείο της χρήσης παράνομων μέσων για τη μείωση της φορολογικής βάσης, στοιχείο που τη διαφοροποιεί από τη φοροαποφυγή και από άλλες έννοιες, όπως η παραοικονομία. Οι συνηθέστερες μορφές φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής είναι η χρήση υπερτιμολογήσεων και υποτιμολογήσεων μεταξύ μητρικών και θυγατρικών εταιρειών, η επένδυση κεφαλαίων σε κράτη με χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές, η υποκεφαλαιοδότηση μεταξύ επιχειρήσεων του ίδιου ομίλου και η σύσταση υπεράκτιων εταιρειών σε φορολογικούς παραδείσους, ο ρόλος των οποίων στη φοροδιαφυγή είναι καταλυτικός.

Ήδη από τις αρχές του 20^{ου} αιώνα η διεθνής κοινότητα κατέβαλε προσπάθειες για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής και των φορολογικών παραδείσων. Τα τελευταία χρόνια ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) με τη συνεργασία της ομάδας των G 20, ανέπτυξε ένα σχέδιο δράσης για την αντιμετώπιση της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μετατόπισης των κερδών. Παρόλο που οι περισσότερες χώρες έχουν αρχίσει να υλοποιούν τις δεκαπέντε δράσεις, που προβλέπονται σε αυτό, πολλοί χαρακτήρισαν το σχέδιο του ΟΟΣΑ ανεπαρκές και γραφειοκρατικό.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση από τη μεριά της δημοσίευσε τον Ευρωπαϊκό Κώδικα Δεοντολογίας για τη Φορολογία των Επιχειρήσεων και την οδηγία 2003/48/EK για τις αποταμιεύσεις. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή εκτόνησε σχέδιο δράσης για δίκαιη και αποτελεσματική φορολόγηση, προωθώντας κατά προτεραιότητα την οδηγία 2014/107/EE για την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας. Παρά τον προβληματισμό σχετικά με το σεβασμό του απορρήτου των πληροφοριών και την προστασία της ιδιωτικότητας, η υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών θεωρείται βασικό βήμα για την επίτευξη φορολογικής διαφάνειας.

ΔΙΚΑΙΟ, ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ

Σημαντική, επίσης, είναι η οδηγία (ΕΕ) 2016/1164 για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής με άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Παρά τις προσπάθειες της ΕΕ, εκφράζονται ανησυχίες για το ρόλο ορισμένων κρατών – μελών, που φαίνεται ότι ευνοούν τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό και υπονομεύουν τις μεταρρυθμίσεις. Μέτρα που θεωρούνται σημαντικά στη μάχη κατά της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής είναι η δημιουργία της Κοινής Ενοποιημένης Βάσης Φορολογίας Εταιρειών, η εξασφάλιση υλικοτεχνικής υποδομής για τον εκσυγχρονισμό των φορολογικών διοικήσεων παγκοσμίως και η σύσταση μίας Παγκόσμιας Φορολογικής Αρχής.

Συμπερασματικά, η όλο και μεγαλύτερη οικονομική και κοινωνική ανισότητα, η οποία έχει εν μέρει τη ρίζα της στην άνιση φορολόγηση, κάνει επιτακτικότερη την ανάγκη για επίτευξη ουσιαστικής φορολογικής δικαιοσύνης, με τη διασυνοριακή συνεργασία όλων των κρατών και την καλλιέργεια φορολογικής συνείδησης όλων των πολιτών.

ABSTRACT

The financial crisis that has hit economies worldwide has made it clear to most states that globalisation of the economy has led to the globalisation of taxation and that cross-border cooperation is of paramount importance in combating tax evasion and tax avoidance.

Tax evasion involves the use of illicit means to reduce the tax base, which distinguishes it from tax avoidance and other concepts, such as the informal economy. The most common forms of tax evasion and tax avoidance are the use of transfer pricing and price undercutting between parent and subsidiary companies, investing of funds in countries with low tax rates, shifting of capital between undertakings in the same group and setting up offshore companies in tax havens, whose role is instrumental to tax evasion.

Since the beginning of the 20th century, the international community has made efforts to tackle tax avoidance and tax havens. In recent years, the Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) with the cooperation of the G-20, developed an action plan for tackling base erosion and profit shifting. Although most countries have started to implement the fifteen actions provided for therein, many considered the OECD action plan inefficient and bureaucratic.

The European Union for its part published a European Code of Conduct for Business Taxation and the Savings Directive 2003/48/EC. The European Commission adopted an action plan for fair and effective taxation, promoting as a priority Directive 2014/107/EU on the mandatory automatic exchange of information in the field of taxation. Despite concerns on the respect of confidentiality of information and protection of privacy, mandatory automatic exchange of information is considered as a key step towards tax transparency.

Also relevant is Directive (EU) 2016/1164 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market. Despite the EU's efforts, there are concerns about the role of some Member States, which seem to favour aggressive tax planning and undermine reforms. In the fight against tax evasion and tax avoidance, important measures are the creation of the Common Consolidated Corporate Tax Base, logistics for ensuring the modernisation of tax administrations worldwide and the establishment of a Global Tax Authority.

In conclusion, growing economic and social inequality, which is partly due to unequal taxation, makes more urgent the need to achieve effective tax justice and

ΔΙΚΑΙΟ, ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ

transparency, by means of cross-border cooperation of all states and development of taxpayer morale and compliance of all citizens.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	Σελ. 3
ABSTRACT	Σελ. 5
ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ	Σελ. 7
ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ	Σελ. 9
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	Σελ. 11
ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ι – ΤΑ ΦΑΙΝΟΜΕΝΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ	Σελ. 15
I.I. Η φοροδιαφυγή και η φοροαποφυγή	Σελ. 15
I.II. Μέθοδοι φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής	Σελ. 20
I.III. Οι φορολογικοί παράδεισοι	Σελ.23
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΙ – ΠΡΟΣΠΑΘΕΙΕΣ ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ ΣΕ ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΠΙΠΕΔΟ	Σελ. 27
II.I. Οι διεθνείς προσπάθειες για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής από τις αρχές του 20ου αιώνα έως σήμερα	Σελ. 27
II.II. Το σχέδιο δράσης του Οργανισμού για την Οικονομική Συνεργασία και Ανάπτυξη (ΟΟΣΑ) για τη διάβρωση της φορολογικής βάσης και τη μετατόπιση των κερδών	Σελ. 31
II.III. Τα αποτελέσματα του Σχεδίου Δράσης του ΟΟΣΑ	Σελ. 38
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΙΙ – ΠΡΟΣΠΑΘΕΙΕΣ ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ	Σελ. 47
III.I. Οι προσπάθειες της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την ενίσχυση της καταπολέμησης της φορολογικής απάτης και της φοροδιαφυγής	Σελ. 47
III.II. Η ευρωπαϊκή οδηγία 2014/107/ΕΕ για την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας	Σελ. 53
III.III. Η οδηγία (ΕΕ) 2016/1164 για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής, που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της αγοράς	Σελ. 59
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	Σελ. 65

ΔΙΚΑΙΟ, ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	Σελ. 69
ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	Σελ. 71
ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ	Σελ. 73
ΔΙΕΘΝΕΙΣ ΠΗΓΕΣ	Σελ. 75
ΕΥΡΩΠΑΪΚΕΣ ΠΗΓΕΣ	Σελ. 77
ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΕΣ ΠΗΓΕΣ	Σελ. 79

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

ΑΦΜ	Αριθμός Φορολογικού Μητρώου
ΕΑΕ	Ελεγχόμενη Αλλοδαπή Εταιρεία
ΕΕ	Ευρωπαϊκή Ένωση
ΕΚ	Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο
ΗΠΑ	Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής
ΚΕΒΦΕ	Κοινή Ενοποιημένη Βάση Φορολογίας Εταιρειών
ΟΟΣΑ	Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης
ΠΟΛ	Πολυγραφημένη Εγκύκλιος
TAXE 2	Επιτροπή της Ευρωπαϊκής Ένωσης για τη φορολογική πολιτική
ΦΠΑ	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
BEPS	Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting
CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base
CFC	Controlled Foreign Company
CRS	Common Reporting Standard
FATCA	Foreign Account Tax Compliance Act
G 8	Group of eight
G 20	Group of twenty
LuxLeaks	Luxembourg Leaks

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η άσκηση της κρατικής εξουσίας ανέκαθεν είχε συνδεθεί με την επιβολή φορολογικών βαρών, τα οποία τροφοδοτούσαν τις δαπάνες λειτουργίας της. Ο θεσμός του φόρου ήταν γνωστός από την αρχαιότητα και ήταν άρρηκτα συνδεδεμένος με την έννοια του κράτους, δεδομένου ότι ο πρώτος είναι αναγκαίος για την λειτουργία του δεύτερου, καθώς η παραγωγή δημοσίων αγαθών και η παροχή δημοσίων υπηρεσιών προϋποθέτει μετάθεση πόρων από την ιδιωτική οικονομία στο δημόσιο. Με τον τρόπο αυτό έχουμε μετάθεση της αγοραστικής δύναμης από τον ιδιωτικό τομέα στο δημόσιο τομέα, πράγμα που πολλές φορές προκαλεί αντιδράσεις, καθώς οδηγεί σε μείωση της αγοραστικής δύναμης των φορολογούμενων¹. Έτσι, συγχρόνως με τη φορολογία, εμφανίστηκε και η φοροδιαφυγή, η προσπάθεια δηλαδή των βεβαρημένων με το φόρο προσώπων να αποφύγουν ή να μειώσουν τη φορολογική τους επιβάρυνση. Το ύψος της φορολογίας, η φορολογική βάση, καθώς και η είσπραξη των φόρων, απασχολούσε ανέκαθεν τις κυβερνήσεις, ιδιαίτερα μάλιστα σε περιόδους οικονομικών κρίσεων, όπως αυτή που βιώνουμε σήμερα. Έχει, μάλιστα, υποστηριχθεί πως, αν ένας υπουργός Οικονομικών κατορθώσει να φορολογήσει το 75% των φορολογητέων κεφαλαίων, θα έχει επιτελέσει ηράκλειο άθλο².

Οι προσπάθειες του κράτους να εισπράξει τους φόρους από τους πολίτες του είναι συνεχείς από αρχαιοτάτων χρόνων. Ήδη από τον 4^ο π.χ. αιώνα υπάρχουν μαρτυρίες σχετικά με τις μεθόδους που ακολουθούσε το αθηναϊκό κράτος, προκειμένου να εισπράξει αποτελεσματικά τους φόρους, όπως επίσης και τις προσπάθειές του να επιτύχει αύξηση των οικονομικών πόρων, κάνοντας συνεχώς μεταρρυθμίσεις στο φορολογικό σύστημα³. Με το πέρασμα των αιώνων γίνεται όλο και πιο σαφές ότι η σημασία της συλλογής των φόρων για την εύρυθμη λειτουργία ενός κράτους είναι θεμελιώδης, καθώς οι φόροι αποτελούν την κύρια πηγή των κρατικών εσόδων. Έτσι, η επιβολή φορολογικών βαρών από το κράτος στους πολίτες του γίνεται πλέον «τόσο αναπόφευκτη, όσο ο θάνατος», όπως σημείωσε το 1789 ο

¹ Φινοκαλιώτης Κωνσταντίνος, «Φορολογικό δίκαιο», εκδόσεις Σάκκουλα Αθήνα – Θεσσαλονίκη, Δ΄ έκδοση, σελ. 1 - 2.

² Τιβέριος Μιχάλης, «Το σπορ της φοροδιαφυγής στην αρχαιότητα», άρθρο δημοσιευμένο στις 11-07-2010 στην εφημερίδα Το Βήμα, διαθέσιμο στην ιστοσελίδα: <http://www.tovima.gr/opinions/article/?aid=342529>.

³ Τιβέριος Μιχάλης, ο.π., υποσημείωση 2.

Benjamin Franklin⁴. Η δύναμη ενός κράτους και η κυριαρχία του εξαρτώνται πλέον από τη δυνατότητά του να εισπράξει τα φορολογικά έσοδα, καθώς έτσι είναι σε θέση να χρηματοδοτήσει τις ολοένα αυξανόμενες ανάγκες του και να παρέχει στο κοινωνικό σύνολο δωρεάν δημόσια αγαθά.

Στην εποχή μας η τρέχουσα οικονομική συγκυρία και η έκταση της δημοσιονομικής κρίσης καθιστούν το θέμα της αποτελεσματικής διαχείρισης και είσπραξης των δημοσίων εσόδων έναν από τους σημαντικότερους στόχους της κρατικής εξουσίας στην προσπάθειά της για έξοδο από την κρίση. Εμπόδιο στην πραγματοποίηση του στόχου αυτού αποτελούν οι σύγχρονες μέθοδοι φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, που χρησιμοποιούνται πλέον σε πολύ μεγαλύτερη έκταση και διαθέτουν πολύ μεγαλύτερη ευελιξία απ' ό τι στο παρελθόν, καθώς εφαρμόζονται μέσα στο σύγχρονο, διεθνοποιημένο οικονομικό περιβάλλον, που ευνοεί τη διάβρωση της φορολογικής βάσης και τη μετατόπιση των κερδών.

Οι δημόσιοι προϋπολογισμοί παγκοσμίως στερούνται έσοδα δισεκατομμυρίων κάθε χρόνο, εξαιτίας των φαινομένων της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, η καινοτομία και η ανταγωνιστικότητα μεταξύ των επιχειρήσεων πλήττονται και η φορολογική μεταχείριση των φορολογούμενων παύει να είναι δίκαιη και ισότιμη. Με τον τρόπο αυτό υπονομεύεται η έννοια της δίκαιης ανάπτυξης και της δίκαιης φορολόγησης, που αποτελούν το θεμελιώδες κοινωνικό συμβόλαιο μεταξύ των πολιτών και των κυβερνήσεών τους⁵. Όλες οι μεθοδεύσεις, που ακολουθούν φυσικά και νομικά πρόσωπα, προκειμένου να αποφύγουν την καταβολή των αναλογούντων σε αυτά φόρων, οδηγούν στη μεγέθυνση των οικονομικών προβλημάτων των κρατών, με αποτέλεσμα να αυξάνεται η φορολογική επιβάρυνση της εργασίας, καθώς, προκειμένου οι κυβερνήσεις να αντισταθμίσουν την απώλεια εσόδων, αυξάνουν τη φορολογία σε βάρος της απασχόλησης και της υγιούς αγοράς εργασίας. Η φοροδιαφυγή και η φοροαποφυγή επηρεάζουν την ισορροπία του φορολογικού συστήματος, όπως επίσης και την αποδοτικότητα της ελεύθερης αγοράς και ειδικότερα του φορολογικού της συστήματος. Τα έσοδα του φορολογικού μηχανισμού, που στηρίζουν την οικονομία μίας χώρας, επηρεάζονται από τα φαινόμενα αυτά. Επίσης, όταν η φοροδιαφυγή και η φοροαποφυγή δεν ελέγχονται

⁴ «In this world nothing can be said to be certain, except death and taxes», φράση από επιστολή του Benjamin Franklin προς τον Jean-Baptiste Leroy στις 13 Νοεμβρίου 1789.

⁵ <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/EL/1-2016-451-EL-F1-1.PDF>, σελ. 2.

καθόλου ή δεν ελέγχονται αποτελεσματικά, αυξάνεται η αμφισβήτηση του ρόλου του δημόσιου τομέα και η οργάνωση της φορολογίας γίνεται πιο πολύπλοκη, καθώς ο νομοθέτης προσπαθεί μέσω της φορολογικής νομοθεσίας να αντιμετωπίσει της φοροδιαφυγή και τη φοροαποφυγή. Η χρήση αποτελεσματικών και άμεσα εφαρμόσιμων ποινών σε βάρος των φοροφυγάδων επηρεάζει την έκταση και την εξάπλωση των φαινομένων της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής. Εάν, όμως, πολλοί από τους φοροφυγάδες παραμένουν ατιμώρητοι ή δεν εντοπίζονται καθόλου, τότε η εφαρμογή των ποινών δεν οδηγεί στην αποκατάσταση των αδικιών και της λειτουργίας του ανταγωνισμού⁶.

Για όλους τους παραπάνω λόγους όλα τα κράτη καταβάλλουν προσπάθειες, για να καταπολεμήσουν αυτές τις πρακτικές. Από μόνο του, όμως, το κάθε κράτος δεν είναι σε θέση να αντιμετωπίσει τα φαινόμενα αυτά, καθώς η παγκοσμιοποίηση, που έχει συντελεστεί τα τελευταία 30 χρόνια στην οικονομία, η οποία έχει ως χαρακτηριστικό την ελεύθερη κίνηση των κεφαλαίων και την ελεύθερη εγκατάσταση των επιχειρήσεων, έχει οδηγήσει σε μεγάλο βαθμό στην ενοποίηση των οικονομιών και κατά συνέπεια και στη διεθνοποίηση των μεθόδων φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής. Η φοροδιαφυγή και η φοροαποφυγή έχουν στην εποχή μας διασυνοριακό χαρακτήρα, πράγμα που σημαίνει ότι η αντιμετώπισή τους ξεχωριστά από κάθε κράτος δεν μπορεί να έχει το αναμενόμενο αποτέλεσμα. Η λήψη μέτρων εθνικού μόνον χαρακτήρα από ένα κράτος για την καταπολέμηση των καταχρηστικών φορολογικών πρακτικών, μπορεί να οδηγήσει στο αντίθετο από το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα, ήτοι στη δημιουργία νέων νομοθετικών κενών, τα οποία μπορούν να εκμεταλλευτούν οι ασκούντες καταχρηστικές φορολογικές πρακτικές, με αποτέλεσμα τη δημιουργία νέων επιβαρύνσεων για τους συνεπείς φορολογούμενους.

Επομένως, εν μέσω της κρίσης που πλήττει την οικονομία σε παγκόσμιο επίπεδο, έχει γίνει συνείδηση ότι πρέπει να καταβληθεί συστηματική προσπάθεια για τη διασυνοριακή συνεργασία των κρατών, προκειμένου να γίνεται ανταλλαγή πληροφοριών απαραίτητων για την αντιμετώπιση των επιθετικών φορολογικών σχεδιασμών. Επίσης, με τη δημιουργία ενιαίας πολιτικής κατά της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, ασκούνται πιέσεις στα μη συνεργαζόμενα κράτη, προκειμένου να αρχίσουν να συνεργάζονται στον τομέα αυτό. Η συντονισμένη προσέγγιση για την

⁶ Tanzi Vito, «Policies, Institutions and the Dark Side of Economics», Edward Elgar Publishing Inc., 2000, σελ. 181.

ΔΙΚΑΙΟ, ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ

καταπολέμηση των καταχρηστικών φορολογικών πρακτικών και την ενίσχυση της διαφάνειας αποτελεί προτεραιότητα τα τελευταία χρόνια τόσο του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) σε διεθνές επίπεδο όσο και της Ευρωπαϊκής Ένωσης⁷.

⁷ <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/EL/1-2016-451-EL-F1-1.PDF>, σελ. 2 και 5.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ι

ΤΑ ΦΑΙΝΟΜΕΝΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ

Ι.Ι. Η ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΚΑΙ Η ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗ

Με τον όρο φοροδιαφυγή (tax fraud, fraude fiscale) εννοούμε τις παράνομες ενέργειες, στις οποίες προβαίνει ο φορολογούμενος, κατά παράβαση τόσο του πνεύματος όσο και του γράμματος του Νόμου, με σκοπό να μειώσει την φορολογική του υποχρέωση⁸. Βασικό στοιχείο, επομένως, της φοροδιαφυγής είναι η χρήση παράνομων μέσων, οποιαδήποτε κι αν είναι αυτά⁹. Το στοιχείο αυτό του παρανόμου είναι και το καθοριστικό για το διαχωρισμό της φοροδιαφυγής από τη φοροαποφυγή, για την οποία θα μιλήσουμε παρακάτω.

Σύγχυση δημιουργείται συχνά και μεταξύ των εννοιών της φοροδιαφυγής και της παραοικονομίας ή «σκιώδους οικονομίας» (shadow economy). Η παραοικονομία είναι η οικονομική δραστηριότητα, η οποία δεν καταγράφεται στους εθνικούς λογαριασμούς και μπορεί να αναφέρεται τόσο σε νόμιμες (π.χ. αδήλωτη εργασία σε νόμιμες δραστηριότητες) όσο και σε παράνομες δραστηριότητες (π.χ. λαθρεμπόριο κλπ.). Θα μπορούσαμε να πούμε ότι η παραοικονομία είναι ο ανεπίσημος τομέας της οικονομίας ενός κράτους¹⁰. Οι δραστηριότητες, που εντάσσονται στη σκιώδη οικονομία, σχεδόν πάντοτε αφορούν την προμήθεια αγαθών και υπηρεσιών, που παράγονται από πηγές όπως η εργασία, η βιομηχανική δραστηριότητα και τα κεφάλαια. Σε αντίθεση με τα παραπάνω, η «γνήσια» φοροδιαφυγή συνήθως είναι το αποτέλεσμα οικονομικών συναλλαγών, οι οποίες γίνονται με σκοπό την απόκρυψη εισοδήματος¹¹.

Τόσο η φοροδιαφυγή όσο και η φορολογία είναι μεγέθη, που προσδιορίζονται βάσει του εισοδήματος. Η φοροδιαφυγή, μάλιστα, συνδέεται άμεσα με την έννοια της παραοικονομίας και του αδήλωτου εισοδήματος. Σκόπιμο, λοιπόν, είναι στο σημείο αυτό να εξετάσουμε τις διακρίσεις του εισοδήματος, που παράγεται σε μία χώρα.

⁸ Κουγέας Βασίλης, Μπαλά Ευαγγελία, «Ευρωπαϊκό Φορολογικό Δίκαιο, Οι πηγές – Πρωτογενές και παράγωγο δίκαιο», Νομική Βιβλιοθήκη, 2009, σελ. 971.

⁹ Pyle David, «Tax evasion and the black economy», The Macmillan Press Ltd, 1989, σελ. 3.

¹⁰ Λέκκα Σοφία, «Θεωρητικά εργαλεία κατά της απάτης της φοροδιαφυγής – Συμπεριφορά του φοροφυγέα», Φορολογική Επιθεώρηση, 2016, τεύχος 797, σελ. 1495.

¹¹ Schneider Fridriech, Enste Dominik, «The Shadow Economy – An International Survey», Cambridge University Press, 2007, σελ. 10.

Γενικά, το εισόδημα διακρίνεται σε αυτό, που παράγεται εντός μίας οργανωμένης αγοράς και σε αυτό, που δημιουργείται εκτός της αγοράς. Επίσης, μία άλλη διάκριση είναι σε εισόδημα προερχόμενο από νόμιμη δραστηριότητα και σε εισόδημα προερχόμενο από παράνομη δραστηριότητα. Βάσει των ανωτέρω κατηγοριοποιήσεων, διακρίνονται τα χαρακτηριστικά του μη καταγραφόμενου στους εθνικούς λογαριασμούς εισοδήματος. Συγκεκριμένα, πρόκειται για: α. Το εισόδημα, που προέρχεται από παράνομες δραστηριότητες, β. Το εισόδημα, που προέρχεται από νόμιμες δραστηριότητες, οι οποίες βρίσκονται εκτός αγοράς και γ. Το εισόδημα από νόμιμες δραστηριότητες, που προκύπτει εντός της αγοράς, αλλά για κάποιους λόγους δεν καταγράφεται¹².

Η πρώτη κατηγορία αδήλωτου εισοδήματος περιλαμβάνει τα εισοδήματα που αποκτώνται από εμπόριο ναρκωτικών, όπλων, trafficking κ.α. και, φυσικά, ο βασικός λόγος, για τον οποίο δε δηλώνεται το εισόδημα αυτό, δεν είναι η πρόθεση αποφυγής της φορολόγησής του, αλλά η παράνομη προέλευσή του. Στη δεύτερη κατηγορία αδήλωτου εισοδήματος περιλαμβάνονται τα εισοδήματα, που αποκτώνται με νόμιμο τρόπο, πλην όμως εκτός της νόμιμης αγοράς. Παράδειγμα τέτοιου εισοδήματος, αποτελούν τα αγροτικά προϊόντα, που παράγονται από ένα νοικοκυριό και χρησιμοποιούνται από την ίδια την οικογένεια του παραγωγού ή τα ακίνητα, τα οποία χρησιμοποιούνται από τους ιδιοκτήτες τους για δική τους κατοικία ή επαγγελματική στέγη. Την κατηγορία αυτή του αδήλωτου εισοδήματος έχει υπόψη της η φορολογική αρχή και εν γνώσει της, είτε δεν την προσμετρά στο εισόδημα, είτε την μετρά και τη φορολογεί με τεκμαρτό τρόπο. Τέλος, η τρίτη κατηγορία αδήλωτου εισοδήματος αφορά το εισόδημα, που αποκτάται με νόμιμο τρόπο και εντός της νόμιμης αγοράς, αλλά δεν δηλώνεται. Δηλαδή πρόκειται για μεταφορά του εισοδήματος αυτού από το δηλωμένο στο μη δηλωμένο εισόδημα ενός φυσικού ή νομικού προσώπου. Αυτή η κατηγορία αδήλωτου εισοδήματος είναι που προσδιορίζει το ύψος της φοροδιαφυγής εισοδήματος σε μία χώρα.

Ένα άλλο μέσο, το οποίο χρησιμοποιείται παγκοσμίως για την αποφυγή της φορολόγησής είναι η **φοροαποφυγή**. Με τον όρο φοροαποφυγή (tax avoidance, evasion fiscale) εννοούμε τη χρησιμοποίηση από τον φορολογούμενο των κενών της νομοθεσίας ή των ευνοϊκότερων λύσεων, προκειμένου να μειώσει την ορισμένη από

¹² Feige Edgar, «The anatomy of the underground economy»

<http://econwpa.repec.org/eps/mac/papers/0502/0502011.pdf>

το νόμο φορολογική βάση και με τον τρόπο αυτό να επιτύχει τη μείωση ή και το μηδενισμό πολλές φορές της φορολογικής του υποχρέωσης¹³. Η φοροαποφυγή αποτελεί αδυναμία του ίδιου του φορολογικού συστήματος, χωρίς όμως να είναι παράνομη. Στην πραγματικότητα στη φοροαποφυγή έχουμε τήρηση του γράμματος του Νόμου, αλλά παραβίαση του πνεύματος του Νόμου και του σκοπού του νομοθέτη. Όπως πολύ χαρακτηριστικά είχε σχολιάσει ο Βρετανός πολιτικός Denis Healey, «Η διαφορά μεταξύ της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής είναι το πάχος του τοίχου μιας φυλακής»¹⁴. Χαρακτηριστική, επίσης, είναι και η έκφραση του Γάλλου καθηγητή και πολιτικού Maurice Duverger για τη φοροαποφυγή, σύμφωνα με την οποία ο νομοθέτης «φυλακίζει» τον φορολογούμενο (με το νομοθετικό πλαίσιο), δίνοντάς του όμως και τα κλειδιά της φυλακής του. Ουσιαστικά, η φοροαποφυγή προϋποθέτει πολύ καλή γνώση του εκάστοτε φορολογικού συστήματος, έτσι ώστε ο υπόχρεος σε φόρο να μπορεί να εκμεταλλευτεί τις αδυναμίες του.

Η φοροαποφυγή λαμβάνει χώρα μέσω του φορολογικού σχεδιασμού (tax planning). Φυσικά πρόσωπα και εταιρείες σε όλα τα μήκη και τα πλάτη της γης έχουν τη δυνατότητα, μέσα στα πλαίσια που θέτει ο Νόμος του κράτους όπου ζουν ή δραστηριοποιούνται, να καταφύγουν σε αυτό που περιγράφεται ως «φορολογικός σχεδιασμός». Αρχικά, ο φορολογικός σχεδιασμός αντιμετωπίστηκε από τις κυβερνήσεις ως μία νόμιμη πρακτική. Με το πέρασμα του χρόνου, όμως, αποδείχτηκε ότι ο φορολογικός σχεδιασμός επέτρεπε τη μεταφορά κερδών προς τα κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς με τη σύναψη νόμιμων συμφωνιών, οι οποίες όμως έρχονταν σε ευθεία αντίθεση με το πνεύμα του Νόμου¹⁵.

Για την πλειοψηφία του παγκόσμιου πληθυσμού, συμπεριλαμβανομένων των καλοπληρωμένων μισθωτών που ζουν στις αναπτυγμένες βιομηχανικά χώρες, ο φορολογικός σχεδιασμός δεν έχει κανένα νόημα, καθώς ο φόρος, που τους αναλογεί, αφαιρείται στην πηγή από τα εισοδήματά τους κι εκεί εξαντλείται η φορολογική τους υποχρέωση. Αντίθετα, για τη μειοψηφία των πλουσίων κατοίκων του πλανήτη μας,

¹³ Κουγέας Βασίλης, Μπαλά Ευαγγελία, ο.π. υποσημείωση 8, σελ. 971.

¹⁴ «The difference between tax avoidance and tax evasion is the thickness of a prison wall», The Economist, 2000, Τεύχος 354, σελ.186.

¹⁵ Φορτσάκης Θεόδωρος, Σαββαΐδου Κατερίνα, «Φορολογικό Δίκαιο», Νομική Βιβλιοθήκη, 2014, σελ. 457.

όπως επίσης και για τις περισσότερες εταιρείες, ο φορολογικός σχεδιασμός παίζει σημαντικό ρόλο στην προσωπική τους ζωή και στις επιχειρήσεις τους¹⁶.

Με το φορολογικό σχεδιασμό μια πλειάδα λογιστών, δικηγόρων, τραπεζιτών και ειδικών σε φορολογικά θέματα αναζητούν τους τρόπους, με τους οποίους οι πελάτες τους θα αποφύγουν τη φορολόγηση. Με άλλα λόγια προσπαθούν να εξασφαλίσουν ότι θα συμβεί ένα από τα παρακάτω: Αρχικά θα προσπαθήσουν να πληρώσουν λιγότερο φόρο από αυτόν που απαιτεί ο Νόμος, ερμηνεύοντάς τον ανάλογα. Στη συνέχεια θα θέσουν ως στόχο ο φόρος να υπολογιστεί βάσει κερδών, που δηλώνονται σε χώρα διαφορετική από αυτήν στην οποία αποκτήθηκαν πραγματικά. Τέλος, θα προσπαθήσουν να σχεδιάσουν τον τρόπο, ώστε να καταβάλουν το φόρο σε χρόνο μεταγενέστερο από τον χρόνο απόκτησης των κερδών. Επομένως, είναι φανερό ότι η φοροαποφυγή είναι η «γκρίζα περιοχή», που βρίσκεται ανάμεσα στη φορολογική συμμόρφωση και τη φοροδιαφυγή.

Ο φορολογικός σχεδιασμός, όμως, σε πολλές περιπτώσεις είναι επιθετικός (aggressive tax planning). Ως επιθετικός ορίζεται από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και συγκεκριμένα από την αρμόδια Επιτροπή για τη φορολογική πολιτική (TAXE 2) ο φορολογικός σχεδιασμός, όταν έχει σκοπό την εκμετάλλευση τεχνικών πτυχών ενός φορολογικού συστήματος ή αναντιστοιχιών μεταξύ δύο ή περισσότερων φορολογικών συστημάτων με σκοπό τη μείωση της φορολογικής υποχρέωσης. Οι κύριες μορφές επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού περιλαμβάνουν τη μετατόπιση χρεών, την αλλαγή στη γεωγραφική θέση δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας, τη στρατηγική μεταβιβαστική τιμολόγηση και το δανεισμό μεταξύ υπεράκτιων κέντρων¹⁷. Ο επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός παίρνει διάφορες μορφές και σαν στόχο έχει να επιτύχει είτε τη χορήγηση διπλών μειώσεων (όπως στην περίπτωση έκπτωσης των ζημιών τόσο στο κράτος πηγής του εισοδήματος όσο και στο κράτος κατοικίας) είτε τη μη φορολόγηση του εισοδήματος και στα δύο κράτη (όπως για παράδειγμα όταν το εισόδημα στο κράτος πηγής είναι αφορολόγητο και στο κράτος κατοικίας είναι απαλλασσόμενο)¹⁸.

¹⁶ Palan Ronen, Murphy Richard, Chavagneux Christian, «Tax Havens – How Globalization Really Works», Cornell University Press, Ithaca and London, 2010, σελ. 9.

¹⁷ Νασόπουλος Αντώνιος, «Το ζήτημα της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής», δημοσιευμένο στις 29-07-2016 στο διαδίκτυο στην ηλεκτρονική διεύθυνση <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/24275>

¹⁸ Φορτσάκης Θεόδωρος, Σαββαΐδου Κατερίνα, ο.π. υποσημείωση 15, σελ. 457.

ΔΙΚΑΙΟ, ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ

Είναι, λοιπόν, φανερό ότι η φοροδιαφυγή και η φοροαποφυγή μπορούν να επιτευχθούν με πληθώρα μεθοδεύσεων. Κατά καιρούς έχουν γίνει διάφορες προσπάθειες για την καταμέτρηση του μεγέθους της φοροδιαφυγής από οικονομικούς αναλυτές και οικονομολόγους, χωρίς όμως να έχει φθάσει κανείς σε κοινά αποδεκτά συμπεράσματα. Όλοι, όμως, συμφωνούν ότι προκειμένου να ληφθούν εμπειριστατωμένες αποφάσεις, που στοχεύουν στην προώθηση της ανάπτυξης, απαιτείται μια βαθύτερη κατανόηση των αιτίων και αποτελεσμάτων των διαφόρων παραοικονομιών. Η καταμέτρηση της φοροδιαφυγής είναι βασικό στοιχείο για την περαιτέρω κατανόηση και ορθολογιστική λήψη αποφάσεων για την υλοποίηση πολιτικών καταπολέμησης των φαινομένων αυτών.

Παρά τα μειονεκτήματα, που υπάρχουν στις προσπάθειες μέτρησης της φοροδιαφυγής, φαίνεται να υπάρχει μια γενικότερη συναίνεση αναφορικά με το ότι ένα σημαντικό μέρος της οικονομικής δραστηριότητας στα αναπτυγμένα κράτη διαφεύγει της καταμέτρησης κι έτσι συμβάλλει στο πρόβλημα του μη καταγεγραμμένου εισοδήματος. Επομένως, προκειμένου να ληφθούν ορθές αποφάσεις και πολιτικές για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και την πάταξη της παραοικονομίας, θα πρέπει να δίνονται περισσότερες και πιο ακριβείς πληροφορίες, επί των οποίων να βασίζονται οι υπεύθυνοι για τη χάραξη της φορολογικής πολιτικής¹⁹. Όμως, λόγω της φύσης της φοροδιαφυγής, καθίσταται δυσχερής ο ακριβής προσδιορισμός του ύψους της. Για τον λόγο αυτό δεν υπάρχουν μελέτες, που να εκτιμούν συνολικά την έκταση της φοροδιαφυγής, πάρα μόνο εκτιμήσεις για τις επιμέρους συνιστώσες της (αυτοαπασχολούμενοι - φυσικά πρόσωπα, έλλειμμα ΦΠΑ (VAT gap), λαθρεμπόριο, νομικά πρόσωπα). Για την Ευρωπαϊκή Ένωση εκτιμάται ότι οι απώλειες φόρων εξαιτίας της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής ανέρχονταν στο ποσό του 1 τρισεκατομμυρίου ευρώ ετησίως, την στιγμή που τα χρέη και των 27 χωρών – μελών της Ε.Ε. ανέρχονταν στο ποσό των 514 δισεκατομμυρίων ευρώ (στοιχεία για το 2012)²⁰. Οι απώλειες από την μη απόδοση του Φ.Π.Α. ανέρχονταν για το 2012 σε 15% επί του παρακρατηθέντος Φ.Π.Α. και συνολικά οι απώλειες των κρατών μελών της Ε.Ε. από την απώλεια εσόδων λόγω της φοροαποφυγής και τη φοροδιαφυγής ανήλθαν στο 14,9% του ακαθάριστου εγχώριου προϊόντος. Είναι,

¹⁹ Feige Edgar, «Defining and estimating underground and informal economies: The new institutional economics approach», World Development, 1990, Τεύχος 18, No 7, σελ. 989-1002.

²⁰ https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/infographics01_en.png

λοιπόν, φανερό ότι η αντιμετώπιση τέτοιων πρακτικών με αποτελεσματικό τρόπο αποτελεί βασικό αίτημα των κυβερνήσεων αλλά και των συνεπών φορολογουμένων, που καλούνται να σηκώσουν στις πλάτες τους δυσανάλογα μεγάλα φορολογικά βάρη.

Η κοινή γνώμη παγκοσμίως παρακολούθησε με έκπληξη και απορία το τελευταίο διάστημα την αποκάλυψη υποθέσεων φυσικών και νομικών προσώπων, οι οποίες ήρθαν στο φως μετά από καταγγελίες μαρτύρων δημοσίου συμφέροντος (whistle blowers) και αφορούσαν μεγάλες υποθέσεις φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής. Πρόκειται, αφενός, για την υπόθεση της διαρροής εγγράφων προερχόμενων από το κρατίδιο του Παναμά (Panama Papers), μέσω των οποίων αποκαλύφθηκαν οι μεθοδεύσεις, που ακολουθούνταν από εταιρείες – κολοσσούς και από φυσικά πρόσωπα, προκειμένου να αποφύγουν την φορολόγησή τους και, αφετέρου, για την υπόθεση LuxLeaks, δηλαδή την υπόθεση της διαρροής εγγράφων, στα οποία αποκαλύπτονταν μεθοδεύσεις και μυστικές συμφωνίες μεταξύ μεγάλων εταιρειών και του Δουκάτου του Λουξεμβούργου, προκειμένου οι τελευταίες να μειώσουν σε μεγάλο βαθμό τα φορολογικά τους βάρη μέσω της μετακίνησης των κερδών τους στο κρατίδιο αυτό.

Από τα στοιχεία των υποθέσεων αυτών αποκαλύφθηκε το μέγεθος και η πολυπλοκότητα των μηχανισμών, που χρησιμοποιούνται διεθνώς από φυσικά και νομικά πρόσωπα για την απόκρυψη εισοδημάτων από τις κυβερνήσεις των κρατών, στις οποίες δημιουργούνται τα εισοδήματα αυτά, με σκοπό τη μη φορολόγησή τους. Αν και οι μέθοδοι, που χρησιμοποιούνται διεθνώς ως εργαλεία φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής από φυσικά και νομικά πρόσωπα είναι αναρίθμητες, οι συνηθέστερες και πιο διαδεδομένες μέθοδοι αναλύονται κατωτέρω:

Ι.ΙΙ. ΜΕΘΟΔΟΙ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ

Οι συνηθέστερες μορφές φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής, που χρησιμοποιούνται διεθνώς από νομικά και φυσικά πρόσωπα για τη μείωση ή το μηδενισμό της φορολογικής τους επιβάρυνσης είναι οι παρακάτω:

ι. Η χρήση υπερτιμολογήσεων και υποτιμολογήσεων μεταξύ μητρικών και θυγατρικών εταιρειών εγκατεστημένων σε διαφορετικά κράτη (transfer pricing – μεταβιβαστική τιμολόγηση ή ενδοομιλικές συναλλαγές). Η διαδικασία αυτή ακολουθείται από πολυεθνικές επιχειρήσεις κι επιχειρηματικές μονάδες, οι οποίες προβαίνουν σε αγοραπωλησίες προϊόντων και παροχή υπηρεσιών μεταξύ τους, κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μειώσουν τις φορολογικές υποχρεώσεις τους, μέσω της

μεταβιβαστικής τιμολόγησης. Οι συναλλαγές αυτές περιγράφονται και ως τριγωνικές συναλλαγές, επειδή για να υλοποιηθούν εμπλέκονται τρεις τουλάχιστον επιχειρηματικές μονάδες. Οι τριγωνικές συναλλαγές δεν συνιστούν πράξεις φοροδιαφυγής, δηλαδή δεν είναι παράνομες σαν πράξεις καθαυτές, αλλά καθίστανται παράνομες, όταν χρησιμοποιούνται στις ενδοεταιρικές συναλλαγές με απώτερο σκοπό τη φοροαποφυγή και την απόκρυψη φορολογητέου εισοδήματος. Με τον τρόπο αυτό η εμπλεκόμενη εταιρεία κατορθώνει να πληρώσει ελάχιστο εταιρικό φόρο και σε ορισμένες περιπτώσεις ακόμα και μηδενικό, ιδιαίτερα όταν οι θυγατρικές εταιρείες εδρεύουν σε φορολογικούς παραδείσους. Εάν μια εταιρεία έχει θυγατρικές, που βρίσκονται σε χώρες με διαφορετικούς φορολογικούς συντελεστές, μπορεί να χειραγωγήσει τις τιμές μεταβίβασης, με τρόπο ώστε να καθορίσει τεχνητά το επίπεδο κερδών της κάθε θυγατρικής. Η μητρική εταιρεία επιδιώκει να αναγνωρίσει το μεγαλύτερο μέρος του φορολογητέου εισοδήματός της στη χώρα με τον χαμηλότερο συντελεστή φορολόγησης του εταιρικού εισοδήματος. Πολλές χώρες προσπαθούν να επιβάλουν κυρώσεις στις εταιρείες αυτές, αν θεωρήσουν ότι μέσω των τριγωνικών συναλλαγών οι πολυεθνικές επιχειρήσεις τους στερούν δημόσια έσοδα από τη μη φορολόγηση των εισοδημάτων αυτών.

Επίσης, συχνό φαινόμενο στην εποχή μας αποτελούν οι τριγωνικές συναλλαγές, που περιλαμβάνουν άυλα περιουσιακά στοιχεία, όπως εμπορικά σήματα ή διπλώματα ευρεσιτεχνίας, τα οποία μεταφέρονται με μεγάλη ευκολία σε υπεράκτιες θυγατρικές εταιρείες (offshore subsidiaries). Οι τιμές των ανωτέρω άυλων περιουσιακών στοιχείων, όπως είναι οι ευρεσιτεχνίες, οι μάρκες, οι λογότυποι κλπ., μπορούν να χειραγωγηθούν από τους επιτήδειους χωρίς τον κίνδυνο να εντοπιστούν, καθώς η αξία των περιουσιακών αυτών στοιχείων είναι αδύνατο να προσδιοριστεί. Αυτός είναι και ο λόγος που στην εποχή μας στην κορυφή της φοροαποφυγής βρίσκονται εταιρείες – γίγαντες της νέας οικονομίας, όπως η Google, η Apple και η Amazon²¹.

ii. **Η επένδυση κεφαλαίων σε κράτη με χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές.** Αυτό επιτυγχάνεται με την ίδρυση εταιρειών – θυρίδων ή αλλιώς εικονικών εταιρειών, οι οποίες είναι θυγατρικές εταιρείες, οι οποίες χρησιμοποιούνται από τη μητρική εταιρεία με μοναδικό σκοπό τη φυγάδευση του

²¹ Zucman Gabriel, «Ο κρυμμένος πλούτος των εθνών. Έρευνα πάνω στους φορολογικούς παραδείσους», εκδόσεις Πεδίο, Αθήνα, 2015, σελ. 128.

εισοδήματος. Αυτές δηλαδή οι θυγατρικές εταιρείες αποτελούν τους διαύλους – αγωγούς για τη μεταφορά κεφαλαίων από το κράτος, στο οποίο γίνεται η επένδυση σε άλλα κράτη με πολύ χαμηλή φορολογία. Για τον λόγο αυτό οι επιχειρηματικοί όμιλοι ή οι θυγατρικές τους, ιδρύονται κι έχουν την έδρα τους σε χώρες με μικρή ή ανύπαρκτη φορολόγηση. Έτσι, έχουν τη δυνατότητα είτε να μεταφέρουν το εισόδημά τους στις χώρες αυτές, είτε να το διοχετεύσουν από εκεί σε φορολογικούς παραδείσους, χωρίς να χρειαστεί να καταβάλουν φόρους, ούτε στη χώρα της έδρας τους, ούτε στη χώρα όπου δραστηριοποιούνται πραγματικά. Το μόνο που χρειάζεται μια εταιρεία-θυρίδα είναι, όπως υποδηλώνει το όνομά της, μια ταχυδρομική διεύθυνση. Οι εταιρείες αυτού του είδους δεν απασχολούν προσωπικό, καθώς ειδικά γραφεία καλύπτουν τις υπηρεσίες, που αυτή η εταιρεία και άλλες ανάλογες με αυτή παρέχει, χωρίς να είναι απαραίτητη οποιαδήποτε φυσική παρουσία. Με αυτόν τον τρόπο αποφεύγονται οι φόροι, που θα οφείλονταν αν η μεταφορά κεφαλαίων γινόταν απευθείας προς τον φορολογικό παράδεισο: οι εταιρείες κερδίζουν εκατομμύρια, τα κράτη χάνουν εκατομμύρια. Πρόσφατα ήρθαν στο φως τέτοιες μεθοδεύσεις της εταιρείας Eldorado Gold, η οποία εκμεταλλεύεται τα μεταλλεία χρυσού της Χαλκιδικής, οι οποίες συνεπάγονται την απώλεια εκατομμυρίων ευρώ για το ελληνικό δημόσιο ²².

iii. *Η υποκεφαλαιοδότηση (thin capitalization) μεταξύ επιχειρήσεων, που εντάσσονται στον ίδιο όμιλο, αλλά βρίσκονται εγκατεστημένες σε διαφορετικά κράτη.* Με τον όρο «υποκεφαλαιοδότηση» εννοείται η δυνατότητα, που δίνεται σε μια εταιρεία, η οποία εντάσσεται σε έναν όμιλο, να δανείζει μία άλλη με δυσανάλογα μεγάλα ποσά, τα οποία είτε είναι μεγαλύτερα της δανειοληπτικής της ικανότητας είτε είναι μεγαλύτερα των αναγκών της²³. Με τον τρόπο αυτό η δανειζόμενη εταιρεία εμφανίζει μειωμένα κέρδη ή ακόμη και ζημίες λόγω των υπέρογκων τόκων, που προκύπτουν από τον ανωτέρω δανεισμό. Την πρακτική αυτή χρησιμοποιούν οι πολυεθνικές εταιρείες, προκειμένου να μεγιστοποιήσουν τα οφέλη τους. Πέραν του ότι μπορούν να επιτύχουν ένα φορολογικά αποτελεσματικό συνδυασμό παθητικού και καθαρής θέσης στις χώρες δανεισμού, επιπλέον μπορούν να επηρεάσουν τη φορολογική μεταχείριση της δανείστριας εταιρείας, που εισπράττει τον τόκο. Για

²² <https://www.thepressproject.gr/luxleaks/details.php?aid=69975>

²³ Μαυρίδης Στυλιανός, Βλασιάδου Βασιλική, «Tax planning και διεθνής φοροαποφυγή: αλληλένδετες έννοιες, νομικοηθικά αμφίσημες», Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας, 2015, τεύχος 1558, σελ. 403-404.

παράδειγμα, μπορούν να προβούν σε τέτοιες διευθετήσεις, ώστε ο τόκος να εισπραχθεί σε μία δικαιοδοσία, η οποία είτε δεν φορολογεί το εισόδημα από τόκους, είτε φορολογεί το εισόδημα αυτό με πολύ χαμηλό φορολογικό συντελεστή²⁴. Στην Ελλάδα με το Ν. 4254/2014 εισήχθησαν κανόνες υποκεφαλαιοδότησης για την αντιμετώπιση καταχρήσεων, σύμφωνα με τη διεθνή πρακτική και τα οριζόμενα στις οδηγίες του Ψηφίσματος του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 8ης Ιουνίου 2010 για το συντονισμό των κανόνων περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών (ΕΑΕ) και περί υποκεφαλαιοδότησης εντός της ΕΕ (2010/C156/01)²⁵.

iv. *Η σύσταση υπεράκτιων (off shore) εταιρειών σε φορολογικούς παραδείσους*²⁶. Το φαινόμενο των φορολογικών παραδείσων και των ιδρυόμενων σε αυτούς εταιρειών αναλύεται αμέσως παρακάτω, λόγω της μεγάλης σημασίας του και του καθοριστικού ρόλου, που διαδραματίζει στη μεγιστοποίηση της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής παγκοσμίως.

Ι.ΙΙΙ. ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΠΑΡΑΔΕΙΣΟΙ

Τα τελευταία χρόνια απασχολεί τις κυβερνήσεις παγκοσμίως το θέμα των φορολογικών παραδείσων και των υπεράκτιων ή εξωχώριων εταιρειών (offshore), οι οποίες έχουν μπει στο στόχαστρο κυβερνήσεων και διεθνών οργανισμών. Η παγκόσμια οικονομική κρίση, που βιώνουμε σήμερα, οφείλεται σε μεγάλο βαθμό σε υπεράκτια οικονομικά κέντρα, τα οποία εδρεύουν σε φορολογικούς παραδείσους. Αν και οι φορολογικοί παράδεισοι δεν δημιούργησαν την κρίση, ωστόσο συνεισέφεραν δυναμικά σε αυτή²⁷. Άλλωστε, δεν είναι τυχαίο ότι τα ονόματα διαφόρων υπεράκτιων κέντρων εμφανίζονται κατ' επανάληψη σε κάθε οικονομική κρίση, που ξέσπασε τα τελευταία είκοσι χρόνια, όπως στην ανατολική Ασία, τη Ρωσία και την Αργεντινή, καθώς επίσης και σε εντυπωσιακές και ξαφνικές καταρρεύσεις εταιρειών-κολοσσών, όπως η Enron, η Northern Rock, η Parmalat κ.α.²⁸

²⁴ Η σχετική ανάλυση του ΟΟΣΑ για την υποκεφαλαιοδότηση των επιχειρήσεων βρίσκεται δημοσιευμένη στην ηλεκτρονική διεύθυνση http://www.oecd.org/ctp/tax-global/5.%20thin_capitalization_background.pdf

²⁵ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=OJ:C:2010:156:FULL&from=EL>

²⁶ Μαυρίδης Στυλιανός, Βλασιάδου Βασιλική, ο.π. υποσημείωση 23, σελ. 403-404.

²⁷ <http://www.taxjustice.net/topics/finance-sector/tax-havens-financial-crisis/>

²⁸ Palan Ronen, Murphy Richard, Chavagneux Christian, ο.π. υποσημείωση 16, σελ. 5.

ΔΙΚΑΙΟ, ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ

Με τον όρο «φορολογικός παράδεισος» (tax haven) χαρακτηρίζουμε κάποιες χώρες ή εδάφη, οι οποίες έχουν την αυτονομία τους, ώστε να θεσπίζουν τους δικούς τους νόμους, να έχουν τη δική τους οικονομία και να θέτουν τους δικούς τους κανόνες. Εκμεταλλεύονται δε την αυτονομία τους αυτή, προκειμένου να δημιουργήσουν νομοθεσία τέτοια, που να επιτρέπει σε πρόσωπα, που δεν είναι κάτοικοί της ή εταιρείες, που δεν εδρεύουν σε αυτή, να παρακάμψουν τους κανόνες, που τίθενται σε αυτούς από τις δικαιοδοσίες, στις οποίες λαμβάνουν χώρα οι οικονομικές δραστηριότητες τους. Κοινό χαρακτηριστικό των φορολογικών παραδείσων είναι το περιβάλλον μυστικότητας, που τους περιβάλλει κι επιτρέπει στον χρήστη των τοπικών δομών να τις χρησιμοποιεί, είτε εντελώς είτε σε μεγάλο βαθμό ανώνυμα.

Η πραγματική επιχειρηματική δραστηριότητα, που λαμβάνει χώρα σε έναν φορολογικό παράδεισο είναι πολύ μικρή και για τον λόγο αυτό οι φορολογικοί παράδεισοι θα μπορούσαν να χαρακτηριστούν ως «εικονικά κέντρα». Στην πραγματικότητα διευκολύνουν τις συναλλαγές μεταξύ προσώπων, που δεν κατοικούν στο έδαφός τους και προσφέρουν στους συναλλασσόμενους εξαιρετικά μεγάλη και νομικά κατοχυρωμένη μυστικότητα, έτσι ώστε οι συναλλαγές να μην συνδέονται με τα πρόσωπα, που εμπλέκονται σε αυτές. Με τον τρόπο αυτό διαχωρίζεται ο τόπος, όπου πραγματικά λαμβάνει χώρα η συναλλαγή, από τον τόπο, όπου νομικά λαμβάνει χώρα η συναλλαγή. Για τον λόγο αυτό ο χαρακτηρισμός εξωχώρια εταιρεία (offshore) έχει περισσότερο να κάνει με το έδαφος της νομοθεσίας παρά με τη γεωγραφία²⁹. Το τρίτο κοινό χαρακτηριστικό τους είναι η ευκολία, με την οποία δίνεται πρόσβαση στις εταιρείες, που δραστηριοποιούνται στο έδαφός της³⁰. Σήμερα με την πρόοδο της τεχνολογίας υπάρχει δυνατότητα να ιδρυθούν offshore εταιρείες με την συμπλήρωση μιας απλής φόρμας μέσω του Διαδικτύου εντός δύο ημερών³¹.

Βέβαια, όταν αναφερόμαστε σε φορολογικούς παραδείσους όλοι σκεφτόμαστε τροπικά νησιά με υπέροχες παραλίες με κοκοφοίνικες και γαλαζοπράσινα νερά, στους οποίους οι ανά τον κόσμο φοροφυγάδες φυγαδεύουν τα κεφάλαιά τους, για να τα αποκρύψουν από τις αρχές της χώρας τους. Η θλιβερή πραγματικότητα, όμως, είναι ότι οι εταιρείες αυτές δεν εδρεύουν μόνο σε χώρες του τρίτου κόσμου, αλλά και σε χώρες του αναπτυσσόμενου κόσμου, όπως είναι το Ηνωμένο Βασίλειο, το Μονακό, η

²⁹ Palan Ronen, Murphy Richard, Chavagneux Christian, ο.π. υποσημείωση 16, σελ. 21.

³⁰ Palan Ronen, Murphy Richard, Chavagneux Christian, ο.π. υποσημείωση 16, σελ. 9.

³¹ Φώτος Κωνσταντίνος, «Οι υπεράκτιες (Offshore) εταιρείες», Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας, 2016, τεύχος 1585, σελ. 691-692.

Ανδόρα, το Λουξεμβούργο, το Χονγκ Κονγκ, οι οποίες χαρακτηρίζονται ως φορολογικοί παράδεισοι ή χώρες με προνομιακό φορολογικό καθεστώς³². Επίσης, μιλώντας για φορολογικούς παραδείσους, δεν αναφερόμαστε μόνον σε μικρά κράτη – νησιά, όπως τα νησιά Cayman, η Bermuda και η Jersey, αλλά και σε μεγαλύτερα υπεράκτια κέντρα, όπως το City του Λονδίνου, η Ελβετία, το Δουβλίνο, το Delaware των Η.Π.Α. και το Λουξεμβούργο.

Οι εταιρείες, που δραστηριοποιούνται στους φορολογικούς παραδείσους λέγονται υπεράκτιες ή εξωχώριες εταιρείες. Οι δύο όροι δεν ταυτίζονται, καθώς υπεράκτια είναι η εταιρεία, που έχει συσταθεί και εγγραφεί για φορολογικούς, κυρίως, λόγους στο μητρώο μιας άλλης χώρας με ελαστικότερο νομικό πλαίσιο λειτουργίας και μικρότερη φορολογική επιβάρυνση, ενώ ως εξωχώρια εταιρεία νοείται αυτή, που έχει ως αντικείμενο την άντληση πετρελαίου ή φυσικού αερίου από τους ωκεανούς, μακριά από τις ακτές. Η κοινή γνώμη παγκοσμίως ασχολείται με την πρώτη κατηγορία, δηλαδή των υπεράκτιων εταιρειών, καθώς η αναφορά σε μια τέτοια εταιρεία είναι συνυφασμένη στο μυαλό όλων με την φοροαποφυγή, τη φοροδιαφυγή, το ξέπλυμα μαύρου χρήματος και γενικότερα την απόκρυψη των εσόδων από παράνομες κι εγκληματικές δραστηριότητες.

Εκτός από τις παραπάνω δραστηριότητες, όμως, οι offshore εταιρείες, που ιδρύονται σε έναν φορολογικό παράδεισο, μπορεί να έχουν και απόλυτα νόμιμες επιχειρηματικές δραστηριότητες, τηρώντας όλους τους κανόνες σύστασης και λειτουργίας, που ισχύουν στο κράτος της έδρας τους. Στην περίπτωση αυτή επιλέγεται η σύσταση μιας τέτοιας εταιρείας, λόγω αφενός της ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης που επιφυλάσσει το κράτος αυτό στις εταιρείες και αφετέρου λόγω των απλοποιημένων διαδικασιών, που απαιτούνται για τη σύστασή της.

Επομένως, ως φορολογικοί παράδεισοι νοούνται οι χώρες, που αρνούνται να συνεργαστούν στην ανταλλαγή πληροφοριών (μη συνεργάσιμες χώρες), ενώ μία χώρα η οποία φιλοξενεί μεν υπεράκτιες εταιρείες, λόγω των φορολογικών προνομίων που προσφέρει, πλην όμως συνεργάζεται στην ανταλλαγή πληροφοριών (χώρα με προνομιακό φορολογικό καθεστώς), δεν χαρακτηρίζεται ως φορολογικός παράδεισος³³. Ο Έλληνας νομοθέτης στο αρ. 5 παρ. 7 του Ν. 3091/2002 και την ΠΟΛ 1041/05-03-2003 ορίζει ως εξωχώρια εταιρεία την εταιρία που έχει την έδρα της σε

³² Φώτος Κωνσταντίνος, ο.π. υποσημείωση 31, σελ. 691-692.

³³ Φώτος Κωνσταντίνος, ο.π. υποσημείωση 31, σελ. 691-699.

αλλοδαπή χώρα, με βάση τη νομοθεσία της οποίας δραστηριοποιείται αποκλειστικά σε άλλες χώρες και απολαμβάνει ιδιαίτερα ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης³⁴.

Μέχρι τα τέλη του 1990 οι φορολογικοί παράδεισοι αντιμετωπίζονταν ως ένα μικρό πρόβλημα σχετιζόμενο με τη φοροαποφυγή και τη φοροδιαφυγή. Σχετικά πρόσφατα άρχισαν να ερευνώνται οι συνέπειες της ύπαρξης φορολογικών παραδείσων στην οικονομία των αναπτυγμένων χωρών, αν και ο συνολικός αντίκτυπος των φορολογικών παραδείσων στις βιομηχανικές χώρες είναι δύσκολο να μετρηθεί. Υπολογίζεται ότι σήμερα ανά τω κόσμω υπάρχουν περίπου από 46 έως 60 ενεργοί φορολογικοί παράδεισοι και σε αυτούς διατηρούν την έδρα τους περισσότερες από 2 εκατομμύρια εταιρείες, που δραστηριοποιούνται διεθνώς³⁵. Η συζήτηση, βέβαια, γύρω από τους φορολογικούς παραδείσους έχει και ιδεολογικό υπόβαθρο, αλλά αυτό που είναι σίγουρο είναι ότι οι φορολογικοί παράδεισοι έπαιξαν καθοριστικό ρόλο στη δημιουργία ενός από τα βασικά στοιχεία της παγκοσμιοποίησης της οικονομίας, το όλο και μεγαλύτερο χάσμα ανάμεσα σε πτωχούς και πλούσιους³⁶. Τα μεγέθη είναι τρομακτικά, καθώς το 2007 υπολογίστηκε ότι οι πλούσιοι παγκοσμίως διατηρούσαν περίπου 12 τρισεκατομμύρια δολάρια σε φορολογικούς παραδείσους, δηλαδή ποσό ίσο με το ακαθάριστο ετήσιο εισόδημα των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής³⁷. Η τεράστια αυτή απώλεια εσόδων εξαναγκάζει τις κυβερνήσεις να δανείζονται, με αποτέλεσμα την συνεχή αύξηση των δαπανών και τη γιγάντωση του δημοσίου χρέους. Εάν οι κυβερνήσεις επιδείξουν πυγμή και θέληση να αντιμετωπίσουν ενιαία το πρόβλημα της φοροδιαφυγής μέσω των φορολογικών παραδείσων, είναι πολύ πιθανό ότι το δημόσιο χρέος, που παγκοσμίως έχει γιγαντωθεί, θα μειωθεί σημαντικά. Σαν αποτέλεσμα, οι συνθήκες λιτότητας, που έχουν επιβληθεί στις περισσότερες χώρες που ταλανίζονται από την οικονομική κρίση, θα μπορούσαν να αντιστραφούν και να γίνει μια αναδιανομή του εισοδήματος προς όφελος των ασθενέστερων κοινωνικών στρωμάτων³⁸. Για όλους τους παραπάνω λόγους, η μάχη κατά της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής στις μέρες μας ισοδυναμεί με μία μάχη για την καλύτερευση της κοινωνίας.

³⁴ http://lawdb.intrasoftnet.com/nomos/2_nomothesia_artl_current.php

³⁵ Palan Ronen, Murphy Richard, Chavagneux Christian, ο.π. υποσημείωση 16, σελ. 5.

³⁶ Palan Ronen, Murphy Richard, Chavagneux Christian, ο.π. υποσημείωση 16, σελ. 170 - 171.

³⁷ Palan Ronen, Murphy Richard, Chavagneux Christian, ο.π. υποσημείωση 16, σελ. 5.

³⁸ Zucman Gabriel, ο.π. υποσημείωση 21, σελ. 74-75 και 83.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Π

**ΠΡΟΣΠΑΘΕΙΕΣ ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΚΑΙ ΤΗΣ
ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ ΣΕ ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΠΙΠΕΔΟ**

**Π.1. ΟΙ ΔΙΕΘΝΕΙΣ ΠΡΟΣΠΑΘΕΙΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗ ΤΗΣ
ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ ΑΠΟ ΤΙΣ ΑΡΧΕΣ ΤΟΥ
20ου ΑΙΩΝΑ ΕΩΣ ΣΗΜΕΡΑ**

Οι πρώτες προσπάθειες για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής στη νεότερη ιστορία εμφανίστηκαν με την μορφή της καταπολέμησης των φορολογικών παραδείσων στις αρχές του 20^{ου} αιώνα, συγχρόνως με την εμφάνιση της έννοιας του κοινωνικού κράτους. Η κοινωνική πρόοδος συνδέθηκε άρρηκτα με την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής την εποχή εκείνη, καθώς χωρίς προοδευτική φορολόγηση, δεν υπήρχαν πόροι για την στήριξη του κοινωνικού κράτους. Στη Γαλλία ψηφίστηκε νόμος το 1901, ο οποίος θέσπιζε ένα μηχανισμό καταπολέμησης της φοροδιαφυγής, πρωτοφανή για την εποχή του: την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών ανάμεσα στις τράπεζες και τις φορολογικές αρχές. Το 1908, όταν Υπουργός Οικονομικών της Γαλλίας ήταν ο Ζοζέφ Καγιό, υπεγράφη μεταξύ Γαλλίας και Αγγλίας η πρώτη διεθνής συνθήκη αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών, που αφορούσε τις κληρονομίες θανόντων κατοίκων Αγγλίας, που περιέρχονταν σε Γάλλους φορολογούμενους³⁹.

Στη δεκαετία του 1920 η Κοινωνία των Εθνών ανέλαβε να διαμορφώσει μία διεθνή πολιτική, αρχικά για την αντιμετώπιση του φαινομένου της μεταβιβαστικής τιμολόγησης (transfer pricing) και στη συνέχεια για την επίλυση της διπλής φορολόγησης (double taxation), πρόβλημα το οποίο απασχολούσε έντονα του διπλωμάτες της εποχής, οι οποίοι φορολογούνταν τόσο στη χώρα καταγωγής τους όσο και στη χώρα της εργασίας τους. Όμως, εκτός από δύο σχέδια συμφωνιών, που εκπονήθηκαν μετά από διαβουλεύσεις μεταξύ των κρατών, κανένα συγκεκριμένο μέτρο δεν ελήφθη⁴⁰.

Η οικονομική κρίση του 1929 και η ύφεση, που ακολούθησε, οδήγησε τις κυβερνήσεις των ισχυρών κρατών να συνειδητοποιήσουν ότι έπρεπε να αντιμετωπίσουν το ζήτημα της νόθευσης της κατοικίας ή έδρας των φυσικών και

³⁹ Zucman Gabriel, ο.π. υποσημείωση 21, σελ. 78-81.

⁴⁰ Palan Ronen, Murphy Richard, Chavagneux Christian, ο.π. υποσημείωση 16, σελ. 191 - 192.

νομικών προσώπων για λόγους αποφυγής της φορολόγησης, όπως επίσης και τη χρήση των θυγατρικών των επιχειρήσεων για λόγους φοροαποφυγής. Έτσι, ο Πρόεδρος των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής Franklin Roosevelt ξεκίνησε μια εκστρατεία κατά των φοροφυγάδων. Το 1937 ο Υπουργός Οικονομικών των ΗΠΑ Henry Morgenthau, σε μία αναφορά του για πρώτη φορά κάνει λόγο για την προσπάθεια των Αμερικανών πολιτών να αποφύγουν τη φορολόγηση μέσω φορολογικών παραδείσων, όπως οι Μπαχάμες και ο Παναμάς, υπογραμμίζοντας, συγχρόνως, το ρόλο, που έπαιζαν οι μεγαλύτεροι δικηγόροι της εποχής στο να συμβουλεύουν τους πελάτες τους για τα μέσα, που μπορούσαν να χρησιμοποιήσουν, προκειμένου να αποφύγουν τη φορολόγηση. Έτσι, οι ΗΠΑ ψήφισαν νομοθεσία κατά των πρακτικών αυτών, όμως μετά ξέσπασε ο Β΄ Παγκόσμιος πόλεμος και όλες αυτές οι προσπάθειες σταμάτησαν⁴¹.

Το 1960 ο Οργανισμός για την Οικονομική Συνεργασία και Ανάπτυξη (ΟΟΣΑ) συνέχισε τις προσπάθειες τις Κοινωνίας των Εθνών, εξελίσσοντας τις πολιτικές για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής. Στις ΗΠΑ ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος αναθεωρήθηκε, προκειμένου να αντιμετωπιστεί το φαινόμενο της μετατόπισης των κερδών από τις μητρικές πολυεθνικές επιχειρήσεις προς τις θυγατρικές τους και της χειραγώγησης των τιμών μέσω ενδοεταιρικών πωλήσεων. Ο ΟΟΣΑ ακολούθησε τις ίδιες αυτές πρακτικές το 1979 και από τότε άρχισαν να μεγαλώνουν οι συγκρούσεις ανάμεσα στις κυβερνήσεις των μεγάλων βιομηχανικών χωρών και τους φορολογικούς παραδείσους. Κάποιες μεμονωμένες επιτυχίες σημειώθηκαν σε συγκεκριμένες περιπτώσεις, παρόλα αυτά, όμως, μπορούμε να περιγράψουμε τις δεκαετίες του 1980 και του 1990 ως τη χρυσή εποχή των φορολογικών παραδείσων⁴². Το κρίσιμο έτος στη μάχη για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής ήταν το 1996, όταν οι Υπουργοί Οικονομικών των G7⁴³ ανέθεσαν στον ΟΟΣΑ να αναπτύξει μέτρα αντιμετώπισης των επιπτώσεων

⁴¹ Palan Ronen, Murphy Richard, Chavagneux Christian, ο.π. υποσημείωση 16, σελ. 192.

⁴² Palan Ronen, Murphy Richard, Chavagneux Christian, ο.π. υποσημείωση 16, σελ. 193 και 201-202.

⁴³ Group of seven, γνωστή ως G7 είναι μία ομάδα αποτελούμενη από τους υπουργούς οικονομικών και τους διοικητές των κεντρικών τραπεζών των επτά ισχυρότερων οικονομιών, όπως αναφέρονται από το ΔΝΤ, που συνεδριάζουν για οικονομικής, κυρίως, φύσεως θέματα. Η G7 αποτελείται από τους Υπουργούς Οικονομικών του Καναδά, της Γαλλίας, της Ιταλίας, της Γερμανίας, του Ηνωμένου Βασιλείου, των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής και της Ιαπωνίας. Η ΕΕ, αν και δεν αποτελεί κράτος, εκπροσωπείται επίσης στα πλαίσια της G7. Αρχικά η ομάδα αποτελούνταν από 8 χώρες (G8)

του επιβλαβούς φορολογικού ανταγωνισμού. Πράγματι, το 1998 ο ΟΟΣΑ εξέδωσε έκθεση με τίτλο «Επιβλαβής φορολογικός ανταγωνισμός: ένα αναδυόμενο παγκόσμιο ζήτημα», η οποία αποτέλεσε ορόσημο για την μάχη ενάντια στη φοροαποφυγή και στη φοροδιαφυγή⁴⁴. Αρχικά, ο ΟΟΣΑ ενθάρρυνε την ανταλλαγή πληροφοριών ανάμεσα σε φορολογικούς παραδείσους και τρίτες χώρες μέσω σύναψης διμερών συμφωνιών, όμως έως το 2008 δεν έγινε καμία πρόοδος στο θέμα αυτό, καθώς οι φορολογικοί παράδεισοι αρνούσαν να υπογράψουν τέτοιες συμφωνίες.

Καθώς η οικονομική κρίση έπαιρνε παγκόσμιες διαστάσεις, η μάχη κατά της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής άρχισε να αποτελεί προτεραιότητα των κυβερνήσεων των αναπτυγμένων χωρών και η πίεση προς τους φορολογικούς παραδείσους αυξήθηκε. Τον Απρίλιο του 2009 στη Σύνοδο των χωρών της G20⁴⁵ και κάτω από την απειλή επιβολής οικονομικών κυρώσεων, οι φορολογικοί παράδεισοι αναγκάστηκαν να υπογράψουν τουλάχιστον δώδεκα συμφωνίες ανταλλαγής πληροφοριών ο καθένας, προκειμένου να διαγραφούν από τη μαύρη λίστα των μη συνεργάσιμων κρατών, την οποία είχε συντάξει ο ΟΟΣΑ από το 2001. Από τον Απρίλιο έως το τέλος του 2009 υπεγράφησαν από τους φορολογικούς παραδείσους ανά τω κόσμω συνολικά περισσότερες από 300 τέτοιες συμφωνίες⁴⁶. Όπως χαρακτηριστικά ειπώθηκε κατά τη Σύνοδο της G20 το 2009, «Επρόκειτο για το τέλος της εποχής του τραπεζικού απορρήτου».

Παρόλες, όμως, τις ανωτέρω προσπάθειες, η σύναψη συμφωνιών με τους φορολογικούς παραδείσους δεν απέδωσε τα αναμενόμενα, καθώς οι ανά τω κόσμω

συμπεριλαμβανομένης και της Ρωσίας. Ωστόσο, το 2014 η Ρωσία διαφώνησε με τις ΗΠΑ, το Ηνωμένο Βασίλειο και τη Γερμανία και αποχώρησε από την ομάδα, δημιουργώντας έτσι τους G7. Πηγή: <https://el.wikipedia.org/wiki/G8>

⁴⁴ Palan Ronen, Murphy Richard, Chavagneux Christian, ο.π. υποσημείωση 16, σελ. 210.

⁴⁵ Η Ομάδα των Είκοσι, γνωστή ως η G20, είναι ένα διεθνές φόρουμ για τις κυβερνήσεις και τους διοικητές των κεντρικών τραπεζών των 20 μεγαλύτερων οικονομιών. Τα μέλη του περιλαμβάνουν 19 επιμέρους χώρες και συγκεκριμένα : Την Αργεντινή, την Αυστραλία, τη Βραζιλία, τη Γαλλία, τη Γερμανία, τις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής, την Ιαπωνία, την Ιταλία, την Ινδία, την Ινδονησία, τον Καναδά, την Κίνα, το Μεξικό, τη Νότια Αφρική, τη Νότια Κορέα, τη Ρωσία, τη Σαουδική Αραβία, την Τουρκία και την Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ). Η ΕΕ εκπροσωπείται από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή και από την Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα. Πηγή: <https://el.wikipedia.org/wiki/G20>

⁴⁶ Johannesen Niels, Zucman Gabriel, «The End of Bank Secrecy? An Evaluation of the G20 Tax Haven Crackdown», American Economic Journal: Economic Policy 2014, 6(1), σελ. 65-66 <http://dx.doi.org/10.1257/pol.6.1.65>

φοροφυγάδες απλά μετέφεραν τα κεφάλαιά τους στις λιγότερο συνεργάσιμες χώρες, δηλαδή σε αυτές που είχαν υπογράψει τις λιγότερες συμφωνίες με τα ξένα κράτη, προκειμένου να διατηρήσουν το τραπεζικό απόρρητο και να κρύψουν τα κεφάλαιά τους. Έτσι, για παράδειγμα, από το 2009 έως το 2013 η Σιγκαπούρη για τον λόγο αυτό αύξησε τις τραπεζικές της καταθέσεις κατά 4% και το Χονγκ Κονγκ κατά 5%, ενώ το Τζέρσεϋ, που είχε υπογράψει πολλές συμφωνίες με ξένα κράτη, έχασε το 4% των τραπεζικών του καταθέσεων⁴⁷. Όπως αποδείχτηκε στην πράξη, το αδύνατο σημείο των συμφωνιών αυτών ήταν ότι η ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των συμβαλλόμενων κρατών γινόταν κατόπιν αίτησης. Αυτό σήμαινε ότι, προκειμένου ένα κράτος να ζητήσει πληροφορίες από ένα φορολογικό παράδεισο για έναν υπήκοό του, θα έπρεπε πρώτα να στοιχειοθετήσει τον λόγο, για τον οποίο ζητά τις πληροφορίες αυτές, δηλαδή να αποδείξει ότι έχει βάσιμες υπόνοιες ότι ο φορολογούμενος αυτός φοροδιαφεύγει. Κάτι τέτοιο αποδείχθηκε πρακτικά αδύνατο, το τραπεζικό απόρρητο εξακολούθησε να ισχύει και η φοροδιαφυγή συνέχισε απτόητη παρά τις εξαγγελίες για «το τέλος του τραπεζικού απορρήτου»⁴⁸.

Μετά τις εξελίξεις αυτές, ο ΟΟΣΑ προχώρησε σε ένα πιο γενναίο βήμα, ώστε να ανακτηθεί η εμπιστοσύνη στο οικονομικό σύστημα και να ξεπεραστούν οι αδυναμίες του, οι οποίες άφηναν περιθώρια για τη διάβρωση της φορολογικής βάσης και τη μετατόπιση των κερδών από τη χώρα, όπου αυτά δημιουργούνταν, σε τρίτες χώρες με λιγότερη έως καθόλου φορολογική επιβάρυνση. Έτσι, τον Ιούλιο του 2013 ο ΟΟΣΑ σε συνεργασία με τις χώρες της G20 δημοσίευσε ένα Σχέδιο Δράσης για την αντιμετώπιση της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μετατόπισης των κερδών (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting - BEPS). Για το Σχέδιο Δράσης του ΟΟΣΑ και τα αποτελέσματά του θα μιλήσουμε στη συνέχεια.

⁴⁷ Zucman Gabriel, ο.π. υποσημείωση 21, σελ. 83.

⁴⁸ Zucman Gabriel, ο.π. υποσημείωση 21, σελ. 81-82.

Π.Π. ΤΟ ΣΧΕΔΙΟ ΔΡΑΣΗΣ ΤΟΥ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΥ ΓΙΑ ΤΗΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑ ΚΑΙ ΑΝΑΠΤΥΞΗ (ΟΟΣΑ) ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΗΣ ΔΙΑΒΡΩΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΜΕΤΑΤΟΠΙΣΗΣ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ (BEPS)

Ο ΟΟΣΑ⁴⁹ σε συνεργασία με τις χώρες, που συμμετέχουν στη G20, παρουσίασε μέσω του Σχεδίου Δράσης⁵⁰ τις ενέργειες, που απαιτούνται για την αντιμετώπιση της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μετατόπισης των κερδών, γνωστής και ως BEPS (Action Plan for Base Erosion and Profit Shifting). Συγκεκριμένα, πρότεινε την υιοθέτηση δεκαπέντε δράσεων από τα κράτη, οι οποίες αποβλέπουν κυρίως στην καταπολέμηση των στρατηγικών φοροαποφυγής των πολυεθνικών επιχειρήσεων, μέσω της μεταφοράς κερδών σε χώρες με ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς. Επιπλέον, έθεσε αυστηρά χρονοδιαγράμματα για την ολοκλήρωση της υιοθέτησης των δράσεων αυτών έως το Δεκέμβριο του 2015 και καθόρισε τις πηγές και τη μεθοδολογία, που θα έπρεπε να ακολουθήσουν οι κυβερνήσεις, προκειμένου να υλοποιηθούν οι δράσεις αυτές⁵¹.

Οι δράσεις, που προώθησε με το σχέδιό του ο ΟΟΣΑ, έθεσαν τρεις στόχους, οι οποίοι αποτέλεσαν και τους πυλώνες του Σχεδίου. Αρχικά, στόχευσαν στο

⁴⁹ Ο ΟΟΣΑ αποτέλεσε τη συνέχεια του Οργανισμού Ευρωπαϊκής Οικονομικής Συνεργασίας, που μετά το 2ο Παγκόσμιο πόλεμο είχε την ευθύνη συντονισμού του σχεδίου Marshal. Στις 14 Δεκεμβρίου 1960 20 χώρες υπέγραψαν τη συνθήκη ίδρυσης του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης και σε αυτές τις συνθήκες ο ρόλος του ΟΟΣΑ αφορούσε διατλαντική οικονομική συνεργασία. Σήμερα, και μετά την προσχώρηση ακόμη 10 χωρών, ο ΟΟΣΑ απαρτίζεται από τις 30 περισσότερο ανεπτυγμένες χώρες του κόσμου, με σημαντική επιρροή στο παγκόσμιο οικονομικό γίγνεσθαι. Η Ελλάδα ανήκει στην πρώτη ομάδα χωρών, που επικύρωσαν τη συνθήκη δημιουργίας του το 1961. Οι χώρες - μέλη του ΟΟΣΑ είναι: η Αυστρία, το Βέλγιο, η Γαλλία, η Γερμανία, η Δανία, η Ελβετία, η Ελλάδα, το Ηνωμένο Βασίλειο, οι ΗΠΑ, η Ιρλανδία, η Ισλανδία, η Τουρκία, η Ισπανία, η Φινλανδία, η Καναδάς, το Λουξεμβούργο, η Νορβηγία, η Πορτογαλία, η Σουηδία, η Ιταλία, η Ιαπωνία, η Αυστραλία, η Νέα Ζηλανδία, το Μεξικό, η Τσεχία, η Κορέα, η Πολωνία, η Ουγγαρία και η Σλοβακία. Οι χώρες μέλη του ΟΟΣΑ έχουν ορισμένα κοινά χαρακτηριστικά, όπως, τον σεβασμό στις αρχές της δημοκρατικής διακυβέρνησης και στις αρχές της οικονομίας της αγοράς. Ο ΟΟΣΑ συνεργάζεται με 70 ακόμη χώρες, καθώς και άλλους διεθνείς οργανισμούς.

⁵⁰ OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, 2013.

<http://dx.doi.org/10.1787/09789264202719-en>

⁵¹ OECD, ο.π. υποσημείωση 50, σελ. 11.

σχεδιασμό νέων διεθνών προτύπων, ώστε να διασφαλιστεί μια ομοιόμορφη φορολόγηση του εταιρικού εισοδήματος διεθνώς και να διορθωθούν τα προβλήματα, που δημιουργούνται από τα κενά της νομοθεσίας και τις στρεβλώσεις, που προκύπτουν κατά την αλληλεπίδραση των εθνικών φορολογικών νομοθεσιών. Κατά δεύτερο, θέλησαν να επιτύχουν την ευθυγράμμιση της φορολογίας και της αντίστοιχης οικονομικής ουσίας ή υπόστασης, έτσι ώστε να αποκατασταθούν τα προσδοκώμενα αποτελέσματα και οφέλη των διεθνών προτύπων στον τομέα της φορολογίας εταιρειών, τα οποία ενδεχομένως δεν ακολούθησαν τα μεταβαλλόμενα επιχειρηματικά μοντέλα και τις τεχνολογικές εξελίξεις. Στόχος, λοιπόν, ήταν να επιβάλουν τη φορολογία στην πραγματική οικονομική ουσία και όχι σε εικονικές εταιρείες, που είναι το μεγάλο πρόβλημα όταν μιλάμε για πολυεθνικές και κυρίως σε τρίτες χώρες. Τέλος, για την υλοποίηση των δράσεων αυτών θεωρήθηκε απαραίτητη η ενίσχυση της διαφάνειας στις συναλλαγές, καθώς επίσης και η ενδυνάμωση των μηχανισμών, που βοηθούν τις επιχειρήσεις να εξασφαλίσουν ένα ασφαλές και σταθερό περιβάλλον, το οποίο είναι απαραίτητο προκειμένου αυτές να λάβουν αποφάσεις για επενδύσεις⁵².

Η πρώτη δράση, που προωθήθηκε από τον ΟΟΣΑ, αναφέρεται στην αντιμετώπιση των προκλήσεων της ψηφιακής οικονομίας (Δράση 1). Συγκεκριμένα, η δράση αυτή έχει ως στόχο την αναγνώριση των δυσκολιών, τις οποίες προκαλεί η ψηφιακή οικονομία κατά την εφαρμογή των διεθνών κανόνων φορολόγησης και την εξεύρεση συγκεκριμένων λύσεων για την αντιμετώπιση αυτών των δυσκολιών στην έμμεση και την άμεση φορολογία. Για την επίτευξη του σκοπού αυτού συστάθηκε στον ΟΟΣΑ ομάδα εργασίας για την ψηφιακή οικονομία. Συγκεκριμένα, εξετάστηκε η δυνατότητα, που δίνουν οι διεθνείς φορολογικοί κανόνες σε μία επιχείρηση να έχει σημαντική ψηφιακή παρουσία στην οικονομία μίας άλλης χώρας, χωρίς όμως να υπόκειται σε φορολόγηση, λόγω έλλειψης συνδέσμου με τη χώρα αυτή. Επίσης, εξετάστηκε ο τρόπος, με τον οποίο μπορεί να εξασφαλιστεί η αποτελεσματική απόδοση του ΦΠΑ στην Ευρωπαϊκή Ένωση και των αντίστοιχων φόρων άλλων χωρών, όπως ο GST (Goods and Services Tax), στις διασυνοριακές συναλλαγές ψηφιακών προϊόντων και υπηρεσιών κι επιχειρήθηκε η κατηγοριοποίηση του

⁵² OECD, ο.π. υποσημείωση 50, σελ. 13, 14.

εισοδήματος, που προκύπτει από νέα επιχειρηματικά μοντέλα. Ο ΟΟΣΑ έθεσε προθεσμία για την υλοποίηση της Δράσης 1 έως τον Σεπτέμβριο του 2014⁵³.

Η δεύτερη δράση, που προωθήθηκε από τον ΟΟΣΑ, αφορούσε στην εξουδετέρωση της επίδρασης, που προκαλούν οι αναντιστοιχίες στη χρήση υβριδικών χρηματοοικονομικών προϊόντων και οι υβριδικές συμφωνίες⁵⁴ (Δράση 2). Τέτοιες αναντιστοιχίες είναι κυρίως η διπλή μη φορολόγηση, η διπλή έκπτωση δαπανών, η μακροχρόνια αναβολή φορολόγησης κ.α. Οι προτάσεις του ΟΟΣΑ περιλαμβάνουν τροποποιήσεις στην Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ για τη φορολογία (Model Tax Convention) προς την κατεύθυνση της διασφάλισης ότι αυτά τα υβριδικά χρηματοοικονομικά εργαλεία δεν θα χρησιμοποιούνται υπερβολικά και αδικαιολόγητα, για να αποκομίσουν οι επιχειρήσεις οφέλη από τις συμφωνίες. Επίσης, ο ΟΟΣΑ πρότεινε να γίνουν τροποποιήσεις στις νομοθεσίες των κρατών, έτσι ώστε να μην λαμβάνονται υπόψη ή να μην εκπίπτουν οι δαπάνες, οι οποίες αφαιρούνται από το εισόδημα του πληρωτή, να μην εκπίπτουν οι δαπάνες, οι οποίες δεν δηλώνονται από τον λήπτη ως εισόδημα και να μην εκπίπτουν οι δαπάνες, που είναι εκπιπόμενες σε μία άλλη δικαιοδοσία. Για την ολοκλήρωση της παραπάνω δράσης ο ΟΟΣΑ έθεσε χρονοδιάγραμμα μέχρι τον Σεπτέμβριο του 2014⁵⁵.

Η τρίτη δράση, που προωθήθηκε από τον ΟΟΣΑ, αφορούσε στην ενίσχυση των κανόνων σχετικά με τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες (Controlled Foreign Company – CFC)⁵⁶ (Δράση 3). Οι κανόνες αυτοί αναφέρονταν ως επί το πλείστον στην έκπτωση των τόκων των δαπανών, που προκαλείται μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων και η οποία οδηγεί στη διπλή μη φορολόγηση. Για την ολοκλήρωση της δράσης αυτής ο ΟΟΣΑ έθεσε χρονικό όριο έως τον Σεπτέμβριο του 2015⁵⁷.

⁵³ OECD, ο.π. υποσημείωση 50, σελ. 14-15 και 29.

⁵⁴ Υβριδικά χρηματοοικονομικά μέσα (Hybrid financial instruments) είναι οι καινοτομίες στα μέσα επένδυσης ή χρηματοδότησης με την καθιέρωση νέων τύπων, που στηρίζονται συνήθως σε διαφοροποίηση υφιστάμενων χρηματοδοτικών εργαλείων, όπως είναι τα ομόλογα, οι μετοχές, οι πράξεις με αξία δύο ημερών ή τα προθεσμιακά συμβόλαια και τα συμβόλαια δικαιωμάτων προαίρεσης (options). Υβριδικές συμφωνίες είναι οι συμφωνίες, που περιλαμβάνουν και αναφέρονται στα μέσα αυτά.

⁵⁵ OECD, ο.π. υποσημείωση 50, σελ. 15-16 και 30.

⁵⁶ Ελεγχόμενη αλλοδαπή εταιρεία (Controlled Foreign Company) είναι μία εταιρική οντότητα, η οποία έχει έδρα και επιχειρηματική δραστηριότητα σε διαφορετική δικαιοδοσία ή χώρα από αυτή, όπου εδρεύουν οι ιδιοκτήτες, που την ελέγχουν.

⁵⁷ OECD, ο.π. υποσημείωση 50, σελ. 16-17 και 30.

Η τέταρτη δράση αφορούσε στον περιορισμό της διάβρωσης της φορολογικής βάσης μέσω της έκπτωσης τόκων και άλλων χρηματοοικονομικών συναλλαγών (Δράση 4). Με τον τρόπο αυτό ο ΟΟΣΑ επιδίωξε να καταπολεμήσει την πρακτική, που ακολουθούν ορισμένες πολυεθνικές εταιρείες, οι οποίες πολλαπλασιάζουν το επίπεδο των οφειλών μίας συγκεκριμένης οντότητας, που συνδέεται με την πολυεθνική, μέσω ενδοεταιρικής χρηματοδότησης, επιτυγχάνοντας με τον τρόπο αυτό αυξημένες εκπτώσεις τόκων για την εταιρεία αυτή. Η δράση αυτή είχε ως στόχο τη δημιουργία οδηγιών για την αντιμετώπιση της μεταβιβαστικής τιμολόγησης (transfer pricing)⁵⁸. Η εν λόγω δράση εφαρμοζόταν σε συνδυασμό με τη Δράση 2 για τις υβριδικές συμφωνίες και τη Δράση 3 για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες. Για την ολοκλήρωση αυτής της δράσης, το χρονοδιάγραμμα έδινε περιθώριο μέχρι το Δεκέμβριο του 2015⁵⁹.

Η πέμπτη δράση αφορούσε στην αποτελεσματικότερη αντιμετώπιση των καταχρηστικών φορολογικών πρακτικών, υπό το πρίσμα των εννοιών της διαφάνειας και της ουσίας (Δράση 5). Στόχος της δράσης αυτής ήταν η αναθεώρηση των καταχρηστικών φορολογικών πρακτικών με γνώμονα τη βελτίωση στον τομέα της διαφάνειας. Ως προτεραιότητα για την επίτευξη του στόχου αυτού τέθηκε η συμμετοχή και χωρών, που δεν είναι μέλη του ΟΟΣΑ, ώστε να αξιολογηθούν οι οντότητες με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, οι οποίες χρησιμοποιούνται για την τεχνητή μετατόπιση των κερδών και χαρακτηρίζονται από μεγάλη αδιαφάνεια στις συναλλαγές τους και να προχωρήσουν σε αναθεώρηση του υπάρχοντος νομοθετικού πλαισίου. Η δράση αυτή ορίστηκε να ολοκληρωθεί έως τον Σεπτέμβριο του 2015⁶⁰.

Η έκτη δράση αφορούσε στην αποτροπή κατάχρησης των όρων των διεθνών συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας (Δράση 6). Στόχος της δράσης αυτής ήταν η αντιμετώπιση του φαινομένου του treaty shopping, δηλαδή της σύστασης θυγατρικών εταιρειών σε χώρες, με τις οποίες έχει υπογραφεί σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας και η τεχνητή μεταφορά των κερδών της μητρικής εταιρείας στη θυγατρική, με σκοπό τη διπλή μη φορολόγηση των κερδών. Με τη δράση αυτή ο

⁵⁸ Μεταβιβαστική τιμολόγηση ή αλλιώς ενδοομιλική συναλλαγή είναι η διαδικασία, με την οποία τιμολογούν οι πολυεθνικές επιχειρήσεις το δανεισμό των χρημάτων, τη χρήση του πάγιου ενεργητικού, συμπεριλαμβανομένων των άυλων περιουσιακών στοιχείων και τις παρεχόμενες υπηρεσίες και προϊόντα από ένα μέλος του πολυεθνικού οργανισμού σε ένα άλλο μέλος της ίδιας οργάνωσης.

⁵⁹ OECD, ο.π. υποσημείωση 50, σελ. 17 και 31.

⁶⁰ OECD, ο.π. υποσημείωση 50, σελ. 18 και 31.

ΟΟΣΑ στόχευε στην ανάπτυξη κοινών κανόνων αναφορικά με τη σύναψη των συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας, καθώς επίσης και στη δέσμευση των κρατών ότι πριν τη σύναψη μιας τέτοιας σύμβασης με μία τρίτη χώρα, θα προηγηθεί προβληματισμός και δεν θα χρησιμοποιούνται οι συμβάσεις αυτές για λόγους φοροαποφυγής. Η δράση αυτή προγραμματίστηκε να ολοκληρωθεί έως τον Σεπτέμβριο του 2014 και συνδυάστηκε με τη Δράση 2 για τις υβριδικές συμφωνίες⁶¹.

Η έβδομη δράση της BEPS αναφερόταν στην αντιμετώπιση και αποτροπή της τεχνητής αποφυγής δημιουργίας μόνιμης εγκατάστασης (Δράση 7). Οι φορολογικές συμβάσεις μεταξύ κρατών γενικά προβλέπουν ότι η φορολόγηση των κερδών μίας αλλοδαπής εταιρείας φορολογούνται στο κράτος, στο οποίο δημιουργούνται, υπό τον όρο της ύπαρξης μόνιμης εγκατάστασης. Επομένως, ο ορισμός της μόνιμης εγκατάστασης αποτελεί κρίσιμο στοιχείο, από το οποίο κρίνεται εάν τα κέρδη μίας επιχείρησης θα φορολογηθούν σε κάποιο άλλο κράτος, το οποίο στην πλειονότητα των περιπτώσεων έχει πολύ μικρούς συντελεστές φορολόγησης των εταιρικών κερδών. Με τη Δράση 7 ο ΟΟΣΑ προώθησε τροποποιήσεις στο αρ. 5 της Πρότυπης Σύμβασης για τη Φορολόγηση, σχετικές με τον καθορισμό της μόνιμης εγκατάστασης, με χρονικό ορίζοντα ολοκλήρωσης της δράσης τον Σεπτέμβριο του 2015⁶².

Η όγδοη δράση, που προώθησε ο ΟΟΣΑ, αφορούσε την εξασφάλιση ότι τα αποτελέσματα της μεταβιβαστικής τιμολόγησης ευθυγραμμίζονται με τη δημιουργία αξίας σε σχέση με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία (Δράση 8). Η δράση αυτή είχε ως στόχο την ανάπτυξη κανόνων αποφυγής της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μετατόπισης των κερδών μέσω μεταφοράς των άυλων περιουσιακών στοιχείων ανάμεσα στις εταιρείες ενός ομίλου. Για την επίτευξη του στόχου αυτού αναγκαίο ήταν αρχικά να υιοθετηθεί από όλα τα κράτη ένας ευρύς και σαφής ορισμός της έννοιας των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Κατά δεύτερο, να εξασφαλιστεί ότι τα κέρδη, που προκύπτουν από την μεταφορά και χρήση των άυλων περιουσιακών στοιχείων, διανέμονται εκεί, όπου δημιουργείται η αξία τους. Κατά τρίτον, να δημιουργηθούν κανόνες, σχετικά με την μεταβιβαστική τιμολόγηση και γενικά τις μεταβιβάσεις άυλων περιουσιακών στοιχείων που δεν αποτιμώνται εύκολα. Τέλος, να εκσυγχρονιστεί η οδηγία σχετικά με τις συμφωνίες συμμετοχής στο τίμημα. Για την

⁶¹ OECD, ο.π. υποσημείωση 50, σελ. 19 και 31.

⁶² OECD, ο.π. υποσημείωση 50, σελ. 19-20 και 32.

ολοκλήρωση της δράσης αυτής απότερο χρονικό όριο ορίστηκε ο Σεπτέμβριος του 2015.

Η ένατη δράση είχε ως στόχο να εξασφαλίσει ότι τα αποτελέσματα της μεταβιβαστικής τιμολόγησης ευθυγραμμίζονται με τη δημιουργία αξίας σε σχέση με τους κινδύνους και το κεφάλαιο (Δράση 9). Η δράση αυτή στόχευε στην υιοθέτηση κανόνων μεταβιβαστικής τιμολόγησης ή λήψη ειδικότερων μέτρων, που θα εμποδίσουν τη διάβρωση της φορολογικής βάσης και την μετατόπιση των κερδών μέσω της μεταφοράς κινδύνων ή τη διανομή υπερβολικού κεφαλαίου στα μέλη ενός ομίλου, καθώς επίσης και στην ευθυγράμμιση των επιστροφών με τη δημιουργία αξίας. Για τη δράση αυτή τέθηκε χρονικό όριο το Σεπτέμβριο του 2015.

Η δέκατη δράση για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής αφορούσε την εξασφάλιση ότι τα αποτελέσματα της μεταβιβαστικής τιμολόγησης ευθυγραμμίζονται με τη δημιουργία αξίας σχετικά με τις λοιπές συναλλαγές υψηλού κινδύνου (Δράση 10). Η δράση αυτή είχε ως στόχο τη δημιουργία κανόνων αποφυγής της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μετατόπισης των κερδών με τη μέθοδο της σύναψης συναλλαγών υψηλού κινδύνου μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Κυρίως στόχευε στη λήψη ειδικών μέτρων προστασίας από πληρωμές, που γίνονται για να διαβρώσουν τη φορολογική βάση, όπως είναι κυρίως οι μισθοί των διευθυντικών στελεχών και τα έξοδα γραφείου. Ο Σεπτέμβριος του 2015 ορίστηκε ως καταληκτική ημερομηνία για την ολοκλήρωση της δράσης αυτής⁶³.

Η ενδέκατη δράση, που προώθησε ο ΟΟΣΑ, αφορούσε την καθιέρωση μεθόδων για τη συλλογή και την ανάλυση των δεδομένων, που σχετίζονται με τη διάβρωση της φορολογικής βάσης και τη μετατόπιση των κερδών, καθώς και την ανάπτυξη μέτρων για την αντιμετώπιση των φαινομένων αυτών (Δράση 11). Η δράση αυτή περιελάμβανε την αξιολόγηση των υπαρχόντων πηγών δεδομένων και την εξεύρεση νέων, πάντοτε με σεβασμό στο φορολογικό απόρρητο και στην προστασία των προσωπικών δεδομένων και λαμβανομένου υπόψη του διοικητικού κόστους που κάτι τέτοιο συνεπάγεται για τις φορολογικές διοικήσεις και για τις επιχειρήσεις. Η δράση αυτή προγραμματίστηκε να ολοκληρωθεί έως τον Σεπτέμβριο του 2015⁶⁴.

⁶³ OECD, ο.π. υποσημείωση 50, σελ. 20-21 και 32.

⁶⁴ OECD, ο.π. υποσημείωση 50, σελ. 21-22 και 33.

ΔΙΚΑΙΟ, ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ

Η δωδέκατη δράση αφορούσε την ανάπτυξη συστάσεων ως προς την υποχρέωση των φορολογούμενων να αποκαλύπτουν τυχόν επιθετικές συμφωνίες, που αφορούν το φορολογικό τους σχεδιασμό (Δράση 12). Κατά την επεξεργασία των συστάσεων αυτών έπρεπε να ληφθούν υπόψη τα διοικητικά κόστη για τη φορολογική διοίκηση και τις επιχειρήσεις, καθώς επίσης και οι ιδιαίτερες ανάγκες κάθε χώρας, με στόχο την εξασφάλιση της μεγαλύτερης δυνατής συνοχής. Η δράση αυτή περιελάμβανε, επίσης, το σχεδιασμό και την υλοποίηση βελτιωμένων διεθνών προτύπων ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων. Για την ολοκλήρωση της δράσης αυτής δόθηκε χρονικό περιθώριο έως το Σεπτέμβριο του 2015⁶⁵.

Η δέκατη τρίτη δράση αφορούσε την επανεξέταση των κανόνων τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών ή αλλιώς μεταβιβαστικής τιμολόγησης (transfer pricing) (Δράση 13). Στόχος της δράσης αυτής ήταν η βελτίωση της διαφάνειας, με την ανάπτυξη κανόνων σχετικά με την υποχρέωση κυρίως των πολυεθνικών επιχειρήσεων να δίνουν τις αναγκαίες πληροφορίες στη φορολογική διοίκηση, αναφορικά με τη διανομή των κερδών τους παγκοσμίως, την οικονομική τους δραστηριότητα και τους φόρους, που καταβάλλουν σε κάθε χώρα σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα. Η ανάπτυξη των κανόνων αυτών έπρεπε να λαμβάνει υπόψη της και τα κόστη που προκαλούνται για τις επιχειρήσεις, προκειμένου να συμμορφωθούν με τις υποχρεώσεις τους αυτές. Για την ολοκλήρωση της δράσης αυτής απώτατο χρονικό όριο ορίστηκε ο Σεπτέμβριος του 2014⁶⁶.

Η δέκατη τέταρτη δράση της BEPS αφορούσε τη δημιουργία πιο αποτελεσματικών μηχανισμών επίλυσης των αναφερόμενων φορολογικών διαφορών (Δράση 14). Συγκεκριμένα, η δράση αυτή αναφερόταν στην εξεύρεση λύσεων για την αντιμετώπιση των εμποδίων, που αποτρέπουν σε πολλές περιπτώσεις τις χώρες να προσφύγουν στη διοικητική επίλυση των διαφορών, που προκύπτουν στο πλαίσιο διμερών συμβάσεων, με κοινή συμφωνία των μερών, όπως προβλέπει η Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ για τη φορολόγηση. Αυτό συμβαίνει πρωτίστως, γιατί παρατηρείται έλλειψη πρόβλεψης για διαιτησία στις περισσότερες συμβάσεις και κατά δεύτερο γιατί σε κάποιες περιπτώσεις η προσφυγή στη διαιτησία και την

⁶⁵OECD, ο.π. υποσημείωση 50, σελ. 22-23 και 33.

⁶⁶ OECD, ο.π. υποσημείωση 50, σελ. 23 και 34.

αμοιβαία συμφωνία των μερών μπορεί να αποκλειστεί. Το χρονικό όριο, που τέθηκε για την ολοκλήρωση της δράσης αυτής ήταν ο Σεπτέμβριος του 2015⁶⁷.

Τέλος, η δέκατη πέμπτη δράση της BEPS αναφερόταν στην ανάπτυξη ενός εργαλείου, που θα έδινε τη δυνατότητα στις διάφορες δικαιοδοσίες να υιοθετήσουν μέτρα για την αντιμετώπιση της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μετατόπισης των κερδών και να βελτιώσουν τις διμερείς φορολογικές τους συμφωνίες (Δράση 15). Το εργαλείο αυτό θα προσέγγιζε με καινοτόμο τρόπο τα διεθνή φορολογικά θέματα, έτσι ώστε να αποτυπώσει την γρήγορα εξελισσόμενη παγκόσμια οικονομία και την ανάγκη προσαρμογής των κρατών στην εξέλιξή της. Για την ολοκλήρωση της δράσης αυτής δόθηκε χρονικό περιθώριο έως το Σεπτέμβριο του 2015⁶⁸.

Προκειμένου οι δράσεις του Σχεδίου του ΟΟΣΑ να υλοποιηθούν με επιτυχία, κρίθηκε απαραίτητη η συμμετοχή και των κρατών, που δεν συμμετείχαν στον ΟΟΣΑ. Συγκεκριμένα, προσκλήθηκαν να συμμετέχουν ως συνεργάτες τα μέλη της G20, τα οποία δε συμμετείχαν στον ΟΟΣΑ, όπως επίσης και άλλα κράτη, που δεν συμμετείχαν στη G20, ως προσκεκλημένοι. Επίσης, τα Ηνωμένα Έθνη, μέσω της συμμετοχής τους στις δράσεις του ΟΟΣΑ για τη φορολογία, κλήθηκαν να ενημερώνουν για τα προβλήματα, που αντιμετωπίζουν τα αναπτυσσόμενα κράτη στον τομέα της φορολογίας και της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής. Επιπλέον, μέσω των υπαρχόντων μηχανισμών, όπως οι διαδικτυακές πλατφόρμες συζήτησης και τα διεθνή συνέδρια, επιχειρήθηκε να εμπλακούν στις σχετικές συνομιλίες όλα τα κράτη, προκειμένου να βρεθούν λύσεις. Απαραίτητη θεωρήθηκε και η συνεργασία με κοινωνικούς φορείς και με τον κόσμο των επιχειρήσεων⁶⁹. Έτσι, μετά από δύο χρόνια διαβουλεύσεων και συνεχών διεργασιών, το 2015 παρουσιάστηκαν τα αποτελέσματα του Σχεδίου Δράσης του ΟΟΣΑ.

II.III. ΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΤΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ ΔΡΑΣΗΣ ΤΟΥ ΟΟΣΑ ΣΕ ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΠΙΠΕΔΟ

Τον Οκτώβριο του 2015, ο ΟΟΣΑ δημοσίευσε τα αποτελέσματα των διεργασιών και διαβουλεύσεων, που έλαβαν χώρα με στόχο την υλοποίηση του

⁶⁷ OECD, ο.π. υποσημείωση 50, σελ. 23-24 και 34.

⁶⁸ OECD, ο.π. υποσημείωση 50, σελ. 24-25 και 34.

⁶⁹ OECD, ο.π. υποσημείωση 50, σελ. 25-26.

Σχεδίου Δράσης για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής και τις λύσεις και τα μέτρα, που προωθήθηκαν⁷⁰. Η συμμετοχή στο εγχείρημα αυτό ήταν πρωτοφανής με 60 χώρες να συμμετέχουν ενεργά στα τεχνικά κλιμάκια και περισσότερες ακόμη να συμμετέχουν στη διαμόρφωση των συμπερασμάτων. Επίσης, συμμετείχαν ενεργά περιφερειακοί φορολογικοί οργανισμοί και διεθνείς οργανισμοί, όπως η Παγκόσμια Τράπεζα, τα Ηνωμένα Έθνη και το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο. Τελικά, διαμορφώθηκε ένα ολοκληρωμένο πακέτο μέτρων, σχεδιασμένο να λειτουργήσει τόσο σε τοπικό επίπεδο όσο και μέσω διεθνών συμφωνιών, πάντα με γνώμονα την αυξημένη διαφάνεια. Ο στόχος των μέτρων ήταν να καταπολεμηθούν οι δομές, που συντελούν στη φοροδιαφυγή και στη φοροαποφυγή, με το να θεραπευθούν και να αντιμετωπιστούν οι αιτίες που τις προκαλούν και όχι τα συμπτώματά τους.

Όμως, παρά την ευρύτατη συμμετοχή φορέων και κρατών στο εγχείρημα αυτό, εξαρχής εκφράστηκαν επιφυλάξεις για την αποτελεσματικότητά του, καθώς οι Δράσεις, που διαμόρφωσε, αποτελούσαν ενδοτικό δίκαιο και ως εκ τούτου δεν ήταν νομικά δεσμευτικές για κανένα κράτος, ούτε ακόμη και για τα κράτη - μέλη του ΟΟΣΑ. Για την εφαρμογή των Δράσεων ήταν απαραίτητη η υιοθέτησή τους από τη νομοθεσία κάθε χώρας, σε κάποιες περιπτώσεις απαιτούνταν τροποποιήσεις της ήδη υπάρχουσας νομοθεσίας κάθε χώρας, ενώ κάποια άλλα μέτρα, για να εφαρμοστούν, θα έπρεπε να τροποποιηθούν υφιστάμενες διμερείς συνθήκες. Επιπλέον, ασκήθηκε κριτική στις Η.Π.Α. για τον ρόλο που έπαιξαν κατά τη συζήτηση του Σχεδίου Δράσης, καθώς φάνηκε ότι ο πρωταρχικός σκοπός τους ήταν όχι η αποφυγή της διπλής φορολόγησης, αλλά η ελαχιστοποίηση των συνεπειών του Σχεδίου Δράσης στις αμερικάνικες πολυεθνικές επιχειρήσεις⁷¹.

⁷⁰ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015 Final Reports, Executive Summaries <http://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf>

⁷¹ Ting Antony, «Corporate Tax Avoidance – Submission to the Senate Economics References Committee», σελ. 3-5, <https://www.google.gr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=3&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKewiYycDTktTRAhXpFJoKHcoBCJIQFggqMAI&url=http%3A%2F%2Fwww.aph.gov.au%2FDocumentStore.ashx%3Fid%3D4b854438-5da7-4c83-9422-7d0857ed03fc%26subId%3D303029&usq=AFQjCNGSIImfVjuHb0FYfkRTTA23FIqKk9A&bvm=bv.144224172.d.bGs>

ΔΙΚΑΙΟ, ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ

Παρόλες τις επιφυλάξεις, το Σχέδιο Δράσης του ΟΟΣΑ χαρακτηρίστηκε από τους ειδικούς στο διεθνές φορολογικό δίκαιο, όπως η Manal S. Corwin⁷², ως ένα καλό πρώτο βήμα και μία περαιτέρω ευκαιρία για τη μεταρρύθμιση της διεθνούς φορολόγησης, κυρίως μέσω των Δράσεων 3 και 4 για την ενίσχυση του ελέγχου των αλλοδαπών επιχειρήσεων και τον περιορισμό της διάβρωσης της φορολογικής βάσης μέσω των εκπτώσεων δαπανών και άλλων πληρωμών⁷³. Ως καλή ευκαιρία για την αναδιαμόρφωση της διεθνούς φορολόγησης χαρακτηρίστηκε, επίσης, η Δράση 14, που αναφέρεται στη βελτίωση των μηχανισμών επίλυσης διαφορών, καθώς η υλοποίησή της θα οδηγούσε σε γενικευμένη χρήση της συμβιβαστικής επίλυσης των διεθνών διαφορών και της διεθνούς διαιτησίας σε φορολογικά θέματα⁷⁴. Επίσης, οι Δράσεις 2 και 13 για τις αναντιστοιχίες στη χρήση υβριδικών χρηματοοικονομικών προϊόντων, τις υβριδικές συμφωνίες και την υποχρέωση κυρίως των πολυεθνικών επιχειρήσεων να δίνουν τις αναγκαίες πληροφορίες στις φορολογικές διοικήσεις, σχετικά με τη διανομή των κερδών τους παγκοσμίως, την οικονομική τους δραστηριότητα και τους φόρους, που καταβάλλουν σε κάθε χώρα, θεωρήθηκε ότι πρέπει να εφαρμοστούν άμεσα, λόγω της άμεσης σύνδεσής τους με την προσπάθεια για επίτευξη διεθνούς διαφάνειας στα φορολογικά θέματα.

Ο ΟΟΣΑ κατέγραψε κι εξακολουθεί να καταγράφει την υλοποίηση, τον τρόπο εφαρμογής του Σχεδίου Δράσης και τα νομικά εργαλεία που χρησιμοποιούνται από κάθε χώρα για την υλοποίηση αυτή⁷⁵. Κυρίως, στοχεύει στην καταγραφή των ελάχιστων προαπαιτούμενων, που αφορούν στον τομέα της διαιτητικής επίλυσης των διαφορών, στην εφαρμογή των κριτηρίων για τις επιβλαβείς φορολογικές πρακτικές και στην εκπλήρωση των απαιτήσεων για την παροχή πληροφοριών από τις πολυεθνικές, κυρίως, επιχειρήσεις αναφορικά με τη δραστηριότητά τους σε κάθε χώρα⁷⁶.

⁷² Η Manal S. Corwin διετέλεσε αναπληρώτρια Γραμματέας Φορολογικής Πολιτικής του τμήματος Διεθνών Σχέσεων του Υπουργείου Οικονομικών των Η.Π.Α. και σήμερα είναι Διευθύντρια του τμήματος Εξυπηρέτησης Διεθνών Επιχειρήσεων της εταιρείας KPMG LP, η οποία αποτελεί μία από τις μεγαλύτερες εταιρείες συμβούλων σε φορολογικά και εταιρικά θέματα παγκοσμίως.

⁷³ Corwin Manal, «Sense and Sensibility: The Policy and Politics of BEPS», Tax Notes, 2014, 6 Οκτωβρίου, σελ. 139.

⁷⁴ Corwin Manal, ο.π. υποσημείωση 73, σελ. 139-140.

⁷⁵ BEPS Talk: OECD's Pascal Saint-Amans Answers Our Questions, 2016, <https://taxlinked.net/blog/march-2016/beps-oecd-pascal-saint-amans-answers-questions>

⁷⁶ <http://www.oecd.org/ctp/beps-frequentlyaskedquestions.htm>

ΔΙΚΑΙΟ, ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ

Τα μέτρα, τα οποία συμφώνησαν οι ομάδες εργασίας, που συγκροτήθηκαν για κάθε Δράση, ότι πρέπει να εφαρμοστούν, προκειμένου να αντιμετωπιστούν οι καταχρηστικές φορολογικές πρακτικές, που οδηγούν στη διάβρωση της φορολογικής βάσης και τη μετατόπιση των κερδών, καταγράφηκαν από τον ΟΟΣΑ σε μία έκθεση, η οποία δημοσιεύτηκε το 2015⁷⁷. Συγκεκριμένα, για την υλοποίηση της Δράσης 1 για την ψηφιακή οικονομία, διαμορφώθηκαν κανόνες και μέθοδοι εφαρμογής, ώστε στις περιπτώσεις διασυνοριακών συναλλαγών μεταξύ επιχειρήσεων και καταναλωτών, να επιτευχθεί η απόδοση του Φ.Π.Α. στη χώρα, όπου βρίσκεται ο καταναλωτής⁷⁸. Για τη Δράση 2, που αναφέρεται στις υβριδικές συμφωνίες, επιτεύχθηκε ευρεία συναίνεση των συμμετεχόντων κρατών και διαμορφώθηκε ο βασικός κανόνας ότι μία χώρα μπορεί να απορρίψει την έκπτωση μίας δαπάνης από το εισόδημα του φορολογούμενου, εάν η δαπάνη αυτή δεν συμπεριλαμβάνεται στο φορολογητέο εισόδημα του παραλήπτη, που βρίσκεται σε αντίστοιχη δικαιοδοσία ή εφόσον η δαπάνη αυτή εκπίπτει και στη δικαιοδοσία αυτή⁷⁹. Για τη Δράση 3 προβλέφθηκαν έξι βασικοί κανόνες για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες σχετικά με τον προσδιορισμό της έννοιας της αλλοδαπής ελεγχόμενης εταιρείας ανάλογα με το βαθμό, που ελέγχεται από τους μετόχους άλλης εταιρείας, την εφαρμογή των κανόνων αυτών μόνο στην περίπτωση, που η αλλοδαπή ελεγχόμενη εταιρεία φορολογείται με συντελεστές μικρότερους από την μητρική της εταιρεία, τον προσδιορισμό της έννοιας του εισοδήματος αλλοδαπής ελεγχόμενης εταιρείας και την απόδοση του εισοδήματος αυτού κατ' αναλογία με το ποσοστό ιδιοκτησίας της από τη μητρική εταιρεία και την αποφυγή της διπλής φορολόγησης στην περίπτωση που η ελεγχόμενη εταιρεία έχει ήδη φορολογηθεί⁸⁰. Για την υλοποίηση της Δράσης 4, που αφορούσε στον περιορισμό της διάβρωσης της φορολογικής βάσης μέσω της έκπτωσης τόκων και άλλων χρηματοοικονομικών συναλλαγών, συμφωνήθηκε να υιοθετηθεί από τα κράτη ο κανόνας ότι η έκπτωση καθαρών τόκων πρέπει να συνδέεται ευθέως με το φορολογητέο εισόδημα, που προέρχεται από τις οικονομικές δραστηριότητες της κάθε οντότητας⁸¹. Αναφορικά με τη Δράση 5, ο ΟΟΣΑ σε συνεργασία με την Ευρωπαϊκή Επιτροπή προώθησαν ως βασικό εργαλείο για την

⁷⁷ <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>

⁷⁸ OECD/G20, ο.π. υποσημείωση 70, σελ. 5-7.

⁷⁹ OECD/G20, ο.π. υποσημείωση 70, σελ. 9-11.

⁸⁰ OECD/G20, ο.π. υποσημείωση 70, σελ. 13-14.

⁸¹ OECD/G20, ο.π. υποσημείωση 70, σελ. 15-17.

αύξηση της διαφάνειας την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στο φορολογικό τομέα και τη θέσπιση μηχανισμών ελέγχου συμμόρφωσης των δικαιοδοσιών με την υποχρέωσή τους αυτή⁸². Για τη Δράση 6, διαμορφώθηκαν νέοι κανόνες για την αποτροπή κατάχρησης των όρων των διεθνών συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας (treaty shopping), οι οποίοι ενσωματώνονται στις διμερείς συμφωνίες που υπογράφονται, εφόσον φυσικά το αποδεχθούν τα μέρη. Επίσης, συμφωνήθηκε να γίνουν τροποποιήσεις στην Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ για τη Φορολογία (Model Tax Convention), για να διασφαλιστεί ότι οι συμβάσεις δεν θα χρησιμοποιούνται για λόγους φοροαποφυγής και ότι θα εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι κανόνες ενάντια στην κατάχρηση των όρων των διεθνών συμβάσεων, που έχει συνάψει κάθε κράτος⁸³. Για την υλοποίηση της Δράσης 7, που αφορούσε την καταπολέμηση της τεχνητής αποφυγής δημιουργίας μόνιμης εγκατάστασης, τροποποιήθηκε ο ορισμός της μόνιμης εγκατάστασης, που προέβλεπε το αρ. 5 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ, η οποία χρησιμοποιούνταν ως βάση των διαπραγματεύσεων των φορολογικών συμφωνιών⁸⁴.

Επικρίσεις κι αμφιβολίες διατυπώθηκαν από ειδικούς στο διεθνές φορολογικό δίκαιο και από οικονομολόγους για τον τρόπο εφαρμογής των Δράσεων 8, 9 και 10, που αφορούσαν τη μεταβιβαστική τιμολόγηση άυλων αγαθών, καθώς ο ΟΟΣΑ επέμεινε να αντιμετωπίσει τη χρήση αυτών των τεχνικών, που εφαρμόζονται για λόγους φοροαποφυγής, παραμένοντας πιστός στην αρχή του ελεύθερου ανταγωνισμού. Με γνώμονα την αρχή αυτή, εξέδωσε οδηγίες έτσι ώστε να εξασφαλιστεί ότι για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις τα κέρδη θα συμβαδίζουν με τη δημιουργία αξίας για την επιχείρησή⁸⁵. Η εμμονή του ΟΟΣΑ στην αρχή του ελεύθερου ανταγωνισμού και στην κατανομή των κερδών των πολυεθνικών επιχειρήσεων μεταξύ των κρατών, στα οποία αυτές δραστηριοποιούνται, μέσω της μεταβιβαστικής τιμολόγησης επικρίθηκε, καθώς στην πράξη έχει αποδειχθεί ότι η μέθοδος αυτή δημιουργεί προβλήματα. Μάλιστα, εκφράστηκε η άποψη ότι εάν ο ΟΟΣΑ δεν αλλάξει ριζικά στάση στα θέματα αυτά, θα παραμένει εμπόδιο στο δρόμο

⁸² OECD/G20, ο.π. υποσημείωση 70, σελ. 19-20.

⁸³ OECD/G20, ο.π. υποσημείωση 70, σελ. 21-22.

⁸⁴ OECD/G20, ο.π. υποσημείωση 70, σελ. 23-25.

⁸⁵ OECD/G20, ο.π. υποσημείωση 70, σελ. 27-30.

για την επίτευξη φορολογικής δικαιοσύνης και όλες οι προσπάθειες που καταβάλει για την επίτευξη φορολογικής δικαιοσύνης θα παραμένουν ατελείς⁸⁶.

Για την υλοποίηση της Δράσης 11, που αναφερόταν στη συλλογή και ανάλυση των δεδομένων, που σχετίζονται με τη διάβρωση της φορολογικής βάσης και τη μετατόπιση των κερδών, ο ΟΟΣΑ εξέδωσε μια σειρά συστάσεων για τη βελτίωση της ανάλυσης των δεδομένων αυτών⁸⁷. Ανάλογες συστάσεις διαμορφώθηκαν και για την υλοποίηση της Δράσης 12 για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων και τη δημοσιοποίηση των επιθετικών φορολογικών σχεδιασμών. Βέβαια, οι συστάσεις αυτές δεν ήταν υποχρεωτικά εφαρμόσιμες, πράγμα που σήμαινε ότι εναπόκειτο στη διακριτική ευχέρεια των κρατών εάν θα υιοθετούσαν τις συστάσεις αυτές⁸⁸. Η κριτική, που ασκήθηκε σχετικά με την υλοποίηση της συγκεκριμένης Δράσης, αφορούσε στο παράδοξο ότι δημιουργήθηκε ένα Σχέδιο Δράσης κατά της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μετατόπισης των κερδών, ενώ μία από τις Δράσεις του σχεδίου αυτού αφορούσε στον προσδιορισμό του μεγέθους της διάβρωσης αυτής⁸⁹.

Αναφορικά με τη Δράση 13, που στόχευε στην ανάπτυξη κανόνων σχετικά με την υποχρέωση κυρίως των πολυεθνικών επιχειρήσεων να δίνουν τις αναγκαίες πληροφορίες στη φορολογική διοίκηση, σχετικά με τη διανομή των κερδών τους παγκοσμίως, την οικονομική τους δραστηριότητα και τους φόρους, που καταβάλλουν σε κάθε χώρα, καθορίστηκε ένα υπόδειγμα νομοθεσίας, που μπορούν να χρησιμοποιούν τα κράτη, ώστε να ζητούν από τις πολυεθνικές επιχειρήσεις τις συγκεκριμένες πληροφορίες και να διευκολύνονται οι φορολογικές διοικήσεις στην ανταλλαγή των πληροφοριών αυτών⁹⁰. Αναφορικά με τις ενδοομιλικές συναλλαγές, εκφράστηκε η άποψη ότι η αξία της παροχής στη φορολογική διοίκηση των συγκεκριμένων πληροφοριών έγκειται στη δημιουργία αισθήματος ενοχής στις

⁸⁶ Tax Justice Network, «Tax Us If You Can», 2nd edition, 2012, σελ. 30-32, http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/TUIYC_2012_FINAL.pdf

⁸⁷ OECD/G20, ο.π. υποσημείωση 70, σελ.31-32.

⁸⁸ OECD/G20, ο.π. υποσημείωση 70, σελ. 33-35.

⁸⁹ Bouma Herman, «The OECD's BEPS Project: The Emperor Has No Clothes», 2016, Ιανουάριος, άρθρο δημοσιευμένο στο Bloomberg, διαθέσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση <https://www.bna.com/oecd-beps-project-n57982065958/>

⁹⁰ OECD/G20, ο.π. υποσημείωση 70, σελ. 37-39.

επιχειρήσεις, που αποκτούν εισόδημα σε χώρες με χαμηλή ή και καθόλου φορολόγηση, ακόμη κι αν αυτό είναι απόλυτα νόμιμο⁹¹.

Για την υλοποίηση της Δράσης 14, που αφορούσε τη δημιουργία αποτελεσματικότερων μηχανισμών επίλυσης των αναφυόμενων φορολογικών διαφορών, δημιουργήθηκαν κανόνες για την βελτίωση της λειτουργίας της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας (Mutual Agreement Procedure), η οποία είχε θεσμοθετηθεί με το αρ. 25 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ και η οποία είχε ως στόχο την ενιαία εφαρμογή και ερμηνεία των φορολογικών συμβάσεων. Επιπλέον, 20 από τις χώρες με τη μεγαλύτερη συμμετοχή σε διμερείς συμφωνίες⁹² δεσμεύτηκαν να θεσμοθετήσουν σε σύντομο χρονικό διάστημα την υποχρεωτική και δεσμευτική διαδικασία διαιτησίας στις διμερείς φορολογικές τους συμβάσεις⁹³.

Τέλος, για την υλοποίηση της Δράσης 15, που αναφερόταν στην ανάπτυξη ενός πολυμερούς εργαλείου, που θα έδινε τη δυνατότητα στις διάφορες δικαιοδοσίες να υιοθετήσουν μέτρα για την αντιμετώπιση της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μετατόπισης των κερδών και να βελτιώσουν τους όρους των διμερών φορολογικών συμφωνιών, διεξήχθησαν συνομιλίες μεταξύ περισσότερων των εκατό (100) δικαιοδοσιών. Τελικά, στις 24 Νοεμβρίου 2016 υπεγράφη η Πολυμερής Συνθήκη για την εφαρμογή μέτρων σχετικών με συμβάσεις για την αποτροπή της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μετατόπισης των κερδών. Η Πολυμερής αυτή Συνθήκη αποτελεί το εργαλείο, που επιτρέπει στις δικαιοδοσίες, που έχουν υπογράψει διμερείς συμβάσεις, να υιοθετούν γρήγορα και αποτελεσματικά πρόσθετους όρους ή να αντικαθιστούν όρους, χωρίς να χρειάζεται να επαναδιαπραγματευθούν κάθε διμερή σύμβαση χωριστά. Όπως τόνισε ο Γενικός Γραμματέας του ΟΟΣΑ, Angel Gurría, η θέσπιση της Πολυμερούς Συνθήκης αποτελεί ορόσημο για την ιστορία των φορολογικών συμβάσεων. Με τον τρόπο αυτό και λαμβάνοντας υπόψη ότι στην Πολυμερή Συνθήκη συμμετέχουν περισσότερες από 100 δικαιοδοσίες, εξασφαλίζεται μία συνέπεια στην υλοποίηση του Σχεδίου Δράσης του ΟΟΣΑ, πράγμα που θα οδηγήσει στη δημιουργία ενός σταθερού επιχειρηματικού

⁹¹ Bouma Herman, ο.π. υποσημείωση 89.

⁹² Οι χώρες αυτές ήταν: η Αυστραλία, η Αυστρία, το Βέλγιο, ο Καναδάς, η Γαλλία, η Γερμανία, η Ιρλανδία, η Ιταλία, η Ιαπωνία, το Λουξεμβούργο, η Ολλανδία, η Νέα Ζηλανδία, η Νορβηγία, η Πολωνία, η Σλοβενία, η Ισπανία, η Σουηδία, η Ελβετία, το Ηνωμένο Βασίλειο και οι Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής.

⁹³ OECD/G20, ο.π. υποσημείωση 70, σελ. 41-42.

περιβάλλοντος και στην καλύτερη λειτουργία του διεθνούς φορολογικού συστήματος προς όφελος των πολιτών⁹⁴.

Για το Σχέδιο Δράσης του ΟΟΣΑ θεωρήθηκε μεγάλη επιτυχία η δημιουργία της Πολυμερούς Συνθήκης. Όμως, η δημιουργία ενός τέτοιου εργαλείου και η επίτευξη συμφωνίας για την υιοθέτησή του από τόσες πολλές χώρες δεν θα ήταν εφικτή χωρίς την ισχυρή πολιτική θέληση που εξέφρασαν οι χώρες της G20. Ήδη από τις αρχές του 1920 οι ειδικοί στα φορολογικά θέματα μέσω της Κοινωνίας των Εθνών συνέλαβαν την ιδέα της δημιουργίας ενός πολυμερούς εργαλείου, σχετικού με τις φορολογικές συμβάσεις, όμως το εγχείρημα αυτό πάντοτε συναντούσε εμπόδια. Μόνον όταν οι G20 έδειξαν ιδιαίτερη πολιτική βούληση να επιλυθεί το θέμα αυτό, τότε κάμφθηκαν όλες οι αντιστάσεις κι επιτεύχθηκε ευρεία συναίνεση, η οποία οδήγησε στη δημιουργία της Πολυμερούς Συνθήκης. Μετά από αυτήν την επιτυχία, διατυπώθηκε η άποψη ότι μία νέα εποχή ανέτειλε για το διεθνές φορολογικό δίκαιο⁹⁵.

Ως ένα πολύ σημαντικό βήμα, που εισήγαγε το Σχέδιο Δράσης του ΟΟΣΑ για την ενίσχυση της διαφάνειας του διεθνούς φορολογικού συστήματος χαρακτηρίστηκε η καθιέρωση της Αυτόματης Ανταλλαγής Πληροφοριών μεταξύ των δικαιοδοσιών. Για την καθιέρωσή της, εκτός του ΟΟΣΑ εργάστηκε σκληρά τόσο η Ευρωπαϊκή Επιτροπή όσο και οι Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής με την καθιέρωση του FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act). Όπως έχει χαρακτηριστικά ειπωθεί, ένα συνολικό πλέγμα συμφωνιών αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών θα έβαζε τέλος στην μυστικότητα των τραπεζών και θα έκανε αδύνατη την φοροαποφυγή⁹⁶.

Παρόλες αυτές τις επιτυχίες, δεν έλειψαν και οι επικρίσεις του Σχεδίου Δράσης του ΟΟΣΑ. Υπήρχαν κάποιοι, που το χαρακτήρισαν ανεπαρκές και κατηγόρησαν τους συντάκτες του ότι πρόθεσή τους ήταν να κλείσουν μερικά «παραθυράκια» του Νόμου και όχι να επανεξετάσουν τα θεμελιώδη προβλήματα του υπάρχοντος νομικού πλαισίου για τη φορολόγηση των πολυεθνικών εταιρειών⁹⁷. Με

⁹⁴ Jarrin Mateo, άρθρο δημοσιευμένο στην ιστοσελίδα <https://taxlinked.net/blog/january-2017/oecd-issues-multilateral-instrument-to-tackle-beps>

⁹⁵ Grinberg Itai, «Breaking BEPS: The New International Tax Diplomacy», Georgetown Law Faculty Publications and Other Works, 2015, σελ. 1787 <http://scholarship.law.georgetown.edu/facpub/1787>

⁹⁶ Johannesen Niels, Zucman Gabriel, ο.π. υποσημείωση 46, σελ. 89.

⁹⁷ Devereux Michael, Vella John, «Are We Heading Towards a Corporate Tax System Fit for the 21st Century?», Oxford University Center for Business Taxation, Working paper series, 2014, Οκτώβριος, σελ. 1.

τον τρόπο αυτό, υποστήριξαν οι πιο απαισιόδοξοι, ακόμη κι αν όλες οι Δράσεις που προέβλεπε το Σχέδιο εφαρμόζονταν με επιτυχία, το αποτέλεσμα θα ήταν ένα φορολογικό σύστημα πολύπλοκο, με ανούσιους κανόνες, που θα είχε αρνητικές επιπτώσεις στον ανταγωνισμό και θα επέμενε στην εξισορροπητική κερδοσκοπία μεταξύ των χωρών⁹⁸.

Στο κεφάλαιο αυτό είδαμε λοιπόν τα θετικά και τα αρνητικά του Σχεδίου Δράσης του ΟΟΣΑ για την καταπολέμηση της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μετατόπισης των κερδών. Στο επόμενο κεφάλαιο θα αναλύσουμε τα βήματα, που έχει κάνει η Ευρωπαϊκή Ένωση, για την καταπολέμηση των καταχρηστικών φορολογικών πρακτικών, που στόχο έχουν τη φοροαποφυγή και τη φοροδιαφυγή.

⁹⁸ Devereux Michael, Vella John, ο.π. υποσημείωση 97, σελ. 19.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΙΙ

**ΠΡΟΣΠΑΘΕΙΕΣ ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΚΑΙ ΤΗΣ
ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ**

**ΙΙΙ.Ι. ΟΙ ΠΡΟΣΠΑΘΕΙΕΣ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ ΓΙΑ ΤΗΝ
ΕΝΙΣΧΥΣΗ ΤΗΣ ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΑΤΗΣ ΚΑΙ
ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ**

Η φορολογική πολιτική στην Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ) έχει δύο συνιστώσες: την άμεση φορολογία, η οποία υπάγεται στην αποκλειστική αρμοδιότητα των κρατών μελών, και την έμμεση φορολογία, η οποία σχετίζεται με την ελεύθερη κυκλοφορία εμπορευμάτων και υπηρεσιών εντός της ΕΕ. Παρόλο, που η φορολογική πολιτική για την άμεση φορολογία σχεδιάζεται και υλοποιείται από κάθε κράτος – μέλος χωριστά, η ΕΕ έχει θεσπίσει ορισμένα πρότυπα για τη φορολογία φυσικών και νομικών προσώπων, τα οποία οφείλουν να ακολουθούν όλα τα κράτη – μέλη. Επίσης, έχουν προβλεφθεί κι εφαρμόζονται κοινά μέτρα για την αποτροπή της φοροαποφυγής, της διπλής φορολόγησης και της μη φορολόγησης. Για την έμμεση φορολογία η ΕΕ έχει ρόλο συντονιστή των νομοθεσιών των κρατών – μελών, που αφορούν το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) και τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης και επίσης διαφυλάττει την ενιαία αγορά από προβλήματα νόθευσης του ανταγωνισμού, τα οποία ενδέχεται να προκύψουν από τις διαφορές των φορολογικών συντελεστών και των φορολογιών στον τομέα των έμμεσων φόρων, οι οποίες μπορεί να παρέχουν αθέμιτο πλεονέκτημα στις επιχειρήσεις μίας χώρας έναντι άλλων χωρών.

Η διεθνής φοροαποφυγή δημιουργεί σημαντικά προβλήματα στον τομέα των άμεσων φόρων στην ΕΕ, καθώς προκαλεί προβλήματα στη διακίνηση κεφαλαίων και στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού. Επίσης, προκαλεί μεγάλες απώλειες εσόδων για τα κράτη – μέλη και ενισχύει το αίσθημα των ευρωπαϊών πολιτών για ανισότητα στην κατανομή των φορολογικών βαρών. Για τους λόγους αυτούς η ΕΕ, ήδη από το 1977 με την Οδηγία της 19^{ης} Δεκεμβρίου, στόχευσε στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής με την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών αρχών των κρατών – μελών και επέβαλε για τις επενδύσεις φορολόγηση με χαμηλό συντελεστή και παρακράτησή του στην πηγή, έτσι ώστε να

αποφευχθεί το φαινόμενο της επένδυσης σε κράτος – μέλος άλλο από αυτό του επενδυτή για λόγους ευνοϊκότερης φορολόγησης⁹⁹.

Οι προσπάθειες για την καταπολέμηση των καταχρηστικών φορολογικών πρακτικών, που στόχο έχουν τη διάβρωση της φορολογικής βάσης και τη μείωση ή το μηδενισμό του αναλογούντος φόρου, συνεχίστηκαν από την ΕΕ κατά τη δεκαετία του 1990 με δύο πολύ σημαντικά βήματα. Το πρώτο ήταν η απαγόρευση των λεγόμενων προνομιακών φορολογικών καθεστώτων στην ΕΕ με τη δημοσίευση του Ευρωπαϊκού Κώδικα Δεοντολογίας για τη Φορολογία των Επιχειρήσεων (EU Code of Conduct on Business Taxation). Το πρωτοποριακό στον κώδικα αυτό ήταν ότι η ισχύς του επεκτεινόταν και σε εξαρτώμενα εδάφη των μελών της ΕΕ, όπως οι Αγγλονορμανδικές Νήσοι της Μάγχης και υπερπόντια εδάφη της Ολλανδίας, τα οποία λειτουργούν ως φορολογικοί παράδεισοι. Το δεύτερο σημαντικό βήμα ήταν η ευρωπαϊκή οδηγία 2003/48/ΕΚ¹⁰⁰ για τις αποταμιεύσεις, η οποία συνάντησε μεγάλες πολιτικές αντιδράσεις, κυρίως λόγω της επέκτασης της εφαρμογής της πέραν της ΕΕ στα υπερπόντια εδάφη του Ηνωμένου Βασιλείου και της Ολλανδίας και σε κράτη, όπως η Ελβετία και το Λιχτενστάιν, τα οποία δεν ήταν κράτη – μέλη της ΕΕ. Το μειονέκτημα της οδηγίας για τις αποταμιεύσεις ήταν ότι η αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών, που προέβλεπε, αφορούσε μόνον λογαριασμούς φυσικών προσώπων και δεν επεκτεινόταν σε κεφάλαια, φυλασσόμενα σε εταιρείες και εταιρείες καταπιστευματικής διαχείρισης (trust)¹⁰¹. Συνέπεια αυτού ήταν η εφαρμογή της οδηγίας να μην αποδώσει τα αναμενόμενα, καθώς τα περιουσιακά στοιχεία, που κρύβονται στους φορολογικούς παραδείσους, φυλάσσονται στην πλειοψηφία τους σε τέτοια εταιρικά σχήματα. Για τον λόγο αυτό το 2014 το Συμβούλιο της ΕΕ συζήτησε την αναθεώρηση της οδηγίας για τη φορολόγηση των αποταμιεύσεων, έτσι ώστε να διευρυνθεί το πεδίο εφαρμογής της και να συμπεριληφθούν σε αυτό όλες οι μορφές εισοδημάτων από αποταμιεύσεις, καθώς και όλα τα προϊόντα, που αποφέρουν τόκο. Τελικά, στις 24 Μαρτίου 2014, το Συμβούλιο ενέκρινε την οδηγία 2014/48/ΕΕ, η οποία τροποποίησε την οδηγία για τις αποταμιεύσεις. Η τροποποιημένη οδηγία διεύρυνε το πεδίο εφαρμογής των ισχυόντων κανόνων για να καλυφθούν ορισμένα κενά, ενισχύοντας τους κανόνες της ΕΕ για την ανταλλαγή πληροφοριών, σχετικά με

⁹⁹ Μηλιώνης Νικόλαος, «Στοιχεία Ευρωπαϊκού Δημοσιονομικού Δικαίου», εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή, 2008, σελ. 49-50.

¹⁰⁰ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/?uri=celex:32003L0048>

¹⁰¹ Tax Justice Network, ο.π. υποσημείωση 86, σελ. 30.

τα εισοδήματα από αποταμιεύσεις κι επιτρέποντας στα κράτη-μέλη να καταπολεμήσουν αποτελεσματικότερα τη φορολογική απάτη και τη φοροδιαφυγή.

Τα τελευταία χρόνια, η Ευρωπαϊκή Ένωση με τις ενέργειές της και την πολιτική, που ακολουθεί, έχει αναδειχθεί σε πρωτοπόρο δύναμη σε διεθνές επίπεδο στη μάχη για την επιβολή φορολογικής δικαιοσύνης, για την προώθηση των αρχών της χρηστής διακυβέρνησης στο φορολογικό τομέα και ιδίως τις αρχές της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών και του θεμιτού φορολογικού ανταγωνισμού¹⁰². Στη χάραξη αυτής της πολιτικής οδήγησε το ενδιαφέρον του κοινού για τους τρόπους και το μέγεθος της φορολόγησης των πολυεθνικών, κυρίως, επιχειρήσεων, το οποίο αυξήθηκε εξαιτίας της οικονομικής κρίσης. Τα σκληρά μέτρα λιτότητας, που επέβαλαν οι κυβερνήσεις, αύξησαν το ενδιαφέρον του κόσμου για τις φορολογικές πρακτικές, που εφαρμόζουν οι πολυεθνικές επιχειρήσεις και δημιούργησαν ερωτηματικά για το κατά πόσο αυτές καταβάλουν τον φόρο, που πράγματι τους αναλογεί. Η αυξανόμενη δημόσια κριτική άσκησε πίεση στις ευρωπαϊκές κυβερνήσεις, προκειμένου να ληφθούν μέτρα για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής των πολυεθνικών εταιρειών και των φυσικών προσώπων με υψηλά εισοδήματα¹⁰³. Πέραν αυτού, η ΕΕ διαμόρφωσε νέα φορολογική πολιτική και πήρε νέες πρωτοβουλίες τόσο σε ενωσιακό όσο και σε παγκόσμιο επίπεδο για την καταπολέμηση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού και της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες ενέργειες.

Στο ίδιο πλαίσιο, που είχε θέσει η εισήγηση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο στις 22-05-2013 για την καταπολέμηση της φορολογικής απάτης και της φοροδιαφυγής¹⁰⁴, στην οποία τέθηκαν οι προτεραιότητες της ΕΕ για την αντιμετώπιση των παραπάνω φαινομένων και σύμφωνα με το σχέδιο δράσης της Επιτροπής για μια δίκαιη και αποτελεσματική φορολόγηση του Ιουνίου 2015 (COM(2015) 302)¹⁰⁵, εκδόθηκε ανακοίνωση της Επιτροπής στις 5 Ιουλίου 2016 για τη λήψη περαιτέρω μέτρων, με σκοπό την ενίσχυση της διαφάνειας και την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής (COM(2016) 451 final¹⁰⁶). Στην ανακοίνωση αυτή τονίζεται ότι, παρά τη σημαντική πρόοδο που έχει επιτευχθεί

¹⁰² Tax Justice Network, ο.π. υποσημείωση 86, σελ. 31.

¹⁰³ Corwin Manal, ο.π. υποσημείωση 73, σελ. 134.

¹⁰⁴ http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax_el.pdf

¹⁰⁵ https://ec.europa.eu/priorities/sites/beta-political/files/com_2015_302_en.pdf

¹⁰⁶ <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/EL/1-2016-451-EL-F1-1.PDF>

στη μάχη κατά της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, μετά τις αποκαλύψεις των μέσων ενημέρωσης για την υπόθεση των «εγγράφων του Παναμά», κατέστησαν σαφείς οι τρόποι, με τους οποίους απόρρητες επιχειρήσεις και λογαριασμοί χρησιμοποιούνται για την απόκρυψη εισοδημάτων και περιουσιακών στοιχείων, που ανήκουν σε υπεράκτιες εταιρείες κι αποδείχθηκε ότι απομένει να γίνουν πολλά ακόμη για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής. Όπως δήλωσε χαρακτηριστικά ο Επίτροπος Οικονομικών και Δημοσιονομικών Υποθέσεων, Φορολογίας και Τελωνείων, κ. Πιέρ Μοσκοβισί: «Οι πρόσφατες διαρροές αποκάλυψαν τα κενά που εξακολουθούν να επιτρέπουν στους φοροφυγάδες την απόκρυψη κεφαλαίων στο εξωτερικό. Τα εν λόγω κενά πρέπει να κλείσουν και πρέπει να ενισχυθούν τα μέτρα για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής. Η Επιτροπή είναι αποφασισμένη να ενισχύσει τη διαφάνεια και την εμπιστοσύνη στη φορολόγηση. Έχουμε ήδη σημειώσει μεγάλη πρόοδο και τώρα είναι η κατάλληλη στιγμή για να προχωρήσουμε περισσότερο. Η εκστρατεία της Ευρωπαϊκής Ένωσης για φορολογική διαφάνεια συνεχίζεται»¹⁰⁷.

Με την ανακοίνωσή της αυτή η Ευρωπαϊκή Επιτροπή παρουσίασε την πρόοδο, που έχει επιτευχθεί και τους μελλοντικούς στόχους, που έχει θέσει η ΕΕ, για να καταστεί δικαιότερη, πιο διαφανής και αποτελεσματικότερη η φορολόγηση. Παράλληλα, η Επιτροπή πρότεινε την τροποποίηση της τέταρτης οδηγίας κατά της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες. Ως αποφασιστικό βήμα για την ενίσχυση της διαφάνειας στη φορολογία στην ΕΕ αναφέρει η ανακοίνωση τη συμφωνία όλων των κρατών – μελών για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών σχετικών με τις διασυνοριακές φορολογικές τους αποφάσεις, που τέθηκε σε ισχύ από την 1^η Ιανουαρίου 2017. Επίσης, συμφωνήθηκε από τα κράτη – μέλη η αυτόματη ανταλλαγή εκθέσεων για τις δραστηριότητες των πολυεθνικών επιχειρήσεων σε κάθε χώρα. Η προσπάθεια για περισσότερη διαφάνεια στη φορολογία ενισχύθηκε και με την οδηγία για τις κεφαλαιακές απαιτήσεις των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων (οδηγία 2013/36/ΕΕ)¹⁰⁸, τα οποία οφείλουν να δίνουν στη δημοσιότητα βασικά στοιχεία, που αφορούν στις δραστηριότητές τους, στα κέρδη και στις δημόσιες επιδοτήσεις τους, τόσο σε χώρες εντός της ΕΕ όσο και σε χώρες εκτός αυτής.

¹⁰⁷ http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2354_el.htm

¹⁰⁸ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:176:0338:0436:EL:PDF>

ΔΙΚΑΙΟ, ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ

Επίσης, η Επιτροπή θεωρεί ότι πολύ σημαντική για την ενίσχυση της λογοδοσίας και την προστασία της ανταγωνιστικότητας είναι η πρότασή της για καθιέρωση για τις μεγάλες πολυεθνικές επιχειρήσεις με κύκλο εργασιών άνω των 750 εκ. ευρώ, της υποχρεωτικής δημοσιοποίησης του συνόλου των φορολογικών τους στοιχείων στο διαδίκτυο. Περαιτέρω, και αναφορικά με την επίτευξη διαφάνειας στους ατομικούς προσωπικούς λογαριασμούς των φορολογουμένων, κρίνει ότι με την οδηγία για τη διοικητική συνεργασία των κρατών – μελών και την οδηγία για την καταπολέμηση της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες, σε συνδυασμό με τις νέες συμφωνίες για φορολογική διαφάνεια, που έχουν υπογραφεί με την Ελβετία, το Λιχτενστάιν, την Ανδόρα, τον Άγιο Μαρίνο και το Μονακό, επιτυγχάνεται ο εντοπισμός των αποκρυβέντων εισοδημάτων και περιουσιακών στοιχείων και αποθαρρύνονται οι υποψήφιοι φοροφυγάδες.

Αναφορικά με την αντιμετώπιση των κενών στο ενωσιακό και διεθνές φορολογικό πλαίσιο, τα οποία αποκαλύφθηκαν μετά τη δημοσιοποίηση των «εγγράφων του Παναμά», η Επιτροπή προκρίνει ως κεφαλαιώδη την άμεση ψήφιση μέτρων, προκειμένου να αποκλειστούν σημαντικοί δίαυλοι επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού, να ενισχυθούν τα φορολογικά συστήματα και να γίνει αποτελεσματικότερη η φορολογική διακυβέρνηση τόσο σε επίπεδο ΕΕ όσο και σε παγκόσμιο επίπεδο. Συγκεκριμένα, η Επιτροπή θεωρεί απαραίτητη την άμεση τροποποίηση της τέταρτης οδηγίας για την καταπολέμηση της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες και της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας, προς την κατεύθυνση της διεύρυνσης των πληροφοριών, στις οποίες έχουν πρόσβαση οι φορολογικές αρχές, με τη γνωστοποίηση των τελικών δικαιούχων, που βρίσκονται πίσω από κάθε επιχείρηση, κεφάλαιο ή εταιρεία καταπιστευματικής διαχείρισης (trust). Για να επιτευχθεί ο στόχος αυτός, η Επιτροπή προτείνει την τροποποίηση της οδηγίας για τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολόγησης, έτσι ώστε να διασφαλιστεί ότι οι φορολογικές αρχές των κρατών - μελών θα συνεργάζονται μεταξύ τους, ώστε να αποκτούν ευκολότερα πρόσβαση σε κρίσιμες για την πάταξη της φοροδιαφυγής πληροφορίες. Για το θέμα αυτό, άλλωστε, όλα τα κράτη - μέλη της ΕΕ ήδη συμφώνησαν να συμμετάσχουν σε ένα σχέδιο, που δρομολογήθηκε με πρωτοβουλία του Ηνωμένου Βασιλείου, της Γερμανίας, της Γαλλίας, της Ισπανίας και της Ιταλίας, για την ανταλλαγή πληροφοριών σχετικά με τους τελικούς

πραγματικούς δικαιούχους εταιρειών και των εταιρειών καταπιστευματικής διαχείρισης (trust)¹⁰⁹.

Η Επιτροπή θεωρεί βασικό παράγοντα στη μάχη κατά της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής την αύξηση του εύρους των πληροφοριών, στις οποίες έχουν πρόσβαση οι φορολογικές αρχές, έτσι ώστε να περιλαμβάνει τόσο τους νέους λογαριασμούς, όσο και τις επιχειρήσεις χωρίς δραστηριότητα. Επίσης, μετά τις μεγάλες αποκαλύψεις για τα «έγγραφα του Παναμά» κατέστη ξεκάθαρο ότι κεντρικό ρόλο σε μεγάλες υποθέσεις φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής παίζουν ορισμένοι φοροτεχνικοί σύμβουλοι και χρηματοπιστωτικοί οργανισμοί, που έχουν ρόλο διαμεσολαβητή. Η Επιτροπή, πέραν των ήδη ληφθέντων μέτρων που αποτρέπουν εταιρείες και επαγγελματίες να χρησιμοποιούν μέσα και τεχνικές, που προωθούν τη φοροδιαφυγή και τη φοροαποφυγή, όπως είναι η κανόνες για τη διαφάνεια των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών¹¹⁰, οι διατάξεις κατά των καταχρηστικών φορολογικών πρακτικών¹¹¹ και το αυστηρό πλαίσιο λειτουργίας του χρηματοπιστωτικού τομέα στην ΕΕ, επικεντρώνεται, περαιτέρω, στη δημιουργία αντικινήτρων για όσους προωθούν τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό.

Επίσης, η Επιτροπή θέτει σε ύψιστη προτεραιότητα το ζήτημα της παγκόσμιας εφαρμογής αυστηρότερων κανόνων χρηστής φορολογικής διακυβέρνησης, σχετικά με την οποία είχε παρουσιάσει τον Ιανουάριο του 2016 τη στρατηγική της για πραγματική φορολόγηση¹¹². Εκτός της στρατηγικής αυτής, θεωρεί καθοριστικής σημασίας την αντιμετώπιση των μη συνεργάσιμων δικαιοδοσιών και προωθεί την κατάρτιση ενωσιακού καταλόγου των δικαιοδοσιών αυτών, ο οποίος αναμένεται να ολοκληρωθεί εντός του 2017¹¹³.

Τέλος, η Επιτροπή προωθεί περαιτέρω δράσεις για την εξασφάλιση μεγαλύτερης προστασίας των μαρτύρων δημοσίου συμφέροντος (whistle –

¹⁰⁹ <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Topics/Taxation/Articles/G5-letter-to-G20-counterparts-regarding-action-on-beneficial-ownership.html>

¹¹⁰ COM (2013) 348

¹¹¹ COM (2016) 26

¹¹² COM (2016) 24

¹¹³ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, Δελτίο Τύπου της 15^{ης} Σεπτεμβρίου 2016, «Questions and Answers on the common EU list of non-cooperative tax jurisdictions», http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-2997_e1.htm

blowers), η καθοριστική συμβολή των οποίων στην αποκάλυψη σκανδάλων φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής έγινε κατανοητή εξαιτίας των τελευταίων υποθέσεων, που αποκαλύφθηκαν από τα μέσα ενημέρωσης (Lux Leaks, Panama Papers κλπ). Η Επιτροπή θέτει ως στόχο την προστασία των μαρτύρων δημοσίου συμφέροντος από αντίποινα και ενθαρρύνει τα κράτη – μέλη να θεσπίσουν μέτρα, ώστε να προστατεύονται όσοι αποφασίζουν να αναφέρουν πιθανές ή πραγματικές παραβάσεις των κανόνων για τη νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες.

Πέραν των παραπάνω αναφερόμενων μέτρων, τα οποία η Επιτροπή προώθησε κατά προτεραιότητα, εξαιρετικά σημαντική κρίθηκε για την επίτευξη της φορολογικής διαφάνειας, που απαιτείται για να εμποδιστεί η διεθνής φοροδιαφυγή και η φοροαποφυγή, η θεσμοθέτηση της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών στο φορολογικό τομέα.

III.Π. Η ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΟΔΗΓΙΑ 2014/107/ΕΕ ΓΙΑ ΤΗΝ ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΗ ΑΥΤΟΜΑΤΗ ΑΝΤΑΛΛΑΓΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΣΤΟΝ ΤΟΜΕΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής αφορά τόσο την άμεση όσο και την έμμεση φορολογία και βασίζεται σε μεγάλο βαθμό στην ανταλλαγή πληροφοριών. Περίπου ένα τρισεκατομμύριο ευρώ φορολογικών εσόδων χάνεται ετησίως στην ΕΕ, λόγω της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, πράγμα που συνιστά απειλή για το θεμιτό ανταγωνισμό και προκαλεί τεράστια απώλεια κρατικών εσόδων. Η έλλειψη πληροφόρησης σχετικά με τα κέρδη, που αποκτώνται μέσω τραπεζικών λογαριασμών, που τηρούνται σε φορολογικούς παραδείσους, αποτελεί την πηγή του προβλήματος για την επιβολή δίκαιης φορολογίας ανάλογης με το αποκτηθέν εισόδημα. Η ανταλλαγή πληροφοριών από χώρα σε χώρα αποτελεί την προφανή λύση του προβλήματος αυτού. Η ανταλλαγή των πληροφοριών μπορεί να γίνεται με δύο τρόπους, αυτόματα ή μετά την υποβολή σχετικού αιτήματος¹¹⁴.

Αρχικά, το πρότυπο που προτιμήθηκε από τον ΟΟΣΑ ήταν αυτό της ανταλλαγής των πληροφοριών μετά από σχετικό αίτημα. Το πρότυπο αυτό συμπεριλήφθηκε σε διάφορες συμβάσεις με φορολογικούς παραδείσους. Ακολουθώντας το πρότυπο του ΟΟΣΑ, η ΕΕ εξέδωσε στις 15-02-2011 την οδηγία

¹¹⁴ Johannesen Niels, Zucman Gabriel, ο.π. υποσημείωση 46, σελ. 68-69.

2011/16/ΕΕ¹¹⁵ για την ανταλλαγή πληροφοριών κατόπιν αιτήματος, σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας και την κατάργηση της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ. Η πρακτική εφαρμογή της οδηγίας αυτής κατέδειξε τις προφανείς αδυναμίες της υποβολής αιτήματος μεταξύ κρατών για την ανταλλαγή πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς. Το σπουδαιότερο μειονέκτημά της ήταν ότι, προκειμένου ένα κράτος να υποβάλει αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών σε ένα άλλο κράτος, θα έπρεπε να έχει βάσιμες υποψίες ότι ένας υπήκοός του φοροδιαφεύγει, κάτι, που πρακτικά ήταν σχεδόν αδύνατο. Σε περίπτωση που δεν μπορούσε να στοιχειοθετήσει τις υποψίες του αυτές, δεν υπήρχε λόγος να συνεργαστεί με το άλλο κράτος. Με τον τρόπο αυτό, το τραπεζικό απόρρητο παρέμεινε αλώβητο, παρά τις περί του αντιθέτου εξαγγελίες¹¹⁶. Τις αδυναμίες αυτές της ανταλλαγής πληροφοριών κατόπιν αιτήματος κατέδειξε με emphaticό τρόπο η «υπόθεση Καουζάκ» στη Γαλλία. Ο Ζερόμ Καουζάκ ήταν υπουργός προϋπολογισμού της Γαλλίας, όταν το 2012 δημοσιοποιήθηκε σε ιστοσελίδα μία παλιά ηχογράφηση, στην οποία ο υπουργός αναφερόταν στον λογαριασμό, που τηρούσε στην ελβετική τράπεζα UBS. Για να ελέγξουν οι εισαγγελείς κατά πόσο ο υπουργός διέθετε μη δηλωμένα κεφάλαια, υπέβαλαν αίτημα στις ελβετικές αρχές, για την παροχή πληροφοριών. Οι ελβετικές αρχές απάντησαν αρνητικά. Μετά, όμως, από ανεξάρτητη δικαστική έρευνα αποκαλύφθηκε ότι ο λογαριασμός είχε μεταφερθεί σε έναν άλλο φορολογικό παράδεισο, τη Σιγκαπούρη. Ο Καουζάκ παραιτήθηκε, μετά τις αποκαλύψεις και τόσο ο ΟΟΣΑ όσο και η ΕΕ αναγνώρισαν ότι πλέον η μόνη λύση για την επίτευξη της αναγκαίας διαφάνειας και πληροφόρησης σχετικά με τους τηρούμενους σε φορολογικούς παραδείσους λογαριασμούς και λοιπά περιουσιακά στοιχεία, ήταν η αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών¹¹⁷.

Το Μάιο του 2013, το Συμβούλιο των υπουργών οικονομικών της Ευρωπαϊκής Ένωσης ενέκρινε συμπεράσματα για τη φοροδιαφυγή και τη φορολογική απάτη (έγγραφο 9405/14-05-2013 του Συμβουλίου), τονίζοντας την ανάγκη να συνδυαστούν οι προσπάθειες καταπολέμησής τους σε εθνικό, ενωσιακό και παγκόσμιο επίπεδο και επιβεβαίωσε τη στήριξη του έργου, που συντελείται στο πλαίσιο της G8, της G20 και του ΟΟΣΑ, όσον αφορά την αυτόματη ανταλλαγή

¹¹⁵ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:064:0001:0012:EL:PDF>

¹¹⁶ Johannesen Niels, Zucman Gabriel, ο.π. υποσημείωση 46, σελ. 81-82.

¹¹⁷ Zucman Gabriel, ο.π. υποσημείωση 21, σελ. 84-85.

πληροφοριών¹¹⁸. Το Δεκέμβριο του 2014 υπεγράφη η οδηγία 2014/107/ΕΕ¹¹⁹, με την οποία επέρχονταν τροποποιήσεις στην προηγούμενη οδηγία 2011/16/ΕΕ και καταργούνταν η οδηγία 2003/48/ΕΕ, για τη φορολόγηση εισοδημάτων από αποταμιεύσεις. Με την οδηγία 2014/107/ΕΕ όλα τα κράτη - μέλη δεσμεύτηκαν από το 2017¹²⁰ να ανταλλάσσουν αυτόματα στοιχεία του έτους 2016, που αφορούν το πλήρες φάσμα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς, σύμφωνα με το νέο διεθνές πρότυπο του ΟΟΣΑ¹²¹ (Common Reporting Standard – CRS). Δηλαδή οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες, που ανταλλάσσονται, δεν αφορούν μόνο κάθε σχετικό εισόδημα (τόκους, μερίσματα και παρόμοια είδη εισοδήματος), αλλά και τα υπόλοιπα λογαριασμών και τα έσοδα από πωλήσεις χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, ακόμη και τις αμοιβές από δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας. Η πρόβλεψη για την υποχρέωση αυτόματης ανταλλαγής όλων των πληροφοριών, που αφορούν στην οικονομική δραστηριότητα ενός προσώπου, έγινε, με σκοπό να αποκαλυφθούν στις αρμόδιες φορολογικές αρχές καταστάσεις, κατά τις οποίες οι φορολογούμενοι επιδιώκουν την απόκρυψη κεφαλαίου, που αποτελεί εισόδημα ή περιουσιακών στοιχείων, των οποίων η φορολόγηση έχει αποφευχθεί. Για τον λόγο αυτό η επεξεργασία των πληροφοριών, που ανταλλάσσονται στο πλαίσιο της οδηγίας αυτής, πρέπει να είναι τέτοια, ώστε να

¹¹⁸ http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/ecofin/137122.pdf

¹¹⁹ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0107&from=EL>

¹²⁰ Για την Αυστρία, η προθεσμία αυτή μεταφέρθηκε για το Σεπτέμβριο του 2018 (για στοιχεία του 2017).

¹²¹ Η σημασία της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών ως μέσου καταπολέμησης της διασυνοριακής φορολογικής απάτης και φοροδιαφυγής αναγνωρίστηκε πρώτα σε διεθνές επίπεδο (Ομάδες G20 και G8). Κατόπιν διαπραγματεύσεων μεταξύ των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής και αρκετών άλλων χωρών, συμπεριλαμβανομένων όλων των κρατών μελών της ΕΕ, για διμερείς συμφωνίες αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών προς εφαρμογή του Νόμου περί Φορολογικής Συμμόρφωσης Λογαριασμών της Αλλοδαπής των Ηνωμένων Πολιτειών (γνωστός ως «FATCA»), ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) έλαβε εντολή από την Ομάδα G20 να διαμορφώσει, βασιζόμενος σε αυτές τις συμφωνίες, ένα ενιαίο παγκόσμιο πρότυπο για την αυτόματη ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών. Τον Ιούλιο του 2014, το Συμβούλιο του ΟΟΣΑ κοινοποίησε το πλήρες παγκόσμιο πρότυπο, συμπεριλαμβανομένων των εναπομενόντων στοιχείων του, δηλαδή των σχολίων επί της Πρότυπης συμφωνίας Αρμόδιων Αρχών και επί του Κοινού Προτύπου Αναφοράς, καθώς και τις Λεπτομέρειες Πληροφοριακών Συστημάτων για την εφαρμογή του παγκόσμιου προτύπου. Η δέσμη μέτρων για το παγκόσμιο πρότυπο εγκρίθηκε στο σύνολό της από τους Υπουργούς Οικονομικών και τους Διοικητές Κεντρικών Τραπεζών της Ομάδας G20 το Σεπτέμβριο του 2014.

επιτρέπει στις φορολογικές αρχές των κρατών - μελών να ταυτοποιούν σωστά και χωρίς αμφιβολία τους υπό έλεγχο φορολογούμενους, να εφαρμόζουν και να επιβάλουν τη φορολογική τους νομοθεσία σε διασυνοριακές υποθέσεις, να αξιολογούν την πιθανότητα διάπραξης φοροδιαφυγής και να αποφεύγουν κάθε περιττή περαιτέρω έρευνα¹²².

Η οδηγία προβλέπει ποιες πληροφορίες ανταλλάσσονται, ποιοι φορείς εκτός των τραπεζών έχουν την υποχρέωση να παρέχουν τις πληροφορίες αυτές κι, επίσης, ποια πρόσωπα αφορά η ανταλλαγή των πληροφοριών. Συγκεκριμένα, οι πληροφορίες, που ανταλλάσσονται, αφορούν τα υπόλοιπα των λογαριασμών και τις αναλυτικές κινήσεις των λογαριασμών αυτών, που αφορούν μερίσματα, τόκους, τυχόν τίμημα, προερχόμενο από πώληση περιουσιακών στοιχείων και αποδόσεις ασφαλιστικών συμβολαίων. Οι φορείς, που υποχρεούνται στην αυτόματη αποστολή των εν λόγω στοιχείων είναι οι τράπεζες, οι χρηματιστηριακές εταιρείες, οι ασφαλιστικές εταιρείες και λοιποί οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων. Τα πρόσωπα, τα οποία αφορά η ανταλλαγή αυτή των πληροφοριών, είναι φυσικά πρόσωπα, ανάλογα με τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) και τη φορολογική τους κατοικία. Επίσης, σημαντική πρόβλεψη της οδηγίας αφορά στην περίπτωση νομικών προσώπων και οντοτήτων. Συγκεκριμένα, όταν τα νομικά αυτά πρόσωπα έχουν εισόδημα, το οποίο προέρχεται από τόκους ή χρηματοοικονομικά προϊόντα, δικαιώματα ή οποιοδήποτε άλλο εισόδημα προερχόμενο από πνευματική ιδιοκτησία, μερίσματα μετοχών και εισόδημα από τη μεταβίβαση μετοχών, εισόδημα από κινητά περιουσιακά στοιχεία, εισόδημα από ακίνητη περιουσία και εισόδημα από ασφαλιστικές, τραπεζικές και

¹²² Από το 2017 (για στοιχεία του 2016), χώρες εκτός Ε.Ε. που συμμετέχουν στη σύμβαση του ΟΟΣΑ και θα ανταλλάσσουν στοιχεία είναι, μεταξύ άλλων, οι Αργεντινή, Κολομβία, Δομινικανή Δημοκρατία, Ινδία, Κορέα, Λίχτενσταϊν, Γιβραλτάρ, Βερμούδες, Βρετανικές Παρθένες Νήσοι, Νησιά Καϊμάν, Γκέρνσεϊ, Νήσος του Μαν, Ισλανδία, Γροιλανδία, Νότιος Αφρική, Μαυρίκιος, Μονσερά, Σεϋχέλλες, Τουρκς & Κάικος. Από το 2018 (για στοιχεία του 2017) χώρες εκτός Ε.Ε. που θα ξεκινήσουν την ανταλλαγή πληροφοριών κατά τη σύμβαση του ΟΟΣΑ είναι, μεταξύ άλλων, οι Ελβετία, Μονακό, Παναμάς, Αλβανία, Αυστραλία, Νέα Ζηλανδία, Χιλή, Βραζιλία, Καναδάς, Κίνα, Μακάο, Χονγκ Κονγκ, Σιγκαπούρη, Ιαπωνία, Ισραήλ, Ρωσία, Τουρκία, Σαουδική Αραβία, Κατάρ, Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα, Κόστα Ρίκα, Ινδονησία, Μαλαισία, Γρενάδα, Μπαχάμες, Μπελίζ, Νησιά Μάρσαλ, Ουρουγουάη.

άλλες χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, τότε υποχρεωτικά πρέπει να γίνεται ταυτοποίηση του πραγματικού δικαιούχου όλων των ανωτέρω εισοδημάτων. Η οδηγία 2014/107/ΕΕ ενσωματώθηκε στην ελληνική έννομη τάξη με το νόμο 4378/2016 για την ανταλλαγή πληροφοριών στο φορολογικό τομέα μεταξύ κρατών – μελών της ΕΕ και με το Ν. 4428/2016 ενσωματώθηκε και το Κοινό Πρότυπο Αναφοράς του ΟΟΣΑ, με το οποίο ορίζονται οι κανόνες υποβολής στοιχείων και δέουσας επιμέλειας, όσον αφορά πληροφορίες για χρηματοοικονομικούς λογαριασμούς.

Τον Μάρτιο του 2014 η Ευρωπαϊκή Επιτροπή συνέστησε μία ομάδα ειδικών για την παρακολούθηση της εφαρμογής της Αυτόματης Ανταλλαγής Πληροφοριών στο φορολογικό τομέα (AEFI Group) και τον Μάρτιο του 2015 η ομάδα αυτή δημοσίευσε την πρώτη της αναφορά για το θέμα αυτό¹²³. Στην αναφορά αυτή περιέχονται τα πρώτα σχόλια και συστάσεις, σχετικά με την εφαρμογή της οδηγίας 2014/107/ΕΕ του Συμβουλίου. Συγκεκριμένα, η ομάδα των ειδικών επισημαίνει ότι για την επιτυχή εφαρμογή της οδηγίας εντός του χρονοδιαγράμματος καλό θα ήταν να αναβληθεί η υποβολή αναφοράς για ένα έτος και να γίνει εντός του 2018 για στοιχεία, που αφορούν τόσο το 2016 όσο και το 2017. Επίσης, επισημαίνει την ανάγκη να δοθούν κατευθυντήριες γραμμές στα εμπλεκόμενα μέρη, έτσι ώστε να εξασφαλιστούν ίσοι όροι κυρίως αναφορικά με το τι προσδιορίζεται ως εισόδημα από όλα τα κράτη – μέλη. Η επιτροπή των ειδικών προτείνει, ακόμη, την αποσαφήνιση σημαντικών όρων, όπως για παράδειγμα ο όρος «οικονομικός λογαριασμός», έτσι ώστε να διασφαλιστεί η ομοιόμορφη εφαρμογή της οδηγίας από όλα τα εμπλεκόμενα μέρη. Επιπλέον, επισημαίνει την ανάγκη να δημιουργηθεί ένα μοντέλο «βέλτιστων πρακτικών» ομοιόμορφης αιτιολόγησης, ανάλογα με το είδος και την πορεία της επιχείρησης, το οποίο να χρησιμοποιείται από όλα τα κράτη – μέλη. Τέλος, καλεί τα κράτη – μέλη να εναρμονίσουν το καθεστώς συμμόρφωσης με την εν λόγω οδηγία,

¹²³ European Commission, «First Report of the Commission AEFI expert group on the implementation of Directive 2014/107/EU for automatic exchange of financial account information», Μάρτιος 2015, http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/tax_cooperation/mutual_assistance/financial_account/first_report_expert_group_automatic_exchange_financial_information.pdf

ξεκινώντας με την εισαγωγή ενός σταθερού προγράμματος διενέργειας εσωτερικού λογιστικού ελέγχου με συγκεκριμένα προαπαιτούμενα¹²⁴.

Η εφαρμογή της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς έχει εγείρει ανησυχίες στο νομικό κόσμο, αναφορικά με το σεβασμό του απορρήτου των πληροφοριών και την προστασία της ιδιωτικότητας. Αυτό που θεωρείται κρίσιμο σε κάθε περίπτωση είναι σε κάθε ανταλλαγή πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς ο φορολογούμενος να είναι σε θέση να προστατεύσει αποτελεσματικά τα θεμελιώδη δικαιώματά του. Αυτό απαιτεί να δίνονται στο φορολογούμενο βασικά δικαιώματα συμμετοχής του στη διαδικασία ανταλλαγής των πληροφοριών. Τα δικαιώματα αυτά, σύμφωνα και με τον ΟΟΣΑ, χωρίζονται σε τρεις κατηγορίες: α. δικαίωμα ενημέρωσης του φορολογούμενου σχετικά με το ότι έχουν ζητηθεί πληροφορίες γι' αυτόν, β. δικαίωμα συμμετοχής στη διαδικασία συλλογής των πληροφοριών και γ. δικαίωμα προσβολής της διαδικασίας παροχής των πληροφοριών ενώπιον των δικαστηρίων και αμφισβήτησης της νομιμότητάς της. Σύμφωνα με τη νομολογία, πρέπει να βρίσκεται κάθε φορά η αναγκαία ισορροπία ανάμεσα στην ανάγκη του κάθε κράτους να αποκτά πρόσβαση σε πληροφορίες, που θα το βοηθήσουν στη μάχη του κατά της φοροαποφυγής και στην προστασία των δικαιωμάτων των φορολογούμενων. Τα κράτη – μέλη, όμως, έχουν το δικαίωμα να παρέχουν επαυξημένα δικαιώματα στους φορολογούμενους. Αξιοσημείωτη είναι για το θέμα αυτό η απόφαση, που εξέδωσε το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην υπόθεση Sabou¹²⁵, σύμφωνα με την οποία το δικαίωμα του φορολογούμενου να αμυνθεί αποτελεί ελάχιστο προαπαιτούμενο, το οποίο εφαρμόζεται στο τέλος της διαδικασίας, δηλαδή κατά τον υπολογισμό του φόρου από το κράτος, το οποίο έλαβε τις πληροφορίες. Δηλαδή το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης δε θεωρεί απαραίτητη την ενημέρωση του φορολογούμενου ότι εκκρεμεί ανταλλαγή πληροφοριών για το πρόσωπό του με ένα άλλο κράτος, παρά μόνο με την ολοκλήρωση της διαδικασίας.

Σε κάθε περίπτωση αυτό που θεωρείται αναγκαίο για την προστασία των θεμελιωδών αξιών είναι να δίνεται η δυνατότητα στο φορολογούμενο να αμυνθεί.

¹²⁴ Lang Michael, Pistone Pasquale, Schuch Josef, Staringer Claus, «Introduction to European Tax Law on Direct Taxation», L'nde, 2016, 4^η έκδοση, σελ. 220.

¹²⁵

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=143341&pageIndex=0&doclang=EL&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=188764>

Αυτό προϋποθέτει να ενημερώνεται ο φορολογούμενος ότι για το πρόσωπό του εκκρεμεί διαδικασία ανταλλαγής πληροφοριών από ένα κράτος σε άλλο κράτος. Μόνο σε περιπτώσεις εξαιρετικά επείγουσας ανάγκης, δηλαδή όταν η προηγούμενη ειδοποίηση του φορολογούμενου θα έθετε σε κίνδυνο την επιτυχία της ανταλλαγής των πληροφοριών, δικαιολογείται η ειδοποίηση να γίνεται σε μεταγενέστερο στάδιο¹²⁶. Όπως επισημαίνει και η ομάδα των ειδικών της Ευρωπαϊκής Επιτροπής για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών (AEFI Group), τα κράτη – μέλη πρέπει να σέβονται τους κανόνες για την προστασία των δεδομένων και να παρέχουν επαρκή μέτρα προστασίας, ώστε να διασφαλιστεί ότι η αυτόματη ανταλλαγή των πληροφοριών είναι και από νομικής άποψης ισχυρή και βιώσιμη¹²⁷.

III.III. Η ΟΔΗΓΙΑ (ΕΕ) 2016/1164 ΓΙΑ ΤΗ ΘΕΣΠΙΣΗ ΚΑΝΟΝΩΝ ΚΑΤΑ ΠΡΑΚΤΙΚΩΝ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ, ΠΟΥ ΕΧΟΥΝ ΑΜΕΣΗ ΕΠΙΠΤΩΣΗ ΣΤΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΗΣ ΑΓΟΡΑΣ

Όπως αναλύσαμε στο δεύτερο κεφάλαιο, το Σχέδιο Δράσης του ΟΟΣΑ για τη διάβρωση της βάσης και τη μεταφορά των κερδών (BEPS) καλύπτει τα κενά στα εθνικά φορολογικά συστήματα, τα οποία εκμεταλλεύονται οι πολυεθνικές εταιρείες για να αποφεύγουν την καταβολή φόρων ή να μειώνουν το φορολογητέο εισόδημά τους. Τον Οκτώβριο του 2015 ο ΟΟΣΑ παρουσίασε την τελική δέσμη μέτρων, σχετικά με τη μεταρρύθμιση του διεθνούς φορολογικού συστήματος για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής. Το Νοέμβριο της ίδιας χρονιάς οι υπουργοί οικονομικών της ομάδας των G20 ενέκριναν μεταρρυθμίσεις στο διεθνές φορολογικό σύστημα για την καταπολέμηση των φαινομένων φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής από τις πολυεθνικές εταιρείες. Από την πλευρά της η Ευρωπαϊκή Ένωση έθεσε ως προτεραιότητά της τη συνεργασία μεταξύ των κρατών – μελών, έτσι ώστε να εξασφαλιστεί η δίκαιη και αποτελεσματική φορολόγηση των εταιρειών στην ενιαία αγορά και η προστασία των φορολογικών βάσεων των κρατών – μελών,

¹²⁶ Oberson Xavier, «International Exchange of Information in Tax Matters – Towards Global Transparency», Edward Elgar Publishing, Cheltenham, UK – Northampton, MA, USA, 2015, σελ. 238-239.

¹²⁷ European Commission, «First Report of the Commission AEFI expert group on the implementation of Directive 2014/107/EU for automatic exchange of financial account information», Μάρτιος 2015, σελ. 7-8,

αναγνωρίζοντας ότι ο επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός και ο επιζήμιος φορολογικός ανταγωνισμός αποτελεί παγκόσμιο πρόβλημα.

Για την αντιμετώπιση των προβλημάτων αυτών η Ευρωπαϊκή Επιτροπή στις 28 Ιανουαρίου 2016 πρότεινε το πλαίσιο για μια νέα εξωτερική στρατηγική της ΕΕ για πραγματική φορολόγηση ¹²⁸(COM(2016) 24 final). Τα κυριότερα προβλήματα, η αντιμετώπιση των οποίων αποτέλεσε προτεραιότητα της πολιτικής της ΕΕ, ήταν οι μεταρρυθμίσεις στη φορολόγηση των εταιρειών εντός της ενιαίας αγοράς και η καταπολέμηση του αθέμιτου φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών – μελών. Αναγνώρισε, όμως, η Επιτροπή ότι η εταιρική φοροαποφυγή και η διάβρωση της φορολογικής βάσης είναι ένα φαινόμενο με παγκόσμια διάσταση κι, επομένως, τα μέτρα, που πρέπει να εφαρμοστούν εντός της ΕΕ, πρέπει να εκτείνονται και σε παγκόσμιο επίπεδο. Επιπλέον, η αντιμετώπιση των εξωτερικών απειλών διάβρωσης της φορολογικής βάσης χωριστά από κάθε κράτος – μέλος, έχει ως αποτέλεσμα την ενίσχυση του αισθήματος ανασφάλειας δικαίου για τις επιχειρήσεις, λόγω των αναντιστοιχιών μεταξύ των αμυντικών μέτρων, που μπορεί να προκύψουν από χώρα σε χώρα εντός της ΕΕ. Η Επιτροπή, λοιπόν, επισήμανε την ανάγκη χάραξης μιας κοινής εξωτερικής στρατηγικής στο πλαίσιο της πρωτοβουλίας του ΟΟΣΑ για την καταπολέμηση της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μετατόπισης των κερδών (BEPS), ώστε να διαμορφωθεί ένα σταθερό και σαφές περιβάλλον για τις επιχειρήσεις στην ενιαία αγορά.

Στο πλαίσιο αυτό το Συμβούλιο εξέδωσε την οδηγία (ΕΕ) 2016/1164 της 12^{ης} Ιουλίου 2016, σχετικά με τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής, που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς¹²⁹. Η Επιτροπή θέτει ως στόχο τη θωράκιση της ενιαίας ευρωπαϊκής αγοράς από διασυνοριακές πρακτικές φοροαποφυγής, στόχος που δεν μπορεί να επιτευχθεί, όταν τα κράτη – μέλη ενεργούν μεμονωμένα, καθώς το φορολογικό σύστημα κάθε κράτους είναι διαφορετικό και η λήψη μέτρων από κάθε κράτος χωριστά θα ενίσχυε τον ήδη διασπασμένο τομέα της άμεσης φορολογίας. Έτσι, θα εξακολουθούσαν να υπάρχουν τα κενά στις εθνικές νομοθεσίες, τα οποία θα εκμεταλλεύονταν οι εταιρείες, για να αποφύγουν τη φορολόγηση ή να μειώσουν τη φορολογητέα ύλη.

¹²⁸ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=COM:2016:24:FIN>

¹²⁹ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/?uri=CELEX%3A32016L1164>

ΔΙΚΑΙΟ, ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ

Με την οδηγία (ΕΕ) 2016/1164 το Συμβούλιο θεσπίζει κανόνες, ώστε να εξασφαλίσει το ελάχιστο απαιτούμενο επίπεδο προστασίας για την αντιμετώπιση του φορολογικού σχεδιασμού στην ενιαία αγορά. Στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας αυτής εμπίπτουν όλοι οι φορολογούμενοι, που υπόκεινται σε φόρο επί των εταιρειών σε ένα ή περισσότερα κράτη – μέλη, όπως επίσης και οντότητες, οι οποίες έχουν μεν μόνιμη εγκατάσταση σε ένα κράτος – μέλος, αλλά για φορολογικούς σκοπούς έχουν έδρα σε τρίτη χώρα, εκτός της ΕΕ. Στο πεδίο της οδηγίας δεν εμπίπτουν οι χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, δηλαδή τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα και οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις. Η οδηγία βασίζεται στην αρχή ότι οι φόροι πρέπει να καταβάλλονται στη χώρα, όπου δημιουργούνται τα κέρδη και προβλέπει πέντε (5) βασικά μέτρα για την καταπολέμηση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού.

Η οδηγία με το πρώτο μέτρο θέτει περιορισμούς στη δυνατότητα έκπτωσης των τόκων, με στόχο να καταπολεμήσει την πρακτική που ακολουθούν, κυρίως, οι πολυεθνικές εταιρείες, που εδρεύουν σε δικαιοδοσίες με υψηλή φορολόγηση των εταιρικών κερδών, οι οποίες αποπληρώνουν σε θυγατρικές τους, που εδρεύουν σε δικαιοδοσίες με χαμηλή ή καθόλου φορολόγηση, υψηλούς τόκους, τους οποίους αφαιρούν από το φορολογητέο εισόδημά τους. Το Συμβούλιο προτείνει η μείωση αυτή να μην υπερβαίνει το 30% των κερδών προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων. Με το δεύτερο μέτρο θεσπίζεται η φορολόγηση κατά την έξοδο, ώστε να αποτρέπεται η διάβρωση της φορολογικής βάσης με τη μέθοδο της αλλαγής φορολογικής κατοικίας ή μεταβίβασης των περιουσιακών στοιχείων ενός φορολογούμενου από την έδρα του στη μόνιμη εγκατάστασή του σε άλλο κράτος – μέλος ή σε δικαιοδοσία με χαμηλότερη φορολόγηση. Το Συμβούλιο, λοιπόν, προτείνει να επιβάλλεται φόρος κατά την στιγμή της εξόδου αυτών των περιουσιακών στοιχείων ίσος με την αγοραία αξία των στοιχείων αυτών. Επίσης, προβλέπει τη δυνατότητα του φορολογούμενου να αναβάλει σε κάποιες περιπτώσεις την καταβολή του φόρου κατά την έξοδο, καταβάλλοντάς τον σε δόσεις και για διάστημα όχι μεγαλύτερο των πέντε (5) ετών. Η τρίτη πρόβλεψη της οδηγίας αφορά την απαγόρευση των καταχρήσεων, πράγμα που σημαίνει ότι το κράτος – μέλος έχει δικαίωμα να μην λάβει υπόψη του διευθετήσεις, που σκοπό έχουν να μειώσουν ή να μηδενίσουν τον αναλογούντα φόρο, κατά τον υπολογισμό της εταιρικής φορολογικής οφειλής. Με την τέταρτη πρόβλεψη τέθηκε γενικός κανόνας για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες (CFC – Controlled Foreign Companies), οι οποίες πολύ συχνά, προκειμένου να μειώσουν τη συνολική φορολογική τους επιβάρυνση μεταφέρουν μεγάλο ποσοστό των κερδών τους σε

θυγατρικές τους, που βρίσκονται σε φορολογικούς παραδείσους. Συνηθισμένη πρακτική αποτελεί η μεταφορά στη θυγατρική άυλων δικαιωμάτων, όπως για παράδειγμα δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας και η μεταφορά των κερδών από τα δικαιώματα αυτά. Με τον κανόνα αυτό προβλέπεται η επιστροφή του εισοδήματος της θυγατρικής, που εδρεύει σε δικαιοδοσία χαμηλής φορολόγησης, στο κράτος, όπου έχει την έδρα της η μητρική εταιρεία. Το Συμβούλιο ως πέμπτο μέτρο θέτει ένα πλαίσιο για την αντιμετώπιση των ασυμφωνιών στη διαχείριση υβριδικών μέσων¹³⁰. Συγκεκριμένα, αντιμετωπίζει τις περιπτώσεις, όπου μία ασυμφωνία στη νομοθεσία δύο κρατών – μελών, αναφορικά με τη μεταχείριση υβριδικών μέσων, οδηγεί είτε σε διπλή έκπτωση φόρου είτε σε έκπτωση εισοδήματος σε μία χώρα χωρίς να περιληφθεί η έκπτωση αυτή στην άλλη χώρα, όπου δραστηριοποιείται η επιχείρηση. Η οδηγία ορίζει ότι στην πρώτη περίπτωση η έκπτωση, που προκύπτει, χορηγείται μόνο στο κράτος – μέλος, από το οποίο προέρχεται η πληρωμή αυτή και στη δεύτερη περίπτωση το κράτος – μέλος του πληρωτή έχει δικαίωμα να αρνηθεί την έκπτωση μη καταχωρημένων πληρωμών.

Η οδηγία για τη θέσπιση μέτρων κατά της φοροαποφυγής έπρεπε να λάβει την έγκριση του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και της Ευρωπαϊκού Συμβουλίου. Κατά τη συνεδρίασή του για το θέμα αυτό στις 25 Μαΐου 2016, το Συμβούλιο δεν κατάφερε να εξασφαλίσει έγκριση της ανωτέρω οδηγίας. Συγκεκριμένα, ο ολλανδός Υπουργός των Οικονομικών σε επιστολή του προς το Συμβούλιο γνωστοποιούσε ότι συμφωνούσε σε γενικές γραμμές με τους κανόνες για την φορολόγηση κατά την έξοδο, την αντιμετώπιση των ασυμφωνιών στη διαχείριση υβριδικών μέσων και την απαγόρευση των καταχρήσεων, πλην όμως διαφωνούσε με τα μέτρα για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες και τους περιορισμούς στην έκπτωση των τόκων¹³¹.

¹³⁰ Υβριδικά χρηματοοικονομικά μέσα (Hybrid financial instruments) είναι οι καινοτομίες στα μέσα επένδυσης ή χρηματοδότησης με την καθιέρωση νέων τύπων, που στηρίζονται συνήθως σε διαφοροποίηση υφιστάμενων χρηματοδοτικών εργαλείων, όπως είναι τα ομόλογα, οι μετοχές, οι πράξεις με αξία δύο ημερών ή τα προθεσμιακά συμβόλαια και τα συμβόλαια δικαιωμάτων προαίρεσης (options). Υβριδικές συμφωνίες είναι οι συμφωνίες, που περιλαμβάνουν και αναφέρονται στα μέσα αυτά.

¹³¹ Bongaerts Willem, IJerman Ivo, «EC Anti-Tax-Avoidance Package: Responses from European Tax Practices», άρθρο δημοσιευμένο στο περιοδικό ABA TAX TIMES – Taxation – A Sector of the American Bar Association, Spring · June 2016, τεύχος 35 No 3, προσβάσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση:

Οι αντιδράσεις, επομένως, κρατών – μελών, όπως η Ολλανδία, που η οικονομία τους στηρίζεται σε ιδιαίτερα ελκυστική φορολόγηση των πολυεθνικών επιχειρήσεων και στην ουσία λειτουργούν ως φορολογικοί παράδεισοι εντός της ΕΕ, ήταν ιδιαίτερα ισχυρές. Τελικά, τον Ιούνιο του 2016, το Συμβούλιο υιοθέτησε την οδηγία και τα κράτη – μέλη δεσμεύτηκαν να εφαρμόσουν τις διατάξεις της από την 1^η Ιανουαρίου 2019. Περαιτέρω, προκειμένου να διαμορφώσει ένα πλήρες πακέτο μέτρων κατά της φοροαποφυγής, η Επιτροπή παρουσίασε στις 25 Οκτωβρίου 2016 την πρότασή της για συμπλήρωση των κανόνων, που αφορούν στις ασυμφωνίες σχετικά με τη μεταχείριση υβριδικών μέσων με σκοπό τη φοροαποφυγή¹³². Η Επιτροπή έκρινε ότι χρειάζεται συμπλήρωση των κανόνων σχετικά με τη μεταχείριση των υβριδικών μέσων, καθώς η οδηγία αντιμετώπιζε το θέμα μόνο για τις χώρες – μέλη της ΕΕ και όχι για περιπτώσεις, όπου η αναντιστοιχία υπήρχε ανάμεσα σε ένα κράτος – μέλος και σε τρίτη χώρα. Έτσι, πρότεινε νέα μέτρα, για την αντιμετώπιση ενός ευρέος φάσματος ασυμφωνιών, όπως ασυμφωνιών στη μεταχείριση υβριδικών μόνιμων εγκαταστάσεων και υβριδικών μεταβιβάσεων και ασυμφωνιών, που αφορούν εταιρείες με διπλή έδρα, τόσο στο εσωτερικό της ΕΕ όσο και σε σχέση με τρίτες χώρες.

Με τη θέσπιση της οδηγίας 1164/2016/ΕΕ για την καταπολέμηση των πιο συνηθισμένων πρακτικών φοροαποφυγής, η ΕΕ αναδείχθηκε πρωτοπόρος δύναμη στη διεθνή προσπάθεια για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής. Όμως, υπάρχουν και πολλές φωνές, που εκφράζουν τη δυσπιστία τους ως προς την επάρκεια των μέτρων της εν λόγω οδηγίας και την αποτελεσματικότητά τους. Κυρίως, θεωρούν ότι το όλο οικοδόμημα θα υπονομευθεί από τα ίδια τα κράτη – μέλη της ΕΕ, καθώς υπάρχει μία φυσική διαδικασία ανταγωνισμού μεταξύ των κυβερνήσεων των κρατών – μελών για παροχή πλεονεκτημάτων στις εγχώριες επιχειρήσεις και εξασφάλιση μεγαλύτερων εκπτώσεων φόρου σε αυτές. Ο ανταγωνισμός αυτός οδηγεί σε μείωση των φορολογικών συντελεστών και σε επιβολή περιορισμών στους κανόνες κατά της φοροαποφυγής. Για να μπορέσει ένα δίκαιο φορολογικό σύστημα να σταθεροποιηθεί, θα πρέπει να εξαλειφθούν τα κίνητρα των κυβερνήσεων να υπονομεύουν η μία την

http://www.americanbar.org/content/dam/aba/publishing/aba_tax_times/16jun/att-16jun-006-practice-point-ec-anti-tax-avoidance-package-bongaerts-ijzerman.authcheckd

¹³² https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_687_en.pdf

άλλη, δηλαδή η κατανομή των δικαιωμάτων στα κέρδη θα πρέπει να βασίζεται σε όσο γίνεται περισσότερο σταθερούς παράγοντες¹³³. Παρόλες τις φιλόδοξες διακηρύξεις περί αναγκαιότητας καταπολέμησης της φοροαποφυγής από τους ευρωπαίους αξιωματούχους, αμφισβητείται η σοβαρότητα των προθέσεων της ΕΕ στον τομέα αυτό, καθώς, παρόλο που από το 2000 έως σήμερα τα κεφάλαια των επιχειρήσεων, που επενδύθηκαν σε φορολογικούς παραδείσους, τετραπλασιάστηκαν, η ΕΕ κατέβασε τον πήχη που είχε αρχικά θέσει για ουσιαστικές μεταρρυθμίσεις στον τομέα της πάταξης της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής. Η στάση αυτή της ΕΕ θεωρείται από πολλούς υποκριτική, καθώς φανερώνει ότι η ΕΕ υποκύπτει στην πίεση, που ασκείται από ορισμένα κράτη – μέλη, τα οποία εσκεμμένα αφήνουν κενά στη νομοθεσία τους, προκειμένου οι εταιρείες να επιδίδονται σε επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό¹³⁴. Όλοι αυτοί οι προβληματισμοί εκφράζουν την αγωνία των πολιτών για την επιτυχή έκβαση της μάχης κατά της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής, καθώς η απαίτηση για φορολογική δικαιοσύνη και συνεισφορά στα δημόσια βάρη ανάλογα με την πραγματική οικονομική δύναμη του καθενός, όπως επίσης και για τη δίκαιη φορολόγηση, κυρίως, των πολυεθνικών επιχειρήσεων, γίνεται ολοένα και πιο έντονη τα τελευταία χρόνια.

¹³³ Devereux Michael, Vella John, ο.π. υποσημείωση 97, σελ. 21.

¹³⁴ Oxfam International, «EU Anti-Tax Avoidance package will fail to end the era of tax havens, warns Oxfam», 28 Ιανουαρίου 2016, άρθρο δημοσιευμένο στην ιστοσελίδα:

<https://www.oxfam.org/en/pressroom/reactions/eu-anti-tax-avoidance-package-will-fail-end-era-tax-havens-warns-oxfam>

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Όταν το 2008 ξέσπασε η παγκόσμια οικονομική κρίση, λίγοι μπορούσαν να προβλέψουν ότι οι επιπτώσεις της για την παγκόσμια οικονομία δεν θα ήταν μόνον αρνητικές, αλλά ότι θα οδηγούσε σε μία θετική αλλαγή πολιτικής και στην ενδυνάμωση της μάχης κατά της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και της μυστικότητας, που επικρατούσε στις συναλλαγές με φορολογικούς παραδείσους έως τότε. Οι δυσκολίες, που προκάλεσε η οικονομική κρίση, μαζί με τη δημοσιοποίηση μεγάλων σκανδάλων φορολογικής απάτης, ενίσχυσαν τη λαϊκή απαίτηση για δίκαιη φορολόγηση ατόμων κι επιχειρήσεων, αναγκάζοντας τη διεθνή κοινότητα να κινητοποιηθεί και να αναλάβει δράση για την εξάλειψη των αδικιών του φορολογικού συστήματος, που προκαλούνταν από τις προσπάθειες διάβρωσης της φορολογικής βάσης και μετατόπισης του εισοδήματος. Η σύμπραξη της ομάδας των G20, του ΟΟΣΑ, της Ευρωπαϊκής Ένωσης και των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής, ώστε να διαμορφωθεί ένα κοινό μέτωπο εναντίον της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής, λειτούργησε καταλυτικά για τη διαμόρφωση κοινών πρακτικών καταπολέμησης της διάβρωσης της φορολογικής βάσης, της μετατόπισης των κερδών και της αύξησης της φορολογικής διαφάνειας διεθνώς.

Αρχικά, οι προσδοκίες για την επιτυχία της σύμπραξης αυτής ήταν ιδιαίτερα μεγάλες και θεωρήθηκε ότι σηματοδοτούσαν «το τέλος του τραπεζικού απορρήτου». Επιτυχημένες θεωρήθηκαν οι προσπάθειες του ΟΟΣΑ σχετικά με τη δημιουργία της Πολυμερούς Συνθήκης για την εφαρμογή μέτρων σχετικών με συμβάσεις για την αποτροπή της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μετατόπισης των κερδών, όπως επίσης και η προώθηση της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των δικαιοδοσιών. Η ΕΕ έκανε πιο αποφασιστικά βήματα στον τομέα της διαφάνειας και της αντιμετώπισης των καταχρηστικών φορολογικών πρακτικών με τις οδηγίες 2014/107/ΕΕ και 2016/1164/ΕΕ. Όμως, η πορεία των μεταρρυθμίσεων μέχρι στιγμής δεν προχωρά με γοργούς ρυθμούς, διότι παρεμβάλλονται στην υλοποίησή της διάφορα εμπόδια. Ήδη, έχουν εκφραστεί δικαιολογημένοι φόβοι ότι το Σχέδιο Δράσης του ΟΟΣΑ για την καταπολέμηση της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μετατόπισης των κερδών δεν είναι τίποτε άλλο από ένα γραφειοκρατικό παιχνίδι και ότι οι κυβερνήσεις δεν έχουν πραγματική και ειλικρινή βούληση να επιλύσουν τα θέματα των καταχρηστικών φορολογικών πρακτικών, καθώς ο ανταγωνισμός μεταξύ των κρατών για την προσέλκυση περισσότερων εταιρειών και ευκατάστατων προσώπων με δέλεαρ τη χαμηλή ή τη μηδενική φορολόγησή τους,

ΔΙΚΑΙΟ, ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ

αποδεικνύεται ιδιαίτερα επικερδής. Τα κέρδη, βέβαια, από την πολιτική αυτή δεν μοιράζεται η πλειοψηφία των πολιτών των κρατών αυτών, αλλά οι λίγοι εκλεκτοί, που ασχολούνται με τον σχεδιασμό και την υλοποίηση των καταχρηστικών φορολογικών πρακτικών. Η έλλειψη νομικής δεσμευτικότητας των αποφάσεων του ΟΟΣΑ αποτελεί τροχοπέδη για την επιτυχία του σχεδίου δράσης.

Αναφορικά με το πρόγραμμα της ΕΕ για την καταπολέμηση των καταχρηστικών φορολογικών πρακτικών και την ενίσχυση της φορολογικής διαφάνειας, έχουν γίνει πολύ σημαντικά βήματα για την εφαρμογή των πρωτοβουλιών αυτών, οι οποίες είναι ζωτικής σημασίας για την προστασία των φορολογικών βάσεων των κρατών - μελών, την εξασφάλιση ισότιμων όρων ανταγωνισμού για τις επιχειρήσεις και τη διασφάλιση δίκαιης και αποτελεσματικής φορολογίας για όλους τους φορολογούμενους. Όμως, τα μέτρα, που έχουν υιοθετηθεί μέχρι στιγμής, θα μπορούσαν να είναι πολύ πιο αποτελεσματικά, εάν ορισμένα από τα κράτη – μέλη της ΕΕ δεν αντιδρούσαν σε πιο ριζοσπαστικές κινήσεις, που θα οδηγούσαν με σιγουριά στην εξάλειψη των φαινομένων φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής. Το γεγονός ότι υπάρχουν κράτη – μέλη της ΕΕ, όπως η Ολλανδία, το Βέλγιο, το Λουξεμβούργο κλπ., τα οποία λειτουργούν ως φορολογικοί παράδεισοι, αποτελεί ανασταλτικό παράγοντα στις όποιες προσπάθειες γίνονται από την ΕΕ για την καταπολέμηση των καταχρηστικών φορολογικών πρακτικών. Γι' αυτόν το λόγο θα πρέπει να ενταθούν οι πιέσεις των υπόλοιπων κρατών – μελών προς τις χώρες αυτές, προκειμένου να συνεργαστούν και να ακολουθήσουν μια κοινή στρατηγική για δίκαιη φορολόγηση, αφήνοντας κατά μέρος τον επιβλαβή για όλο το ευρωπαϊκό οικοδόμημα ανταγωνισμό.

Ένα από τα μέτρα, που προωθεί η ΕΕ τον τελευταίο καιρό και αναμένεται ότι θα βοηθήσει ουσιαστικά στην αντιμετώπιση της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής, είναι η δημιουργία μίας Κοινής Ενοποιημένης Βάσης Φορολογίας Εταιρειών (Common Consolidated Corporate Tax Base – CCCTB). Με τον τρόπο αυτό αναμένεται να απλοποιηθούν οι φορολογικοί κανόνες και να αποτρέπονται οι επιχειρήσεις από τη μετατόπιση των κερδών τους σε φορολογικούς παραδείσους. Προκειμένου να καμφθούν οι όποιες αντιρρήσεις για τη δημιουργία μιας τέτοιας βάσης από τα κράτη - μέλη που αποκομίζουν κέρδη από τον επιβλαβή φορολογικό ανταγωνισμό, όλα τα υπόλοιπα κράτη – μέλη θα πρέπει να υποστηρίξουν με σθένος την, χωρίς καθυστέρηση κι εξαιρέσεις, εφαρμογή του μέτρου αυτού, ακόμη και με

ΔΙΚΑΙΟ, ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ

την επιβολή κυρώσεων, εάν κριθεί απαραίτητο, σε βάρος των μη συνεργάσιμων κρατών – μελών, για τη διαφύλαξη του κοινού ευρωπαϊκού μέλλοντος.

Ένα άλλο μέτρο, που θα βοηθήσει σημαντικά στο διεθνή αγώνα για δικαιότερη φορολόγηση, είναι η εξασφάλιση των αναγκαίων υποδομών και πόρων, ώστε να εκσυγχρονιστούν οι φορολογικές διοικήσεις σε παγκόσμιο επίπεδο, κυρίως δε, στις αναπτυσσόμενες χώρες, οι οποίες υστερούν σε μεγάλο βαθμό σε υλικοτεχνικά μέσα. Η ενδυνάμωση των φορολογικών διοικήσεων, η οποία οδηγεί και στην ενδυνάμωση των φορολογικών συστημάτων, πρέπει να αποτελέσει ύψιστη προτεραιότητα για όλες τις χώρες, έτσι ώστε στο άμεσο μέλλον, να είναι εφικτή η διασύνδεση όλων των φορολογικών διοικήσεων. Με τον τρόπο αυτό θα εξαλειφθούν οι προσπάθειες για απόκρυψη εισοδημάτων και θα αποκατασταθεί σταδιακά η φορολογική δικαιοσύνη.

Επίσης, η ιδέα για τη δημιουργία μίας Παγκόσμιας Φορολογικής Αρχής, η οποία θα μπορεί να θεσπίζει δεσμευτικούς για όλα τα κράτη γενικούς κανόνες για τη φορολόγηση εισοδημάτων κι επιχειρήσεων και να παρακολουθεί την εφαρμογή τους, έχει αρχίσει να ωριμάζει σε διεθνές επίπεδο. Η λειτουργία μιας τέτοιας αρχής αναμένεται ότι θα ενισχύσει την προσπάθεια των κρατών να προστατεύσουν τις φορολογικές τους βάσεις από τις καταχρηστικές πρακτικές των φορολογικών παραδείσων, εξασφαλίζοντας με τον τρόπο αυτό την ουσιαστική τους ανεξαρτησία.

Η δημοσιοποίηση εν μέσω της παγκόσμιας οικονομικής κρίσης πολύκροτων υποθέσεων φοροδιαφυγής, ξεπλύματος μαύρου χρήματος και φοροαποφυγής κατέδειξε την πολυπλοκότητα των μηχανισμών που χρησιμοποιούνται και την χωρίς ηθικούς φραγμούς προσπάθεια για αποφυγή της φορολόγησης τεράστιων εισοδημάτων. Οι πρακτικές αυτές υπονομεύουν την ίδια την έννοια της πολιτισμένης κοινωνίας και η ύπαρξη φορολογικών παραδείσων, μέσω των οποίων φυγαδεύονται δισεκατομμύρια, αποτελούν τη βασική αιτία της κοινωνικής και φορολογικής αδικίας, που επικρατεί στην εποχή μας. Τα στοιχεία, που δημοσιοποίησε η οργάνωση Oxfam International, στο Παγκόσμιο Οικονομικό Forum, που διεξήχθη στο Νταβός το 2016, ενώπιον των αντιπροσώπων των ισχυρότερων οικονομικά χωρών του πλανήτη, είναι σοκαριστικά. Το χάσμα μεταξύ φτωχών και πλουσίων βαθαίνει περισσότερο με την οικονομική κρίση. Μόνον οκτώ άνθρωποι σε ολόκληρο τον κόσμο κατέχουν περιουσία ίση με 3,6 δισεκατομμύρια ανθρώπων, που ανήκουν στο φτωχότερο 50% της ανθρωπότητας!

ΔΙΚΑΙΟ, ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ

Τα δεδομένα αυτά πρέπει να ληφθούν σοβαρά υπόψη από όλες τις κυβερνήσεις, ώστε να συνεργαστούν προς την κατεύθυνση της επίτευξης ουσιαστικής φορολογικής δικαιοσύνης και δίκαιης επιβολής της φορολογίας, κυρίως αναφορικά με τις πολυεθνικές επιχειρήσεις. Επιπλέον, θα πρέπει να αλλάξει το καθεστώς ατιμωρησίας των ασκούντων καταχρηστικές φορολογικές πρακτικές με την επιβολή αυστηρών κυρώσεων. Προκειμένου, όμως, να επέλθει αποτελεσματική αλλαγή στο υπάρχον σύστημα, πρέπει να συνεργαστούν όλες οι κυβερνήσεις και όλοι οι λαοί, καθώς η παγκοσμιοποίηση της οικονομίας οδήγησε και σε παγκοσμιοποίηση της φορολογίας. Η καλλιέργεια φορολογικής συνείδησης, η άσκηση πίεσης στις κυβερνήσεις για θεσμοθέτηση δίκαιων φορολογικών κανόνων για τις επιχειρήσεις και τα φυσικά πρόσωπα και η μηδενική ανοχή απέναντι στη φοροαποφυγή και τη φοροδιαφυγή αποτελούν μια καλή αρχή προς την κατεύθυνση αυτή.

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

I. Κουγέας Βασίλης, Μπαλτά Ευαγγελία, «Ευρωπαϊκό Φορολογικό Δίκαιο, Οι πηγές – Πρωτογενές και παράγωγο δίκαιο», Νομική Βιβλιοθήκη, 2009.

II. Μηλιώνης Νικόλαος, «Στοιχεία Ευρωπαϊκού Δημοσιονομικού Δικαίου», εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή, 2008.

III. Φινοκαλιώτης Κωνσταντίνος, «Φορολογικό δίκαιο», εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, Δ΄ έκδοση, 2011.

IV. Φορτσάκης Θεόδωρος, Σαββαΐδου Κατερίνα, «Φορολογικό Δίκαιο», Νομική Βιβλιοθήκη, 2014.

ΞΕΝΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

I. Lang Michael, Pistone Pasquale, Schuch Josef, Staringer Claus, «Introduction to European Tax Law on Direct Taxation», L'nde, 4^η έκδοση, 2016.

II. Oberson Xavier, «International Exchange of Information in Tax Matters – Towards Global Transparency», Edward Elgar Publishing, Cheltenham, UK – Northampton, MA, USA, 2015.

III. Palan Ronen, Murphy Richard, Chavagneux Christian, «Tax Havens – How Globalization Really Works», Cornell University Press, Ithaca and London, 2010.

IV. Pyle David, «Tax evasion and the black economy», The Macmillan Press Ltd, 1989.

V. Schneider Fridriech, Enste Dominik, «The Shadow Economy – An International Survey», Cambridge University Press, 2007.

VI. Tanzi Vito, «Policies, Institutions and the Dark Side of Economics», Edward Elgar Publishing Inc., 2000.

VII. Zucman Gabriel, «Ο κρυμμένος πλούτος των εθνών. Έρευνα πάνω στους φορολογικούς παραδείσους», εκδόσεις Πεδίο, Αθήνα, 2015.

ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ (άρθρα – μελέτες)

I. Ελληνική

I. Λέκκα Σοφία, «Θεωρητικά εργαλεία κατά της απάτης της φοροδιαφυγής – Συμπεριφορά του φοροφυγά», Φορολογική Επιθεώρηση, 2016, τεύχος 797, σελ. 1489-1496.

II. Μαυρίδης Στυλιανός, Βλασιάδου Βασιλική, «Tax planning και διεθνής φοροαποφυγή: αλληλένδετες έννοιες, νομικηθικά αμφίσημες», Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας, 2015, τεύχος 1558, σελ. 403-409.

III. Φώτος Κωνσταντίνος, «Οι υπεράκτιες (Offshore) εταιρείες», Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας, 2016, τεύχος 1585, σελ. 691-699.

II. Ξενόγλωσση

I. Bongaerts Willem, IJerman Ivo, «EC Anti-Tax-Avoidance Package: Responses from European Tax Practices», ABA TAX TIMES – Taxation – A Sector of the American Bar Association, Spring · June 2016, τεύχος 35, No 3,

http://www.americanbar.org/content/dam/aba/publishing/aba_tax_times/16jun/att-16jun-006-practice-point-ec-anti-tax-avoidance-package-bongaerts-ijzerman.authcheckd

II. Bouma Herman, «The OECD's BEPS Project: The Emperor Has No Clothes», Bloomberg, 2016, Ιανουάριος, <https://www.bna.com/oecd-beps-project-n57982065958/>

III. Corwin Manal, «Sense and Sensibility: The Policy and Politics of BEPS», Tax Οκτωβρίου, σελ. 139.Notes, 2014, 6.

IV. Devereux Michael, Vella John, «Are We Heading Towards a Corporate Tax System Fit for the 21st Century?», Oxford University Center for Business Taxation, Working paper series, 2014, Οκτώβριος.

V. Feige Edgar, «Defining and estimating underground and informal economies: The new institutional economics approach», *World Development*, 1990, Τεύχος 18, No 7, σελ. 989-1002.

VI. Grinberg Itai, «Breaking BEPS: The New International Tax Diplomacy», *Georgetown Law Faculty Publications and Other Works*, 2015, σελ. 1787, VII. <http://scholarship.law.georgetown.edu/facpub/1787>

VII. Johannesen Niels, Zucman Gabriel, «The End of Bank Secrecy? An Evaluation of the G20 Tax Haven Crackdown», *American Economic Journal: Economic Policy*, 2014, τεύχος 6 (1), σελ. 81-82 και 89, <http://dx.doi.org/10.1257/pol.6.1.65>

VIII. Tax Justice Network, «Tax Us If You Can», 2^η έκδοση, 2012, σελ. 30-32, http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/TUIYC_2012_FINAL.pdf

IX. Tax Justice Network, «Tax Havens & Financial Crisis», <http://www.taxjustice.net/topics/finance-sector/tax-havens-financial-crisis/>

ΛΙΕΘΝΕΙΣ ΠΗΓΕΣ

- I.** OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, 2013, <http://dx.doi.org/10.1787/09789264202719-en>
- II.** OECD, «OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015 Final Reports, Executive Summaries», <http://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf>
- III.** OECD, «BEPS Talk: OECD’s Pascal Saint-Amans Answers Our Questions», 2016, <https://taxlinked.net/blog/march-2016/beps-oecd-pascal-saint-amans-answers-questions>
- IV.** OECD, «BEPS – Frequently asked questions» <http://www.oecd.org/ctp/beps-frequentlyaskedquestions.htm>
- V.** OECD, «BEPS - Actions», <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>
- VI.** OECD, «OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015 Final Reports, Executive Summaries», σελ. 5-7, <http://www.oecd.org/tax/beps.htm>.

ΕΥΡΩΠΑΪΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

I. Επίσημη Εφημερίδα της ΕΕ, 2010/C 156/01, Ψήφισμα του Συμβουλίου της 8^{ης} Ιουνίου 2010 για το συντονισμό των κανόνων περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών και περί υποκεφαλαιοποίησης εντός της ΕΕ, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=OJ:C:2010:156:FULL&from=EL>

II. Επίσημη Εφημερίδα της ΕΕ, L157/38, Οδηγία 2003/48/EK του Συμβουλίου της 3^{ης} Ιουνίου 2003 για τη φορολόγηση των υπό μορφή τόκων εισοδημάτων από αποταμιεύσεις, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/?uri=celex:32003L0048>

III. Ευρωπαϊκή Επιτροπή, «Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο: Ένα δίκαιο και αποτελεσματικό φορολογικό σύστημα για τις εταιρείες: 5 τομείς – κλειδιά για ενέργεια», 17-06-2015, https://ec.europa.eu/priorities/sites/beta-political/files/com_2015_302_en.pdf

IV. Ευρωπαϊκή Επιτροπή, «Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο για την ενίσχυση της διαφάνειας και της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής», 05-07-2016, <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/EL/1-2016-451-EL-F1-1.PDF>

V. Ευρωπαϊκή Επιτροπή, «Η Επιτροπή παρουσιάζει τα επόμενα βήματα για την αύξηση της φορολογικής διαφάνειας και την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, Δελτίο Τύπου, 5 Ιουλίου 2016, http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2354_el.htm

VI. Ευρωπαϊκή Επιτροπή, «Καταπολέμηση της φορολογικής απάτης και της φοροδιαφυγής», εισήγηση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής στο Ευρωπαϊκό Συμβούλιο της 22ας Μαΐου 2013, http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax_el.pdf

VII. Ευρωπαϊκή Επιτροπή, Φορολογία και Τελωνειακή Ένωση, Διοικητικό τμήμα της Ευρωπαϊκής Επιτροπής αρμόδιο για την ευρωπαϊκή πολιτική στους τομείς της

ΔΙΚΑΙΟ, ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ

φορολογίας και των τελωνείων,

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

VIII. European Commission, «First Report of the Commission AEFI expert group on the implementation of Directive 2014/107/EU for automatic exchange of financial account information», Μάρτιος 2015, σελ. 7-8,

http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/tax_cooperation/mutual_assistance/financial_account/first_report_expert_group_automatic_exchange_financial_information.pdf

ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

I. Βικιπαίδεια, Η ελεύθερη εγκυκλοπαίδεια, Η ομάδα των G 8, <https://el.wikipedia.org/wiki/G8>

II. Βικιπαίδεια, Η ελεύθερη εγκυκλοπαίδεια, Η ομάδα των G 20, <https://el.wikipedia.org/wiki/G20>

III. Λεοντόπουλος Νικόλας, Εφήμερος Κώστας, «Το σκάνδαλο Luxembourg Leaks – Το ριφιφι της Eldorado Gold: Από την Ελλάδα στα Μπαρμπείντος μέσω Ολλανδίας», <https://www.thepressproject.gr/luxleaks/details.php?aid=69975>

IV. Νασόπουλος Αντώνιος, «Το ζήτημα της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής», <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/24275>

V. Τιβέριος Μιχάλης, «Το σπορ της φοροδιαφυγής στην αρχαιότητα», εφημερίδα Το Βήμα, φύλλο της 11^{ης} Ιουλίου 2010, <http://www.tovima.gr/opinions/article/?aid=342529>.

VI. Τράπεζα νομικών πληροφοριών NOMOS, http://lawdb.intrasoftnet.com/nomos/2_nomothesia_artl_current.php

VII. Feige Edgar, «The anatomy of the underground economy», <http://econwpa.repec.org/eps/mac/papers/0502/0502011.pdf>

VIII. Jarrin Mateo, «OECD issues multilateral instrument to tackle BEPS», <https://taxlinked.net/blog/january-2017/oecd-issues-multilateral-instrument-to-tackle-beps>

IX. Oxfam International, «EU Anti-Tax Avoidance package will fail to end the era of tax havens, warns Oxfam», 28-01-2016, <https://www.oxfam.org/en/pressroom/reactions/eu-anti-tax-avoidance-package-will-fail-end-era-tax-havens-warns-oxfam>

X. Ting Antony, «Corporate Tax Avoidance – Submission to the Senate Economics
References Committee», σελ. 3-5,
<https://www.google.gr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=3&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwiYycDTktTRAhXpFJoKHcoBCJIQFggqMAI&url=http%3A%2F%2Fwww.aph.gov.au%2FDocumentStore.ashx%3Fid%3D4b854438-5da7-4c83-9422-7d0857ed03fc%26subId%3D303029&usg=AFQjCNGSImfVjuHb0FYfkRTTA23FIqKk9A&bvm=bv.144224172,d.bGs>