

ΠΑΝΤΕΙΟΝ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ

PANTEION UNIVERSITY OF SOCIAL AND POLITICAL SCIENCES



ΣΧΟΛΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ, ΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑΣ ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΣΜΟΥ

ΤΜΗΜΑ ΔΙΕΘΝΩΝ ΚΑΙ ΕΥΡΩΠΑΪΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ

«ΔΙΕΘΝΕΣ ΚΑΙ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΔΙΚΑΙΟ ΚΑΙ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗ»

ΚΑΤΕΥΘΥΝΣΗ: ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΠΟΙΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΚΗ

Τα εργαλεία της δημοσιονομικής διακυβέρνησης της ΕΕ: ο αναδυόμενος
ρόλος του ποινικού δικαίου στη διαμόρφωση της πολιτικής

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Δήμητρα Σεϊντή

Αθήνα, 2026

Τριμελής Επιτροπή

Αργύρης Πασσάς, Επίτιμος Καθηγητής Παντείου Πανεπιστημίου (Επιβλέπων)

Διονύσης Δημητρακόπουλος, Καθηγητής Παντείου Πανεπιστημίου

Άγγελος Αγγέλου, Επίκουρος Καθηγητής Παντείου Πανεπιστημίου



Copyright © Δήμητρα Σεϊντή, 2025

All rights reserved. Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος.

Απαγορεύεται η αντιγραφή, αποθήκευση και διανομή της παρούσας διπλωματικής εργασίας εξ ολοκλήρου ή τμήματος αυτής, για εμπορικό σκοπό. Επιτρέπεται η ανατύπωση, αποθήκευση και διανομή για σκοπό μη κερδοσκοπικό, εκπαιδευτικής ή ερευνητικής φύσης, υπό την προϋπόθεση να αναφέρεται η πηγή προέλευσης και να διατηρείται το παρόν μήνυμα. Ερωτήματα που αφορούν τη χρήση της διπλωματικής εργασίας για κερδοσκοπικό σκοπό πρέπει να απευθύνονται προς τον συγγραφέα.

Η έγκριση της διπλωματικής εργασίας από το Πάντειον Πανεπιστήμιο Κοινωνικών και Πολιτικών Επιστημών δεν δηλώνει αποδοχή των γνωμών του συγγραφέα.

Συντομογραφίες

- AML: Anti-Money Laundering, Καταπολέμηση της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες
- AMLD: Anti-Money Laundering Directive, Οδηγία για την καταπολέμηση της νομιμοποίησης εσόδων
- BEPS: Base Erosion and Profit Shifting, Διάβρωση Φορολογικής Βάσης και Μετατόπιση Κερδών
- CbCR / Country-by-Country Reporting, Έκθεση ανά χώρα
- CbC:
- CFC Controlled Foreign Corporation, Ελεγχόμενη Αλλοδαπή Επιχείρηση
- DAC: Directive on Administrative Cooperation, Οδηγία για τη διοικητική συνεργασία
- DAC1- Εκδόσεις της Οδηγίας DAC (2011-2025)
- DAC9:
- ECJ / Court of Justice of the European Union, Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης
- CJEU: Ένωσης
- ECHR: European Convention on Human Rights, Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου
- ECOFIN: Συμβούλιο Οικονομικών και Δημοσιονομικών Υποθέσεων της ΕΕ
- FATF: Financial Action Task Force, Ομάδα Χρηματοοικονομικής Δράσης κατά του Ξεπλύματος Χρήματος
- GloBE: Global Anti-Base Erosion, Παγκόσμιο Σύστημα Αντι-διάβρωσης της Φορολογικής Βάσης
- IIR: Income Inclusion Rule, Κανόνας Συμπερίληψης Εισοδήματος
- MNE: Multinational Enterprise, Πολυεθνική Επιχείρηση
- OECD: Organisation for Economic Co-operation and Development, Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης
- PIF: Protection of the EU's Financial Interests, Προστασία των οικονομικών συμφερόντων της ΕΕ
- VAT: Value Added Tax, Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
- UTPR: Undertaxed Payments Rule, Κανόνας Αντιμετώπισης Υποφορολογημένων Πληρωμών
- ΔΕΕ: Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης

ΣΛΕΕ: Συνθήκη για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης
ΣΕΕ: Συνθήκη για την Ευρωπαϊκή Ένωση
ΕΑΕ: Ελεγχόμενη Αλλοδαπή Εταιρεία
ΕΕ: Ευρωπαϊκή Ένωση
ΕΚ: Ευρωπαϊκή Κοινότητα (ιστορική αναφορά)
ΟΟΣΑ: Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης
ΣΣΑ: Σύμφωνο Σταθερότητας και Ανάπτυξης
ΜΧΠ: Μονάδα Χρηματοοικονομικών Πληροφοριών
ΕΣΑ: Ευρωπαϊκή Στατιστική Αρχή
ΕΚΤ: Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα
ΕΛΣΤΑΤ: Ελληνική Στατιστική Αρχή

Ευχαριστίες

Θα ήθελα να εκφράσω τις ειλικρινείς μου ευχαριστίες στον επιβλέποντα καθηγητή μου, κύριο Πασσά, για την πολύτιμη καθοδήγησή του καθ' όλη τη διάρκεια των σπουδών, αλλά και κατά τη διάρκεια της εκπόνησης της παρούσας διπλωματικής εργασίας. Η επιστημονική του κατάρτιση, η διαθεσιμότητα και η ενθάρρυνσή του αποτέλεσαν καθοριστικό παράγοντα για την ολοκλήρωση της μελέτης αυτής.

Η αγάπη και ο ενθουσιασμός με τα οποία προσέγγισε τα μαθήματα του Μεταπτυχιακού Προγράμματος Σπουδών με έκαναν να αγαπήσω και εγώ, τα αντικείμενα αυτά και με ενθάρρυναν να εμβαθύνω περαιτέρω στο αντικείμενο μέσω της διπλωματικής εργασίας καθώς και να εξετάσω πολύπλευρα τις προκλήσεις του ευρωπαϊκού δημοσιονομικού και ποινικού δικαίου. Η συμβολή του ήταν καθοριστική για την ολοκλήρωση της παρούσας εργασίας.

Με τιμή,

Δήμητρα Σεϊντή

Περιεχόμενα

Συντομογραφίες.....	2
Ευχαριστίες.....	4
Γραφήματα, εικόνες, φωτογραφίες.....	7
Περίληψη	8
Abstract	9
Κεφάλαιο 1: Εισαγωγή	10
1.1 Ερευνητικό ερώτημα και διάρθρωση.....	10
1.2 Το Εξελισσόμενο Τοπίο της Φορολογικής Πολιτικής στην Ευρωπαϊκή Ένωση....	15
Κεφάλαιο 2: Η φορολογική αρμοδιότητα της Ευρωπαϊκής Ένωσης.....	18
2.1 Περίληψη κεφαλαίου	18
2.2 Θεωρία Φορολογικού Δικαίου στο πλαίσιο της ΕΕ	18
2.3 Πολιτικοί Περιορισμοί: Ομοφωνία, Κυριαρχία, Επικουρικότητα και Κανονιστικό Πλαίσιο.....	21
2.4 Νομολογιακή Ανάλυση.....	22
2.5 Επίλογος Κεφαλαίου	24
Κεφάλαιο 3: Διαμόρφωση πολιτικής και φορολογία στην Ευρωπαϊκή Ένωση	26
3.1 Περίληψη κεφαλαίου	26
3.2 Η οικοδόμηση της φορολογικής αρμοδιότητας εντός της ΕΕ.....	26
3.3 Επίλογος Κεφαλαίου	47
Κεφάλαιο 4: Η ποινική όψη της δημοσιονομικής διακυβέρνησης στην ΕΕ	48
4.1 Εισαγωγή-Από τη φορολογική εναρμόνιση στην ποινική συμμόρφωση.....	48
4.2 Η Οδηγία PIF (2017/1371/ΕΕ): Ποινική προστασία των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης.....	49
4.3 Η Ευρωπαϊκή Εισαγγελία (EPPO): Ποινική δίωξη στο ενωσιακό επίπεδο.....	53
4.4 Το ποινικό δίκαιο ως εργαλείο εναρμόνισης: μεταβολή νομικού παραδείγματος στην ΕΕ.....	56
4.5 Επίλογος Κεφαλαίου	60
Κεφάλαιο 5: Η χρήση του ποινικού δικαίου και των ποινικών κυρώσεων στην επιβολή πολιτικής και στη ρύθμιση της συμπεριφοράς.....	61
5.1 Εισαγωγή Κεφαλαίου.....	61
5.2 Οι «ποινικές» αναφορές των Οδηγιών.....	61
5.3 Η αποτροπή της συμπεριφοράς μέσω της ποινικοποίησής της.....	66
5.4 Επίλογος Κεφαλαίου	71
Κεφάλαιο 6: Νομικές και Πολιτικές τάσεις	71
6.1 Εισαγωγή Κεφαλαίου.....	71

6.2 Η ποινικοποίηση της απάτης κατά των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης: αναγκαιότητα ή υπέρβαση;.....	72
6.3 Κενά και προβληματισμοί της διαδικασίας ποινικοποίησης οικονομικών αδικημάτων σε επίπεδο Ένωσης.....	73
6.4 Επίλογος Κεφαλαίου	79
Κεφάλαιο 7: Κριτική ανάλυση	80
7.1 Εισαγωγή Κεφαλαίου.....	80
7.2 Αξιολόγηση του βαθμού εναρμόνισης σε Ενωσιακό επίπεδο.....	81
7.3 Ενοποίηση μέσω του ποινικού δικαίου.....	82
7.4 Προς μια βέλτιστη επιλογή ποινικής εναρμόνισης	84
7.5 Επίλογος Κεφαλαίου	86
Κεφάλαιο 8: Επίλογος - Συμπεράσματα	86
8.1 Εισαγωγή Κεφαλαίου.....	86
8.2 Ευρήματα	87
8.3 Συμπεράσματα-Προτάσεις.....	88
8.4 Επίλογος Κεφαλαίου	90
Πηγές - Βιβλιογραφία.....	0

Γραφήματα, εικόνες, φωτογραφίες

Εικόνα 1 Η ιστορία των Οδηγιών της ΕΕ για το "ξέπλυμα" μαύρου χρήματος (COMPLY ADVANTAGE, 2024)	65
Εικόνα 2 Οι 22 ποινικές αδικοπραξίες για την ξέπλυμα χρημάτων που ενοποιούνται στην 6AMLD	65

Περίληψη

Η σχέση μεταξύ κράτους και φορολογίας υπήρξε διαχρονικά πυρήνας του πολιτικού και κοινωνικού συμβολαίου. Η φορολογία δεν είναι απλώς μέσο χρηματοδότησης δημοσίων δαπανών· είναι εργαλείο πολιτικής, έκφραση κρατικής βούλησης και, σε μεγάλο βαθμό, αντανάκλαση της φιλοσοφίας διακυβέρνησης κάθε πολιτικής οντότητας. Στην Ευρωπαϊκή Ένωση, όπου η έννοια της κυριαρχίας αποκτά νέο νόημα υπό το φως της ολοένα στενότερης ολοκλήρωσης, η φορολογία αναδεικνύεται σε πεδίο ιδιαίτερης σημασίας, όχι μόνο ως ρυθμιστική αρμοδιότητα αλλά και ως μέσο έκφρασης του ευρωπαϊκού πολιτικού προτάγματος.

Η χρήση εργαλείων ποινικού χαρακτήρα, όπως η Οδηγία PIF και η Ευρωπαϊκή Εισαγγελία (EPPO), καταδεικνύει την ανάδυση ενός κανονιστικού πλαισίου όπου η συμμόρφωση στην ευρωπαϊκή δημοσιονομική τάξη ενισχύεται μέσα από ενωσιακές κυρώσεις. Η εργασία διερευνά τη βαθμιαία μετατόπιση από την εθνική προς την υπερεθνική φορολογική κυριαρχία, αναδεικνύοντας τη νομική και πολιτική δυναμική της ποινικής εναρμόνισης σε έναν τομέα όπου τυπικά δεν αναγνωρίζεται ως ενωσιακή αρμοδιότητα: την άμεση φορολογία.

Λέξεις-Κλειδιά: Ευρωπαϊκή Ένωση, ποινικό δίκαιο, δημοσιονομική πολιτική, φορολογία, PIF, EPPO, ποινική εναρμόνιση, κυριαρχία

Abstract

The relationship between the state and taxation has historically formed the core of the political and social contract. Taxation is not merely a tool for financing public expenditure; it is a policy instrument, a manifestation of sovereign will, and a reflection of each polity's philosophy of governance. Within the European Union, where sovereignty takes on new meaning under increasing integration, taxation emerges as a key field, not only of regulatory authority but also as a means of expressing the European political project.

The use of criminal law tools, such as the PIF Directive and the European Public Prosecutor's Office (EPPO), highlights the emergence of a normative framework in which fiscal compliance is reinforced through Union-level sanctions. This thesis explores the gradual shift from national to supranational fiscal sovereignty, illuminating the legal and political implications of criminal harmonisation in a field where the EU lacks formal competences: direct taxation.

Keywords: European Union, criminal law, fiscal policy, taxation, PIF Directive, EPPO, criminal harmonisation, sovereignty

Κεφάλαιο 1: Εισαγωγή

1.1 Ερευνητικό ερώτημα και διάρθρωση

Η σχέση μεταξύ κράτους και φορολογίας υπήρξε διαχρονικά πυρήνας του πολιτικού και κοινωνικού συμβολαίου¹. Η φορολογία δεν είναι απλώς μέσο χρηματοδότησης δημοσίων δαπανών· είναι εργαλείο πολιτικής, έκφραση κρατικής βούλησης και, σε μεγάλο βαθμό, αντανάκλαση της φιλοσοφίας διακυβέρνησης κάθε πολιτικής οντότητας². Ιστορικά, στις Δυτικές κοινωνίες, ο φόρος υπήρξε συνυφασμένος με τις πολιτικές, τις κοινωνικές τάξεις, και τη δημοκρατία, τον πόλεμο και την επανάσταση (Turksen, Yozza, Kreissl, & Rasmouki, 2023, σ. 2), ενώ αποτέλεσε και σημαντικό εργαλείο διακυβέρνησης. Το σύγχρονο κράτος είναι συνυφασμένο με την κοινωνική και πολιτική δυναμική και η φορολογία είναι αυτή που επιτρέπει την εκπλήρωση των σκοπών του κράτους ανάλογα με τις εκάστοτε πολιτικές επιλογές (Πέρρου, 2022, σ. 1). Στην Ευρωπαϊκή Ένωση, όπου η έννοια της κυριαρχίας αποκτά νέο νόημα υπό το φως της ολοένα στενότερης ολοκλήρωσης, η φορολογία αναδεικνύεται σε πεδίο ιδιαίτερης σημασίας, όχι μόνο ως ρυθμιστική αρμοδιότητα, αλλά και ως μέσο έκφρασης του ευρωπαϊκού πολιτικού προτάγματος.

*Tax is the
'thunder of
world
history'. -
Schumpeter*

Η πρόκληση είναι διττή: από τη μία πλευρά, τα κράτη-μέλη διατηρούν, σε μεγάλο βαθμό, τον έλεγχο της φορολογικής τους πολιτικής (άρθρα 4³ και 5⁴ ΣΕΕ,

¹ Στη επιστημολογία του Χομπς, η πολιτική επιστήμη θεμελιώνεται στη θεωρία του συμβολαίου και μεταφέρει στο πολιτικό πεδίο ένα σαφώς καθορισμένο νομικό μοντέλο που θεμελιώνεται στο δίκαιο και τη σύμβαση σε αντίθεση με τους προηγούμενους από αυτόν στοχαστές, οι οποίοι υποστήριζαν ότι η πολιτική κοινωνία σχηματίζεται από τη συναίνεση και τις αμοιβαίες υποσχέσεις (Στυλιανού, 2006, σσ. 8-11).

² Βλ. Fundamentals of Taxation, An Introduction to Tax Policy, Tax Law and Tax Administration (Pistone, et al., 2019)

³ «1. Σύμφωνα με το άρθρο 5, κάθε αρμοδιότητα η οποία δεν απονέμεται στην Ένωση με τις Συνθήκες ανήκει στα κράτη μέλη.»

⁴ «1. Η οριοθέτηση των αρμοδιοτήτων της Ένωσης διέπεται από την αρχή της δοτής αρμοδιότητας. Η άσκηση των αρμοδιοτήτων της Ένωσης διέπεται από τις αρχές της επικουρικότητας και της αναλογικότητας.»

άρθρο 5 ΣΛΕΕ⁵), προστατεύοντας τη δημοσιονομική τους αυτοτέλεια· από την άλλη, η Ευρωπαϊκή Ένωση επιδιώκει την ενίσχυση του εσωτερικού της χώρου μέσα από τη σύγκλιση κανόνων, τη διασφάλιση της διαφάνειας και την καταπολέμηση της επιβλαβούς φορολογικής πρακτικής. Αυτή η ένταση, ανάμεσα στο εθνικό και στο υπερεθνικό, είναι που καθιστά τη μελέτη του ευρωπαϊκού φορολογικού τοπίου τόσο επίκαιρη, όσο και θεωρητικά ενδιαφέρουσα.

Μέσα σε αυτό το μεταβαλλόμενο περιβάλλον, αναδύονται νέα εργαλεία, νέες προσεγγίσεις και νέες μορφές άσκησης επιρροής. Η φορολογική πολιτική της ΕΕ δεν συγκροτείται πλέον μόνο από τεχνικές ρυθμίσεις, αλλά εισέρχεται σε πεδία που άλλοτε θεωρούνταν αμιγώς εθνικά, όπως τα ποινικά. Έτσι, το ερώτημα δεν είναι πλέον αν η Ένωση επηρεάζει τη φορολογική συμπεριφορά των κρατών και των πολιτών, αλλά με ποιον τρόπο, με ποια μέσα και με ποιες συνέπειες για το ευρύτερο οικοδόμημα της ευρωπαϊκής διακυβέρνησης.

Στο πλαίσιο αυτό, η παρούσα διπλωματική καλείται να δώσει απάντηση στο ερώτημα, «Πώς και με ποια μέσα η Ευρωπαϊκή Ένωση, παρά την περιορισμένη της αρμοδιότητα στην άμεση φορολογία (Turksen, Yozza, Kreissl, & Rasmouki, 2023, σ. 12), επηρεάζει τη διαμόρφωση των εθνικών φορολογικών πολιτικών και σε ποιο βαθμό η ενσωμάτωση εργαλείων ποινικού δικαίου σηματοδοτεί μια θεσμική και πολιτική αλλαγή παραδείγματος;».

Για την απάντηση του ερωτήματος θα πρέπει **να εξεταστούν**,

- I. ποια είναι τα νομικά και πολιτικά μέσα που χρησιμοποιεί η ΕΕ για να συντονίσει τη φορολογική πολιτική,
- II. πώς εξελίσσεται ο ρόλος του ποινικού δικαίου στο ευρωπαϊκό φορολογικό πλαίσιο,
- III. τι σημαίνει αυτή η μετατόπιση για τις αρχές της επικουρικότητας⁶ και της κρατικής κυριαρχίας,

⁵ «1. Τα κράτη μέλη συντονίζουν τις οικονομικές τους πολιτικές στο πλαίσιο της Ένωσης. Για τον σκοπό αυτόν, το Συμβούλιο θεσπίζει μέτρα, ιδίως τους γενικούς προσανατολισμούς των πολιτικών αυτών. Ειδικές διατάξεις ισχύουν για τα κράτη μέλη με νόμισμα το ευρώ.»

⁶ ά. 5, παρ. 3 ΣΕΕ «...3. Σύμφωνα με την αρχή της επικουρικότητας, στους τομείς οι οποίοι δεν υπάγονται στην αποκλειστική της αρμοδιότητα, η Ένωση παρεμβαίνει μόνο εφόσον και κατά τον βαθμό που οι στόχοι της προβλεπόμενης δράσης δεν μπορούν να επιτευχθούν επαρκώς από τα κράτη μέλη, τόσο σε κεντρικό

IV. ποιες είναι οι συνέπειες για τη νομιμότητα, τη δικαιοσύνη και τη δημοκρατική λογοδοσία στην ΕΕ,

μέσω της ανάλυσης διαφορετικών θεωρητικών και νομικών προσεγγίσεων,
συμπεριλαμβανομένων των,

I. φιλοευρωπαϊκών θέσεων, που υποστηρίζουν ότι η παρέμβαση της ΕΕ⁷ είναι αναγκαία για την αντιμετώπιση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού, την εναρμόνιση της αγοράς και την προστασία των οικονομικών συμφερόντων, αλλά και την οικοδόμηση ενός σταθερού και αποδοτικού πλαισίου για τον συντονισμό και την επιτήρηση δημοσιονομικών πολιτικών των κρατών μελών⁸.

II. κριτικών φωνών (π.χ. θεωρίες φορολογικού συνταγματισμού, επικουρικότητας, ή "legal overreach"⁹) που αναδεικνύουν τον κίνδυνο

όσο και σε περιφερειακό και τοπικό επίπεδο, μπορούν όμως, λόγω της κλίμακας ή των αποτελεσμάτων της προβλεπόμενης δράσης, να επιτευχθούν καλύτερα στο επίπεδο της Ένωσης.»

⁷ Ιδιαίτερη σημασία θα πρέπει να δοθεί στο δημοσιονομικό σύμφωνο το οποίο αποτελεί τη δημοσιονομική συνιστώσα της διακυβερνητικής Συνθήκης για τη Σταθερότητα, τον Συντονισμό και τη Διακυβέρνηση στην Οικονομική και Νομισματική Ένωση (ΣΣΣΔ), καθώς προβλέπει τον «χρυσό κανόνα» του ισοσκελισμένου προϋπολογισμού με χαμηλότερο περιθώριο του διαρθρωτικού ελλείμματος το 0,5% του ΑΕγχΠ (εάν το δημόσιο χρέος είναι χαμηλότερο από το 60% του ΑΕγχΠ, αυτό το κατώτατο όριο ανέρχεται στο 1% του ΑΕγχΠ), το οποίο θα κατοχυρώνεται στο εθνικό δίκαιο, κατά προτίμηση σε συνταγματικό επίπεδο («φρένο στο χρέος»).

⁸ Επισημαίνεται ιδιαίτερα η νομική βάση του ά.119, παρ. 3 ΣΛΕΕ αναφορικά με την ενίσχυση της κατευθυντήριας αρχής, περί υγιών δημόσιων οικονομικών, καθώς και η μεταρρύθμιση του νομικού πλαισίου το 2024, η οποία βασίστηκε στην εξελισσόμενη οικονομική διακυβέρνηση της ΕΕ την τελευταία δεκαετία και επιδιώκει να συνδυάσει τη βιωσιμότητα των δημόσιων οικονομικών με τη βιώσιμη και χωρίς αποκλεισμούς ανάπτυξη.

⁹ Ο όρος **νομική υπερεπέκταση (legal overreach)** στο πλαίσιο της ευρωπαϊκής δημοσιονομικής διακυβέρνησης αναφέρεται στην υπέρβαση των αρμοδιοτήτων από τα ευρωπαϊκά θεσμικά όργανα, όπως η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ή το Eurogroup, σε βάρος της εθνικής κυριαρχίας των κρατών μελών, ιδιαίτερα στον τομέα της δημοσιονομικής πολιτικής. Σε απλά λόγια, πρόκειται για την περίπτωση όπου η ΕΕ εφαρμόζει ή επιβάλλει πολιτικές ή κανόνες που δεν βασίζονται ξεκάθαρα στις Συνθήκες της ΕΕ, ή επεκτείνουν την ερμηνεία των Συνθηκών πέραν του αρχικού σκοπού τους. Αυτό συχνά προκαλεί αντιπαράθεσεις για το αν η ΕΕ σέβεται τα κυριαρχικά δικαιώματα των κρατών μελών, ειδικά όταν αυτά υποχρεώνονται να ακολουθήσουν συγκεκριμένα δημοσιονομικά μέτρα, π.χ. περιορισμούς στις δαπάνες

υπέρβασης αρμοδιοτήτων, διπλής ποινικοποίησης, ή δημιουργίας ρυθμιστικού κατακερματισμού και

III. συγκριτικών προσεγγίσεων (μελέτες του ΟΟΣΑ, διεθνείς αναλύσεις), που εντάσσουν την πολιτική της ΕΕ στο ευρύτερο παγκόσμιο πλαίσιο (π.χ. BEPS, Pillar II).



ή την ανάγκη για πλεονάσματα. Μέσω μηχανισμών όπως το Ευρωπαϊκό Εξάμηνο, το Σύμφωνο Σταθερότητας και Ανάπτυξης (European Commission, n.d.), αλλά και μεταγενέστερα εργαλεία όπως το Two-Pack (Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, 2013) και το Six-Pack (Εξάπτυχο), η Ευρωπαϊκή Επιτροπή αποκτά την εξουσία να παρακολουθεί, αξιολογεί και να απορρίπτει σχέδια προϋπολογισμών των κρατών μελών, καθώς και να διασφαλίζει τη διαδικασία υπερβολικού ελλείμματος (ά. 126 ΣΕΕ). Αυτή η πρακτική έχει επικριθεί ως μορφή νομικής υπερεπέκτασης, δεδομένου ότι περιορίζει τη δυνατότητα ενός κράτους να ασκεί ανεξάρτητη οικονομική πολιτική, όπως ορίζει το εθνικό του σύνταγμα. Η παρέμβαση της ΕΕ στη δημοσιονομική πολιτική μπορεί να θεωρηθεί ως έμμεση μεταφορά εξουσιών χωρίς την απαραίτητη δημοκρατική νομιμοποίηση, κάτι που εγείρει ζητήματα συμβατότητας με τη συνταγματική τάξη των κρατών μελών.

Παρόμοια, η Angela Merkel και άλλοι Ευρωπαίοι ηγέτες μιλούσαν συχνά για την ανάγκη «περισσότερης Ευρώπης» (Capital.gr, 2012), αλλά αυτό ερχόταν σε αντίθεση με τις αντιστάσεις εθνικών κοινοβουλίων (ιδίως σε χώρες όπως η Ελλάδα, η Ιταλία και η Πορτογαλία), που θεωρούσαν ότι η ευρωπαϊκή παρέμβαση υπονομεύει την εθνική δημοκρατία.

Η ανάλυση θα συμπεριλάβει θεσμικό και κανονιστικό υλικό, όπως:

- I. Οδηγίες (DAC¹⁰, ATAD¹¹, PIF, AMLDs¹²),
- II. Έγγραφα της Ευρωπαϊκής Επιτροπής (COM documents),

¹⁰ Directive on Administrative Cooperation= Οδηγία για τη Διοικητική Συνεργασία στον τομέα της Φορολογίας. Αποτελεί ένα ευρωπαϊκό δευτερογενές νομικό πλαίσιο που ρυθμίζει τον τρόπο ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών αρχών των κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, με σκοπό την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και της διαφάνειας στον φορολογικό τομέα. Σκοπός της DAC: ενισχύει τη διοικητική συνεργασία μεταξύ των κρατών-μελών μέσω:

- 1) Αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών για οικονομικούς λογαριασμούς, εισοδήματα, μερίσματα, τόκους κ.λπ.
- 2) Ανταλλαγής πληροφοριών κατόπιν αιτήματος ή αυτεπάγγελτα
- 3) Διαφάνειας σε διασυννοριακές οικονομικές δομές (trusts, εταιρείες-κέλυφος, κ.ά.)
- 4) Συνεργασίας για ελέγχους και φορολογικές υποθέσεις

¹¹ Ακρωνύμιο του Anti-Tax Avoidance Directive, δηλαδή της Οδηγίας κατά της Φοροαποφυγής. Πρόκειται για Οδηγία της Ευρωπαϊκής Ένωσης που στοχεύει στην καταπολέμηση της επιθετικής φορολογικής στρατηγικής και της διάβρωσης της φορολογικής βάσης (Base Erosion) από πολυεθνικές εταιρείες. Η ATAD θεσπίζει **ελάχιστους κανόνες προστασίας** κατά της φοροαποφυγής και προάγει ένα **δίκαιο και αποτελεσματικό φορολογικό σύστημα** για τις εταιρείες στην ΕΕ. Κύρια Μέτρα της ATAD:

- 1) Κανόνας περιορισμού των τόκων: Περιορίζει τη δυνατότητα έκπτωσης τόκων, ώστε να αποφεύγεται η τεχνητή μείωση των φορολογητέων κερδών.
- 2) Φορολόγηση κατά την έξοδο (Exit Taxation): Επιβάλλεται φόρος επί των ανεκπλήρωτων κεφαλαιακών κερδών, όταν μια εταιρεία μεταφέρει περιουσιακά στοιχεία ή τη φορολογική της κατοικία εκτός χώρας.
- 3) Γενικός Κανόνας κατά της Κατάχρησης (GAAR): Δίνει στις φορολογικές αρχές τη δυνατότητα να αγνοούν τεχνητές συναλλαγές που έχουν ως αποκλειστικό σκοπό τη φοροαποφυγή.
- 4) Κανόνας για τις Ελεγχόμενες Αλλοδαπές Εταιρείες (CFC Rules): Ενσωματώνει στα κέρδη της μητρικής εταιρείας τα κέρδη θυγατρικών που βρίσκονται σε χώρες με χαμηλή φορολογία.
- 5) Κανόνες για Υβριδικές Ασυμφωνίες (Hybrid Mismatches): Αποτρέπουν την εκμετάλλευση διαφορών μεταξύ εθνικών νομοθεσιών για διπλή απαλλαγή ή μη φορολόγηση. (Επεκτάθηκαν στην ATAD II για να καλύψουν και τρίτες χώρες.)

¹² Anti-Money Laundering Directive, Οδηγία για την Καταπολέμηση της Νομιμοποίησης Εσόδων από Παράνομες Δραστηριότητες. Αφορά ένα νομοθετικό πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης που στοχεύει στην πρόληψη και καταστολή του ξεπλύματος χρημάτων και της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας και επιβάλλει στα κ-μ να θεσπίσουν κανόνες για:

- 1) Ταυτοποίηση πελατών (γνωστό ως Know Your Customer, KYC)
- 2) Αναφορά ύποπτων συναλλαγών
- 3) Έλεγχο πραγματικών δικαιούχων εταιρειών (beneficial ownership)
- 4) Διαφάνεια στις συναλλαγές
- 5) Συνεργασία μεταξύ αρχών (π.χ. αρχές καταπολέμησης οικονομικού εγκλήματος)

- III. Εκθέσεις του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου,
 - IV. Νομολογία του Δικαστηρίου της ΕΕ,
 - V. Πηγές του ΟΟΣΑ και του IBFD¹³,
- προκειμένου να παρουσιαστεί με ισορροπημένο και τεκμηριωμένο τρόπο,
- I. η ερμηνευτική σύνδεση ποινικού δικαίου και φορολογικής πολιτικής και το ποινικό δίκαιο όχι ως εργαλείο επιβολής, αλλά ως μέσο άσκησης πολιτικής και διαμόρφωσης συμπεριφορών.
 - II. η προσέγγιση της έννοιας της "ποινικής εναρμόνισης" στον φορολογικό τομέα, ως νέο υπόδειγμα δημοσιονομικής διακυβέρνησης, που ξεπερνά τη διαχωριστική γραμμή μεταξύ soft και hard law.
 - III. η αποτίμηση της σχέσης ποινικοποίησης και επικουρικότητας, δηλαδή, κατά πόσο οι ποινικές παρεμβάσεις της ΕΕ παρακάμπτουν την εθνική κυριαρχία στο όνομα της "προστασίας του ενωσιακού συμφέροντος".
 - IV. η θεωρητικοποίηση της έννοιας "ποινική φορολογική πολιτική της ΕΕ", που μπορεί να λειτουργήσει ως αφετηρία για περαιτέρω ερευνητική συζήτηση.

1.2 Το Εξελισσόμενο Τοπίο της Φορολογικής Πολιτικής στην Ευρωπαϊκή Ένωση

Το δικαίωμα επιβολής ποινής “*ius puniendi*” και η φορολογική πολιτική υπήρξαν παραδοσιακά από τα πιο ευαίσθητα πεδία άσκησης κρατικής κυριαρχίας (Turksen, Yozza, Kreissl, & Rasmouki, 2023, σ. 67). Τη στενή σχέση μεταξύ κράτους και φορολογίας περιέγραψε ο Αυστριακός οικονομολόγος Joseph Schumpeter το 1918, ο οποίος σχολίασε ότι ο όρος «φορολογικό κράτος» (tax state) περιέχει πλεονασμό, καθώς το σύγχρονο κράτος είναι εξ ορισμού το φορολογικό κράτος (Πέρρου, 2022, σ. 1). Στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ωστόσο, η δυναμική της ενοποίησης, η ανάγκη προστασίας της ενιαίας αγοράς και η αντιμετώπιση φαινομένων φοροαποφυγής και επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού, ανέδειξαν τη φορολογία σε κρίσιμο πεδίο υπερεθνικής παρέμβασης. Εξάλλου, η δίκαιη φορολογία αποτελεί βασικό θεσμό της Ευρωπαϊκής κοινωνικής οικονομίας (European Commission,

¹³ International Bureau of Fiscal Documentation= Διεθνές Γραφείο Φορολογικής Τεκμηρίωσης.

taxation-customs.ec.europa.eu, 2025) και βασικό πυλώνα της δέσμευσης της Επιτροπής για «μια οικονομία που δουλεύει για τους ανθρώπους». Παρά την έλλειψη πλήρους αρμοδιότητας της ΕΕ στον τομέα της άμεσης φορολογίας¹⁴, παρατηρείται τις τελευταίες δεκαετίες μια σταδιακή, αλλά συστηματική διείσδυση της Ένωσης στον φορολογικό χώρο των κρατών-μελών. Η φορολογική πολιτική στην Ευρωπαϊκή Ένωση συνιστά θεσμικά ένα από τα πιο ετερόκλητα και συνταγματικά "ευαίσθητα" πεδία. Στη βιβλιογραφία έχει γίνει λόγος για συνταγματικό πλουραλισμό, υπό την έννοια ότι υφίσταται ταυτόχρονη ισχύς πολλών συνταγματικών αρχών εντός μιας ορισμένης γεωγραφικής περιοχής και σύμφωνα με την πλουραλιστική προσέγγιση η υπεροχή δεν είναι απόλυτη ούτε προκαθορισμένη αλλά εξειδικεύεται κατά περίπτωση. Ένα χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η σχέση μεταξύ της Ευρωπαϊκής Ένωσης και των νομικών συστημάτων των διαφόρων κρατών μελών, όπου η υπεροχή του δικαίου της ΕΕ είναι γενικά αποδεκτή, ωστόσο εξακολουθούν να υφίστανται τομείς υπολειπόμενης εξουσίας για τα κράτη μέλη (Πέρρου, 2022, σ. 8). Παρότι η ΕΕ δεν διαθέτει πλήρη αρμοδιότητα επί της άμεσης φορολογίας¹⁵, έχει επιτύχει, μέσω συντονιστικών μηχανισμών και διαβαθμισμένων μορφών εναρμόνισης¹⁶, να επηρεάσει σημαντικά τις εθνικές πολιτικές. Αυτή η επιρροή δεν περιορίζεται σε τεχνικά θέματα, αλλά αγγίζει την ίδια τη δημοσιονομική κυριαρχία των κρατών μελών.

Αυτή η επιρροή ασκείται κυρίως μέσω συντονισμένων μέσων πολιτικής, τα οποία δεν αναιρούν ρητά την εθνική αρμοδιότητα, αλλά επιδιώκουν την προσέγγιση

¹⁴ Οι φορολογικές διοικήσεις λαμβάνουν μέτρα για την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης των φορολογουμένων τους μέσω της δήλωσης των εισοδημάτων ή μέσω της διαδικασίας της παρακράτησης. Η πρόκληση για τις φορολογικές διοικήσεις προκειμένου να διασφαλίσουν τη φορολογική συμμόρφωση, προκύπτει από τα εισοδήματα που έρχονται από το εξωτερικό (European Commission, taxation-customs.ec.europa.eu, 2025).

¹⁵ Σε ό,τι αφορά την έμμεση φορολογία εφαρμογή έχει το ά.113 ΣΛΕΕ «Το Συμβούλιο, αποφασίζοντας ομόφωνα σύμφωνα με ειδική νομοθετική διαδικασία και μετά από διαβούλευση με το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και την Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή, εκδίδει διατάξεις για την εναρμόνιση των νομοθεσιών περί των φόρων κύκλου εργασιών, των ειδικών φόρων καταναλώσεως και των λοιπών εμμέσων φόρων, στο βαθμό που η εναρμόνιση αυτή είναι αναγκαία για να εξασφαλισθεί η εγκαθίδρυση και η λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και να αποφευχθούν οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού.» ενώ σε ό,τι αφορά την άμεση φορολογία η προσέγγιση των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων των κρατών μελών διέπεται από τις διατάξεις του ά. 115 ΣΛΕΕ.

¹⁶ Οι (Turksen, Yozza, Kreissl, & Rasmouki, 2023, σ. 68) επισημαίνουν τις διαφορές εναρμόνισης και ενοποίησης.

και εναρμόνιση κρίσιμων πτυχών των φορολογικών κανόνων¹⁷. Η χρήση μη δεσμευτικού δικαίου (soft law)¹⁸, οι πολυσύνθετες φορολογικές οδηγίες (όπως οι DAC¹⁹, ATAD, GloBE και BEFIT), καθώς και ο ρόλος της Ευρωπαϊκής Επιτροπής και του Συμβουλίου ECOFIN στη διαμόρφωση πλαισίων σύγκλισης αποδεικνύουν τη διαρκή διεύρυνση του πεδίου επιρροής της ΕΕ. Οι εξελίξεις αυτές δεν περιορίζονται στη νομική τεχνική, αλλά αναδεικνύουν βαθύτερες πολιτικές και θεσμικές μετατοπίσεις: τη μετατροπή της φορολογίας από αντικείμενο εθνικής αυτονομίας, σε εργαλείο κοινής οικονομικής διακυβέρνησης.

Εντός αυτού του εξελισσόμενου τοπίου, η Ευρωπαϊκή Ένωση δεν διαμορφώνει απλώς τεχνικούς κανόνες, αλλά προωθεί αξιακές κατευθύνσεις, όπως η διαφάνεια, η ισότητα στη φορολογική επιβάρυνση και η προστασία των δημοσιονομικών συμφερόντων της ίδιας της Ένωσης. Η τάση αυτή δημιουργεί ένα νέο υπόδειγμα, στο οποίο η ευρωπαϊκή φορολογική πολιτική δεν είναι πλέον αποσπασματική ή δευτερεύουσα, αλλά συγκροτείται ως ένα ολοένα και πιο ενιαίο και επιτελικό πεδίο χάραξης πολιτικής, ικανό να διαμορφώνει συμπεριφορές, να επιβάλλει πρότυπα και να μετασχηματίζει την έννοια της δημοσιονομικής κυριαρχίας στο ευρωπαϊκό γίγνεσθαι.

¹⁷ Η δυνατότητα εναρμόνισης νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων των κρατών μελών που έχουν ως αντικείμενο την εγκαθίδρυση και τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς προβλέπεται στο ά. 114 ΣΛΕΕ, ενώ το ά. 325, παρ. 1 ΣΛΕΕ προβλέπει ότι «*Η Ένωση και τα κράτη μέλη καταπολεμούν την απάτη ή οιαδήποτε άλλη παράνομη δραστηριότητα κατά των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης, λαμβάνοντας σύμφωνα με το παρόν άρθρο μέτρα τα οποία θα έχουν αποτρεπτικό χαρακτήρα και θα προσφέρουν αποτελεσματική προστασία στα κράτη μέλη καθώς και στα θεσμικά και λοιπά όργανα και τους οργανισμούς της Ένωσης.*» και αποτελεί τη νομική βάση για την προστασία των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης και την Οδηγία PIF 2017/1371/ΕΕ η οποία μεταξύ άλλων αφορά και περιπτώσεις φορολογικής απάτης που επηρεάζουν τον προϋπολογισμό της ΕΕ.

¹⁸ Οι πράξεις οργάνων χωρίς θεσμική υπόσταση, είχαν στο πλαίσιο της οξείας δημοσιονομικής κρίσης, δραστικές συνέπειες στον κοινωνικό και οικονομικό βίο των πολιτών της Ένωσης (Πρεβεδούρου, 2020).

¹⁹ Οι Οδηγίες διοικητικής συνεργασίας, εγκαθιδρύουν ένα εναρμονισμένο πλαίσιο εντός της Ένωσης, το οποίο καλύπτει τις ανάγκες των κρατών-μελών σε ζητήματα αμοιβαίας συνδρομής στο πεδίο της φορολογίας και διασφαλίζουν διοικητική συνεργασία ανάμεσα στις εθνικές φορολογικές διοικήσεις, με απώτερο σκοπό την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής και τη διασφάλιση της φορολογικής δικαιοσύνης (European Commission, taxation-customs.ec.europa.eu, 2025).

Κεφάλαιο 2: Η φορολογική αρμοδιότητα της Ευρωπαϊκής Ένωσης

2.1 Περίληψη κεφαλαίου

Το παρόν κεφάλαιο αναλύει τη νομική βάση και τη θεσμική διάσταση της φορολογικής αρμοδιότητας της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εστιάζοντας στη διάκριση μεταξύ άμεσης και έμμεσης φορολογίας, καθώς και στους πολιτικούς και συνταγματικούς περιορισμούς όπως η αρχή της επικουρικότητας²⁰ και ο κανόνας της ομοφωνίας. Παράλληλα εξετάζεται η σχετική νομολογία του Δικαστηρίου της ΕΕ και γίνεται συγκριτική θεσμική ανάλυση με άλλα συστήματα, με στόχο την κατανόηση της σταδιακής μετατόπισης του κέντρου βάρους της φορολογικής πολιτικής στην ΕΕ. Η έμμεση επιρροή της Ένωσης στον τομέα της άμεσης φορολογίας, καθώς και η χρήση εργαλείων ποινικού δικαίου για την εφαρμογή πολιτικών εναρμόνισης, διαφαίνονται ως κεντρικά σημεία μετάβασης από το εθνικό στο υπερεθνικό.

2.2 Θεωρία Φορολογικού Δικαίου στο πλαίσιο της ΕΕ

Η φορολογική αρμοδιότητα συνδέεται στενά με την έννοια της κρατικής κυριαρχίας. Κατά το κλασικό δημόσιο δίκαιο, η εξουσία επιβολής φόρων αποτελεί θεμελιώδη έκφανση της δημοσιονομικής αυτονομίας ενός κράτους. Στην Ευρωπαϊκή Ένωση, η αρμοδιότητα στον τομέα της φορολογίας δεν ανήκει εξ ολοκλήρου στην Ένωση, αλλά παραμένει κατ' αρχήν στα κράτη-μέλη, ιδίως στον τομέα της άμεσης φορολογίας.

Ωστόσο, η πορεία της ευρωπαϊκής ενοποίησης, οι ανάγκες της ενιαίας αγοράς και οι πιέσεις για αντιμετώπιση της φοροαποφυγής, οδήγησαν σε σταδιακή εμβάθυνση των παρεμβάσεων της ΕΕ, μέσω «ήπιων» ή «σκληρών» μηχανισμών συντονισμού και εναρμόνισης. Αυτή η δυναμική δείχνει μια μετάβαση από μια στατική θεώρηση της αρμοδιότητας σε μια λειτουργική, κατά την οποία το ουσιώδες ερώτημα είναι, αν ένας στόχος μπορεί να επιτευχθεί αποτελεσματικότερα σε ενωσιακό επίπεδο. Στην περίπτωση της οικονομικής πολιτικής, σύμφωνα με το ά.120 ΣΛΕΕ «*Τα κράτη μέλη*

²⁰ Η εφαρμογή της αρχής της επικουρικότητας (άρθρο 5 ΣΕΕ) απαιτεί από την ΕΕ να δρα μόνο όταν οι στόχοι της δράσης δεν μπορούν να επιτευχθούν επαρκώς σε εθνικό επίπεδο. Ωστόσο, η αρχή αυτή διαρκώς αναδιατυπώνεται στην πράξη, μέσω «απαίτησης αποτελεσματικότητας», ιδίως σε θέματα που αφορούν τη διασυνοριακή απάτη και την προστασία του ενωσιακού προϋπολογισμού.

ασκούν την οικονομική τους πολιτική με σκοπό να συμβάλλουν στην υλοποίηση των στόχων της Ένωσης, όπως αυτοί ορίζονται στο άρθρο 3 της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση, και στα πλαίσια των γενικών προσανατολισμών που αναφέρονται στο άρθρο 121 παράγραφος 2²¹. Τα κράτη μέλη και η Ένωση δρουν σύμφωνα με την αρχή της οικονομίας της ανοιχτής αγοράς με ελεύθερο ανταγωνισμό, που ευνοεί την αποτελεσματική κατανομή των πόρων, και σύμφωνα με τις αρχές του άρθρου 119²².». Το άρθρο 119ΣΛΕΕ, εμπεριέχει ένα φιλελεύθερο όραμα, το οποίο διατυπώνεται στις παραγράφους 1 και 2 και σύμφωνα με το οποίο οι οικονομικές και νομισματικές πολιτικές των οποίων τις γενικές παραμέτρους καθορίζει πρέπει να διεξάγονται σύμφωνα με την αρχή της οικονομίας της ανοιχτής αγοράς με ελεύθερο ανταγωνισμό. Αποτελεί συνεπώς η οικονομική πολιτική, πεδίο συντονισμένης αρμοδιότητας της Ένωσης ά.5 ΣΛΕΕ με τη δημοσιονομική πολιτική και κυρίως τη φορολογία, να παραμένει στην εθνική κυριαρχία των κρατών μελών. Ωστόσο, η Ευρωπαϊκή Ένωση ασκεί σημαντική επιρροή μέσω μηχανισμών επιτήρησης και συντονισμού, όπως το Ευρωπαϊκό Εξάμηνο, το Σύμφωνο Σταθερότητας και Ανάπτυξης (DE LEMOS PEIXOTO & LOI, 2024, σ. 1) και η εναρμόνιση έμμεσων φόρων.

Η διάκριση μεταξύ άμεσης και έμμεσης φορολογίας είναι κρίσιμη για τον καθορισμό της ενωσιακής αρμοδιότητας²³. Άμεση είναι η φορολογία που επιβάλλεται

²¹ «Το Συμβούλιο, μετά από σύσταση της Επιτροπής, συντάσσει σχέδιο των γενικών προσανατολισμών των οικονομικών πολιτικών των κρατών μελών και της Ένωσης και απευθύνει έκθεση με τα πορίσματά του στο Ευρωπαϊκό Συμβούλιο.»

²² «1. Για τους σκοπούς του άρθρου 3 της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση, η δράση των κρατών μελών και της Ένωσης περιλαμβάνει, σύμφωνα με τους όρους που προβλέπουν οι Συνθήκες, τη θέσπιση μιας οικονομικής πολιτικής, που βασίζεται στο στενό συντονισμό των οικονομικών πολιτικών των κρατών μελών, στην εσωτερική αγορά, καθώς και στον καθορισμό κοινών στόχων, και ασκείται σύμφωνα με την αρχή της οικονομίας της ανοιχτής αγοράς με ελεύθερο ανταγωνισμό.

2. Παράλληλα, και σύμφωνα με τους όρους, και τις διαδικασίες που προβλέπουν οι Συνθήκες, η δράση αυτή περιλαμβάνει ένα ενιαίο νόμισμα, το ευρώ, και τον καθορισμό και την άσκηση ενιαίας νομισματικής και συναλλαγματικής πολιτικής, πρωταρχικός στόχος των οποίων είναι η διατήρηση της σταθερότητας των τιμών, και, υπό την επιφύλαξη του στόχου αυτού, η υποστήριξη των γενικών οικονομικών πολιτικών στην Ένωση, σύμφωνα με την αρχή της οικονομίας της ανοιχτής αγοράς με ελεύθερο ανταγωνισμό.

3. Οι δράσεις αυτές των κρατών μελών και της Ένωσης συνεπάγονται την τήρηση των ακόλουθων κατευθυντήριων αρχών: σταθερές τιμές, υγιή δημόσια οικονομικά, υγιείς νομισματικές συνθήκες και σταθερό ισοζύγιο πληρωμών.»

²³ Η Συνθήκη προβλέπει ομοφωνία για ζητήματα που έχουν άμεση επίπτωση στην εγκαθίδρυση ή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, ως εκ τούτου και για τα ζητήματα άμεσης φορολογίας (άρθρο 115

απευθείας στο εισόδημα ή στην περιουσία του φορολογούμενου, όπως ο φόρος εισοδήματος ή ο φόρος κληρονομιάς. Αντίθετα, έμμεση είναι η φορολογία που επιβαρύνει την κατανάλωση (π.χ. ΦΠΑ, ειδικοί φόροι κατανάλωσης) και μετακυλιέται στον τελικό καταναλωτή.

Η ΕΕ έχει εκτεταμένη αρμοδιότητα στον τομέα της έμμεσης φορολογίας, όπως προκύπτει από το άρθρο 113 ΣΛΕΕ²⁴, το οποίο επιτρέπει την εναρμόνιση νομοθεσιών σχετικών με τον ΦΠΑ και τους ειδικούς φόρους και κατ' ουσία θεμελιώνει την αποκλειστική αρμοδιότητα της Ένωσης στο πεδίο της έμμεσης φορολογίας. Αντίθετα, δεν προβλέπεται αντίστοιχη γενική αρμοδιότητα για την άμεση φορολογία, όπου οι παρεμβάσεις της Ένωσης βασίζονται κυρίως στην ανάγκη προστασίας των θεμελιωδών ελευθεριών. Προκύπτει ως εκ τούτου, ότι και η άμεση φορολογία, ήτοι χαρακτηριστικά ο φόρος εισοδήματος, έχει επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, ιδίως όταν πρόκειται για διπλή ή και πολλαπλή φορολογία του ίδιου εισοδήματος σε διάφορα κράτη-μέλη της ΕΕ (Πέρρου, 2022, σ. 11)²⁵.

ΣΛΕΕ), περιορίζοντας την εναρμονιστική δράση της ΕΕ. Αντιθέτως, στο πεδίο της έμμεσης φορολογίας (π.χ. ΦΠΑ), επιτρέπεται κοινή πολιτική και οδηγίες. Ωστόσο, η έμμεση επιρροή στην άμεση φορολογία έχει οδηγήσει σε θεσμικές ακροβασίες (π.χ. μέσω φορολογικών οδηγιών όπως η ATAD).

²⁴ «Το Συμβούλιο, αποφασίζοντας ομόφωνα σύμφωνα με ειδική νομοθετική διαδικασία και μετά από διαβούλευση με το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και την Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή, εκδίδει διατάξεις για την εναρμόνιση των νομοθεσιών περί των φόρων κύκλου εργασιών, των ειδικών φόρων κατανάλωσης και των λοιπών εμμέσων φόρων, στο βαθμό που η εναρμόνιση αυτή είναι αναγκαία για να εξασφαλισθεί η εγκαθίδρυση και η λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και να αποφευχθούν οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού.»

²⁵ Το άρθρο 293 ΣΕΚ πριν την τροποποίησή του με τη Συνθήκη της Λισαβόνας, αναφορικά με την εξάλειψη της διπλής φορολογίας στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα, αποτέλεσε το σημαντικότερο εμπόδιο στην ανάληψη πρωτοβουλίας σε επίπεδο ΕΕ (Πέρρου, 2022, σ. 11) στον τομέα της άμεσης φορολογίας. Το άρθρο 94 ΣΕΚ το οποίο προέβλεπε ότι το Συμβούλιο, αποφασίζοντας ομόφωνα, κατόπιν προτάσεως της Επιτροπής και διαβούλευσης με το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και την Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή, εκδίδει οδηγίες για την προσέγγιση των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων των κρατών μελών οι οποίες έχουν άμεση επίπτωση στην εγκαθίδρυση ή τη λειτουργία της κοινής αγοράς, προσκρούοντας με τον τρόπο αυτό στο άρθρο 293 ΣΕΚ το οποίο επιφυλάσσει την αρμοδιότητα ως προς την άμεση φορολογία υπέρ των κρατών μελών. Ενώ δηλαδή το άρθρο 94 ΣΕΚ προωθούσε την εναρμόνιση των εθνικών κανόνων, το άρθρο 293 ΣΕΚ, διατηρούσε την άμεση φορολογία σε επίπεδο συντονισμού. Η συντονιστική αυτή λειτουργία του άρθρου 293 ΣΕΚ ενισχύθηκε με την εισαγωγή του ά. 5 ΣΕΚ, το 1992 και την αρχή της επικουρικότητας βάσει της οποίας η Κοινότητα

2.3 Πολιτικοί Περιορισμοί: Ομοφωνία, Κυριαρχία, Επικουρικότητα και Κανονιστικό Πλαίσιο

Η φορολογία παραμένει πεδίο έντονα πολιτικοποιημένο. Ο κανόνας της ομοφωνίας (άρθρο 115 ΣΛΕΕ²⁶) έχει λειτουργήσει ως ισχυρό φίλτρο για τη λήψη αποφάσεων στον τομέα της άμεσης φορολογίας, ενώ τα κράτη-μέλη αντιδρούν σε οποιαδήποτε προσπάθεια επέκτασης της ενωσιακής ρύθμισης στο εθνικό τους φορολογικό σύστημα.

Η αρχή της κυριαρχίας σε ό, τι αφορά τη δημοσιονομική πολιτική, νοείται ως το αναπαλλοτρίωτο δικαίωμα κάθε κράτους να την ορίζει, καθώς αυτή αποτελεί αποκλειστική του αρμοδιότητα. Ωστόσο, αυτή περιορίζεται στο ευρωπαϊκό επίπεδο από την ανάγκη σεβασμού των δικαιωμάτων και ελευθεριών, η αναγνώριση των οποίων προβλέπεται ρητά στο ά. 6 ΣΕΕ (άρθρα 45 έως 66 ΣΛΕΕ και ιδίως της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων και εγκατάστασης).

Η αρχή της επικουρικότητας (άρθρο 5 ΣΕΕ) προβλέπει ότι η Ένωση δρα μόνο όταν τα κράτη-μέλη δεν μπορούν να επιτύχουν αποτελεσματικά τους επιδιωκόμενους στόχους. Παρότι η αρχή αυτή συχνά προβλήθηκε ως όριο, αξιοποιείται και ως επιχείρημα υπέρ της ενωσιακής παρέμβασης όταν η φορολογική ασυμμετρία προκαλεί στρεβλώσεις στην εσωτερική αγορά²⁷.

Το νομικό πλαίσιο της ενωσιακής φορολογικής αρμοδιότητας θεμελιώνεται στα άρθρα 110-113 ΣΛΕΕ. Το άρθρο 110 απαγορεύει τη φορολόγηση που εισάγει διακρίσεις κατά εισαγόμενων προϊόντων, ενώ το άρθρο 113 επιτρέπει την έκδοση οδηγιών για την εναρμόνιση των κανόνων έμμεσης φορολογίας.

Η Επιτροπή έχει επιχειρήσει να χρησιμοποιήσει και το άρθρο 116 ΣΛΕΕ, όταν η φορολογική διαφοροποίηση θεωρείται ότι στρεβλώνει τον ανταγωνισμό. Η χρήση

δρα εντός των ορίων των αρμοδιοτήτων που τις απονέμονται από την ίδια την Συνθήκη. Το άρθρο 293 ΣΕΚ καταργήθηκε με τη Συνθήκη της Λισαβόνας.

²⁶ «Με την επιφύλαξη του άρθρου 114, το Συμβούλιο, αποφασίζοντας ομόφωνα, σύμφωνα με ειδική νομοθετική διαδικασία, και μετά από διαβούλευση με το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και την Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή, εκδίδει οδηγίες για την προσέγγιση των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων των κρατών μελών, οι οποίες έχουν άμεση επίπτωση στην εγκαθίδρυση ή τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.».

²⁷ Η ΣΛΕΕ, επιχειρεί με διαφορετικές ρυθμίσεις να διασφαλίσει την αποτελεσματική λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και να εμποδίσει οποιαδήποτε εθνική ρύθμιση (βλ. άρθρο 119 ΣΛΕΕ) ή ακόμα και ιδιωτική συμφωνία (βλ. άρθρο 101 ΣΛΕΕ) ενδέχεται να επηρεάσει το εμπόριο μεταξύ κρατών μελών ή να εμποδίσει ή να νοθεύσει τον ανταγωνισμό εντός της εσωτερικής αγοράς.

τέτοιων διατάξεων υποδηλώνει μια νομική ευρηματικότητα στην εξεύρεση βάσεων για φορολογική εναρμόνιση, ενίοτε προκαλώντας πολιτικές εντάσεις αφού αν «...η Επιτροπή διαπιστώσει ότι η υφισταμένη διαφορά μεταξύ των νομοθετικών, κανονιστικών ή διοικητικών διατάξεων των κρατών μελών νοθεύει τους όρους ανταγωνισμού εντός της εσωτερικής αγοράς και επομένως προκαλεί στρέβλωση που πρέπει να εξαλειφθεί, διαβουλεύεται με τα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη. Αν οι διαβουλεύσεις δεν οδηγήσουν στην εξάλειψη της εν λόγω στρεβλώσεως, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο, αποφασίζοντας σύμφωνα με τη συνήθη νομοθετική διαδικασία, εκδίδουν τις, προς τον σκοπό αυτόν, αναγκαίες οδηγίες. Μπορεί επίσης να ληφθεί κάθε άλλο πρόσφορο μέτρο που προβλέπεται από τις Συνθήκες.».

2.4 Νομολογιακή Ανάλυση²⁸

Το Δικαστήριο της ΕΕ έχει κεντρικό ρόλο στη διαμόρφωση του ορίου μεταξύ εθνικής και ενωσιακής φορολογικής αρμοδιότητας. Στην υπόθεση Marks & Spencer (C-446/03) (Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, curia.europa.eu, 2003)(σκ.29), το ΔΕΕ

²⁸ Υπόθεση C-524/15 (Menci) (Δικαστήριο Ευρωπαϊκής Ένωσης, 2015): έλεγχος αναλογικότητας ποινικών κυρώσεων βάσει του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της ΕΕ. Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, εάν το άρθρο 50 του Χάρτη, εξεταζόμενο υπό το πρίσμα του άρθρου 4 του πρωτοκόλλου 7 της ΕΣΔΑ, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση δυνάμει της οποίας ποινικές διώξεις μπορούν να ασκηθούν κατά προσώπου λόγω μη καταβολής του οφειλόμενου ΦΠΑ εντός των νόμιμων προθεσμιών, μολονότι στο πρόσωπο αυτό έχει ήδη επιβληθεί απρόσβλητη διοικητική κύρωση για τα ίδια πραγματικά περιστατικά (σκ.17 Απόφασης). Το ΔΕΕ, απάντησε ότι (σκ.63) στο υποβληθέν ερώτημα προσήκει η απάντηση ότι το άρθρο 50 του Χάρτη έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση δυνάμει της οποίας μπορούν να ασκηθούν ποινικές διώξεις κατά προσώπου λόγω μη καταβολής του οφειλόμενου ΦΠΑ εντός των νόμιμων προθεσμιών, μολονότι στο πρόσωπο αυτό έχει ήδη επιβληθεί, για τα ίδια πραγματικά περιστατικά, απρόσβλητη διοικητική κύρωση ποινικού χαρακτήρα κατά την έννοια του εν λόγω άρθρου 50, υπό την προϋπόθεση ότι η ρύθμιση αυτή (α) επιδιώκει σκοπό γενικού συμφέροντος δυνάμενο να δικαιολογήσει μια τέτοια σώρευση διώξεων και κυρώσεων, ήτοι την καταπολέμηση των παραβάσεων της νομοθεσίας περί ΦΠΑ, δεδομένου ότι αυτές οι διώξεις και αυτές οι κυρώσεις πρέπει να επιδιώκουν συμπληρωματικούς σκοπούς, (β) περιέχει κανόνες διασφαλίζοντες έναν συντονισμό που περιορίζει στο απολύτως αναγκαίο την πρόσθετη επιβάρυνση που απορρέει για τα εμπλεκόμενα πρόσωπα από τη σώρευση διαδικασιών, και (γ) προβλέπει κανόνες δυνάμενους να διασφαλίσουν ότι η αυστηρότητα του συνόλου των επιβαλλόμενων κυρώσεων περιορίζεται στο απολύτως αναγκαίο σε σχέση προς τη σοβαρότητα της παραβάσεως.

υπενθυμίζει ότι καίτοι η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, τα εν λόγω κράτη πρέπει πάντως να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή τηρώντας το κοινοτικό δίκαιο (βλ., μεταξύ άλλων, την απόφαση της 8ης Μαρτίου 2001, C-397/98 και C-410/98, Metallgesellschaft κ.ά., 2001, σ. I-1727, σκέψη 37, και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία²⁹) και αναγνωρίζει την υποχρέωση αποδοχής διασυννοριακών φορολογικών ζημιών στο πλαίσιο της ελευθερίας εγκατάστασης (σκ.59). Το συμπέρασμα αυτό καταγράφεται και στη σκ. 19 της απόφασης της 29^{ης} Απριλίου 1999 ΔΕΕ, στην υπόθεση C-311/97, Royal Bank of Scotland plc. Στην Cadbury Schweppes (C-196/04) (Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, curia.europa.eu, 2004), το αιτούν

²⁹ Οι εταιρίες Metallgesellschaft Ltd και Hoechst AG, θυγατρικές γερμανικών μητρικών στο Ηνωμένο Βασίλειο, αμφισβήτησαν το βρετανικό φορολογικό καθεστώς για τη διανομή μερισμάτων και το ΔΕΕ κλήθηκε να αποφανθεί εάν αυτή η διάκριση συνάδει με το άρθρο 52 ΣΕΚ (νυν άρθρο 49 ΣΛΕΕ) περί ελευθερίας εγκατάστασης, οπότε και έκρινε ότι το επίμαχο καθεστώς συνιστούσε διάκριση αντίθετη με την ελευθερία εγκατάστασης, αφού οι θυγατρικές με μητρικές σε άλλα κράτη μέλη τελούσαν σε λιγότερο ευνοϊκή θέση σε σχέση με εκείνες που είχαν βρετανικές μητρικές. Η απόφαση υπήρξε ιδιαίτερος σημαντική αφού ενίσχυσε την αρχή ότι τα κράτη μέλη δεν μπορούν να εφαρμόζουν φορολογικές πρακτικές που δημιουργούν έμμεσες διακρίσεις εις βάρος εταιρειών με διασυννοριακή δομή και συνέδεσε το φορολογικό δίκαιο με τη θεμελιώδη αρχή της αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας και της ευθύνης του κράτους για παραβιάσεις του δικαίου της Ένωσης.

δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν τα άρθρα 43³⁰ ΕΚ, 49³¹ ΕΚ και 56³² ΕΚ εμποδίζουν την εφαρμογή εθνικής φορολογικής νομοθεσίας, όπως η επίμαχη της κύριας δίκης, η οποία προβλέπει, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, τη φορολόγηση της μητρικής εταιρίας για τα κέρδη που πραγματοποιεί μια ΕΑΕ και με την απόφαση του ΔΕΕ, αποσαφηνίστηκε ότι περιορισμοί είναι νόμιμοι όταν βασίζονται στην πρόληψη της φοροαποφυγής και στην αντιμετώπιση επίπλαστων καταστάσεων (σκ. 75).

Η νομολογία δείχνει την τάση του ΔΕΕ να υπερασπίζεται την ενιαία αγορά ακόμα και σε βάρος της δημοσιονομικής αυτονομίας, δημιουργώντας πίεση για ενωσιακή εναρμόνιση.

2.5 Επίλογος Κεφαλαίου

Σε σχέση με άλλα κράτη, όπως οι ΗΠΑ, η ΕΕ παρουσιάζει θεσμική ιδιομορφία. Στις ΗΠΑ, η ομοσπονδιακή κυβέρνηση διαθέτει ρητή εξουσία επιβολής και είσπραξης

³⁰ «Στο πλαίσιο των κατωτέρω διατάξεων, οι περιορισμοί της ελευθερίας εγκαταστάσεως των υπηκόων ενός κράτους μέλους στην επικράτεια ενός άλλου κράτους μέλους απαγορεύονται. Η απαγόρευση αυτή εκτείνεται επίσης στους περιορισμούς για την ίδρυση πρακτορείων, υποκαταστημάτων ή θυγατρικών εταιρειών από τους υπηκόους ενός κράτους μέλους που είναι εγκατεστημένοι στην επικράτεια άλλου κράτους μέλους.

Η ελευθερία εγκαταστάσεως περιλαμβάνει την ανάληψη και την άσκηση μη μισθωτών δραστηριοτήτων, καθώς και τη σύσταση και τη διαχείριση επιχειρήσεων, και ιδίως εταιρειών κατά την έννοια του άρθρου 54, δεύτερη παράγραφος, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που ορίζονται από τη νομοθεσία της χώρας εγκαταστάσεως για τους δικούς της υπηκόους, με την επιφύλαξη των διατάξεων του κεφαλαίου της παρούσας Συνθήκης που αναφέρονται στην κυκλοφορία κεφαλαίων.»

³¹ «Στο πλαίσιο των κατωτέρω διατάξεων, οι περιορισμοί της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών στο εσωτερικό της Ένωσης απαγορεύονται όσον αφορά τους υπηκόους των κρατών μελών που είναι εγκατεστημένοι σε κράτος μέλος άλλο από εκείνο του αποδεκτού της παροχής.

Το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο, αποφασίζοντας σύμφωνα με τη συνήθη νομοθετική διαδικασία, δύνανται να επεκτείνουν το ευεργέτημα των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου και σε υπηκόους τρίτου κράτους που παρέχουν υπηρεσίες και είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της Ένωσης.»

³² «1. Στα πλαίσια των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου, απαγορεύεται οποιοσδήποτε περιορισμός των κινήσεων κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών.

2. Στα πλαίσια των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου, απαγορεύονται όλοι οι περιορισμοί στις πληρωμές μεταξύ κρατών μελών και μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών.»

φόρων μέσω του Κογκρέσου³³. Στην ΕΕ, η ανάλογη αρμοδιότητα απουσιάζει, και ο ρόλος της περιορίζεται στη ρύθμιση μέσων συνεργασίας, παρακολούθησης και συντονισμού.

Η χρήση ποινικών εργαλείων, όπως η οδηγία PIF και η Ευρωπαϊκή Εισαγγελία, αποτελεί ένδειξη μετάβασης προς ένα κανονιστικό πλαίσιο όπου η δημοσιονομική συμμόρφωση επιβάλλεται μέσω ενωσιακών κυρώσεων, ανοίγοντας τη συζήτηση για το μέλλον της ευρωπαϊκής δημοσιονομικής κυριαρχίας.

Η ανάλυση της φορολογικής αρμοδιότητας της ΕΕ αποτυπώνει ένα σύστημα υπό διαρκή μετασχηματισμό³⁴. Αν και η φορολογία παραμένει σε μεγάλο βαθμό εθνική υπόθεση, τα όρια μεταξύ κυριαρχίας και υπερεθνικής ρύθμισης διαβρώνονται. Η χρήση ποινικών μέσων, αντικείμενο του επόμενου κεφαλαίου, ενισχύει αυτή τη διαπίστωση, αποκαλύπτοντας την τάση της ΕΕ να ενοποιεί όχι μόνο τεχνικά³⁵, αλλά και θεσμικά³⁶ τον φορολογικό χώρο.

Μετάβαση σε:



³³ Το Άρθρο I του Συντάγματος επιβάλλει την υπεροχή του λαού μέσω των λαϊκά εκλεγμένων αντιπροσώπων του, δημιουργώντας ένα νομοθετικό σώμα με δύο σώματα που αποτελείται από μια Γερουσία και μια Βουλή των Αντιπροσώπων, ενώ παρέχει στο Κογκρέσο την εξουσία να θεσπίζει νόμους. "Όλες οι νομοθετικές εξουσίες που παραχωρούνται στο παρόν θα ανατεθούν σε ένα Κογκρέσο των Ηνωμένων Πολιτειών...". Στη Τμήμα 8 του άρθρου, διευκρινίζονται οι συγκεκριμένες εξουσίες του Κογκρέσου και μεταξύ αυτών είναι και η είσπραξη φόρων

³⁴ Η χρήση μη δεσμευτικών κωδίκων, λευκών βιβλίων, καταλόγων "κακής συμμόρφωσης" και στοχοποιημένων πλαισίων όπως η DAC οδηγεί στη δημιουργία κανονιστικού περιβάλλοντος πίεσης που υποκαθιστά την απουσία ρητής αρμοδιότητας. Ο διάλογος για «καλή φορολογική διακυβέρνηση» (good tax governance) χρησιμοποιείται πλέον ως πλαίσιο αξιολογικής κανονικότητας (European Commission, COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE COUNCIL on an External Strategy for Effective Taxation, 2016) (European Commission, COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE COUNCIL on Tax Good Governance in the EU and beyond COM(2020) 313 final, 2020).

³⁵ Π.χ. εναρμόνιση έμμεσης φορολογίας.

³⁶ Π.χ. δημιουργία Ευρωπαϊκής Εισαγγελίας, η οποία δεν επιδιώκει μόνο την τεχνική σύγκλιση αλλά και τη μετατόπιση αρμοδιοτήτων από τα κράτη μέλη σε Ενωσιακό επίπεδο.

Κεφάλαιο 3: Διαμόρφωση πολιτικής και φορολογία στην Ευρωπαϊκή Ένωση

3.1 Περίληψη κεφαλαίου

Η φορολογική πολιτική στην Ευρωπαϊκή Ένωση αποτελεί έναν από τους πλέον σύνθετους και ευαίσθητους τομείς δημοσιονομικής διακυβέρνησης. Η παρούσα μελέτη αναλύει το εξελισσόμενο σύστημα διαμόρφωσης φορολογικής πολιτικής, δίνοντας έμφαση στα μη δεσμευτικά μέσα (soft law), τις κρίσιμες νομοθετικές πρωτοβουλίες (όπως οι DAC, ATAD και BEFIT), και τον θεσμικό ρόλο της Ευρωπαϊκής Επιτροπής και του Συμβουλίου ECOFIN. Ιδιαίτερη σημασία αποδίδεται στον τρόπο με τον οποίο η φορολογία μετατρέπεται σε πεδίο προώθησης αξιών, δημόσιας τάξης και ηθικής συμμόρφωσης. Η σταδιακή μετάβαση από τον πολιτικό συντονισμό σε κανονιστικά δεσμευτική δράση μαρτυρά μια βαθύτερη ενοποίηση που επαναπροσδιορίζει τα όρια της κρατικής κυριαρχίας και της ευρωπαϊκής δημοσιονομικής νομιμοποίησης.

3.2 Η οικοδόμηση της φορολογικής αρμοδιότητας εντός της ΕΕ

Η Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ), παρά την προχωρημένη της ολοκλήρωση σε τομείς όπως η εσωτερική αγορά, η ανταγωνιστικότητα και η νομισματική ένωση, εξακολουθεί να στερείται πλήρους αρμοδιότητας στον τομέα της φορολογίας, ιδίως της άμεσης φορολογίας³⁷. Η αρμοδιότητα αυτή εξακολουθεί να ανήκει κατά κύριο λόγο στα κράτη-μέλη, με βάση τη θεμελιώδη αρχή της επικουρικότητας (άρθρο 5 ΣΕΕ). Παρ' όλα αυτά, η ΕΕ έχει επιδείξει αξιοσημείωτη ικανότητα να επηρεάζει και να κατευθύνει τις εθνικές φορολογικές πολιτικές μέσω ενός συνδυασμού μη δεσμευτικής νομοθεσίας, κανονιστικής πίεσης, πολιτικού συντονισμού και στοχευμένων νομοθετικών εργαλείων. Περαιτέρω το Συμβούλιο, έχει επισημάνει την ανάγκη να θεσπιστούν κανόνες προκειμένου να ενισχυθεί το μέσο επίπεδο προστασίας για την αντιμετώπιση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού στην εσωτερική αγορά (Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, eur-lex.europa.eu, 2016) (σκ. 3).

Η πολυπλοκότητα του ευρωπαϊκού φορολογικού πλαισίου ενισχύεται από την ανάγκη εξισορρόπησης αντιφατικών στόχων: αφενός την ανάγκη διατήρησης της

³⁷ Η άμεση φορολογία στο πλαίσιο της ΕΕ υπόκειται στον κανόνα της ομοφωνίας και οι Οδηγίες αποτελούν το μοναδικό νομικό εργαλείο μέσω του οποίου μπορεί να επιτευχθεί η ελάχιστη εναρμόνιση (European Commission, taxation-customs.ec.europa.eu, 2025, p. 3).

δημοσιονομικής κυριαρχίας και αφετέρου την προώθηση μιας ενιαίας αγοράς χωρίς στρεβλώσεις. Η ΕΕ έχει εξελιχθεί σε πεδίο πειραματισμού για νέες μορφές διακυβέρνησης που συνδυάζουν ήπιες μορφές επιρροής (soft law) με πιο επιτακτικές νομικές δεσμεύσεις (hard law), δημιουργώντας ένα μοναδικό μίγμα ρυθμιστικής παρέμβασης. Ωστόσο οποιαδήποτε θέσπιση κανόνα σε Ενωσιακό επίπεδο θα πρέπει να περιορίζεται σε γενικές διατάξεις και να επαφίεται στα κράτη μέλη ως προς την εφαρμογή, δεδομένου ότι τα κράτη μέλη βρίσκονται σε καλύτερη θέση για να διαμορφώσουν τα συγκεκριμένα στοιχεία των κανόνων αυτών κατά τρόπο που να ταιριάζει καλύτερα στα οικεία συστήματα φορολόγησης των εταιρειών.

Σκοπός του παρόντος κεφαλαίου είναι να αναδείξει το πώς διαμορφώνεται η φορολογική πολιτική εντός της ΕΕ, μέσω μιας δομημένης ανάλυσης τεσσάρων βασικών αξόνων: **(α)** του ρόλου της μη δεσμευτικής νομοθεσίας και ειδικά του Κώδικα Δεοντολογίας για τις επιχειρήσεις και των συστάσεων, **(β)** των κρίσιμων νομοθετικών εργαλείων (DAC, ATAD, BEFIT), **(γ)** του θεσμικού ρόλου της Ευρωπαϊκής Επιτροπής και του ECOFIN, και **(δ)** της θεώρησης της φορολογίας ως εργαλείο δημόσιας τάξης και αξιών. Οι βασικοί άξονες αυτοί, περιλαμβάνουν μια σειρά διορθωτικών μέτρων σε επίπεδο Ένωσης, τα οποία λαμβάνονται σύμφωνα με την αρχή της επικουρικότητας, όπως ορίζεται στο άρθρο 5 της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση, ενώ σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας του ίδιου άρθρου, τα μέτρα που θεσπίζονται σε Ενωσιακό επίπεδο μέσω Οδηγιών δεν υπερβαίνουν τα απαιτούμενα για την επίτευξη του στόχου, ο οποίος είναι η αντιμετώπιση των αδυναμιών της εσωτερικής αγοράς.

(α) Ο «Κώδικας Δεοντολογίας» για τη φορολογία των επιχειρήσεων: Η ανάγκη περιορισμού της επιζήμιας φορολογικής πρακτικής (διαφορετικά και φορολογικού ανταγωνισμού) (harmful tax competition) στην Ευρωπαϊκή Ένωση, αποτέλεσε το έναυσμα για την εισαγωγή του Κώδικα Δεοντολογίας για τη φορολογία των επιχειρήσεων, το 1998³⁸. Πρόκειται για ένα εργαλείο μη δεσμευτικής νομοθεσίας (soft law), το οποίο, παρότι δεν έχει νομικά δεσμευτική ισχύ, λειτουργεί ως εργαλείο πολιτικής πίεσης και κανονιστικού συντονισμού μεταξύ των κρατών-μελών το οποίο

³⁸ Ο πρώτος Κώδικας Συμπεριφοράς επιχειρήσεων συμφωνήθηκε από τους Υπουργούς Οικονομικών της Ένωσης το 1997, σαν ένα διακυβερνητικό, μη δεσμευτικό νομικά εργαλείο, το οποίο θα εξυπηρετούσε την αναγνώριση και αξιολόγηση ευνοϊκών φορολογικών καθεστώτων τα οποία θα μπορούσαν να είναι επιβλαβή. Η επικαιροποίηση του Κώδικα εγκρίθηκε στις 8 Νοεμβρίου 2022 από το ECOFIN προκειμένου να διευρυνθεί το πεδίο εφαρμογής και να αντιμετωπιστούν συνθήκες διπλής αποφυγής φορολογίας ή πολλαπλής χρήσης φορολογικών προνομίων.

προωθεί τον δίκαιο φορολογικό ανταγωνισμό εντός και εκτός της ΕΕ (The Council of the European Union, 2025).

Ο Κώδικας καθιερώνει μια λίστα «επιβλαβών φορολογικών μέτρων», τα οποία θεωρούνται ασύμβατα με το ευρωπαϊκό κεκτημένο, εφόσον έχουν ως κύριο σκοπό την προσέλκυση φορολογητέας ύλης με αθέμιτα μέσα, όπως η παροχή επιλεκτικών φορολογικών προνομίων χωρίς διαφάνεια ή χωρίς ουσιαστική οικονομική δραστηριότητα. Ειδικότερα τα 4 κριτήρια που λαμβάνονται υπόψη είναι:

(α) ορισμένα φορολογικά πλεονεκτήματα χορηγούνται μόνο σε μη κατοίκους ή αφήνουν την εθνική φορολογική βάση ανεπηρέαστη;

(β) χορηγούνται προνόμια ακόμα και αν δεν υπάρχει πραγματική οικονομική δραστηριότητα ή ουσιαστική οικονομική παρουσία στο κράτος μέλος που τα χορηγεί;

(γ) Αποκλίνουν οι κανόνες για τον προσδιορισμό των κερδών των πολυεθνικών ομίλων από τις διεθνώς αποδεκτές αρχές, ιδίως από τους κανόνες που έχουν συμφωνηθεί στο πλαίσιο του ΟΟΣΑ;

(δ) υπάρχει αδιαφάνεια στα φορολογικά μέτρα;

Παρόλο που δεν περιλαμβάνει κυρωτικό μηχανισμό, η συμμόρφωση με τον Κώδικα ασκείται μέσω ενός ομότιμου μηχανισμού αξιολόγησης (peer review). Τα μέτρα που κρίνονται επιζήμια καταγράφονται, και τα κράτη-μέλη ενθαρρύνονται να τα τροποποιήσουν ή να τα καταργήσουν, γεγονός που αποδεικνύει τη νομοπολιτική αποτελεσματικότητα του soft law³⁹, δηλαδή το κατά πόσο ένα κανονιστικό εργαλείο, δεσμευτικό ή μη, καταφέρνει να παράγει τα επιδιωκόμενα αποτελέσματα στην πράξη, να καθοδηγεί τη συμπεριφορά, να ρυθμίζει σχέσεις και να προωθεί πολιτικές αλλαγές, ιδίως όταν ενισχύεται από θεσμικούς και πολιτικούς μοχλούς πίεσης.

Το 2016, η Επιτροπή ενίσχυσε τη σημασία του Κώδικα⁴⁰ στο πλαίσιο της «Στρατηγικής για τη Δίκαιη Φορολογία», το 2017 το Συμβούλιο καθιέρωσε τη λίστα των μη συνεργαζόμενων δικαιοδοσιών για φορολογικούς σκοπούς, ενώ από το 2019 η δράση του εμπλουτίστηκε με την πλατφόρμα EU Platform for Tax Good Governance, που επιβλέπει τόσο τη συμμόρφωση εντός ΕΕ και ελέγχει την πρόοδο των κρατών-

³⁹ Κατ' ουσία αναφερόμαστε σε στην ικανότητα του soft law να λειτουργεί πρακτικά σαν «κανόνας», να παράγει αποτελέσματα, να κατευθύνει συμπεριφορές παρά την έλλειψη τυπικής δεσμευτικότητας και ενώ χαρακτηρίζεται από ευελιξία ως προς την προσαρμογή του σε κοινωνικές και οικονομικές αλλαγές σε σχέση με το σχετικά «άκαμπτο» τυπικό/δεσμευτικό δίκαιο.

⁴⁰ Ο Κώδικας θεωρείται σήμερα ο πιο διαρκής και επιδραστικός μηχανισμός πολιτικού συντονισμού στον τομέα της φορολογίας στην ΕΕ χωρίς τυπική νομοθετική υπόσταση.

μελών στην αντιμετώπιση φορολογικών ζητημάτων και τη διασφάλιση βιώσιμων δημοσίων εσόδων, όσο και την παρακολούθηση τρίτων χωρών με αδιαφανείς ή επιθετικές πρακτικές, φέρνοντας κοντά κυβερνητικά και μη-κυβερνητικά στελέχη για ανταλλαγή απόψεων (Taxation and Customs Union, 2025).

Παρά τη μη δεσμευτική του φύση, οι πολιτικές συστάσεις του Κώδικα αποτέλεσαν τη βάση για πιο δεσμευτικές πράξεις που εξετάζονται στην επόμενη ενότητα: DAC, ATAD και BEFIT.

(β) Νομοθετικά εργαλεία: DAC, ATAD, BEFIT: Η μετάβαση από την ήπια νομοθεσία σε δεσμευτικά μέτρα επιτεύχθηκε σταδιακά με τη θεσμοθέτηση οδηγιών που ενίσχυσαν τη φορολογική διαφάνεια και περιόρισαν τη δυνατότητα φοροαποφυγής εντός της Ένωσης. Οι τρεις σημαντικότερες πρωτοβουλίες είναι οι Οδηγίες Διοικητικής Συνεργασίας (DAC)⁴¹, οι Οδηγίες κατά της φοροαποφυγής⁴² (ATAD I-II) και η πρόταση BEFIT (2023).

DAC, Οδηγίες Διοικητικής Συνεργασίας: Η πρώτη οδηγία DAC (2011/16/EE) (Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, Europa, 2011)) εισήγαγε ένα ελάχιστο επίπεδο διοικητικής συνεργασίας στον τομέα της φορολογίας. Νομική βάση της Οδηγίας αποτέλεσαν τα άρθρα 113 και 115 ΣΛΕΕ, ενώ στη σκέψη 1 αυτής αποτυπώνεται ο σκοπός της ο οποίος δεν είναι άλλος από την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής⁴³ και της φοροαποφυγής⁴⁴. Μέσω των Οδηγιών διοικητικής

⁴¹ Οι DAC δεν εναρμονίζουν το ουσιαστικό φορολογικό δίκαιο, αλλά ρυθμίζουν τη συνεργασία και την ανταλλαγή πληροφοριών βάσει της αρχής της αμοιβαιότητας.

⁴² Επισημαίνεται ότι, δεν υπάρχει διεθνής ή Ενωσιακός ορισμός της έννοιας τη στιγμή που ο ΟΟΣΑ έχει επισημάνει τη σημασία ύπαρξης ενιαίου τρόπου ορισμού και ποινικοποίησης φορολογικών αδικημάτων, η οποία θα διευκολύνει τη συνεργασία, την ανταλλαγή πληροφοριών και την αμοιβαία συνδρομή (Turksen, Yozza, Kreissl, & Rasmouki, 2023, σ. 63).

⁴³ Ως φοροδιαφυγή ορίζεται η παράνομη ενέργεια της ηθελημένης απόκρυψης φορολογητέας ύλης καθώς και η μη απόδοση του οφειλόμενου φόρου στις αρχές, ήτοι η συμπεριφορά που αποσκοπεί σε ολική ή μερική αποφυγή της φορολογικής υποχρέωσης και παραβιάζει τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας (Αθανασάκη, 2019, σσ. 40-41). Η φοροδιαφυγή περιλαμβάνει την έννοια της φορολογικής απάτης, η οποία συνήθως χρησιμοποιείται με την έννοια της φοροδιαφυγής που επισύρει ποινικές ή άλλες σοβαρές νομικές κυρώσεις.

⁴⁴ Το φαινόμενο της φοροαποφυγής συνδέεται στενά με το ζήτημα της ερμηνείας των φορολογικών διατάξεων, γεγονός που αποδεικνύεται και από το γεγονός ότι σε αρκετές περιπτώσεις, η ορθή ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων μπορεί να καταστήσει μη αναγκαία την εφαρμογή μιας διάταξης αντικατάχρησης (Γεωργάκη, 2017, σσ. 52-53).

συνεργασίας, επιχειρείται η εκπόνηση μέσων που θα μπορούσαν να δημιουργήσουν εμπιστοσύνη μεταξύ των κρατών μελών, θεσπίζοντας τους ίδιους κανόνες, τις ίδιες υποχρεώσεις και τα ίδια δικαιώματα για όλα τα κράτη μέλη (σκ.2 Οδηγίας 2011/16/ΕΕ). Από τότε, το νομικό αυτό πλαίσιο έχει τροποποιηθεί διαδοχικά (DAC2 έως DAC9), επεκτείνοντας τις υποχρεώσεις αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών:

DAC1 (2011): Αναγνωρίζεται ότι η άνευ όρων υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών συνιστά το πλέον αποτελεσματικό μέσο για την ενίσχυση του ορθού προσδιορισμού των φόρων σε διασυνοριακές υποθέσεις και για την καταπολέμηση της φορολογικής απάτης (σκ.10). Η Οδηγία ισχύει για όλους τους φόρους παντός τύπου που εισπράττονται από κράτος-μέλος ή εξ ονόματός του ή από εδαφικές ή διοικητικές υποδιαιρέσεις του κράτους μέλους, συμπεριλαμβανομένων των τοπικών αρχών (ά.2) ενώ επιπλέον, δίνεται η δυνατότητα διενέργειας ταυτόχρονων ελέγχων από υπαλλήλους δύο ή περισσότερων κρατών μελών, κατόπιν αμοιβαίας συμφωνίας και σε εθελοντική βάση (σκ.14, ά.12).

DAC2 (2014/107/ΕΕ) (Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, Europa, 2014): στόχος της Οδηγίας είναι η καταπολέμηση της διασυνοριακής φορολογικής απάτης και φοροδιαφυγής η οποία έχει ενταθεί σημαντικά και η επίλυσή τους αποτελεί μείζονα προτεραιότητα τόσο σε ενωσιακό όσο και σε παγκόσμιο επίπεδο (σκ.1). Με την Οδηγία προβλέπεται η ενσωμάτωση του προτύπου CRS (Κοινό Πρότυπο Αναφοράς) του ΟΟΣΑ για την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών πληροφοριών (σκ.4).

DAC3 (2015/2376/ΕΕ) (Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ΟΔΗΓΙΑ (ΕΕ) 2015/2376 ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ της 8ης Δεκεμβρίου 2015 για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ όσον αφορά την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας, 2015), η οποία προβλέπει την ανταλλαγή πληροφοριών αναφορικά με τις διασυνοριακές αποφάσεις ή συμφωνίες ενδοομιλικής τιμολόγησης.

DAC4 (2016/881/ΕΕ) (Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, Europa, 2016), ενσωματώνει την ανταλλαγή πληροφοριών μέσω των εκθέσεων ανά χώρα (σκ. 6) (CbC reports, δράση 13 BEPS, όπως δημοσιεύθηκε από τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης στις 19 Ιουλίου 2013), προκειμένου να αντιμετωπίσει τις πρακτικές επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού των ομίλων πολυεθνικών επιχειρήσεων.

DAC6 (2018/822/EE)⁴⁵ (Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, Europa, 2018): Υποχρέωση κοινοποίησης «δυννητικά επιθετικών φορολογικών διατάξεων» από διαμεσολαβητές (χρηματοπιστωτικοί ενδιάμεσοι και λοιποί πάροχοι) για τη διασφάλιση της ενιαίας εσωτερικής αγοράς⁴⁶.

DAC7 (2021/514/EE) (Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, Europa, 2021) για την ενσωμάτωση της υποχρέωσης υποβολής στοιχείων η οποία θα πρέπει να επεκτείνεται και στους φορείς εκμετάλλευσης πλατφόρμας που ασκούν εμπορική δραστηριότητα στην Ένωση, αλλά δεν έχουν τη φορολογική κατοικία, δεν έχουν συσταθεί ούτε έχουν διοικητική έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση σε κράτος μέλος («αλλοδαποί φορείς εκμετάλλευσης πλατφόρμας») (σκ14).

DAC8 (2023/2226/EE) (Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, Europa, 2023): Επέκταση της διαφάνειας στις ψηφιακές πλατφόρμες και στα κρυπτονομίσματα.

DAC9 (2025/872/EE) (Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, Europa, 2025) για την ενσωμάτωση του τυποποιημένου υποδείγματος για τη Δήλωση συμπληρωματικού φόρου στο πλαίσιο της πολυμερούς συμφωνίας αρμόδιων αρχών για την ανταλλαγή πληροφοριών GloBE.

Στόχος των DAC είναι η ενίσχυση της διαφάνειας και η καταπολέμηση της διασυννοριακής φοροαποφυγής, χωρίς άμεση επέμβαση στον καθορισμό των εθνικών φορολογικών συντελεστών. Η ανταλλαγή πληροφοριών που ρυθμίζονται μέσω των Οδηγιών αν και επικεντρώνεται σε ζητήματα άμεσων φόρων μπορεί να επεκταθεί και σε ζητήματα έμμεσων φόρων αλλά και σε ζητήματα που σχετίζονται με την νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες (Taxation and Customs Union, 2025).

⁴⁵ Υποχρέωση δήλωσης διασυννοριακών φορολογικών ρυθμίσεων. Όχι ποινική ρύθμιση per se, αλλά μπορεί να ενεργοποιήσει εθνικές ποινικές διαδικασίες.

⁴⁶ C-623/22 (Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, curia.europa.eu, 2022), στην σκέψη 49 της απόφασης του Δικαστηρίου, επισημαίνεται ότι «ο όρος «ρύθμιση» πρέπει να νοηθεί υπό τη συνήθη σημασία του ως μηχανισμού, πράξης, δομής, διευθέτησης, που έχει ως αντικείμενο, στο πλαίσιο της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16, την υλοποίηση φορολογικού σχεδιασμού. Λαμβανομένης υπόψη της μεγάλης ποικιλίας και της πολυπλοκότητας των πιθανών δομών φορολογικού σχεδιασμού, οι οποίες επισημαίνονται στην αιτιολογική σκέψη 2 της οδηγίας 2018/822, δεν μπορεί να αποκλειστεί, όπως αναφέρεται κατ' ουσίαν στο άρθρο 3, σημείο 18, τελευταία περίοδος, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16, το ενδεχόμενο μια ρύθμιση να αποτελείται η ίδια από περισσότερες ρυθμίσεις», υπενθυμίζοντας με τον τρόπο αυτό τη δυσκολία συντονισμένης εφαρμογής διακριτών νομικών και φορολογικών μηχανισμών, οι οποίοι μεμονωμένα και χωριστά ο ένας από τον άλλο επιδιώκουν την υλοποίηση φορολογικών σχεδιασμών.

ATAD, Οδηγία κατά της φοροαποφυγής: Η Οδηγία 2016/1164 (ATAD I) (Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, eur-lex.europa.eu, 2016) και η μεταγενέστερη ATAD II (2017/952) (Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, eur-lex.europa.eu, 2017) θέσπισαν δεσμευτικούς ελάχιστους κανόνες⁴⁷ κατά της επιθετικής φορολογικής στρατηγικής:

- Κανόνας περιορισμού της έκπτωσης των τόκων⁴⁸ (interest limitation rule) (ά.4)
- Φορολόγηση κατά την έξοδο (exit tax) (ά.5)
- Γενικός κανόνας απαγόρευσης των καταχρήσεων (GAAR)⁴⁹ (ά.6)
- Κανόνες για ελεγχόμενες αλλοδαπές επιχειρήσεις - CFC (Controlled Foreign Company) (ά.7,8)
- Κανόνες για ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων⁵⁰ - mismatches (ά.9 όπως τροποποιήθηκε με την ATAD II)

⁴⁷ Θεσπίζονται κανόνες κατά της διάβρωσης των φορολογικών βάσεων στην εσωτερική αγορά και της μετατόπισης των κερδών εκτός της εσωτερικής αγοράς.

⁴⁸ Καθορίζεται ένα ποσοστό για τη δυνατότητα έκπτωσης όσον αφορά τα φορολογητέα κέρδη προ τόκων, φόρων, απομειώσεων και αποσβέσεων (EBITDA) του φορολογουμένου. Δεδομένου ότι ο στόχος είναι η θέσπιση ελάχιστων προτύπων, θα μπορούσε να προβλεφθεί η δυνατότητα για τα κράτη μέλη να υιοθετήσουν ένα εναλλακτικό μέτρο σε ό,τι αφορά τα κέρδη προ τόκων και φόρων (EBIT) και το οποίο θα καθορίζεται κατά τρόπο ώστε να ισοδυναμεί με ποσοστό βασισμένο στα EBITDA.

⁴⁹ Θα πρέπει να εφαρμόζονται σε διευθετήσεις που δεν είναι γνήσιες· σε αντίθετη περίπτωση, ο φορολογούμενος θα πρέπει να έχει το δικαίωμα να επιλέγει την πιο αποτελεσματική, από φορολογική άποψη, δομή για τις εμπορικές υποθέσεις του. Επιπλέον, είναι σημαντικό να εξασφαλιστεί ότι οι ΓΚΑΚ εφαρμόζονται σε εσωτερικές καταστάσεις, εντός της Ένωσης και έναντι τρίτων χωρών με ομοιόμορφο τρόπο, ώστε να μην υπάρχουν διαφορές όσον αφορά το πεδίο εφαρμογής και τα αποτελέσματά τους σε εγχώριες και σε διασυνοριακές καταστάσεις.

⁵⁰ Οι ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων είναι συνέπεια των διαφορών ως προς τον νομικό χαρακτηρισμό των πληρωμών (χρηματοπιστωτικά μέσα) ή των οντοτήτων και οι διαφορές αυτές εκδηλώνονται κατά τη συνεργασία μεταξύ των νομικών συστημάτων δύο δικαιοδοτικών οργάνων. Οι επιπτώσεις αυτών των ασυμφωνιών είναι συχνά η διπλή έκπτωση (δηλαδή έκπτωση σε καθένα από τα δύο κράτη) ή η μείωση του εισοδήματος σε ένα κράτος χωρίς η διαφορά να καταχωρίζεται στη φορολογική βάση του άλλου. Για να εξουδετερωθούν οι ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων, είναι απαραίτητο να καθοριστούν κανόνες σύμφωνα με τους οποίους ένα από τα δύο δικαιοδοτικά όργανα σε ασυμφωνία θα πρέπει να απορρίψει την έκπτωση μιας πληρωμής που οδηγεί σε αυτό το αποτέλεσμα. Στο πλαίσιο αυτό, κρίνεται σκόπιμο να διευκρινιστεί ότι τα μέτρα της παρούσας οδηγίας που αποσκοπούσαν στην αντιμετώπιση ασυμφωνιών στη μεταχείριση υβριδικών μέσων επιδιώκουν να

Η ATAD σχεδιάστηκε σε συνέχεια του πλαισίου BEPS⁵¹ του ΟΟΣΑ, λειτουργώντας ως εργαλείο υποχρεωτικής συμμόρφωσης με παγκόσμια πρότυπα σε ενωσιακό επίπεδο, με στόχο την βελτίωση της ανθεκτικότητας της Ευρωπαϊκής εσωτερικής αγοράς στο σύνολό της έναντι διασυνοριακών πρακτικών φοροαποφυγής. Είναι το πρώτο πραγματικά "hard law" εργαλείο στον τομέα της άμεσης φορολογίας, το οποίο σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας δεν υπερβαίνει τα απαιτούμενα για την επίτευξη του προαναφερθέντος στόχου, αλλά αντίθετα με τον καθορισμό ενός ελάχιστου επιπέδου προστασίας για την εσωτερική αγορά, επιτυγχάνει το ελάχιστο αναγκαίο επίπεδο συντονισμού σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης για τους σκοπούς της υλοποίησης των στόχων της. Νομική βάση της Οδηγίας είναι η γενικότερη διάταξη του ά. 115 ΣΛΕΕ και ο στόχος της Οδηγίας είναι ο συντονισμός των φορολογικών πολιτικών με βάση τις τρέχουσες πολιτικές προτεραιότητες στον τομέα της διεθνούς φορολογίας. Η φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών υπογραμμίζεται για ακόμη μία φορά στη σκέψη 1 της Οδηγίας, ωστόσο με τη θέσπιση δεσμευτικών ελάχιστων κανόνων θα επιτραπεί η αποκατάσταση της εμπιστοσύνης στον δίκαιο χαρακτήρα των φορολογικών συστημάτων. Επιπλέον, το Συμβούλιο επεσήμανε ότι η αποτελεσματική και ταχύρρυθμη συντονισμένη εφαρμογή των μέτρων για την καταπολέμηση της BEPS σε επίπεδο ΕΕ, ιδανικά θα επιτευχθεί μέσω Οδηγιών οι οποίες θα συμπεριλάβουν διατάξεις για την καλή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και την αποθάρρυνση πρακτικών φοροαποφυγής και θα διασφαλίσουν ότι τα εθνικά μέτρα εφαρμογής που ακολουθούν μια κοινή γραμμή σε ολόκληρη την Ένωση θα παρέχουν ασφάλεια δικαίου στους φορολογούμενους καθώς τα εν λόγω μέτρα θα συνάδουν με το δίκαιο της Ένωσης.

Ιδιαίτερως σημαντική, είναι η διαπίστωση στη σκ. 3 της Οδηγίας, ότι το μέσο επίπεδο προστασίας για την αντιμετώπιση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού στην εσωτερική αγορά θα μπορούσε να επιτευχθεί με τη δημιουργία ενός ελάχιστου

αντιμετωπίσουν περιπτώσεις ασυμφωνιών που μπορούν να αποδοθούν σε διαφορές νομικού χαρακτηρισμού ενός χρηματοπιστωτικού μέσου ή μιας οντότητας και δεν αποβλέπουν στο να επηρεάσουν τα γενικά χαρακτηριστικά του φορολογικού συστήματος κράτους μέλους (σκ. 13 Οδηγίας).

⁵¹ Οι τελικές εκθέσεις για τις 15 επιμέρους δράσεις του ΟΟΣΑ κατά της BEPS τέθηκαν στη διάθεση του κοινού στις 5 Οκτωβρίου 2015, ενώ το Συμβούλιο στα από 8 Δεκεμβρίου 2015 συμπεράσματά του, υπογραμμίζει την ανάγκη να βρεθούν κοινές πλέον ευέλικτες λύσεις σε επίπεδο ΕΕ που να συμβαδίζουν με τα αποτελέσματα του ΟΟΣΑ για τη BEPS (σκ. 2 Οδηγίας (Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, eur-lex.europa.eu, 2016).

επιπέδου προστασίας των εθνικών συστημάτων φορολόγησης των εταιρειών σε ολόκληρη την Ένωση, καθώς αυτό αποτελεί έρεισμα για την ελάχιστη φορολόγηση των επιχειρήσεων αλλά θα μπορούσε ενδεχομένως να συνδεθεί και με ελάχιστους κανόνες προστασίας μέσω του ποινικού δικαίου.

BEFIT, Business in Europe: Framework for Income Taxation⁵²⁵³: Το πιο φιλόδοξο σχέδιο εναρμόνισης είναι η πρόταση οδηγίας BEFIT, με νομική βάση το ά. 115 ΣΛΕΕ⁵⁴, η οποία αφορά μεγάλες εταιρίες και ομίλους με κύκλο εργασιών άνω των €750 εκατ., όπως δηλαδή και ο Πυλώνας 2 της συμφωνίας του ΟΟΣΑ που προβλέπει ελάχιστο εταιρικό φόρο 15%, (Διαμαντούρος, 2024) (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2023)(COM(2023) 532 final), που αποσκοπεί:

⁵² Η υιοθέτηση της BEFIT αποτελεί τομή στη σχέση εθνικού και ενωσιακού φορολογικού δικαίου. Η Οδηγία συνάδει με την αρχή της επικουρικότητας που ορίζεται στο άρθρο 5 παράγραφος 3 της ΣΛΕΕ, δεδομένου ότι οι στόχοι δεν μπορούν να επιτευχθούν επαρκώς από τα κράτη μέλη και ότι μια κοινή προσέγγιση για όλα τα κράτη μέλη θα είχε μεγαλύτερες πιθανότητες επίτευξης των επιδιωκόμενων στόχων. Τα προβλεπόμενα μέτρα δεν υπερβαίνουν τα αναγκαία για την επίτευξη των στόχων τους και, ως εκ τούτου, συνάδουν με τις αρχές της αναλογικότητας. Η πρόταση δεν προβλέπει την πλήρη εναρμόνιση των συστημάτων φορολογίας εταιρειών, αλλά θεσπίζει μόνο κοινούς κανόνες για τον καθορισμό του φορολογητέου εισοδήματος (μεγάλων) ομίλων εταιρειών στην Ένωση. Αυτό απαιτείται για την επίτευξη των στόχων της πρωτοβουλίας και οι κανόνες περιορίζονται επιμελώς στο απολύτως αναγκαίο (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2023, σ. 3). Για να διασφαλιστεί ότι η πρωτοβουλία δεν υπερβαίνει τα απολύτως αναγκαία, οι κανόνες θα είναι επίσης προαιρετικοί για τις περισσότερες επιχειρήσεις, οι οποίες μπορούν να συνεχίσουν να εφαρμόζουν τους υφιστάμενους κανόνες των κρατών μελών. Το υποχρεωτικό πεδίο εφαρμογής περιορίζεται στο ενωσιακό υποσύνολο των μεγάλων ομίλων που εμπίπτουν επίσης στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας για τον πυλώνα 2, εκτός εάν ένας μεγάλος όμιλος έχει την έδρα του εκτός της Ένωσης αλλά έχει περιορισμένη δραστηριότητα στην εσωτερική αγορά (όριο σημαντικότητας). Η ομοιόμορφη εφαρμογή των κανόνων BEFIT στους ομίλους αυτούς θα διασφαλίζει τη συνοχή με την οδηγία για τον πυλώνα 2.

⁵³ Η Επιτροπή βασίστηκε στην εμπειρογνωσία του Κοινού Κέντρου Ερευνών της, το οποίο χρησιμοποίησε το μοντέλο CORTAX για να μελετήσει τις πιθανές επιπτώσεις της πρωτοβουλίας. Το μοντέλο CORTAX είναι ένα μοντέλο γενικής ισορροπίας που έχει σχεδιαστεί για την αξιολόγηση των επιπτώσεων των μεταρρυθμίσεων στον τομέα της φορολογίας εταιρειών σε 27 κράτη μέλη, με τη χρήση αναλυτικών στοιχείων από διάφορες πηγές (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2023, σ. 4).

⁵⁴ Οι κανόνες της πρότασης αποσκοπούν στην προσέγγιση των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών πρακτικών των κρατών μελών, δεδομένου ότι έχουν άμεση επίπτωση στην εγκαθίδρυση ή τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Ως εκ τούτου, εκδίδονται σύμφωνα με ειδική νομοθετική, όπως προβλέπεται στο εν λόγω άρθρο και με τη μορφή οδηγίας. Στον τομέα αυτό, η Ένωση και τα κράτη μέλη έχουν συντρέχουσα αρμοδιότητα (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2023, σ. 3)

- Στην εναρμονισμένη φορολογική βάση για όλες τις μεγάλες επιχειρήσεις στην ΕΕ (αντικαθιστά την CCCTB, κοινή ενοποιημένη βάση φορολογίας εταιρειών),
- Στην εφαρμογή κοινού τύπου επιμερισμού των φορολογητέων κερδών με βάση πραγματικούς δείκτες (εργασία, κεφάλαιο, πωλήσεις),
- Στη μείωση των διοικητικών επιβαρύνσεων⁵⁵, του φορολογικού ανταγωνισμού και της μεταφοράς κερδών (profit shifting).
- Στο συνδυασμό όλων των πτυχών με τη θέσπιση κοινού πλαισίου για τη φορολογία εισοδήματος των εταιρειών στην Ένωση. Το κοινό πλαίσιο θα απλουστεύσει το φορολογικό περιβάλλον στην εσωτερική αγορά, καθώς θα αντικαταστήσει τους υφιστάμενους 27 διαφορετικούς τρόπους καθορισμού της φορολογητέας βάσης για ομίλους εταιρειών με ετήσια συνδυασμένα έσοδα άνω των 750 εκατ. EUR. Κατά συνέπεια, το κοινό πλαίσιο θα δημιουργήσει ισότιμους όρους ανταγωνισμού, θα ενισχύσει την ασφάλεια δικαίου, θα μειώσει το κόστος συμμόρφωσης, θα ενθαρρύνει τις επιχειρήσεις να δραστηριοποιηθούν σε διασυνοριακό επίπεδο και θα τονώσει τις επενδύσεις και την ανάπτυξη στην Ένωση.

Η πρόταση BEFIT παρουσιάστηκε στην ανακοίνωση σχετικά με τη φορολογία των επιχειρήσεων για τον 21ο αιώνα τον Μάιο του 2021 ενώ περιλαμβάνεται επίσης στο πρόγραμμα της Επιτροπής για το 2023 και έχει επίσης σημασία από την άποψη των ιδίων πόρων, όπως ορίζεται στην ανακοίνωση του 2021 σχετικά με την επόμενη γενιά ιδίων πόρων για τον προϋπολογισμό της Ένωσης (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2023, σ. 2). Ιδιαίτερως, για τους σκοπούς της συγκεκριμένης εργασίας, θα πρέπει να επισημανθεί η σημασία της εν λόγω Οδηγίας αφού, **το 2020 το Συμβούλιο, το Κοινοβούλιο και η Επιτροπή συμφώνησαν ότι η κοινή βάση φορολογίας εταιρειών θα μπορούσε να αποτελέσει τη βάση για έναν νέο ίδιο πόρο που θα προτείνει η Επιτροπή.**

Ο Ελάχιστος Φορολογικός Συντελεστής Επιχειρήσεων στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Από τον Πυλώνα 2 του ΟΟΣΑ στην Οδηγία 2022/2523: Η θέσπιση ενός παγκόσμιου ελάχιστου φορολογικού συντελεστή για τις επιχειρήσεις αποτέλεσε μία από τις σημαντικότερες εξελίξεις στον τομέα της διεθνούς φορολογίας κατά την τελευταία δεκαετία. Η πρωτοβουλία αυτή αποτυπώθηκε θεσμικά στον λεγόμενο

⁵⁵ Εξάλειψη της υποχρέωσης συμμόρφωσης με 27 χωριστά πλαίσια και την ενιαία αντιμετώπιση από ένα σημείο επαφής, που βρίσκεται στο κράτος μέλος της έδρας της μητρικής του ομίλου.

Πυλώνα 2⁵⁶ (Pillar Two) της Παγκόσμιας Συμφωνίας για τη Φορολογική Μεταρρύθμιση, που καταρτίστηκε από τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) και υιοθετήθηκε από περισσότερες από 135 χώρες μέσω του πλαισίου BEPS (Base Erosion and Profit Shifting).

Στο πλαίσιο του Πυλώνα 2, προβλέπεται η εφαρμογή ενός ελάχιστου αποτελεσματικού φορολογικού συντελεστή 15% (Global Minimum Tax) σε πολυεθνικές επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών άνω των 750 εκατομμυρίων ευρώ. Στόχος του μέτρου είναι η καταπολέμηση της επιθετικής φοροαποφυγής, της μεταφοράς κερδών και του φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ κρατών, μέσω της καθιέρωσης ενός ελάχιστου επιπέδου φορολογίας παγκοσμίως.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση, σε συμμόρφωση με τις δεσμεύσεις της στο πλαίσιο του ΟΟΣΑ, ενσωμάτωσε τον Πυλώνα 2 στο ενωσιακό δίκαιο με την Οδηγία (ΕΕ) 2022/2523 του Συμβουλίου (Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, eur-lex.europa.eu, 2022), η οποία εγκρίθηκε στις 14 Δεκεμβρίου 2022 και είχε προθεσμία μεταφοράς στο εθνικό δίκαιο από τα κράτη μέλη το αργότερο έως τις 31 Δεκεμβρίου 2023. Ο συγκεκριμένος πολιτικός στόχος είχε αποτυπωθεί στις Φορολογικές προκλήσεις που προκύπτουν από την ψηφιοποίηση της οικονομίας στο πλαίσιο παγκόσμιων πρότυπων κανόνων κατά της διάβρωσης της φορολογικής βάσης (δεύτερος πυλώνας-«πρότυποι κανόνες του ΟΟΣΑ») που εγκρίθηκαν στις 14 Δεκεμβρίου 2021 από το χωρίς αποκλεισμούς πλαίσιο των ΟΟΣΑ/G20 για την BEPS, το οποίο τα κράτη μέλη έχουν δεσμευτεί να εφαρμόζουν. Στην έκθεσή του προς το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο για θέματα φορολογίας, η οποία εγκρίθηκε από το Συμβούλιο στις 7 Δεκεμβρίου 2021, το Συμβούλιο επανέλαβε τη σθεναρή στήριξή του όσον αφορά τη μεταρρύθμιση για την παγκόσμια ελάχιστη φορολογία και δεσμεύτηκε για την ταχεία εφαρμογή της εν λόγω μεταρρύθμισης μέσω του ενωσιακού δικαίου (σκ. 3 Οδηγίας). Η οδηγία προβλέπει ένα πλέγμα κανόνων για την εφαρμογή του ελάχιστου φορολογικού συντελεστή μέσω των εξής μηχανισμών:

⁵⁶ Στις 20 Δεκεμβρίου 2021, ο ΟΟΣΑ εξέδωσε τους πρότυπους GloBE (Global Anti-Base Erosion) κανόνες για τον πυλώνα 2, που αποτελούν τις κατευθυντήριες γραμμές αναφορικά με το ποιες διατάξεις θα πρέπει να εισάγουν τα κράτη μέλη στην εθνική έννομη τάξη προκειμένου να εφαρμοστεί ο Πυλώνας 2 (OECD, 2025). Στις 14 Μαρτίου 2022 ο ΟΟΣΑ εξέδωσε συμπληρωματικούς κανόνες, οι οποίοι επικαιροποιήθηκαν στις 25 Απριλίου 2024 ενώ στις 9 Μαΐου 2025, ο ΟΟΣΑ εξέδωσε την ενοποιημένη έκδοση των κανόνων GloBE.

1. Top-up tax: αν μία θυγατρική επιχείρηση φορολογείται με συντελεστή μικρότερο του 15%, η διαφορά («συμπληρωματικός φόρος») μπορεί να επιβληθεί από τη μητρική εταιρεία ή από άλλο αρμόδιο κράτος.
2. Income Inclusion Rule (IIR) (ά. 9,10) και Undertaxed Payments Rule (UTPR) (ά.12-14): εργαλεία για την ανακατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας εφόσον υφίσταται υποφορολόγηση.

Σημαντικό είναι να σημειωθεί ότι ο συντελεστής 15% αφορά τον «αποτελεσματικό» και όχι τον «ονομαστικό» φόρο. Αυτό σημαίνει ότι μια χώρα μπορεί να έχει χαμηλό ονομαστικό φορολογικό συντελεστή, αλλά αν το συνολικό φορολογικό βάρος (συμπεριλαμβανομένων παρακρατήσεων, πρόσθετων φόρων κ.λπ.) υπερβαίνει το 15%, τότε δεν επιβάλλεται top-up tax. Αν όμως το πραγματικό φορολογικό βάρος είναι κάτω από 15%, τότε εφαρμόζεται ο μηχανισμός αναπλήρωσης.

Η εφαρμογή της Οδηγίας εγείρει νέα δεδομένα για τα κράτη μέλη με χαμηλή φορολογία επιχειρήσεων, τα οποία πλέον δεν μπορούν να λειτουργούν ως «φορολογικοί παράδεισοι» για μεγάλες πολυεθνικές, αφού η φορολογική ωφέλεια εξανεμίζεται μέσω της συμπληρωματικής φορολόγησης σε άλλες δικαιούχες χώρες.

Συνοψίζοντας, η Οδηγία (ΕΕ) 2022/2523 σηματοδοτεί ένα κρίσιμο βήμα προς την εναρμόνιση της εταιρικής φορολογίας σε παγκόσμιο και ευρωπαϊκό επίπεδο. Παρότι η φορολογία παραμένει τυπικά εθνική αρμοδιότητα, η εφαρμογή ενός κοινού ελάχιστου φορολογικού πλαισίου αποτελεί σαφές παράδειγμα του φαινομένου της λειτουργικής ενοποίησης μέσω διεθνών συμφωνιών και ενωσιακών ρυθμίσεων. Επιπλέον, η εφαρμογή του μέτρου αναμένεται να ενισχύσει τη φορολογική διαφάνεια, να περιορίσει τη διάβρωση της φορολογικής βάσης και να προάγει τη φορολογική δικαιοσύνη στην εσωτερική αγορά.

Περαιτέρω, θα πρέπει να επισημανθεί και ο κρίσιμος ρόλος **των Οδηγιών κατά της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες**, οι οποίες μεταξύ άλλων θεσμοθετούν την ανταλλαγή πληροφοριών και επισημαίνουν των κρίσιμο ρόλο των μονάδων χρηματοοικονομικών πληροφοριών, οι οποίες μεταξύ άλλων δεν θα πρέπει να «..αποφεύγουν ή να αρνούνται την ανταλλαγή πληροφοριών με άλλη ΜΧΠ, αυτεπάγγελτα ή κατόπιν αιτήματος, για λόγους όπως η έλλειψη εντοπισμού ενός βασικού αδικήματος, τα χαρακτηριστικά των εθνικών ποινικών νόμων και οι διαφορές⁵⁷ μεταξύ

⁵⁷ Βλ. σχετικά, (OECD, OECD Legal Instruments, 2022) και (OECD, OECD, 2025) αναφορικά με τις 10 διεθνείς αρχές για την καταπολέμηση του φορολογικού εγκλήματος.

των ορισμών των βασικών αδικημάτων ή η έλλειψη αναφοράς σε συγκεκριμένα βασικά αδικήματα. Οι ΜΧΠ έχουν αναφέρει δυσκολίες στην ανταλλαγή πληροφοριών λόγω διαφορών στον κατά το εθνικό δίκαιο ορισμό μερικών βασικών αδικημάτων, όπως τα φορολογικά, που δεν έχουν εναρμονισθεί από την ενωσιακή νομοθεσία. Οι διαφορές αυτές δεν θα πρέπει να παρεμποδίζουν την αμοιβαία ανταλλαγή, τη διαβίβαση σε άλλες αρμόδιες αρχές, καθώς και τη χρήση των εν λόγω πληροφοριών.» (σκ. 75, ΕΕ 2024/1260⁵⁸) (Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο & Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, eur-lex.europa.eu, 2024, σ. 14) (σκ. 18, ΕΕ 2018/843⁵⁹) (Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο & Συμβούλιο, eur-lex.europa.eu, 2018).

Ειδικότερα σε ό, τι αφορά την εναρμόνιση των ορισμών των φορολογικών αδικημάτων στο εθνικό δίκαιο των κρατών-μελών, καθίσταται σαφές στην Οδηγία (ΕΕ) 2015/849⁶⁰ (σκ. 11) ότι αυτή δεν επιδιώκεται ακόμα και αν «..τα «φορολογικά εγκλήματα» τα σχετικά με άμεσους και έμμεσους φόρους περιλαμβάνονται στον ευρύ ορισμό της «εγκληματικής δραστηριότητας» δυνάμει της οδηγίας και σύμφωνα με τις αναθεωρημένες συστάσεις της FATF.» (Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο & Συμβούλιο, eur-lex.europa.eu, 2015). Περαιτέρω επισημαίνεται ότι διάφορα φορολογικά αδικήματα μπορούν να ορισθούν σε κάθε κράτος μέλος ως «εγκληματική δραστηριότητα» που τιμωρείται με τις κυρώσεις που αναφέρονται στο άρθρο 3 σημείο 4) στοιχείο στ)⁶¹ της εν λόγω οδηγίας, αλλά είναι δεδομένο ότι οι ορισμοί των φορολογικών εγκλημάτων στο εθνικό δίκαιο ενδέχεται να διαφέρουν, χωρίς αυτό να σημαίνει ότι θα επιδιωχθεί εναρμόνιση των ορισμών παρά μόνο διευκόλυνση της ανταλλαγής πληροφοριών και

⁵⁸ Ποινική διαδικασία — ανάκτηση και δήμευση περιουσιακών στοιχείων.

⁵⁹ Οδηγία (ΕΕ) 2018/843 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 30ής Μαΐου 2018, για την τροποποίηση της οδηγίας (ΕΕ) 2015/849 σχετικά με την πρόληψη της χρησιμοποίησης του χρηματοπιστωτικού συστήματος για τη νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες ή για τη χρηματοδότηση της τρομοκρατίας, και για την τροποποίηση των οδηγιών 2009/138/EK και 2013/36/ΕΕ (Κείμενο που παρουσιάζει ενδιαφέρον για τον ΕΟΧ)

⁶⁰ Πρόληψη της κατάχρησης του χρηματοπιστωτικού συστήματος για τη νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες και για τρομοκρατικούς σκοπούς (έως το 2027).

⁶¹ «...όλων των αδικημάτων, συμπεριλαμβανομένων των σχετικών με άμεσους και έμμεσους φόρους φορολογικών εγκλημάτων, όπως τα εγκλήματα αυτά ορίζονται στην εθνική νομοθεσία των κρατών μελών, που τιμωρούνται με στερητική της ελευθερίας ποινή ή ένταλμα προσωρινής κράτησης μέγιστης διάρκειας άνω του ενός έτους ή, όσον αφορά τα κράτη μέλη που έχουν ελάχιστο κατώτατο όριο για τα αδικήματα στην έννομη τάξη τους, όλων των αδικημάτων που τιμωρούνται με στερητική της ελευθερίας ποινή ή ένταλμα προσωρινής κράτησης ελάχιστης διάρκειας τουλάχιστον άνω των έξι μηνών».

παροχής συνδρομής μεταξύ των ΜΧΠ στο μεγαλύτερο βαθμό και σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο (ά. 57⁶² Οδηγίας).

(γ) Ο ρόλος των Ενωσιακών Οργάνων με έμφαση στο ρόλο της Ευρωπαϊκής Επιτροπής και του Συμβουλίου ECOFIN: Η νομοπαραγωγική διαδικασία στον τομέα της φορολογίας, ακόμη και όταν πρόκειται για οδηγίες και όχι κανονισμούς, είναι θεσμικά πολύπλοκη, καθώς υπόκειται στις ιδιαιτερότητες της ομοφωνίας στο Συμβούλιο (άρθρο 115 ΣΛΕΕ), στην απουσία γενικής αρμοδιότητας στον τομέα της άμεσης φορολογίας, και στις ιδιαιτερότητες πολιτικής ισορροπίας μεταξύ κρατών.

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έχει αναδειχθεί σε θεσμικό πρωταγωνιστή, τόσο στον εντοπισμό στρεβλώσεων και προκλήσεων, όσο και στην κατάρτιση νομοθετικών προτάσεων. Ενδεικτικά:

- Παρουσιάζει ετήσιες εκθέσεις για τη φορολογική πολιτική και τη «φορολογική διαφάνεια» των κρατών-μελών.
- Λειτουργεί ως θεματοφύλακας της Συνθήκης (άρθρο 17 ΣΕΕ), επιβάλλοντας διαδικασίες επί παραβάσει σε περίπτωση μη συμμόρφωσης με τις ενωσιακές διατάξεις.
- Προωθεί μεταρρυθμιστικές πρωτοβουλίες, όπως η BEFIT και η GloBE, σε συντονισμό με τον ΟΟΣΑ.

Η Επιτροπή αξιοποιεί συχνά το άρθρο 116 ΣΛΕΕ⁶³ για να παρακάμψει την απαίτηση ομοφωνίας όταν θεωρεί ότι φορολογικές διαφορές προκαλούν «στρεβλώσεις της εσωτερικής αγοράς». Περαιτέρω, θα πρέπει να επισημανθεί ο ρόλος της Επιτροπής σε ό, τι αφορά τα δημόσια οικονομικά, καθώς ελλείπει Ενωσιακής Φορολογικής Αρμοδιότητας, αυτός καθίσταται ολοένα και πιο σημαντικός. Ειδικότερα, η

⁶² «Οι διαφορές μεταξύ των ορισμών των φορολογικών εγκλημάτων σύμφωνα με το εκάστοτε εθνικό δίκαιο δεν εμποδίζουν την ικανότητα των ΜΧΠ να ανταλλάσσουν πληροφορίες ή να παρέχουν συνδρομή σε άλλη ΜΧΠ, στον μέγιστο δυνατό βαθμό δυνάμει της οικείας εθνικής νομοθεσίας.»

⁶³ «Αν η Επιτροπή διαπιστώσει ότι η υφισταμένη διαφορά μεταξύ των νομοθετικών, κανονιστικών ή διοικητικών διατάξεων των κρατών μελών νοθεύει τους όρους ανταγωνισμού εντός της εσωτερικής αγοράς και επομένως προκαλεί στρέβλωση που πρέπει να εξαλειφθεί, διαβουλεύεται με τα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη.

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

διασφάλιση υγιών δημοσιονομικών, περιγράφεται σε διαφορετικά σημεία των Συνθηκών, όπως στο ά. 126 ΣΛΕΕ βάσει του οποίου, « 1. Τα κράτη μέλη αποφεύγουν τα υπερβολικά δημοσιονομικά ελλείμματα.

2. Η Επιτροπή παρακολουθεί την εξέλιξη της δημοσιονομικής κατάστασης και το ύψος του δημοσίου χρέους στα κράτη μέλη προκειμένου να εντοπίζει τις μεγάλες αποκλίσεις. Ειδικότερα, εξετάζει την τήρηση της δημοσιονομικής πειθαρχίας, με βάση τα ακόλουθα δύο κριτήρια:

α) κατά πόσον ο λόγος του προβλεπομένου ή υφισταμένου δημοσιονομικού ελλείμματος προς το ακαθάριστο εγχώριο προϊόν υπερβαίνει μια τιμή αναφοράς, εκτός εάν:

—είτε ο λόγος αυτός σημειώνει ουσιαστική και συνεχή πτώση και έχει φθάσει σε επίπεδο παραπλήσιο της τιμής αναφοράς,

—είτε, εναλλακτικά, η υπέρβαση της τιμής αναφοράς είναι απλώς έκτακτη και προσωρινή και ο λόγος παραμένει κοντά στην τιμή αναφοράς,

β) κατά πόσον ο λόγος του δημοσίου χρέους προς το ακαθάριστο εγχώριο προϊόν υπερβαίνει μια τιμή αναφοράς, εκτός εάν ο λόγος μειώνεται επαρκώς και πλησιάζει την τιμή αναφοράς με ικανοποιητικό ρυθμό.».

Η Επιτροπή, στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της και εάν κρίνει ότι σε κράτος μέλος υπάρχει ή μπορεί να εμφανισθεί υπερβολικό έλλειμμα, απευθύνει γνώμη στο εν λόγω κράτος μέλος και ενημερώνει σχετικά το Συμβούλιο το οποίο μετά από πρόταση της Επιτροπής και αφού λάβει υπόψη τυχόν παρατηρήσεις του εν λόγω κράτους μέλους, αποφασίζει, μετά από συνολική εκτίμηση, εάν υφίσταται ή όχι υπερβολικό έλλειμμα. Εάν το Συμβούλιο αποφασίσει, ότι υπάρχει υπερβολικό έλλειμμα, απευθύνει, χωρίς αδικαιολόγητη καθυστέρηση και μετά από σύσταση της Επιτροπής, συστάσεις στο εν λόγω κράτος μέλος προκειμένου να τερματίσει την κατάσταση αυτή εντός καθορισμένου χρονικού διαστήματος.

Σύμφωνο Σταθερότητας και Ανάπτυξης: Από την ανάγνωση του ά. 126 ΣΛΕΕ, προκύπτει ότι η ενίσχυση των δυνατοτήτων ανάπτυξης και η διασφάλιση υγιών δημοσιονομικών θέσεων συνιστούν τους δύο πυλώνες της οικονομικής και δημοσιονομικής πολιτικής της Ένωσης και των κρατών μελών της και για την επίτευξη των στόχων αυτών σημαντικό μέσο αποτελεί το Σύμφωνο Σταθερότητας και

Ανάπτυξης (ΣΣΑ)⁶⁴, το οποίο λειτουργεί ως πλαίσιο για τον συντονισμό των δημοσιονομικών πολιτικών των κρατών μελών.

Το πρωτογενές δίκαιο της ΕΕ παρέχει την κύρια νομική βάση του ΣΣΑ στα άρθρα 121 (πολυμερής εποπτεία) και 126 (διαδικασία υπερβολικού ελλείμματος⁶⁵) ΣΛΕΕ και στο πρωτόκολλο (αριθ. 12) σχετικά με τη διαδικασία του υπερβολικού ελλείμματος. Το παράγωγο δίκαιο της ΕΕ θεσπίζει με μεγαλύτερες λεπτομέρειες τον τρόπο με τον οποίον εφαρμόζονται οι κανόνες και οι διαδικασίες που προβλέπει η ΣΛΕΕ. Η πρώτη δέσμη μέτρων για την οικονομική διακυβέρνηση (Εξάπτυχο ή «Six Pack»), η οποία τέθηκε σε ισχύ στις 13 Δεκεμβρίου 2011, μεταρρυθμίζει και τροποποιεί τους κανόνες του ΣΣΑ⁶⁶ ώστε να παρέχονται τα βασικά μέσα για την

⁶⁴ Υπενθυμίζεται ότι οι προσανατολισμοί των δημοσιονομικών αποφάσεων σε εθνικό επίπεδο και επίπεδο Ένωσης, ιδίως με την αναδιάρθρωση των δημοσίων εσόδων και δαπανών και παράλληλα με τη τήρηση της δημοσιονομικής πειθαρχίας θα πρέπει να είναι σύμφωνοι με τις Συνθήκες και το ΣΣΑ το οποίο είναι το «εργαλείο επιτήρησης» των δημοσιονομικών των κρατών-μελών της ΕΕ (και ιδιαίτερα της Ευρωζώνης).

⁶⁵ Βλ. σχετικά και κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 473/2013, της 21ης Μαΐου 2013, σχετικά με τις κοινές διατάξεις για την παρακολούθηση και την εκτίμηση των σχεδίων δημοσιονομικών προγραμμάτων και τη διασφάλιση της διόρθωσης του υπερβολικού ελλείμματος των κρατών μελών στη ζώνη του ευρώ (Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο & Συμβούλιο, eur-lex.europa.eu, 2013). Στόχος του Κανονισμού είναι να εξασφαλίσει κοινά δημοσιονομικά χρονοδιαγράμματα για όλα τα κράτη μέλη της ζώνης του ευρώ και κανόνες για την παρακολούθηση και αξιολόγηση των σχεδίων προϋπολογισμών των κρατών μελών από την Επιτροπή.

⁶⁶ Στην παρούσα μορφή του, το ΣΣΑ συνίσταται στα ακόλουθα μέτρα:

- 1) κανονισμός (ΕΕ) 2024/1263 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 29ης Απριλίου 2024, σχετικά με τον αποτελεσματικό συντονισμό των οικονομικών πολιτικών και την πολυμερή δημοσιονομική εποπτεία και την κατάργηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1466/97 του Συμβουλίου. Ο εν λόγω κανονισμός αποτελεί το προληπτικό σκέλος· προσδιορίζει τους κανόνες σχετικά με το περιεχόμενο, την υποβολή, την αξιολόγηση και την παρακολούθηση των ειδικών ανά χώρα μεσοπρόθεσμων δημοσιονομικών-διαρθρωτικών σχεδίων, περιγράφοντας τους στόχους δαπανών για τα κράτη μέλη εντός μιας περιόδου προσαρμογής τεσσάρων ή πέντε ετών (ανάλογα με τη διάρκεια της εθνικής κοινοβουλευτικής περιόδου).
- 2) κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1467/97 του Συμβουλίου, της 7ης Ιουλίου 1997, για την επιτάχυνση και τη διασαφήνιση της εφαρμογής της διαδικασίας υπερβολικού ελλείμματος, όπως τροποποιήθηκε από τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1056/2005 του Συμβουλίου, της 27ης Ιουνίου 2005, και τον κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 1177/2011, της 8ης Νοεμβρίου 2011 και κανονισμός (ΕΕ) 2024/1264 του Συμβουλίου, της 29^{ης} Απριλίου 2024. Ο εν λόγω κανονισμός αποτελεί το διορθωτικό σκέλος·

επιτήρηση των δημοσιονομικών πολιτικών των κρατών μελών⁶⁷ (προληπτικό σκέλος) και την αποκατάσταση των υπερβολικών ελλειμμάτων (διορθωτικό σκέλος). Το προληπτικό και το διορθωτικό σκέλος τροποποιήθηκαν περαιτέρω το 2024 (Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, 2025, σ. 2).

Δημοσιονομικό Σύμφωνο⁶⁸: Κατά τη σύνοδο του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου του Μαρτίου του 2012, υπεγράφη η ΣΣΣΔ, η δημοσιονομική συνιστώσα της οποίας είναι το Δημοσιονομικό Σύμφωνο το οποίο προβλέπει έναν «χρυσό κανόνα» του ισοσκελισμένου προϋπολογισμού, με χαμηλότερο περιθώριο του διαρθρωτικού ελλείμματος το 0,5% του ΑΕγχΠ (εάν το δημόσιο χρέος είναι χαμηλότερο από το 60% του ΑΕγχΠ, αυτό το κατώτατο όριο ανέρχεται στο 1% του ΑΕγχΠ), το οποίο θα κατοχυρώνεται στο εθνικό δίκαιο, κατά προτίμηση σε συνταγματικό επίπεδο («φρένο στο χρέος»). Σε περίπτωση που ο κανόνας αυτός δεν εφαρμόζεται ορθώς, τα κράτη μέλη προσφεύγουν εναντίον άλλων κρατών μελών ενώπιον του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, 2025, σ. 6).

3) κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 1173/2011 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 16ης Νοεμβρίου 2011, για την αποτελεσματική επιβολή της δημοσιονομικής εποπτείας στη ζώνη του ευρώ·

4) οδηγία 2011/85/ΕΕ του Συμβουλίου σχετικά με τις απαιτήσεις για τα δημοσιονομικά πλαίσια των κρατών μελών όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία(ΕΕ) 2024/1265 του Συμβουλίου, της 29ης Απριλίου 2024.

⁶⁷ Επισημαίνεται ότι, τα εθνικά μεσοπρόθεσμα δημοσιονομικά-διαρθρωτικά σχέδια πρέπει να εγκριθούν από το Συμβούλιο ενώ η λογοδοσία εντός του πλαισίου δημοσιονομικών πολιτικών διασφαλίζεται και με την ενίσχυση του ρόλου του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου, ιδίως με νέες απαιτήσεις πληροφόρησης και τη δημιουργία οικονομικού διαλόγου σε επίπεδο ολομέλειας με άλλα θεσμικά όργανα της ΕΕ. Η συμμετοχή ανεξάρτητων δημοσιονομικών οργάνων και του Ευρωπαϊκού Δημοσιονομικού Συμβουλίου (ΕΔΣ) στην αξιολόγηση της συμμόρφωσης με τους κανόνες και την παροχή συμβουλών σχετικά με τον δημοσιονομικό προσανατολισμό συμβάλλει επίσης στην ενίσχυση της διαφάνειας της μεταρρύθμισης (Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, 2025, σ. 4) που τέθηκε σε ισχύ την 30^η Απριλίου 2024.

⁶⁸ (Fiscal Compact / Treaty on Stability, Coordination and Governance, TSCG): Υπεγράφη το 2012, στην καρδιά της κρίσης χρέους και είναι διεθνής συνθήκη (όχι απλός κανονισμός/οδηγία), στην οποία συμμετείχαν τα περισσότερα κράτη-μέλη της ΕΕ. Εισάγει πιο αυστηρούς κανόνες από το ΣΣΑ: Υποχρέωση για σχεδόν ισοσκελισμένους προϋπολογισμούς (διαρθρωτικό έλλειμμα $\leq 0,5\%$ του ΑΕΠ). Αυτοί οι κανόνες πρέπει να εγγραφούν στο Σύνταγμα ή σε ισodύναμο εθνικό νόμο. Στόχος: να αποφευχθούν νέες κρίσεις, ενισχύοντας τη δημοσιονομική πειθαρχία.

Το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, έχει ως συν νομοθέτης την αρμοδιότητα του καθορισμού των λεπτομερών κανόνων για την πολυμερή εποπτεία⁶⁹ και αρμοδιότητα

⁶⁹ (άρθρο 121 παράγραφος 6 ΣΛΕΕ):

1. Τα κράτη μέλη θεωρούν τις οικονομικές τους πολιτικές θέμα κοινού ενδιαφέροντος και τις συντονίζουν στα πλαίσια του Συμβουλίου, σύμφωνα με το άρθρο 120.

2. Το Συμβούλιο, μετά από σύσταση της Επιτροπής, συντάσσει σχέδιο των γενικών προσανατολισμών των οικονομικών πολιτικών των κρατών μελών και της Ένωσης και απευθύνει έκθεση με τα πορίσματά του στο Ευρωπαϊκό Συμβούλιο.

Το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο, αποφασίζοντας με βάση την έκθεση αυτή του Συμβουλίου, συζητά τα συμπεράσματα για τους γενικούς προσανατολισμούς των οικονομικών πολιτικών των κρατών μελών και της Ένωσης.

Με βάση τα συμπεράσματα αυτά, το Συμβούλιο, διατυπώνει σύσταση όπου εκτίθενται αυτοί οι γενικοί προσανατολισμοί. Το Συμβούλιο γνωστοποιεί τη σύστασή του στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο.

3. Προκειμένου να εξασφαλισθεί στενότερος συντονισμός των οικονομικών πολιτικών και συνεχής σύγκλιση των οικονομικών επιδόσεων των κρατών μελών, το Συμβούλιο, βάσει εκθέσεων που υποβάλλει η Επιτροπή, παρακολουθεί τις οικονομικές εξελίξεις σε κάθε κράτος μέλος και στην Ένωση, καθώς και τη συνέπεια των οικονομικών πολιτικών με τους γενικούς προσανατολισμούς που αναφέρονται στην παράγραφο 2, και προβαίνει τακτικά σε συνολική αξιολόγηση.

Για τους σκοπούς αυτής της πολυμερούς εποπτείας, τα κράτη μέλη ενημερώνουν την Επιτροπή για τα σημαντικά μέτρα που λαμβάνουν στον τομέα της οικονομικής τους πολιτικής και της διαβιβάζουν όποιες άλλες πληροφορίες κρίνουν αναγκαίες.

4. Όταν διαπιστώνεται, στο πλαίσιο της διαδικασίας της παραγράφου 3, ότι η οικονομική πολιτική ενός κράτους μέλους αντιβαίνει προς τους γενικούς προσανατολισμούς της παραγράφου 2 ή ότι ενδέχεται να θέσει σε κίνδυνο την καλή λειτουργία της Οικονομικής και Νομισματικής Ένωσης, η Επιτροπή μπορεί να απευθύνει προειδοποίηση στο εν λόγω κράτος μέλος. Το Συμβούλιο, μετά από σύσταση της Επιτροπής, μπορεί να απευθύνει τις αναγκαίες συστάσεις προς το εν λόγω κράτος μέλος. Το Συμβούλιο, προτάσει της Επιτροπής, μπορεί να αποφασίσει να ανακοινώσει δημόσια τις συστάσεις του.

Στο πλαίσιο της παρούσας παραγράφου, το Συμβούλιο αποφασίζει χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η ψήφος του μέλους του Συμβουλίου που εκπροσωπεί το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος.

Η ειδική πλειοψηφία των λοιπών μελών του Συμβουλίου ορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 238, παράγραφος 3, σημείο α).

5. Ο πρόεδρος του Συμβουλίου και η Επιτροπή διαβιβάζουν έκθεση στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο για τα αποτελέσματα της πολυμερούς εποπτείας. Ο πρόεδρος του Συμβουλίου μπορεί να κληθεί να εμφανισθεί ενώπιον της αρμόδιας επιτροπής του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου, εάν το Συμβούλιο έχει ανακοινώσει δημοσία τις συστάσεις του.

6. Το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο, αποφασίζοντας μέσω κανονισμών σύμφωνα με τη συνήθη νομοθετική διαδικασία, μπορούν να θεσπίζουν λεπτομερείς κανόνες για τη διαδικασία πολυμερούς εποπτείας που αναφέρεται στις παραγράφους 3 και 4.

γνωμοδότησης αναφορικά με το παράγωγο δίκαιο για την εφαρμογή της ΔΥΕ⁷⁰. Το Κοινοβούλιο, μέσω της δυνατότητας οικονομικού διαλόγου που του παρέχει το ΣΣΑ, δύναται να καλεί την Επιτροπή, το Συμβούλιο και, κατά περίπτωση, τον Πρόεδρο του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου, τον Πρόεδρο της Ευρωομάδας και ένα κράτος μέλος, για ανταλλαγή απόψεων σχετικά με τις δράσεις τους κατά την εφαρμογή του πλαισίου.

70 (άρθρο 126 παράγραφος 14 ΣΛΕΕ):

«1. Τα κράτη μέλη αποφεύγουν τα υπερβολικά δημοσιονομικά ελλείμματα.

2. Η Επιτροπή παρακολουθεί την εξέλιξη της δημοσιονομικής κατάστασης και το ύψος του δημοσίου χρέους στα κράτη μέλη προκειμένου να εντοπίζει τις μεγάλες αποκλίσεις. Ειδικότερα, εξετάζει την τήρηση της δημοσιονομικής πειθαρχίας, με βάση τα ακόλουθα δύο κριτήρια:

α) κατά πόσον ο λόγος του προβλεπόμενου ή υφισταμένου δημοσιονομικού ελλείμματος προς το ακαθάριστο εγχώριο προϊόν υπερβαίνει μια τιμή αναφοράς, εκτός εάν:

— είτε ο λόγος αυτός σημειώνει ουσιαστική και συνεχή πτώση και έχει φθάσει σε επίπεδο παραπλήσιο της τιμής αναφοράς,

— είτε, εναλλακτικά, η υπέρβαση της τιμής αναφοράς είναι απλώς έκτακτη και προσωρινή και ο λόγος παραμένει κοντά στην τιμή αναφοράς,

β) κατά πόσον ο λόγος του δημοσίου χρέους προς το ακαθάριστο εγχώριο προϊόν υπερβαίνει μια τιμή αναφοράς, εκτός εάν ο λόγος μειώνεται επαρκώς και πλησιάζει την τιμή αναφοράς με ικανοποιητικό ρυθμό.

Οι τιμές αναφοράς ορίζονται στο πρωτόκολλο για τη διαδικασία του υπερβολικού ελλείμματος, που προσαρτάται στις Συνθήκες.

3. Εάν ένα κράτος μέλος δεν εκπληρώνει τους όρους ενός από τα κριτήρια αυτά ή αμφοτέρων των κριτηρίων, η Επιτροπή συντάσσει έκθεση. Η έκθεση της Επιτροπής λαμβάνει επίσης υπόψη το κατά πόσον το δημόσιο έλλειμμα υπερβαίνει τις δαπάνες δημοσίων επενδύσεων, καθώς και όλους τους άλλους σχετικούς παράγοντες, συμπεριλαμβανομένης της μεσοπρόθεσμης οικονομικής και δημοσιονομικής κατάστασης του κράτους μέλους.

Η Επιτροπή μπορεί επίσης να συντάξει έκθεση εάν, μολονότι εκπληρώνονται οι όροι των κριτηρίων, θεωρεί ότι υπάρχει σε ένα κράτος μέλος ο κίνδυνος υπερβολικού ελλείμματος.

4. Η Οικονομική και Δημοσιονομική Επιτροπή διατυπώνει γνώμη για την έκθεση της Επιτροπής.

5. Εάν η Επιτροπή κρίνει ότι σε κράτος μέλος υπάρχει ή μπορεί να εμφανισθεί υπερβολικό έλλειμμα, απευθύνει γνώμη στο εν λόγω κράτος μέλος και ενημερώνει σχετικά το Συμβούλιο.

6. Το Συμβούλιο, μετά από πρόταση της Επιτροπής και αφού λάβει υπόψη τυχόν παρατηρήσεις του εν λόγω κράτους μέλους, αποφασίζει, μετά από συνολική εκτίμηση, εάν υφίσταται ή όχι υπερβολικό έλλειμμα.

7. Εάν το Συμβούλιο αποφασίσει, σύμφωνα με την παράγραφο 6, ότι υπάρχει υπερβολικό έλλειμμα, απευθύνει, χωρίς αδικαιολόγητη καθυστέρηση και μετά από σύσταση της Επιτροπής, συστάσεις στο εν λόγω κράτος μέλος προκειμένου να τερματίσει την κατάσταση αυτή εντός καθορισμένου χρονικού διαστήματος. Με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 8, οι συστάσεις αυτές δεν ανακοινώνονται δημοσίως....»

Το Συμβούλιο Οικονομικών και Δημοσιονομικών Υποθέσεων (ECOFIN) (Συμβούλιο, 2004) αποτελεί το όργανο που εγκρίνει ή απορρίπτει τις φορολογικές πρωτοβουλίες. Μπορεί συνεπώς να αποτελέσει είτε φραγμό, είτε ρυθμιστή. Παρότι επισήμως λειτουργεί στη βάση της ομοφωνίας όταν η απόφαση αφορά φορολογικό ζήτημα, στην πράξη:

- Λειτουργεί με διαπραγματευτική συναίνεση, ειδικά σε τεχνικά ζητήματα.
- Η παρεμπόδιση προτάσεων μπορεί να προέλθει ακόμη και από ένα κράτος (π.χ. Ουγγαρία⁷¹ με GloBE το 2022 (van Brederode, 2022)).
- Υπάρχουν φόρουμ ανεπίσημης διαβούλευσης (Working Party on Tax Questions⁷²) που διαμορφώνουν τελικές αποφάσεις.

⁷¹ Κατά τη διάρκεια προηγούμενων συναντήσεων του Ecofin, η Ουγγαρία είχε ταχθεί υπέρ της οδηγίας για τον ελάχιστο φόρο. Όταν έγινε σαφές ότι η Πολωνία θα συμφωνούσε, ο Ούγγρος Υπουργός Οικονομικών πρότεινε η Ουγγαρία να αντιταχθεί στην οδηγία λόγω της "μεγάλης πίεσης που δέχονται οι οικονομίες και οι εταιρείες από τον πόλεμο στην Ουκρανία και τον αυξανόμενο πληθωρισμό." Πέρα από αυτή την πίεση, άλλος ένας Ούγγρος αξιωματούχος προειδοποίησε για τις δυσμενείς επιπτώσεις στην ανταγωνιστικότητα της ΕΕ και τις ενδεχόμενες απώλειες θέσεων εργασίας ως αποτέλεσμα του ελάχιστου φόρου. Στις 1 Ιουλίου 2022, η Τσεχική Δημοκρατία ανέλαβε την Προεδρία του Συμβουλίου. Οι προτεραιότητες της Προεδρίας σχετικά με τον Πυλώνα Δύο ήθελαν να συνεχιστούν οι συζητήσεις με την Ουγγαρία. Παρά την επιδίωξη της Τσεχικής Δημοκρατίας για ομοφωνία σχετικά με την οδηγία για τον ελάχιστο φόρο στο Ecofin τον Οκτώβριο, δεν υπήρχε καμία εγγύηση ότι θα είναι επιτυχής η απόπειρα ομοφωνίας. Εάν το σχέδιο για ομοφωνία δεν απέδιδε, υπήρχε χώρος στο συνταγματικό πλαίσιο της ΕΕ για να προχωρήσει η εφαρμογή της πολιτικής του ελάχιστου φόρου μέσω μιας εναλλακτικής διαδικασίας, η οποία δεν θα απαιτεί ομόφωνη απόφαση. Στο πλαίσιο της Ενισχυμένης Συνεργασίας, τα Κράτη Μέλη μπορούν να υιοθετήσουν τους κοινούς κανόνες μεταξύ μιας μικρότερης ομάδας συμμετεχουσών χωρών προκειμένου να εγκαθιδρύσουν συνεργασία μεταξύ τους. Οι διατάξεις και οι όροι ορίζονται στο άρθρο 20 ΣΕΕ και στα άρθρα 326 έως 334 ΣΛΕΕ. Σε αυτή την περίπτωση, η Ενισχυμένη Συνεργασία θα μπορούσε να αφήσει την Ουγγαρία εκτός της πανευρωπαϊκής υιοθέτησης της πολιτικής του ελάχιστου φόρου (van Brederode, 2022). Η Ουγγαρία στις 30 Νοεμβρίου 2023, δημοσίευσε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως το Νόμο για την εφαρμογή του ελάχιστου συντελεστή φορολόγησης (Hadnum, 2023).

⁷² Είναι υπεύθυνο για την προετοιμασία και παρακολούθηση πολυμερών διαπραγματεύσεων σχετικά με την πολιτική φορολογίας, τόσο εντός της ΕΕ όσο και σε διεθνές επίπεδο. Επίσης, προετοιμάζει τις συμπερασματικές δηλώσεις του Συμβουλίου σχετικά με την πολιτική φορολογίας και τις εκθέσεις ECOFIN ανά έξι μήνες για την πρόοδο που έχει γίνει στον τομέα της φορολογίας για υποβολή στο Ευρωπαϊκό Συμβούλιο (European Council & Council of the European Union, 2025).

Η πολιτική διαπραγμάτευση εντός ECOFIN καταδεικνύει ότι η ενωσιακή φορολογική πολιτική διαμορφώνεται όχι μόνο με βάση το νομικό πλαίσιο, αλλά και με όρους θεσμικής στρατηγικής και συμμαχιών συμφερόντων.

(δ) Η φορολογία ως έκφραση δημόσιας τάξης και αξιών: Παρότι η φορολογία αντιμετωπίζεται πρωτίστως ως τεχνικό εργαλείο άντλησης δημόσιων εσόδων, η ουσία και η δομή κάθε φορολογικού συστήματος αποκαλύπτουν θεμελιώδεις επιλογές δικαιοσύνης, κοινωνικής πολιτικής και πολιτισμικής ταυτότητας ενός κράτους ή μιας υπερεθνικής οντότητας όπως η ΕΕ.

Η διαφάνεια, η φορολογική ισότητα και η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής ενσωματώνονται ολοένα και περισσότερο στο ρυθμιστικό οπλοστάσιο της Ένωσης ως αξιακές επιταγές. Ενδεικτικά:

- Η ρητορική περί “φορολογικής δικαιοσύνης” συνοδεύει όλες τις στρατηγικές της Επιτροπής (π.χ. An action plan for fair and simple taxation supporting the recovery strategy (European Commission, eesc.europa.eu, 2020)).
- Η προσπάθεια ενίσχυσης της συμμόρφωσης με ηθικούς όρους καθίσταται ολοένα και πιο εμφανής (π.χ. naming & shaming λίστες μη συνεργάσιμων φορολογικών καθεστώτων).
- Η ποινικοποίηση της σοβαρής φοροδιαφυγής (μέσω της οδηγίας PIF⁷³ και της δράσης της Ευρωπαϊκής Εισαγγελίας) αποτυπώνει τη θεώρηση της φοροδιαφυγής ως απειλή για το κράτος δικαίου και τα οικονομικά συμφέροντα της ΕΕ.

Η σύγκλιση των πολιτικών κατά της φοροδιαφυγής με τα θεμελιώδη δικαιώματα και τη θεσμική συνοχή εντός ΕΕ υποδηλώνει την αναγνώριση της φορολογίας ως πυλώνα δημοκρατικής ισότητας και ενωσιακής ηθικής τάξης. Η ΕΕ προσπαθεί να εδραιώσει μια νέα «φορολογική κουλτούρα» βασισμένη:

- στην ευθύνη,
- στη διαφάνεια,
- και στην αλληλεγγύη μεταξύ κρατών και πολιτών.

⁷³ Η Οδηγία (ΕΕ) 2017/1371 (PIF) μετατρέπει ορισμένες μορφές φορολογικής απάτης σε ποινικά αδικήματα που αφορούν την προστασία του προϋπολογισμού της ΕΕ.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση μετατρέπεται από διεθνή ένωση κρατών σε φορέα συνταγματικής έννομης τάξης⁷⁴, και η φορολογία αποτελεί κρίσιμο πεδίο στο οποίο η ΕΕ παρεμβαίνει είτε μέσω εναρμόνισης, είτε μέσω ποινικών κυρώσεων προς όφελος της προστασίας των οικονομικών της συμφερόντων

3.3 Επίλογος Κεφαλαίου

Η εξέλιξη της φορολογικής πολιτικής στην Ευρωπαϊκή Ένωση αποτελεί παράδειγμα της ευρύτερης τάσης προς μια πολυεπίπεδη δημοσιονομική διακυβέρνηση, όπου τα όρια μεταξύ εθνικής κυριαρχίας και υπερεθνικής νομοθετικής αρμοδιότητας γίνονται όλο και πιο ασαφή. Από τον «Κώδικα Δεοντολογίας» του 1998 μέχρι την οδηγία BEFIT του 2023, η ΕΕ έχει επιδιώξει να περάσει από τον πολιτικό συντονισμό στην ουσιαστική κανονιστική εναρμόνιση.

Τα μη δεσμευτικά εργαλεία (όπως ο Κώδικας) διαμόρφωσαν ένα θεσμικό υπόβαθρο κοινωνικοπολιτικής αποδοχής, ανοίγοντας τον δρόμο για δεσμευτικά μέτρα όπως η ATAD και οι DAC⁷⁵. Η νομοθετική πολυπλοκότητα συνυφαίνεται με τη θεσμική ποικιλομορφία, με την Επιτροπή να διαδραματίζει τον ρόλο του πολιτικού ηγέτη και το Συμβούλιο ECOFIN να παραμένει ρυθμιστής, με τελικό λόγο. Η φορολογική συμμόρφωση έχει μετατραπεί σε αντικείμενο δημόσιας πολιτικής, και πλέον η ποινική προσέγγιση ενισχύει τις τάσεις για περαιτέρω εναρμόνιση.

Καταλήγουμε στο ότι η φορολογία δεν είναι μόνο εργαλείο εσόδων, αλλά πυλώνας ηθικής, δικαιοσύνης και αξιών στο ευρωπαϊκό οικοδόμημα. Η διαδικασία διαμόρφωσης πολιτικής, όσο και αν εμφανίζεται τεχνική, έχει τελικά συνταγματικό βάθος και κοινωνικό αντίκτυπο.

Μετάβαση σε:



⁷⁴ Υπόθεση 26/62 Van Gend en Loos, Costa/ENEL), το δίκαιο της ΕΕ αναγνωρίστηκε ως αυτοτελής έννομη τάξη με άμεση εφαρμογή και υπεροχή έναντι του εθνικού δικαίου.

⁷⁵ Οι βασικές ρυθμιστικές πράξεις (DAC1-9, ATAD I-II, PIF, AML IV-VI) δεν συνιστούν πλήρη ποινική εναρμόνιση, ωστόσο δημιουργούν ένα πλαίσιο αθροιστικής συμμόρφωσης, όπου η παράλειψη ελέγχου ή γνωστοποίησης ενδέχεται να επισύρει ποινική ευθύνη (ιδίως μέσω εθνικής μεταφοράς) (European Commission, eur-lex.europa.eu, 2025) (Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή, 2020).

Κεφάλαιο 4: Η ποινική όψη της δημοσιονομικής διακυβέρνησης στην ΕΕ

4.1 Εισαγωγή-Από τη φορολογική εναρμόνιση στην ποινική συμμόρφωση

Η Ευρωπαϊκή Ένωση εξελίσσεται διαρκώς από μια ένωση οικονομικής συνεργασίας προς μια ενωσιακή έννομη τάξη ολοένα και πιο ολοκληρωμένου πολιτικού και θεσμικού χαρακτήρα. Ένας από τους τομείς που αναδεικνύουν αυτή την εξέλιξη είναι ο τρόπος με τον οποίο η Ένωση προσεγγίζει πλέον την προστασία των δημοσιονομικών της συμφερόντων μέσω του ποινικού δικαίου.

Παραδοσιακά, το ποινικό δίκαιο θεωρούνταν αποκλειστικό πεδίο των κρατών-μελών. Η αρχή της επικουρικότητας (άρθρο 5 ΣΕΕ) και η απουσία ρητής ενωσιακής αρμοδιότητας στον τομέα της καταστολής περιορίζουν τη δράση της ΕΕ. Ωστόσο, οι ολοένα και περισσότερες διασυνοριακές μορφές οικονομικού εγκλήματος, η απάτη με ευρωπαϊκά κονδύλια, και η ανάγκη προστασίας του ενωσιακού προϋπολογισμού οδήγησαν στην υιοθέτηση σειράς πράξεων που ποινικοποιούν συμπεριφορές με ενωσιακό αντίκτυπο.

Παράλληλα, μέσω του δευτερογενούς ενωσιακού δικαίου επιχειρείται ο συντονισμός του φορολογικού δικαίου προς όφελος των υγιών δημοσιονομικών σε επίπεδο Ένωσης όπως αναλύθηκε προηγουμένως, ο οποίος **δεν οδηγεί per se σε συντονισμό της ποινικοποίησης των συμπεριφορών σε Ενωσιακό επίπεδο, επιτρέπει όμως την πρόληψη, την ανίχνευση, τη διερεύνηση ή τη δίωξη σοβαρών ποινικών αδικημάτων από τα κράτη μέλη.**

Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η Οδηγία 2019/1153 (ΕΕ) για τη θέσπιση κανόνων με σκοπό τη διευκόλυνση της χρήσης χρηματοοικονομικών και άλλων πληροφοριών για την πρόληψη, την ανίχνευση, τη διερεύνηση ή τη δίωξη ορισμένων ποινικών αδικημάτων (Ευρωπαϊκό Συμβούλιο & Κοινοβούλιο, 2019).

Περαιτέρω, πολύ σημαντική είναι η Οδηγία (ΕΕ) 2017/1371 για την προστασία των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης μέσω του ποινικού δικαίου (PIF Directive) και η ίδρυση της Ευρωπαϊκής Εισαγγελίας (EPPO) οι οποίες αποτελούν κορυφαίες θεσμικές τομές που μαρτυρούν μεταβολή προς την ποινικοποίηση πράξεων με ενωσιακό αντίκτυπο. Οι δύο νομοθετικές πράξεις, στοχεύουν στην ενίσχυση της

σύγκλισης προς ένα αποτελεσματικό και ισοδύναμο επίπεδο προστασίας⁷⁶ του Προϋπολογισμού της ΕΕ με έμφαση στην καταπολέμηση της διασυνοριακής απάτης (European Commission, European Anti-Fraud Office, 2018, p. 5). Ειδικότερα, η PIF εισάγει κοινή ελάχιστη ποινική τυποποίηση, ενώ η EPPO καθιστά εφικτή την κοινή ποινική δίωξη παραβάσεων κατά του ενωσιακού προϋπολογισμού.

Η μετατόπιση αυτή, από την εναρμόνιση κανόνων διοικητικής συνεργασίας (π.χ. DAC, ATAD) σε ποινικά ρυθμιστικά εργαλεία, συνιστά αλλαγή παραδείγματος στην ίδια τη δημοσιονομική διακυβέρνηση της ΕΕ. Το ποινικό δίκαιο δεν χρησιμοποιείται πλέον μόνο ως εργαλείο καταστολής, αλλά αναδεικνύεται σε θεσμικό εργαλείο διαμόρφωσης συμπεριφοράς, ενίσχυσης της εναρμόνισης και εμπέδωσης της εμπιστοσύνης στο ενωσιακό οικοδόμημα.

Ωστόσο, η ποινικοποίηση στο ενωσιακό πλαίσιο εγείρει θεμελιώδη ερωτήματα:

- Ποια είναι τα όρια της ενωσιακής παρέμβασης στον σκληρό πυρήνα της κρατικής κυριαρχίας;
- Είναι το ενωσιακό ποινικό δίκαιο, όπως διαμορφώνεται ως σύστημα, συμβατό με τις αρχές της νομιμότητας, της αναλογικότητας και της ασφάλειας δικαίου;
- Συνιστά η δημιουργία της Ευρωπαϊκής Εισαγγελίας υποκατάσταση της εθνικής δίωξης ή μια νέα μορφή «κοινής κυριαρχίας»;

Η παρούσα ενότητα επιχειρεί να δώσει απαντήσεις στα ανωτέρω, αναλύοντας πρώτα το νομικό περιεχόμενο και τη λειτουργία της Οδηγίας PIF, στη συνέχεια τον ρόλο και τη φύση της Ευρωπαϊκής Εισαγγελίας, και τέλος τη θεωρητική αποτίμηση του ποινικού δικαίου ως εργαλείου εναρμόνισης εντός της ενωσιακής έννομης τάξης.

4.2 Η Οδηγία PIF (2017/1371/ΕΕ): Ποινική προστασία των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης

Η Οδηγία (ΕΕ) 2017/1371 (European Parliament & Council of the European Union, 2017), γνωστή ως PIF Directive (Protection of the Union's Financial Interests), αποτελεί το πρώτο νομικά δεσμευτικό ενωσιακό κείμενο που προβλέπει την ποινική

⁷⁶ Κατ' εφαρμογή της παρ. 2, άρθρου 325 ΣΛΕΕ, «2. Τα κράτη μέλη λαμβάνουν τα ίδια μέτρα καταπολέμησης της απάτης κατά των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης με εκείνα που λαμβάνουν για την καταπολέμηση της απάτης κατά των ιδίων οικονομικών συμφερόντων.».

εναρμόνιση στον τομέα της δημοσιονομικής προστασίας και προωθεί την καθιέρωση δικονομικών θεσμών προς διευκόλυνση (α) της δίωξης συμπεριφορών που στρέφονται κατά των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης και (β) της δικαστικής συνεργασίας. Εισάγει ελάχιστους κοινούς κανόνες σχετικά με τον ορισμό εγκλημάτων⁷⁷ και ποινών για την καταπολέμηση απάτης και άλλων παράνομων δραστηριοτήτων που πλήττουν τον προϋπολογισμό της ΕΕ. Στο προοίμιο της Οδηγίας στη σκ. 5, επισημαίνεται ότι όταν «...η Επιτροπή εκτελεί τον προϋπολογισμό της Ένωσης με επιμερισμένη ή έμμεση διαχείριση, μπορεί να αναθέτει καθήκοντα εκτέλεσης του προϋπολογισμού στα κράτη μέλη ή στα λοιπά όργανα και οργανισμούς που δημιουργήθηκαν δυνάμει των Συνθηκών ή σε άλλες οντότητες ή πρόσωπα. Στην περίπτωση τέτοιας επιμερισμένης ή έμμεσης διαχείρισης, τα οικονομικά συμφέροντα της Ένωσης θα πρέπει να τυγχάνουν του ίδιου επιπέδου προστασίας με αυτού που τυγχάνουν όταν λαμβάνει χώρα άμεση διαχείριση από την Επιτροπή.».

Η PIF βασίζεται στο άρθρο 83 παρ. 2 ΣΛΕΕ⁷⁸, το οποίο παρέχει αρμοδιότητα στην Ένωση να θεσπίζει ελάχιστους κανόνες για την προσέγγιση ποινικών διατάξεων στους τομείς όπου η εναρμόνιση είναι ουσιώδης για την αποτελεσματική εφαρμογή της ενωσιακής πολιτικής. Στην περίπτωση της PIF, η πολιτική είναι η προστασία του ενωσιακού προϋπολογισμού, και συγκεκριμένα η καταπολέμηση της απάτης, διαφθοράς, υπεξαίρεσης και φορολογικής απάτης σχετικής με τον ΦΠΑ. Η τυποποίηση των αδικημάτων που σχετίζονται με τον ΦΠΑ και πλήττει τα Ενωσιακά οικονομικά συμφέροντα, αποτέλεσε αμφιλεγόμενο ζήτημα και η συμπερίληψη αυτών των αδικημάτων στην Οδηγία 2017/1371 ήταν πρωτοφανής. Ωστόσο ο ΦΠΑ είναι ενωσιακά εναρμονισμένος και αποτελεί τη βάση επί της οποίας υπολογίζονται οι

⁷⁷ Επισημαίνεται ότι παρά τις προσπάθειες της ΕΕ να εναρμονίσει τα μέτρα κατά των φορολογικών εγκλημάτων όπως οι ροές παράνομων κεφαλαίων, τα εθνικά νομικά πλαίσια διατηρούν διαφορετικές προσεγγίσεις ως προς τον τρόπο αντιμετώπισης των φορολογικών εγκλημάτων (Turksen, Yozza, Kreissl, & Rasmouki, 2023, σ. 15).

⁷⁸ Στο ά. 83, παρ.2 ΣΛΕΕ, προβλέπεται η δυνατότητα έκδοσης Οδηγιών για τη θέσπιση ελάχιστων κανόνων ουσιαστικού ποινικού δικαίου για τον ορισμό των ποινικών αδικημάτων και των κυρώσεων στον εν λόγω τομέα ενώ στο ά. 82, παρ.2 ΣΛΕΕ, προβλέπεται η δυνατότητα έκδοσης Οδηγιών για τη θέσπιση ελάχιστων κανόνων ποινικού δικονομικού δικαίου, ώστε να ενισχυθεί η αμοιβαία αναγνώριση δικαστικών αποφάσεων μέσω της εναρμόνισης.

καταβαλλόμενες στην Ένωση εισφορές από τα κράτη μέλη⁷⁹, με αποτέλεσμα να δίνεται το απαραίτητο έρεισμα⁸⁰ προκειμένου να ενταχθεί στο προστατευτικό πεδίο Ενωσιακής νομοθεσίας (Σύμβαση PIF και αργότερα Οδηγία⁸¹).

Αποτελεί συνεπώς η Οδηγία, το Ουσιαστικό Νομικό Πλαίσιο Προστασίας για την καταπολέμηση της απάτης σε βάρος των οικονομικών συμφερόντων της ΕΕ μέσω του ποινικού δικαίου. Η επιλογή Οδηγίας (και όχι Κανονισμού) αφήνει στα κράτη-μέλη περιθώριο εφαρμογής, αλλά με υποχρεωτικό στόχο την επίτευξη των προβλεπόμενων αποτελεσμάτων. Έτσι, η PIF αποτελεί ένα συνταγματικά θεμελιωμένο εργαλείο ποινικής εναρμόνισης, συνδεδεμένο με τον Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων, το κοινοτικό κεκτημένο και τις απαιτήσεις αναλογικότητας και νομιμότητας.

Η Οδηγία εισάγει ενιαίο ορισμό για τα αδικήματα που θεωρεί ότι πλήττουν τα οικονομικά συμφέροντα της Ένωσης. Αυτά περιλαμβάνουν:

- Απάτη με κονδύλια της ΕΕ, μέσω ψευδών δηλώσεων, αποκρύψεων ή παραλείψεων.
- Διαφθορά και δωροδοκία υπαλλήλων σε ενωσιακά χρηματοδοτούμενα έργα.
- Κατάχρηση κονδυλίων, όταν χρησιμοποιούνται εκτός συμβατικών υποχρεώσεων.

⁷⁹ Επισημαίνεται ότι η ζημία από τα έσοδα ΦΠΑ πλήττει άμεσα τα κράτη μέλη ενώ σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης φέρεται να είναι έμμεση/αντανακλαστική.

⁸⁰ Η άποψη αυτή επιβεβαιώνεται και από το ΔΕΕ στην Υπόθεση Tarrico C-105/14, αφού στη σκέψη 38 επισημαίνει ότι «*Το Δικαστήριο έχει επισημάνει συναφώς ότι, δεδομένου ότι οι ίδιοι πόροι της Ένωσης περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, συμφώνως προς το άρθρο 2, παράγραφος 1, της αποφάσεως 2007/436, τα έσοδα από την εφαρμογή ενιαίου συντελεστή όσον αφορά την εναρμονισμένη βάση του ΦΠΑ, η οποία καθορίζεται βάσει των κανόνων της Ένωσης, υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ, αφενός, της εισπράξεως των εσόδων από ΦΠΑ κατά τους κανόνες του εφαρμοστέου δικαίου της Ένωσης και, αφετέρου, της αποδόσεως των αναλογούντων πόρων από ΦΠΑ στον προϋπολογισμό της Ένωσης, εφόσον οποιοδήποτε κενό στην είσπραξη των εν λόγω εσόδων οδηγεί δυννητικά σε μείωση των αντίστοιχων πόρων (βλ., απόφαση Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, σκέψη 26).*» και δεν υπάρχει υποχρέωση η είσπραξη του φόρου να αφορά άμεσα τον Προϋπολογισμό της Ένωσης.

⁸¹ Αξίζει να επισημανθεί, πώς από τη διατύπωση της Οδηγίας, προκειμένου να διαπιστωθεί το αξιόποino της πράξης, υπολογίζεται και η ζημία σε βάρος των κρατών μελών, η οποία αποτελεί εθνικό έννομο αγαθό (σκ. 4 Οδηγίας).

- Σοβαρές παραβάσεις ΦΠΑ (≥ 10 εκατ. €)⁸² σε διασυνοριακές απάτες μεταξύ δύο ή περισσότερων κρατών-μελών.

Η PIF καθορίζει ότι τα κράτη-μέλη οφείλουν να θεσπίσουν:

- Αποτελεσματικές, ανάλογες και αποτρεπτικές ποινές (σκ. 15 και ά.9 Οδηγίας), με ελάχιστο μέγιστο ποινής τουλάχιστον 4 έτη για σοβαρές περιπτώσεις.
- Ευθύνη νομικών προσώπων (ά.6 Οδηγίας), σε περιπτώσεις όπου η παραβίαση διαπράχθηκε για λογαριασμό τους.
- Συνοδευτικά μέτρα, όπως αποκλεισμό από δημόσιες παροχές και συμβάσεις (ά.9), ανάκληση αδειών ή διάλυση εταιρείας.

Η επιλογή αυτή ενισχύει την πολιτική και αποτρεπτική λειτουργία του ποινικού δικαίου, προσεγγίζοντας πρότυπα συμμόρφωσης τύπου corporate compliance⁸³, με έμφαση στη συστημική ευθύνη των οργανισμών.

Η PIF δεν καταργεί ούτε αντικαθιστά τις εθνικές ποινικές διατάξεις, αλλά επιδιώκει την εναρμόνιση της ουσίας, ώστε να υπάρχει συγκρισιμότητα και επαρκής ποινική προστασία σε όλα τα κράτη-μέλη. Υποχρεώνει τα κράτη να καθορίσουν προθεσμίες παραγραφής, να διασφαλίσουν αρμοδιότητα επί διασυνοριακών πράξεων,

⁸² Η ένταξη του ΦΠΑ στην PIF ήταν πολιτικά και νομικά αμφιλεγόμενη, καθώς αγγίζει την εθνική φορολογική κυριαρχία. Ωστόσο, το ΔΕΕ αποδέχθηκε την ένταξή του ως δικαιολογημένη για λόγους προστασίας του ενωσιακού προϋπολογισμού (βλ. υπόθεση Taricco, C-105/14).

⁸³ Ο όρος "συμμόρφωση" σημαίνει την προσαρμογή σε έναν κανόνα ή εντολή. Στον ιδιωτικό τομέα η εταιρική συμμόρφωση είναι οι προσπάθειες μιας επιχείρησης να συμμορφωθεί με όλους τους εφαρμοστέους νόμους, κανονισμούς, ηθικές αρχές και πρότυπα του τομέα δραστηριοποίησης. Μακριά από τις νομικές υποχρεώσεις, η εταιρική συμμόρφωση είναι ένα ολοκληρωμένο πλαίσιο που περιλαμβάνει τις παρακάτω βασικές διαδικασίες: Κατανόηση των νόμων και κανονισμών που ισχύουν για τη βιομηχανία και τη νομική δικαιοδοσία σας. Εφαρμογή συστημάτων, πολιτικών, προγραμμάτων και διαδικασιών για τη συμμόρφωση με τις ρυθμιστικές απαιτήσεις. Εκπαίδευση των υπαλλήλων να ακολουθούν αυτές τις απαιτήσεις. Τακτική αναθεώρηση των προσπαθειών συμμόρφωσης για να είναι ενημερωμένοι για νέες εξελίξεις. Η εταιρική συμμόρφωση δεν είναι μόνο νομική υποχρέωση, αλλά αναπόσπαστο μέρος της καλής διακυβέρνησης και υπεύθυνων επιχειρηματικών πρακτικών. Είναι μια στρατηγική επένδυση που βοηθά στην προστασία των συμφερόντων της επιχείρησης, στην οικοδόμηση εμπιστοσύνης με τους ενδιαφερόμενους και ακόμη και στην απόκτηση ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος στην σύγχρονη αγορά (Titcombe, 2024).

και να εφαρμόζουν τις διατάξεις της κατά προτεραιότητα σε περιπτώσεις που εμπλέκονται ενωσιακοί πόροι.

Ωστόσο, είναι κρίσιμο να σχολιασθεί ότι στην πλειονότητα των σοβαρών περιπτώσεων απάτης ΦΠΑ συχνά συνυπάρχουν παραβάσεις άμεσης φορολογίας, π.χ. αποτελεί συχνό στοιχείο ότι με ψευδείς δηλώσεις ορίζεται μη πραγματικό φορολογικό αποτέλεσμα στα εισοδήματα ή στις δαπάνες, και επομένως η απάτη ΦΠΑ και η ποινική φοροδιαφυγή εμφανίζονται ταυτόχρονα (Ceccarelli, 2021). Η απόφαση να αποκλειστεί η αρμοδιότητα του ΕΡΡΟ για ποινικά αδικήματα σχετικά με τους εθνικούς άμεσους φόρους θα μπορούσε να επηρεάσει αρνητικά την ικανότητά της Εισαγγελίας να καταπολεμά την απάτη ΦΠΑ. Περαιτέρω, η «έννοια των στενά συνδεδεμένων αδικημάτων» αποτελεί ένα νομικό αμφιλεγόμενο ζήτημα ωστόσο θα έπρεπε να αφορά αδικήματα που περιλαμβάνουν τόσο έμμεσους, όσο και άμεσους φόρους. Η εξαίρεση των άμεσων φόρων στο άρθρο 22, παρ. 4⁸⁴ του Κανονισμού 2017/1939 δεν μπορεί παρά να είναι προβληματική⁸⁵.

4.3 Η Ευρωπαϊκή Εισαγγελία (ΕΡΡΟ): Ποινική δίωξη στο ενωσιακό επίπεδο

Η θέσπιση της Ευρωπαϊκής Εισαγγελίας με τον Κανονισμό (ΕΕ) 2017/1939 (Council of the European Union, 2017) σηματοδότησε ένα βαθύ θεσμικό ρήγμα στο παραδοσιακό σύστημα εθνικής αποκλειστικότητας στην ποινική δίωξη. Για πρώτη φορά στην ιστορία της ευρωπαϊκής ολοκλήρωσης, η ΕΕ απέκτησε αυτόνομο όργανο με καθήκοντα έρευνας, δίωξης και παραπομπής σε δίκη για εγκλήματα εις βάρος των οικονομικών της συμφερόντων (σκ. 16 Κανονισμού).

⁸⁴ «Σε κάθε περίπτωση, η Ευρωπαϊκή Εισαγγελία δεν είναι αρμόδια για αξιόποινες πράξεις που αφορούν εθνικούς άμεσους φόρους, συμπεριλαμβανομένων αξιόποινων πράξεων που συνδέονται άρρηκτα με αυτές. Η δομή και η λειτουργία της φορολογικής διοίκησης των κρατών μελών δεν θίγεται από τον παρόντα κανονισμό.».

⁸⁵ Ούτε οι προτάσεις του Κανονισμού ΕΡΡΟ ούτε η Οδηγία PIF παρέχουν κάποια τεκμηρίωση σχετικά με τους λόγους για τους οποίους, αποκλείονται αξιόποινες πράξεις σχετικές με την άμεση φορολογία. Επιπλέον, αυτό δεν είναι συνεπές με τους κανόνες και την επιχειρησιακή πρακτική που ακολουθούν οι υπηρεσίες δίωξης στα Κράτη Μέλη με αποτέλεσμα να δημιουργείται ο κίνδυνος η προσέγγιση αυτή να επηρεάσει σημαντικά την ικανότητα και την αρμοδιότητα της ΕΡΡΟ να διερευνήσει σοβαρή διασυνοριακή απάτη ΦΠΑ (Ceccarelli, 2021).

Η ΕΡΡΟ είναι μια ανεξάρτητη ευρωπαϊκή εισαγγελική αρχή (European Data Protector Supervisor, 2021), επιφορτισμένη με τη δίωξη εγκλημάτων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της Οδηγίας ΡΙΡ, όπως ορίζεται από τη Συνθήκη για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης και επισημαίνεται στη σκέψη 11 του Κανονισμού, δηλαδή:

- Απάτη με κονδύλια της ΕΕ
- Διαφθορά και δωροδοκία σε προγράμματα συγχρηματοδότησης
- Διασυνοριακή φορολογική απάτη (ιδίως ΦΠΑ)
- Συμμετοχή σε εγκληματική οργάνωση που διαπράττει τα παραπάνω

Η αρμοδιότητα της ΕΡΡΟ είναι συμπληρωματική και όχι αποκλειστική, καθώς δεν αποκλείει την εθνική δίωξη, αλλά όταν η ΕΡΡΟ αναλάβει, η εθνική εισαγγελική αρχή οφείλει να απέχει από την άσκηση δίωξης για το ίδιο αδίκημα. Η λειτουργία της Ευρωπαϊκής Εισαγγελίας βασίζεται στην αρχή της επικουρικότητας, καθώς η καταπολέμηση αδικημάτων που θίγουν τα οικονομικά συμφέροντα της Ένωσης μπορεί να επιτευχθεί καλύτερα στο επίπεδο της Ένωσης, λόγω της κλίμακας και των επιπτώσεών της (σκ. 12 Κανονισμού) και θεσπίζεται σύστημα συντρέχουσας αρμοδιότητας μεταξύ της Ευρωπαϊκής Εισαγγελίας και των εθνικών αρχών για την καταπολέμηση των εγκλημάτων που θίγουν τα οικονομικά συμφέροντα της Ένωσης, το οποίο βασίζεται στο δικαίωμα ανάληψης υπόθεσης που έχει η Ευρωπαϊκή Εισαγγελία.

Η Εισαγγελία αποτελεί αδιαίρετο οργανισμό της Ένωσης (ά. 8 Κανονισμού) που λειτουργεί ως ενιαία Εισαγγελία με αποκεντρωμένη δομή, και οργανώνεται σε κεντρικό και σε αποκεντρωμένο επίπεδο:

- Ο Ευρωπαίος Γενικός Εισαγγελέας, με έδρα το Λουξεμβούργο, ασκεί γενική εποπτεία.
- Κάθε κράτος-μέλος διαθέτει Ευρωπαίους Εισαγγελείς.
- Η έρευνα διεξάγεται από Ευρωπαίους Εισαγγελείς σε εθνικό επίπεδο (European Delegated Prosecutors), που λειτουργούν εντός του εθνικού δικαίου αλλά υπό τον έλεγχο της ΕΡΡΟ.

Η δομή αυτή συνδυάζει ενωσιακή ενότητα με εθνική κατανομή αρμοδιοτήτων, δημιουργώντας ένα υβριδικό μοντέλο «κοινής κυριαρχίας» στην ποινική καταστολή. Η λειτουργία της ΕΡΡΟ συνοδεύεται από σειρά σύνθετων ερωτημάτων:

- Συμμετοχή κρατών: Η ΕΡΡΟ ιδρύθηκε μέσω ενισχυμένης συνεργασίας (ά. 326 έως 334 ΣΛΕΕ)· δεν συμμετέχουν όλα τα κράτη-μέλη (π.χ. Ουγγαρία, Πολωνία, Σουηδία).
- Δικονομική εναρμόνιση: Η ΕΡΡΟ εφαρμόζει ενωσιακές αρχές με εθνικές διαδικασίες⁸⁶, γεγονός που οδηγεί σε διαφορές στην προστασία δικαιωμάτων, στην παραγραφή, στο εύρος ελέγχου, κ.ά.
- Εξισορρόπηση ανεξαρτησίας και λογοδοσίας: Αν και ανεξάρτητη, η ΕΡΡΟ υπόκειται στον έλεγχο του Δικαστηρίου της ΕΕ όπως προβλέπει το ά. 60 περί περιορισμών του δικαιώματος πρόσβασης⁸⁷ και στην ευθύνη ενώπιον των κρατών.

Η κριτική εστιάζει επίσης στο ότι η ΕΡΡΟ υπερβαίνει τις παραδοσιακές γραμμές αρμοδιότητας, καθώς ασκεί εξουσία τιμωρητικού χαρακτήρα, με άμεση επίπτωση στην προσωπική ελευθερία των πολιτών, γεγονός που επιβάλλει αυξημένα εχέγγυα δίκαιης δίκης (άρθρο 6 ΣΕΕ, άρθρο 47 ΧΘΔΕΕ) (σκ. 30, 80, 91, 94 Κανονισμού). Ωστόσο, θα πρέπει να επισημανθεί ότι ο Κανονισμός προβλέπει τον σεβασμό των διαφορετικών νομικών συστημάτων και παραδόσεων των κρατών μελών, όπως προβλέπεται στο ά. 67, παρ. 1 ΣΛΕΕ⁸⁸ και ως εκ τούτου καμία διάταξη του Κανονισμού δεν μπορεί να έχει σαν αποτέλεσμα την απαγόρευση στα δικαστήρια να εφαρμόσουν τις θεμελιώδεις αρχές του εθνικού δικαίου περί του δίκαιου χαρακτήρα της διαδικασίας, τις οποίες

⁸⁶ Όταν τα εθνικά δικαστήρια ελέγχουν τη νομιμότητα των εν λόγω πράξεων, δύνανται να το πράττουν βάσει του Ενωσιακού Δικαίου, συμπεριλαμβανομένου του υπ.αριθμ. 2017/1939 κανονισμού, καθώς και βάσει του εθνικού δικαίου, το οποίο εφαρμόζεται όταν κάποιο ζήτημα δεν καλύπτεται από τον κανονισμό. Το ΔΕΕ στη νομολογία του υπογραμμίζει ότι, τα εθνικά δικαστήρια θα πρέπει να υποβάλλουν πάντοτε προδικαστικά ερωτήματα στο Δικαστήριο όταν έχουν αμφιβολίες όσον αφορά το κύρος των πράξεων αυτών σε σχέση με το δίκαιο της Ένωσης. Ωστόσο, τα εθνικά δικαστήρια δεν δύνανται να υποβάλλουν στο Δικαστήριο προδικαστικά ερωτήματα σχετικά με το κύρος των διαδικαστικών πράξεων της Ευρωπαϊκής Εισαγγελίας σε ό,τι αφορά το εθνικό δικονομικό δίκαιο ή τα εθνικά μέτρα μεταφοράς των οδηγιών στο εσωτερικό δίκαιο, ακόμα και σε περίπτωση που ο 2017/1939 κανονισμός αναφέρεται σε αυτά (σκ. 88 Κανονισμού).

⁸⁷ Α. 60, παρ. 2: «...*Η Ευρωπαϊκή Εισαγγελία ενημερώνει το υποκείμενο των δεδομένων για τη δυνατότητα υποβολής καταγγελίας στον Ευρωπαϊκό Επόπτη Προστασίας Δεδομένων ή άσκησης δικαστικής προσφυγής ενώπιον του Δικαστηρίου κατά της απόφασης της Ευρωπαϊκής Εισαγγελίας.*». Επιπροσθέτως σχετικά τα ά. 61, παρ.5, ά.109, παρ. 3.

⁸⁸ «1. *Η Ένωση συγκροτεί χώρο ελευθερίας, ασφάλειας και δικαιοσύνης, με σεβασμό των θεμελιωδών δικαιωμάτων και των διαφορετικών νομικών συστημάτων και παραδόσεων των κρατών μελών.*».

εφαρμόζουν στα οικεία εθνικά συστήματα απονομής δικαιοσύνης, μεταξύ άλλων στα συστήματα του “common law”.

Η ΕΠΡΟ ξεκίνησε τη λειτουργία της τον Ιούνιο 2021 και μέχρι σήμερα έχει αναλάβει χιλιάδες υποθέσεις διασυνοριακής δημοσιονομικής απάτης, έχει εκδώσει πολλαπλά εντάλματα σύλληψης και κατάσχεσης, έχει οδηγήσει σε συλλήψεις, παραπομπές και οικονομικές ανακτήσεις εκατομμυρίων ευρώ. Η μελέτη σχετικά με την εφαρμογή του Κανονισμού ΕΠΡΟ παρέχει μια αρκετά σαφή εικόνα για την πιο φιλόδοξη πρωτοβουλία μέχρι σήμερα που αφορά την ενσωμάτωσή της στο ποινικό δίκαιο της ΕΕ (Engelhart, 2024). Επισημαίνει την ποικιλία των προσεγγίσεων που υπάρχουν στα κράτη μέλη και έτσι επιτρέπει τη σύγκριση των ποινικών διαδικαστικών συστημάτων. Όπως προκύπτει από την αξιολόγηση της εφαρμογής του Κανονισμού - παρά τη σύνθετη δομή της ΕΠΡΟ και τις μεγάλες διαφορές μεταξύ των επιμέρους ποινικών νομικών συστημάτων, η μεταφορά σε όλη την Ευρώπη υπήρξε συνολικά επιτυχής. Ωστόσο, τα προβλήματα που εντοπίστηκαν, ιδιαίτερα στα συστήματα με ανακριτική προσέγγιση, καταδεικνύουν επίσης ότι ένα υπερεθνικό ποινικό νομικό σύστημα απαιτεί έναν ελάχιστο βαθμό εναρμόνισης, ιδιαίτερα των διαδικαστικών κανόνων σύμφωνα με τους οποίους μπορεί να λειτουργήσει και της δομής των εθνικών ποινικών νομικών συστημάτων.

Η πρακτική της Ευρωπαϊκής Εισαγγελίας συμβάλλει στη συστηματική διαμόρφωση ενωσιακής ποινικής πρακτικής, με την έννοια της "πραγματικής εφαρμογής" των ενωσιακών κανόνων που καθορίζουν τις νέες ισορροπίες κράτους δικαίου και ποινικής έννομης τάξης στην ΕΕ.

4.4 Το ποινικό δίκαιο ως εργαλείο εναρμόνισης: μεταβολή νομικού παραδείγματος στην ΕΕ

Η εισαγωγή του ποινικού δικαίου στον πυρήνα της ενωσιακής πολιτικής και δη στον τομέα της δημοσιονομικής διακυβέρνησης, συνιστά ουσιώδη μεταβολή στη φύση της Ευρωπαϊκής Ένωσης ως έννομης τάξης. Δεν πρόκειται απλώς για εξειδικευμένη νομική επέκταση, αλλά για βαθύτερη θεσμική μετατόπιση, με ενοποιητικές συνέπειες.

Μέχρι πρόσφατα, η ποινική αρμοδιότητα της ΕΕ περιοριζόταν στην έμμεση επιρροή μέσω του οικονομικού δικαίου⁸⁹. Εξάλλου, σύμφωνα με τη νομολογία του ΔΕΕ, η ΕΕ δεν διαθέτει αυτοτελή αρμοδιότητα ποινικής τυποποίησης πέραν των προβλέψεων των άρθρων 82 και 83 ΣΛΕΕ.

Ωστόσο, με τη Συνθήκη της Λισαβόνας, το άρθρο 83 ΣΛΕΕ⁹⁰ κατέστησε δυνατή την εναρμόνιση ποινικών διατάξεων εφόσον αυτό απαιτείται για την

⁸⁹ Μέσω του οικονομικού και εσωτερικού δικαίου της ΕΕ (π.χ. προστασία των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης, λειτουργία της εσωτερικής αγοράς), μπορούσε έμμεσα να επηρεάσει ποινικούς κανόνες των κρατών.

⁹⁰ “1. Το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο, αποφασίζοντας σύμφωνα με τη συνήθη νομοθετική διαδικασία μέσω οδηγιών, μπορούν να θεσπίζουν ελάχιστους κανόνες για τον ορισμό των ποινικών αδικημάτων και των κυρώσεων στους τομείς της ιδιαίτερας σοβαρής εγκληματικότητας με διασυνοριακή διάσταση, η οποία απορρέει ιδίως από τη φύση ή τις επιπτώσεις των αδικημάτων αυτών ή λόγω ειδικής ανάγκης να καταπολεμούνται σε κοινή βάση.

Οι εν λόγω τομείς εγκληματικότητας είναι οι εξής: τρομοκρατία, εμπορία ανθρώπων και γενετήσια εκμετάλλευση γυναικών και παιδιών, παράνομη εμπορία ναρκωτικών, παράνομη εμπορία όπλων, ζέπλυμα χρήματος, διαφθορά, παραχάραξη μέσων πληρωμής, εγκληματικότητα στον χώρο της πληροφορικής και οργανωμένο έγκλημα.

Ανάλογα με την εξέλιξη της εγκληματικότητας, το Συμβούλιο μπορεί να εκδίδει αποφάσεις που προσδιορίζουν και άλλους τομείς εγκληματικότητας, οι οποίοι πληρούν τα κριτήρια της παρούσας παραγράφου. Αποφασίζει ομόφωνα μετά από την έγκριση του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου.

2. Όταν η προσέγγιση των νομοθετικών και κανονιστικών διατάξεων των κρατών μελών στον τομέα του ποινικού δικαίου είναι αναγκαία για την εξασφάλιση της αποτελεσματικής εφαρμογής πολιτικής της Ένωσης σε τομέα στον οποίο εφαρμόζονται μέτρα εναρμόνισης, οδηγίες μπορούν να θεσπίζουν ελάχιστους κανόνες σχετικούς με τον ορισμό των ποινικών αδικημάτων και των κυρώσεων στον εν λόγω τομέα. Οι εν λόγω οδηγίες εκδίδονται με συνήθη ή με ειδική νομοθετική διαδικασία, ίδια με εκείνη που ακολουθήθηκε κατά τη θέσπιση των εν λόγω μέτρων εναρμόνισης, με την επιφύλαξη του άρθρου 76.

3. Όταν ένα μέλος του Συμβουλίου εκτιμά ότι σχέδιο οδηγίας προβλεπόμενο στις παραγράφους 1 ή 2 θίγει θεμελιώδεις πτυχές του συστήματός του ποινικής δικαιοσύνης, μπορεί να ζητήσει να υποβληθεί το θέμα στο Ευρωπαϊκό Συμβούλιο. Στην περίπτωση αυτή, η συνήθης νομοθετική διαδικασία αναστέλλεται. Αφού συζητήσει το ζήτημα και εφόσον επιτευχθεί συναίνεση, το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο αναπέμπει, εντός τετραμήνου από την αναστολή αυτή, το σχέδιο στο Συμβούλιο, θέτοντας τέρμα στην αναστολή της συνήθους νομοθετικής διαδικασίας.

Εντός της αυτής προθεσμίας, σε περίπτωση μη συμφωνίας, και εφόσον εννέα τουλάχιστον κράτη μέλη επιθυμούν να καθιερώσουν ενισχυμένη συνεργασία βάσει του συγκεκριμένου σχεδίου οδηγίας, τα εν λόγω κράτη μέλη ενημερώνουν σχετικά το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, το Συμβούλιο και την Επιτροπή. Στην περίπτωση αυτή, η έγκριση για την καθιέρωση ενισχυμένης συνεργασίας, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 20, παράγραφος 2 της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση, και στο άρθρο 329, παράγραφος 1 της

αποτελεσματική εφαρμογή ενωσιακής πολιτικής. Έτσι, για πρώτη φορά, το ποινικό δίκαιο απέκτησε θετικό, ρυθμιστικό ρόλο στην εφαρμογή πολιτικών όπως η προστασία του προϋπολογισμού μέσω της Οδηγίας PIF.

Η μετάβαση από μια «αρνητική ενοποίηση», όπου το ΔΕΕ απλώς απέκλειε αντίθετες εθνικές ρυθμίσεις, σε «θετική ποινική εναρμόνιση» με ελάχιστα επίπεδα ποινών και κοινές αρχές, αλλάζει τη φύση της ενωσιακής έννομης τάξης.

Η υπόθεση Taricco I & II (C-105/14 (CJEU, 2014) και C-42/17⁹¹) (CJEU, curia.europa.eu, 2017) (fairtrials.org, 2018) αποτελεί σημείο-κλειδί για την κατανόηση των συγκρούσεων και της δυναμικής ανάμεσα στην ενωσιακή υποχρέωση προστασίας των οικονομικών συμφερόντων και στην εθνική συνταγματική προστασία θεμελιωδών αρχών⁹².

Το ΔΕΕ έκρινε ότι η Ιταλία, διατηρώντας προθεσμίες παραγραφής που οδηγούσαν συστηματικά σε ατιμωρησία για απάτες ΦΠΑ μεγάλης κλίμακας, παραβίαζε τις υποχρεώσεις της υπό το άρθρο 325 ΣΛΕΕ. Ωστόσο, το ιταλικό Συνταγματικό Δικαστήριο (Corte Costituzionale) έκρινε ότι η αυτόματη εφαρμογή της απόφασης του ΔΕΕ παραβιάζει την αρχή της νομιμότητας των εγκλημάτων και ποινών (lex certa).

Η ισορροπία ανάμεσα στην ενωσιακή υποχρέωση προστασίας και στο κράτος δικαίου (ως εκ τούτου και στην αρχή της νομιμότητας), επανήλθε στην κρίση του ΔΕΕ

παρούσας Συνθήκης, θεωρείται ότι χορηγήθηκε και εφαρμόζονται οι διατάξεις περί ενισχυμένης συνεργασίας.»

⁹¹ Η απόφαση Taricco II εισάγει μια εξαίρεση στην απόφαση Taricco, στο βαθμό που τα εθνικά δικαστήρια υποχρεούνται να μην εφαρμόζουν εθνικούς ποινικούς κανόνες που εμποδίζουν την επιβολή αποτελεσματικών ποινών σε περιπτώσεις απάτης, εκτός αν αυτή η μη εφαρμογή συνεπάγεται παραβίαση της αρχής της νομιμότητας.

⁹² Βλ. σχετικά, σκ. 47 C-105/14: «Σε περίπτωση που το εθνικό δικαστήριο καταλήξει στο συμπέρασμα ότι η εφαρμογή των επίμαχων εθνικών διατάξεων στον τομέα της διακοπής της προθεσμίας παραγραφής έχει ως αποτέλεσμα πράξεις που συνιστούν βαρεία απάτη να μην τιμωρούνται ποινικώς σε μεγάλο αριθμό υποθέσεων, επειδή τα εγκλήματα αυτά παραγράφονται κατά κανόνα πριν επιβληθεί η νομοθετικώς προβλεπόμενη ποινή με δικαστική απόφαση μη δυνάμενη πλέον να προσβληθεί, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι τα μέτρα που προβλέπει το εθνικό δίκαιο για την καταπολέμηση της απάτης και κάθε άλλης παράνομης δραστηριότητας θίγουντας τα οικονομικά συμφέροντα της Ένωσης, δεν μπορούν να θεωρούνται ως αποτελεσματικά και αποτρεπτικά, αντιθέτως προς τα οριζόμενα στο άρθρο 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, το άρθρο 2, παράγραφος 1, της συμβάσεως PIF καθώς και την οδηγία 2006/112, ερμηνευόμενη σε συνδυασμό με το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ.».

στην υπόθεση Taricco II, το οποίο υποχώρησε, δεχόμενο ότι εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εφαρμόσει την ενωσιακή υποχρέωση υπό την προϋπόθεση σεβασμού της συνταγματικής ταυτότητας του κράτους. Το ποινικό δίκαιο της ΕΕ δεν μπορεί να εφαρμοστεί αυτομάτως εις βάρος των εθνικών θεμελιωδών εγγυήσεων, καθιστώντας αναγκαία την ευαίσθητη ισορροπία μεταξύ ενοποίησης και συνταγματικής πολυφωνίας.

Η χρήση του ποινικού δικαίου από την ΕΕ δεν συνιστά μόνο μέσο επιβολής⁹³, αλλά αποτελεί και σύμβολο θεσμικής ωριμότητας: μια ένωση που προχωρεί στην προστασία των συμφερόντων της μέσω κυρωτικών μηχανισμών καθίσταται εγγυητής νομιμότητας. Ωστόσο, αυτή η εξέλιξη προϋποθέτει:

- Αναλογικότητα στη θέσπιση ποινών
- Ασφάλεια δικαίου
- Πλήρη σεβασμό των θεμελιωδών δικαιωμάτων (άρθρα 47-49 Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων ΕΕ)

Η πρακτική εμπειρία της ΕΡΡΟ και η εφαρμογή της ΡΙΦ δείχνουν ότι ο ενωσιακός ποινικός μηχανισμός μπορεί να συνυπάρξει με τα εθνικά συστήματα, εφόσον υφίστανται επαρκείς θεσμικές ασφαλιστικές δικλίδες και αποτελεσματικός συντονισμός.

⁹³ Παρά το ότι ο όρος «ποινικός διοικητισμός» δεν είναι καταγεγραμμένος ως επίσημη θεωρητική κατηγορία, αποδίδει επαρκώς την εντεινόμενη τάση σύγκλισης ποινικών και διοικητικών ρυθμιστικών μηχανισμών, όπως περιγράφεται έμμεσα στη θεωρία του λειτουργικού ποινικού δικαίου (*funktionales Strafrecht*) του Jacobs, η οποία αναφέρεται στη μετατροπή του ποινικού δικαίου από *ultima ratio*, δηλαδή «ύστατο μέσο τιμωρίας» για βαριά εγκλήματα, σε μηχανισμό ρύθμισης της αγοράς και των συμπεριφορών, οδηγώντας με τον τρόπο αυτό σε μια σύγχυση ή και αλληλεπικάλυψη της ποινικής καταστολής και των διοικητικών μέτρων, που εμφανίζονται με τη μορφή ρυθμίσεων, κυρώσεων, προστίμων και περιορισμών. Στην ενωσιακή διάσταση, αυτό οδηγεί σε εργαλειακή χρήση του ποινικού κανόνα ως μέσου συμμόρφωσης και όχι μόνο προστασίας αγαθών. Ο Günther Jakobs, σε απάντηση της κριτικής που δέχθηκε η αμφιλεγόμενη θεωρία του περί «Ποινικού Δικαίου του Εχθρού» (Günther, 2014, pp. 4-5), αναδεικνύει την τάση του ποινικού δικαίου να λειτουργεί προληπτικά, με λογική διοικητικών ρυθμίσεων, περιγράφοντας την τάση του ποινικού δικαίου να λειτουργεί σαν μια μορφή ρυθμιστικού μηχανισμού που παραπέμπει σε διοικητικό δίκαιο που στοχεύει στην πρόληψη και δεν έρχεται κατασταλτικά σαν τιμωρία, ονομάζοντάς το φαινόμενο «αστυνομοποίηση», ως η πλέον συναφής ελληνική απόδοση του όρου “*policification*” που χρησιμοποιεί στο άρθρο του.

4.5 Επίλογος Κεφαλαίου

Η ενίσχυση της ποινικής διάστασης της δημοσιονομικής διακυβέρνησης της Ευρωπαϊκής Ένωσης δεν αποτελεί απλώς τεχνική και θεσμική καινοτομία· συνιστά θεσμική μετατόπιση στον πυρήνα της ενοποίησης. Η Ευρωπαϊκή Ένωση, προκειμένου να διασφαλίσει την ορθή εκτέλεση του προϋπολογισμού της και να ενισχύσει την αποτελεσματικότητα της δημοσιονομικής της δράσης, υιοθετεί μηχανισμούς που ανήκουν παραδοσιακά στον «σκληρό πυρήνα» της κρατικής κυριαρχίας: την ποινική καταστολή.

Η Οδηγία PIF αποτέλεσε το πρώτο κεντρικό βήμα αυτής της μετατόπισης, καθώς θέσπισε κοινή ποινική προστασία των ενωσιακών οικονομικών συμφερόντων μέσω ελάχιστων κανόνων, οι οποίοι δεσμεύουν τα κράτη-μέλη ως προς την ουσία και τις ποινές. Η δημιουργία της Ευρωπαϊκής Εισαγγελίας (EPPO) ολοκλήρωσε αυτό το εγχείρημα, επιτρέποντας στην Ένωση να αποκτήσει λειτουργική ποινική εξουσία εντός των εθνικών εννόμων τάξεων, ένα γεγονός χωρίς ιστορικό προηγούμενο στην ευρωπαϊκή ενοποίηση.

Από τη θεωρητική σκοπιά, η μετάβαση από το διοικητικό συντονισμό (π.χ. DAC, ATAD) στην ποινική συμμόρφωση σηματοδοτεί την αναγνώριση του ποινικού δικαίου ως μέσου διακυβέρνησης. Πλέον, η ΕΕ δεν επιδιώκει μόνο τη σύγκλιση κανόνων, αλλά και τη διαμόρφωση φορολογικής, οικονομικής και διοικητικής συμπεριφοράς, βασισμένη σε κανονιστικά πρότυπα και απειλή κυρώσεων.

Η διατήρηση της ισορροπίας μεταξύ ενωσιακής ενοποίησης και σεβασμού των εθνικών συνταγματικών παραδόσεων καθίσταται κρίσιμο ζήτημα. Υποθέσεις όπως η Taricco, αλλά και η πρακτική λειτουργία της EPPO, αποδεικνύουν την ανάγκη ευελιξίας και διαρκούς θεσμικού διαλόγου, αλλά παράλληλα αναδεικνύουν και τον κρίσιμο ρόλο του ΔΕΕ.

Το ποινικό δίκαιο στην ΕΕ δεν είναι πια περιφερειακό ή συμπληρωματικό: εξελίσσεται σε εργαλείο συστημικής εναρμόνισης, με στόχο τη νομική συνοχή, την οικονομική διαφάνεια και τη διακρατική εμπιστοσύνη.

Μετάβαση σε:



Κεφάλαιο 5: Η χρήση του ποινικού δικαίου και των ποινικών κυρώσεων στην επιβολή πολιτικής και στη ρύθμιση της συμπεριφοράς

5.1 Εισαγωγή Κεφαλαίου

Η επέκταση της χρήσης του ποινικού δικαίου εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, πέρα από το παραδοσιακό του πεδίο ως *ultima ratio*, έχει διαμορφώσει ένα νέο κανονιστικό υπόδειγμα διακυβέρνησης, στο οποίο η ποινική απειλή χρησιμοποιείται ως μέσο επιβολής συμμόρφωσης και ρύθμισης της ατομικής και εταιρικής συμπεριφοράς. Το γεγονός αυτό εγείρει κρίσιμα νομικά και θεσμικά ζητήματα σχετικά με τα όρια της ποινικής παρέμβασης, την αναλογικότητα των ποινικών μηχανισμών και την ίδια τη λειτουργία του κράτους δικαίου στο ευρωπαϊκό οικοδόμημα.

Η χρήση του ποινικού δικαίου ως εργαλείου διαμόρφωσης συμπεριφοράς (*behavioural regulation*) είναι ενδεικτική, της γενικότερης μετάβασης της ΕΕ από την «ήπια» εναρμόνιση προς μια πιο δεσμευτική, κυρωτική και πειθαρχημένη έννομη τάξη. Το ποινικό δίκαιο δεν περιορίζεται πλέον στην προστασία θεμελιωδών εννόμων αγαθών, αλλά επεκτείνεται σε πεδία οικονομικής και διοικητικής φύσης, όπως η προστασία των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης (βλ. Οδηγία PIF), η καταπολέμηση της διαφθοράς και πιο πρόσφατα, η πρόληψη της φορολογικής απάτης και της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες.

Σε κάθε περίπτωση, είναι ξεκάθαρο ότι στις όποιες προσπάθειες για την εναρμόνιση των εθνικών συστημάτων τίθενται όρια: οι διαφοροποιημένες εθνικές νομοθεσίες σχετικά με τον ορισμό της φοροδιαφυγής καθιστούν δυσχερή την αποτελεσματική αντιμετώπιση των διασυνοριακών φορολογικών εγκλημάτων. Ενώ η ανταλλαγή πληροφοριών (DAC) αποτελεί κρίσιμη βάση, η έλλειψη εναρμονισμένων ορισμών φορολογικού αδικήματος καθιστά ευάλωτο το σύστημα. Στο πλαίσιο αυτό, η Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή και άλλοι φορείς προτείνουν τη δημιουργία ελάχιστου αποτελεσματικού φορολογικού συντελεστή για τα εταιρικά κέρδη (EESC, 2020).

5.2 Οι «ποινικές» αναφορές των Οδηγιών

Ιδιαίτερη σημασία αποκτά σε αυτό το πλαίσιο η Οδηγία DAC6 (EU Council Directive 2018/822), η οποία εισήγαγε το καθεστώς υποχρεωτικής αναφοράς φορολογικών

διατάξεων που ενδέχεται να συνιστούν επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό. Ενώ πρόκειται για εργαλείο διοικητικού δικαίου, η φύση της υποχρέωσης γνωστοποίησης και η συνακόλουθη έκθεση των μερών σε ποινική αξιολόγηση φανερώνει τη λειτουργία ενός «υβριδικού συστήματος συμμόρφωσης» που αγγίζει τα όρια μεταξύ διοικητικής εποπτείας και ποινικής απειλής.

Η DAC6 προσανατολίζεται στην προληπτική γνωστοποίηση διασυνοριακών φορολογικών ρυθμίσεων που παρουσιάζουν ενδείξεις «επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού». Αυτές οι ενδείξεις (γνωστές ως *hallmark indicators*) καλύπτουν ένα ευρύ φάσμα νομικών και χρηματοοικονομικών κατασκευών, που δυνητικά δύνανται να οδηγήσουν σε φορολογικά πλεονεκτήματα μέσω τεχνητών δομών, *arbitrage* νομοθεσιών, *treaty shopping* ή κατάχρησης διατάξεων. Οι διατάξεις της οδηγίας επιβάλλουν υποχρέωση αναφοράς, τόσο στους ενδιάμεσους (φορολογικούς συμβούλους, δικηγόρους, λογιστές) όσο και στους ίδιους τους φορολογούμενους, υπό ορισμένες συνθήκες. Αν και η Οδηγία αυτή επικεντρώνεται κυρίως στη διοικητική διάσταση, με την αύξηση της διαφάνειας και της πληροφόρησης, οι συχνές περιπτώσεις καταχρήσεων των ρυθμίσεων αυτών οδηγούν σε αυξανόμενη ανάγκη για ποινικοποίηση των πράξεων που συνδέονται με φοροδιαφυγή και φοροαποφυγή, ειδικά όταν περιλαμβάνουν σκόπιμες αποκρύψεις και παραλείψεις.

Αν και η DAC6 δεν προβλέπει άμεσα ποινικές κυρώσεις, η εφαρμογή της σε εθνικό επίπεδο συνοδεύεται από προβλέψεις διοικητικών ή και ποινικών κυρώσεων σε περίπτωση μη συμμόρφωσης με την υποχρέωση αναφοράς. Ειδικά σε κράτη-μέλη όπου η παρακώλυση φορολογικού ελέγχου ή η απόκρυψη πληροφοριών ερμηνεύονται ως φορολογικό αδίκημα ή ακόμα και απάτη, η μη γνωστοποίηση βάσει DAC6 δύναται να επιφέρει ποινική ευθύνη. Το γεγονός αυτό υποδεικνύει τη σύνδεση μεταξύ μηχανισμών αναφοράς και της ποινικοποίησης της μη συμμόρφωσης, ιδίως όταν τελούν υπό την προϋπόθεση πρόθεσης ή δόλου.

Η πολιτική λογική πίσω από τέτοια καθεστώτα είναι ότι η διαφάνεια από μόνη της δεν επαρκεί· απαιτείται η δημιουργία αντικινήτρων, και η ποινική απειλή καθίσταται ένα από τα πιο αποτελεσματικά μέσα συμμόρφωσης. Η συμμόρφωση δεν επιτυγχάνεται μόνο μέσω κανόνων, αλλά και μέσω του φόβου δίωξης, του ρίσκου στιγματισμού (*naming and shaming*) και της αποφυγής θεσμικής εμπλοκής με εισαγγελικές αρχές. Πρόκειται, δηλαδή, για ένα κανονιστικό μοντέλο που συνδέει τη νομική συμμόρφωση με τη ρυθμιστική ψυχολογία, όπου η ποινική ρήτρα αποκτά

χαρακτήρα «πειθαρχικού φόβου» (disciplinary deterrence)⁹⁴ ή όπως χαρακτηριστικά έγραψαν οι Polinsky και Shavell το 2005, «βέλτιστης αποτρεπτικότητας» (optimal deterrence)⁹⁵, η θεωρία της οποίας εξετάζει πώς η κυβέρνηση⁹⁶ μπορεί να επιτύχει τον στόχο της, δεδομένης της στρατηγικής ατομικής λήψης αποφάσεων.

Περαιτέρω, η ευρωπαϊκή νομοθεσία έχει αρχίσει να ενσωματώνει τακτικές για την εναρμόνιση των φορολογικών πρακτικών, με στόχο τη μείωση των φορολογικών ανταγωνισμών μεταξύ κρατών μελών και την ενίσχυση των δημόσιων εσόδων. Ένα σημαντικό βήμα σε αυτήν την κατεύθυνση ήταν η πρόταση του ελάχιστου φορολογικού συντελεστή για τις επιχειρήσεις, η οποία υπήρξε αντικείμενο συζητήσεων στην ΕΕ και προτάθηκε να θεσπιστεί μέσω της Οδηγίας για την Ελάχιστη Φορολογία των Επιχειρήσεων (Global Minimum Tax Rate, 15%). Η υιοθέτηση της πρότασης, αποτελεί ορόσημο για την ποινικοποίηση φοροαποφυγής, καθώς κάθε επιχείρηση που εκμεταλλεύεται νομικές δομές για να καταστήσει τη φορολογική της υποχρέωση κάτω από το κατώτατο όριο θα μπορεί να αντιμετωπίσει ποινικές συνέπειες, όπως ενδεχόμενη σύσταση κατηγοριών για φοροδιαφυγή και συμμετοχή σε οργανωμένα δίκτυα φορολογικής απάτης.

Αυτή η νομοθετική πρωτοβουλία σηματοδοτεί τη μετάβαση από τις παραδοσιακές διοικητικές διαδικασίες σε ένα πιο αυστηρό και συντονισμένο νομικό πλαίσιο, το οποίο ενσωματώνει και τη διάσταση του ποινικού δικαίου. Μία τέτοια προσέγγιση αυξάνει τη δυνατότητα εντοπισμού και καταστολής των περιπτώσεων φοροδιαφυγής που εκμεταλλεύονται κενά στο φορολογικό σύστημα.

⁹⁴ Στην επιβολή του νόμου, κυβερνητική επιβολή κανόνων αναφορικά με το ποινικό δίκαιο, χρηματοπιστωτικό τομέα, ανταγωνισμό, φορολογία, περιβάλλον, κ.ά., η αποτροπή (deterrence) αναφέρεται στην πρόληψη μελλοντικής κοινωνικά επιβλαβούς συμπεριφοράς (Raskolnikov, 2021, p. 179).

⁹⁵ Για παράδειγμα, όσο πιο απρόθυμος είναι κάποιος να πάρει ένα ρίσκο, τόσο καλύτερο είναι να ελέγχεται η συμπεριφορά του, χρησιμοποιώντας χαμηλότερο πρόστιμο/κύρωση και υψηλότερη πιθανότητα ανίχνευσης, παρόλο που αυτό αυξάνει το κόστος επιβολής (Polinsky & Shavell, 2005, p. 19).

⁹⁶ Η κυβέρνηση αποτρέπει τα άτομα επιβάλλοντας κυρώσεις οι οποίες παίρνουν τη μορφή είτε προστίμων, είτε φυλάκισης. Το μέγεθος των ποινών πρέπει να επιλέγεται με τρόπο που να λαμβάνει υπόψη ότι πολλές παραβάσεις δεν ανιχνεύονται και αυτό επηρεάζει την πιθανότητα με την οποία θα επιβληθεί η κύρωση. Με βάση τη θεωρία της βέλτιστης αποτρεπτικότητας, η κυβέρνηση αποφασίζει αν θα επιβάλλει κύρωση σε όλους όσοι προκαλούν συγκεκριμένη ζημία, ή σε όσους ξεπερνούν συγκεκριμένο όριο.

Παράλληλα, σε επίπεδο εσωτερικής εναρμόνισης του χρηματοοικονομικού συστήματος, η καταπολέμηση της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες (Anti-Money Laundering, AML) έλαβε νομικά χαρακτηριστικά που εφάπτονται πλέον της φορολογίας, όπως αναφέρθηκε και στο κεφάλαιο 3. Οι Οδηγίες AMLD 4 (2015/849) (European Parliament & Council, eur-lex.europa.eu, 2015), AMLD 5 (2018/843) (Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο & Συμβούλιο, eur-lex.europa.eu, 2018) και AMLD 6⁹⁷⁹⁸ (2018/1673) (Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο & Συμβούλιο, eur-lex.europa.eu, 2018) επεκτείνουν το πεδίο εφαρμογής των μέτρων κατά του ξεπλύματος ώστε να περιλαμβάνουν ως βασικά (ή υποκείμενα) αδικήματα (predicate offences)⁹⁹ τα σοβαρά φορολογικά εγκλήματα, ειδικά αυτά που σχετίζονται με διασυννοριακές ροές.

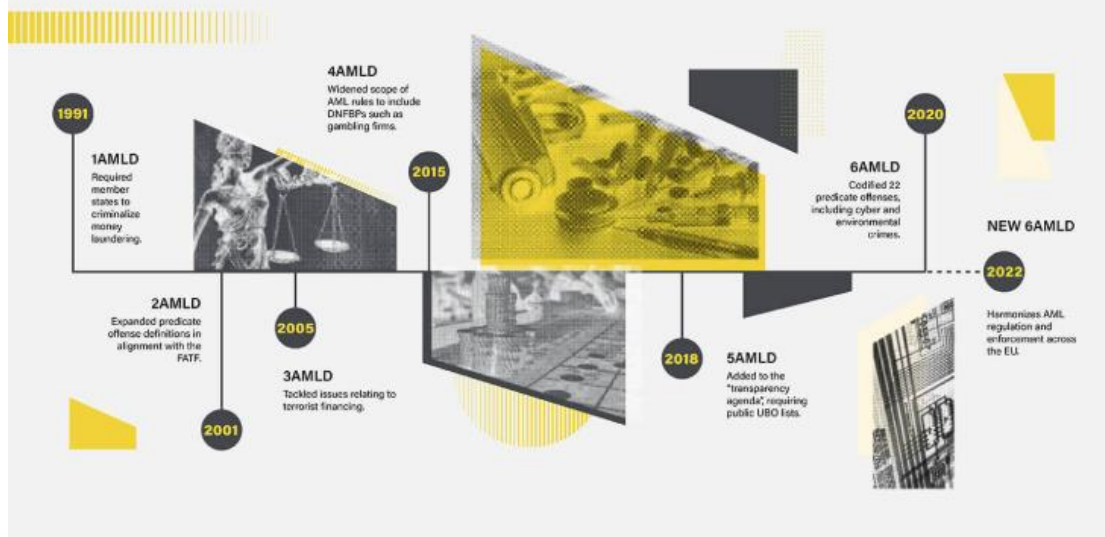
Η Οδηγία 2018/1673, στο ά. 1, παρ. 1 προβλέπει τη θέσπιση ελάχιστων κανόνων σχετικά με τον ορισμό των ποινικών αδικημάτων και των κυρώσεων στον τομέα της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες και προβλέπει ποινές σε βάρος φυσικών προσώπων (ά.5) αλλά και την ευθύνη και τις κυρώσεις νομικών προσώπων των ά.7 και 8.

⁹⁷ Η οδηγία της ΕΕ 2018/1673, που εκδόθηκε τον Νοέμβριο του 2018, δημιούργησε μια νέα βάση για το ποινικό δίκαιο της ΕΕ σχετικά με την καταπολέμηση της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας. Οι χώρες μέλη της ΕΕ υποχρεώθηκαν να την ενσωματώσουν στην εθνική νομοθεσία μέχρι τις 3 Δεκεμβρίου 2020, με τον ιδιωτικό τομέα να υποχρεούται να κάνει τις απαραίτητες αλλαγές μέχρι τις 3 Ιουνίου 2022. Αυτή η οδηγία είναι ευρέως γνωστή στον τομέα των χρηματοοικονομικών υπηρεσιών ως η 6η Οδηγία κατά της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας (6AMLD). Ωστόσο, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή τώρα θεωρεί αυτή την οδηγία ως μια αυτόνομη ρύθμιση (COMPLY ADVANTAGE, 2024).

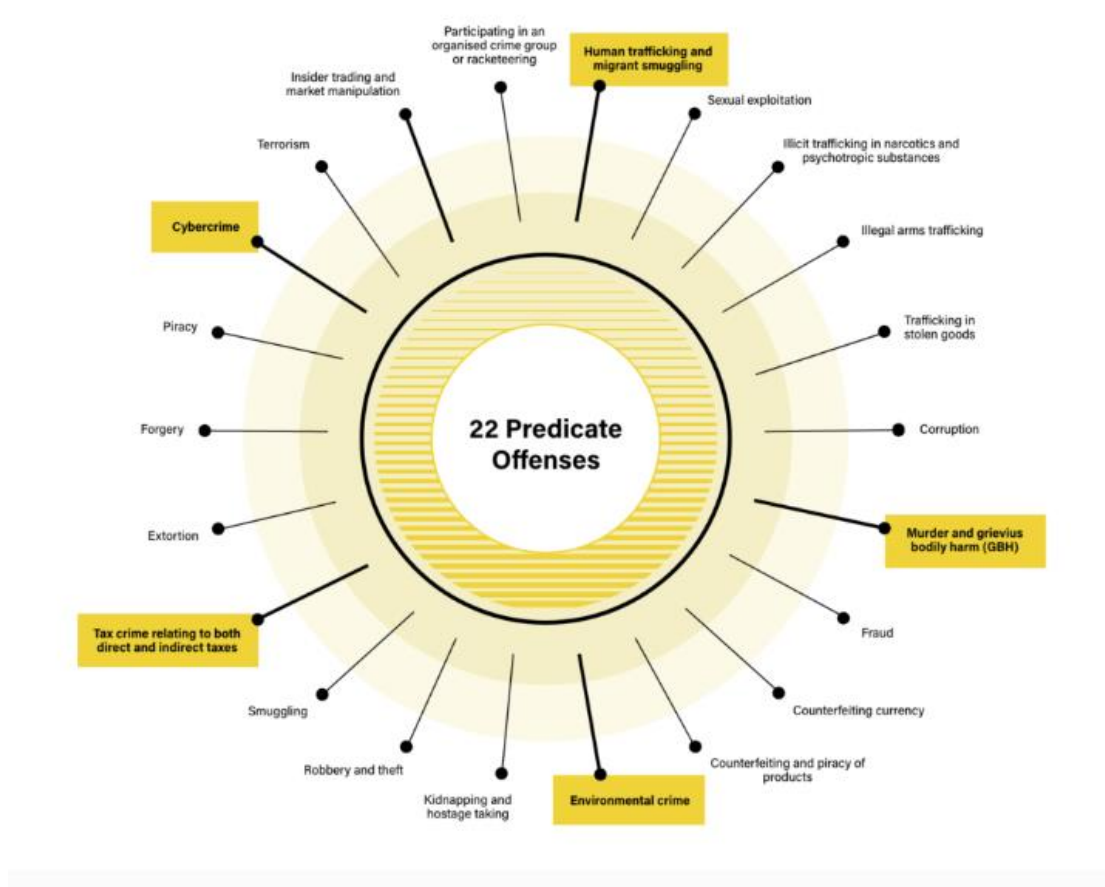
⁹⁸ Στη σκ. 10 της Οδηγίας αποσαφηνίζεται ότι αυτή δεν εφαρμόζεται στη νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες όσον αφορά την περιουσία που προέρχεται από ποινικά αδικήματα που επηρεάζουν τα οικονομικά συμφέροντα της Ένωσης, καθώς η περίπτωση αυτή διέπεται από ειδικούς κανόνες, όπως αυτοί προβλέπονται στην οδηγία (ΕΕ) 2017/1371 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου

⁹⁹ Τα αδικήματα αυτά αποτελούν την προϋπόθεση για την τέλεση ή στοιχειοθέτηση ενός άλλου, παρακολουθηματικού εγκλήματος. Κλασικό παράδειγμα αποτελεί το ξέπλυμα χρήματος: για να στοιχειοθετηθεί, πρέπει τα χρήματα να προέρχονται από προηγούμενη εγκληματική δραστηριότητα (π.χ. διακίνηση ναρκωτικών, δωροδοκία, απάτη). Εκείνα τα εγκλήματα ονομάζονται «βασικά» ή «υποκείμενα».

EU AMLDs: A History



Εικόνα 1 Η ιστορία των Οδηγιών της ΕΕ για το "ξέπλυμα" μαύρου χρήματος (COMPLY ADVANTAGE, 2024)



Εικόνα 2 Οι 22 ποινικές αδικοπραξίες για την ξέπλυμα χρημάτων που ενοποιούνται στην 6AMLD

Η νομοθετική αυτή μεταβολή συνιστά σαφή ποινικοποίηση της φορολογικής παραβατικότητας¹⁰⁰. Οι εταιρείες, οι τραπεζικοί οργανισμοί και οι πάροχοι υπηρεσιών υποχρεούνται σε προληπτικό έλεγχο πελατών (due diligence) και σε αναφορά ύποπτων δραστηριοτήτων όταν αυτές ενδέχεται να υποκρύπτουν φοροδιαφυγή. Η αποτυχία να ενεργήσουν σύμφωνα με τις υποχρεώσεις αυτές μπορεί να επιφέρει ποινικές ευθύνες για ξέπλυμα.

Η AMLD 6 επισημαίνει μάλιστα ρητά ότι τα κράτη-μέλη οφείλουν να εξασφαλίζουν ότι το σοβαρό φορολογικό αδίκημα εμπίπτει στην κατηγορία των βασικών εγκλημάτων (predicate offences) και να καθορίζουν ποινές που να είναι αποτελεσματικές, ανάλογες και αποτρεπτικές (σκ.22, ά.5,α.8). **Αυτό έχει οδηγήσει σε αναδιάρθρωση ποινικών κωδίκων σε αρκετές χώρες, προκειμένου να ενταχθεί η φοροδιαφυγή ως βασικό στοιχείο στη δομή της ποινικής ευθύνης για ξέπλυμα.**

Η ενσωμάτωση φορολογικών αδικημάτων στη δομή της ποινικής καταστολής για νομιμοποίηση εσόδων υποδηλώνει μια Ενωσιακή θεσμική στρατηγική πολλαπλής πρόληψης: η ενωσιακή έννομη τάξη δεν επιδιώκει μόνο να καταστείλει το ξέπλυμα «παραδοσιακής εγκληματικότητας», αλλά και να καταστήσει τη φοροδιαφυγή κεντρικό πυλώνα του ποινικού ελέγχου της οικονομίας. Αυτή η επιλογή έχει διπλή στόχευση: αφενός τη θεσμική ενοποίηση των μηχανισμών καταστολής, αφετέρου τη ριζική αλλαγή του κινήτρου συμμόρφωσης σε διεθνές και διακρατικό επίπεδο.

5.3 Η αποτροπή της συμπεριφοράς μέσω της ποινικοποίησής της

Η συμμόρφωση δεν παρουσιάζεται πλέον ως αποτέλεσμα ατομικής αξιολόγησης νομικής υποχρέωσης, αλλά ως προϊόν φόβου νομικής ευθύνης και κοινωνικής έκθεσης, με βάση τη δεδομένη αποστροφή στον κίνδυνο του καθενός και την ωφέλεια που αποκομίζει από την ενδεχόμενη παράβαση του δικαίου, όπως αναλύθηκε και παραπάνω. Ο σύγχρονος ρυθμιστικός μηχανισμός βασίζεται στην υπόθεση ότι οι ιδιώτες και κυρίως οι οικονομικά δραστήριοι, δεν επηρεάζονται από ηθικά

¹⁰⁰ Στη σκ. 8 επισημαίνεται ότι τα φορολογικά εγκλήματα που αφορούν την άμεση και την έμμεση φορολογία θα πρέπει να καλύπτονται από τον ορισμό της εγκληματικής δραστηριότητας, σύμφωνα με τις αναθεωρημένες συστάσεις της FATF. Δεδομένου ότι **τα διάφορα φορολογικά εγκλήματα μπορεί να συνιστούν σε κάθε κράτος μέλος εγκληματική δραστηριότητα που τιμωρείται με τις κυρώσεις που αναφέρονται στην παρούσα οδηγία, οι ορισμοί των φορολογικών εγκλημάτων μπορεί να διαφέρουν στο εθνικό δίκαιο χωρίς να επιδιώκεται η εναρμόνιση των ορισμών μέσω της Οδηγίας.**

επιχειρήματα ή κανόνες δικαίου, αλλά από ποσοτικά μετρήσιμα ρίσκα: χρηματικά πρόστιμα, απώλεια αδειών, φυλάκιση, αποκλεισμός από δημόσιες συμβάσεις, θέση υπό δικαστική εποπτεία ή ακόμα και δικαστική διαταγή εκκαθάρισης. Εν προκειμένω, η τιμωρία λειτουργεί ως εργαλείο οικονομικού σχεδιασμού.

Αυτό το σχήμα προσέγγισης της φορολογικής συμμόρφωσης θυμίζει έντονα το μοντέλο που η θεωρία ονομάζει «regulatory deterrence»¹⁰¹¹⁰²: ένα θεσμικό πλαίσιο που ποινικοποιεί όχι μόνο τις βλάβες αλλά και τις επιλογές κινδύνου, όπου ο σκοπός του ποινικού νόμου δεν είναι η ηθική αποδοκιμασία αλλά η αλλαγή της συμπεριφοράς μέσω απειλής. Η DAC6 και οι AML οδηγίες εντάσσονται με σαφήνεια σε αυτή τη λογική.

Η ενσωμάτωση αυτών των μηχανισμών σε εθνικά δίκαια δημιουργεί, ωστόσο, ένα πλαίσιο θεσμικής πίεσης προς τους πολίτες και τις επιχειρήσεις. Η απλή συμμετοχή σε διασυνοριακές φορολογικές συναλλαγές ενδέχεται να οδηγήσει σε προληπτική στόχευση¹⁰³, αναφορά, εξέταση και ενδεχομένως σε κατασταλτικές ενέργειες, χωρίς να έχει διαπιστωθεί τελεσίδικα κάποια παράνομη πράξη. Όπως αναφέρουν οι (Turksen, Yozza, Kreissl, & Rasmouki, 2023, σσ. 10-11) οι δημόσιες αρχές βασίζονται στα υποβαλλόμενα έγγραφα, όπως οι φορολογικές δηλώσεις, προκειμένου να βρουν αποδείξεις για πιθανό φορολογικό έγκλημα και αυτή η απαίτηση τακτικής τυπικής γραφειοκρατικής ανταλλαγής γραπτών δηλώσεων μεταξύ φορολογουμένων και κρατικών αρχών καθιστούν τα «φορολογικά εγκλήματα», ιδιαίτερα στη φύση και την αναγνώρισή τους¹⁰⁴. Αυτό εγείρει ερωτήματα αναλογικότητας και συμβατότητας με τα θεμελιώδη δικαιώματα: ιδίως με την αρχή της τεκμηρίωσης της ενοχής (presumption of

¹⁰¹ Η οικονομικά προσανατολισμένη γραφή για τη δημόσια επιβολή του νόμου, χρονολογείται από τις συνεισφορές του Montesquieu (1748), του Beccaria (1767) και του Bentham (1789). Η επαναφορά του ζητήματος της οικονομικής αξιολόγησης στους τρόπους επιβολής του νόμου έγινε στα τέλη της δεκαετίας του 1960, από τον Becker (1968) (Polinsky & Shavell, 2005, p. 3).

¹⁰² Η τιμωρία μιας συμπεριφοράς θα μειώσει τις παραβιάσεις τόσο από τον παραβάτη (ειδική αποτροπή) όσο και από εν δυνάμει παραβάτες (γενική αποτροπή). Αυτή η άποψη έχει υποστηριχθεί από την οικονομική θεωρία, η οποία εξετάζει την τιμωρία με όρους κόστους και έχει εξηγήσει τη συμμόρφωση με όρους ισορροπίας κόστους-οφέλους.

¹⁰³ Εξαιτίας της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών, υποχρεωτικών δηλώσεων διασυνοριακών συναλλαγών, αναφορών υπόπτων συναλλαγών ή ακόμα και λόγω προληπτικής στοχοποίησης.

¹⁰⁴ Κρίσιμο είναι να επισημανθεί ότι στα εγκλήματα αυτά απουσιάζει η έννοια του θύματος, ωστόσο υπάρχει παραβίαση των προσδοκιών του κράτους και ζημία του κρατικού προϋπολογισμού (Turksen, Yozza, Kreissl, & Rasmouki, 2023, σ. 11).

innocence)¹⁰⁵, την αρχή της αναλογικότητας¹⁰⁶, και την απαγόρευση καταναγκαστικής αυτοενοχοποίησης (nemo tenetur se ipsum accusare) (ά.6 ΕΣΔΑ)¹⁰⁷.

Το παράδειγμα της DAC6 είναι χαρακτηριστικό: η υποχρέωση αναφοράς μιας διάταξης που ενδέχεται να θεωρηθεί «επιθετικός σχεδιασμός» δημιουργεί ένα καθεστώς διοικητικής επισφάλειας για τον φορολογούμενο. Επιπλέον, η κατηγοριοποίηση μιας εντελώς νόμιμης πράξης ως "ύποπτης" αρκεί για να πυροδοτήσει αλυσιδωτές συνέπειες στο επίπεδο της φορολογικής, κανονιστικής ή και ποινικής αντιμετώπισης. Εδώ διαπιστώνεται ένα φαινόμενο προληπτικής ποινικοποίησης, κατά το οποίο ο φορολογικός μηχανισμός δρα ως φορέας επιβολής ενός κανονιστικού προτύπου διαφάνειας και συμμόρφωσης, ανεξαρτήτως υπαρκτής παρανομίας.

Πρόκειται για μια μορφή «διοικητικής ποινικοποίησης» που εμφανίζεται ως απόκλιση από το κλασικό ποινικό μοντέλο, που βασίζεται στη σαφήνεια, την αιτιώδη σύνδεση και τη βλάβη. Στο νέο μοντέλο, ο νόμος στοχεύει στην αποτροπή μέσω κινήτρων και πιέσεων, εγκαταλείποντας την ιδέα της καθαρής τιμωρίας προς ένα μοντέλο συμμόρφωσης μέσω της απειλής της τιμωρίας (compliance through fear of enforcement). Εν προκειμένω, η ποινική κύρωση παύει να είναι το έσχατο μέσο· μετατρέπεται σε αναγκαία πρόβλεψη μιας ευρύτερης στρατηγικής πολιτικής ελέγχου.

Αυτό συνδέεται άρρηκτα με την έννοια της πολιτικοποίησης του ποινικού δικαίου. Όταν το ποινικό δίκαιο δεν περιορίζεται στη ρύθμιση αντικειμενικά επικίνδυνων ή ηθικά αποδοκιμαστέων συμπεριφορών, αλλά χρησιμοποιείται για να παραγάγει επιθυμητές κοινωνικές, οικονομικές ή θεσμικές συμπεριφορές, τότε λειτουργεί ως εργαλείο πολιτικής. Σε αυτή την προοπτική, δεν είναι το έγκλημα που

¹⁰⁵ Ά. 48 ΧΘΔΕΕ: **Τεκμήριο αθωότητας και δικαιώματα της υπεράσπισης**

1. Κάθε κατηγορούμενος τεκμαίρεται ότι είναι αθώος μέχρι αποδείξεως της ενοχής του σύμφωνα με τον νόμο.

2. Διασφαλίζεται ο σεβασμός των δικαιωμάτων της υπεράσπισης σε κάθε κατηγορούμενο.

¹⁰⁶ Ά. 52 ΧΘΔΕΕ: **Εμβέλεια και ερμηνεία των δικαιωμάτων και των αρχών**

1. Κάθε περιορισμός στην άσκηση των δικαιωμάτων και ελευθεριών που αναγνωρίζονται στον παρόντα Χάρτη πρέπει να προβλέπεται από το νόμο και να σέβεται το βασικό περιεχόμενο των εν λόγω δικαιωμάτων και ελευθεριών. Τηρουμένης της αρχής της αναλογικότητας, περιορισμοί επιτρέπεται να επιβάλλονται μόνον εφόσον είναι αναγκαίοι και ανταποκρίνονται πραγματικά σε στόχους γενικού ενδιαφέροντος που αναγνωρίζει η Ένωση ή στην ανάγκη προστασίας των δικαιωμάτων και ελευθεριών των τρίτων.

¹⁰⁷ Βλ. χαρακτηριστικά, Υπόθεση ΕΔΔΑ, Saunders κατά Ηνωμένου Βασιλείου (1996) (ECHR, 1996).

διαμορφώνει τον ποινικό κανόνα, αλλά το πολιτικό ζητούμενο που επιβάλλει τον ποινικό έλεγχο.

Η χρήση του ποινικού εργαλείου στη φορολογική συμμόρφωση δεν επιδιώκει να εξαλείψει μόνο την παρανομία· στοχεύει στην ομοιογενοποίηση της συμπεριφοράς, στην επιβολή προτύπων, και στην αποτροπή όχι μόνο πράξεων αλλά και κινήτρων. Η «πειθώ μέσω απειλής» αντικαθιστά τη νομική πεποίθηση (*opinion juris*), το αίσθημα δηλαδή για το τι συνιστά δίκαιη ενέργεια και τι όχι, και το δικαίωμα υπεράσπισης μετατρέπεται συχνά σε προσπάθεια αναστροφής μιας ήδη επιβληθείσας «ποινικής» ταυτότητας. Εξάλλου, όπως έχει επισημανθεί από θεωρητικούς όπως ο Nils Christie, «η υπερβολική χρήση της ποινικής εξουσίας ως μηχανισμού ρύθμισης έχει την τάση να σιωπά τους άμεσα εμπλεκόμενους και να καθιστά τη σύγκρουση «περιουσία» άλλων¹⁰⁸» (Bean, 2003, pp. 198-211).

Αυτό δεν σημαίνει ότι η χρήση ποινικών μέσων είναι *per se* αυθαίρετη ή καταχρηστική. Η καταπολέμηση της επιθετικής φοροδιαφυγής, της μεταφοράς κεφαλαίων και της οικονομικής απάτης πράγματι απαιτεί μηχανισμούς ελέγχου υψηλής αποτρεπτικότητας. Όμως, όταν η απειλή γίνεται σύστημα και όχι εξαίρεση, όταν η πιθανότητα δίωξης υποκαθιστά την καταστολή, τότε μπορεί να τεθεί σε αμφισβήτηση η συμβατότητα της ποινικής πολιτικής με το κράτος δικαίου και τα ανθρώπινα δικαιώματα.

Η υιοθέτηση ποινικών μηχανισμών ρύθμισης της φορολογικής και οικονομικής συμπεριφοράς εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εντάσσεται σε ένα ευρύτερο ιστορικό και θεσμικό μετασχηματισμό, ο οποίος μεταφέρει το βάρος της συμμόρφωσης από την ηθική και την προσωπική υπευθυνότητα, στον πειθαρχικό έλεγχο μέσω του φόβου κυρώσεων. Το φαινόμενο αυτό, που έχει αναπτυχθεί εντονότερα τις τελευταίες δύο δεκαετίες, δεν είναι ούτε τυχαίο ούτε αποσπασματικό· συνδέεται με τη σταδιακή οικοδόμηση μιας ευρωπαϊκής έννομης τάξης, που επιδιώκει να διασφαλίσει την αποτελεσματικότητα των πολιτικών της, μέσω της κανονιστικής επιβολής και την βιωσιμότητα της ενιαίας εσωτερικής αγοράς.

Η φορολογική συμμόρφωση δεν θεωρείται πλέον αποκλειστικά πεδίο διοικητικής συνεργασίας και ορθής πρακτικής, αλλά υπόκειται σε ποινικές απειλές, κυρώσεις και μηχανισμούς στοχοποίησης. Το γεγονός ότι η DAC6 μπορεί να οδηγήσει σε ποινική δίωξη λόγω μη αναφοράς, ή ότι η συμμετοχή σε ύποπτη οικονομική

¹⁰⁸ Υπό την έννοια της εκμετάλλευσης της σύγκρουσης από τους δικηγόρους.

συναλλαγή μπορεί να χαρακτηριστεί νομιμοποίηση εσόδων¹⁰⁹, μεταφέρει τον διάλογο περί νομιμότητας, στο πεδίο της προκατασταλτικής καταγραφής και της κατασκευής μιας εν δυνάμει «παραβατικής ταυτότητας» του υποκειμένου, ανεξαρτήτως καταδίκης.

Από θεσμική άποψη, πρόκειται για επέκταση της αρμοδιότητας της ΕΕ μέσω ποινικών οδών, κατά τρόπο που ενίοτε αγγίζει τα όρια της συνταγματικής νομιμοποίησης. Ειδικά στο πλαίσιο του άρθρου 83 ΣΛΕΕ, το οποίο παρέχει τη δυνατότητα θέσπισης ελάχιστων ποινικών προτύπων όταν απαιτείται για την αποτελεσματική εφαρμογή πολιτικής, αναδεικνύεται ο κίνδυνος εργαλειακής χρήσης του ποινικού δικαίου - δηλαδή χρήσης όχι ως εσχάτου μέσου καταστολής, αλλά ως συνήθους εργαλείου ρύθμισης.

Ο προβληματισμός αυτός εντείνεται όταν το ποινικό δίκαιο αξιοποιείται ως μέσο επιβολής αξιών ή προτύπων πολιτικής. Η ιδέα ότι ο πολίτης ή η επιχείρηση πρέπει να ευθυγραμμιστεί όχι απλώς με τον νόμο, αλλά με το προβαλλόμενο πρότυπο «καλής φορολογικής συμπεριφοράς» (good tax governance), οδηγεί σε αντικατάσταση της αρχής της νομιμότητας, *nullum crimen, nulla poena sine lege*¹¹⁰, με την αρχή της κανονιστικής ηθικής. Το ίδιο το ενωσιακό κανονιστικό πλαίσιο (π.χ. το Tax Good Governance Framework της Επιτροπής, οι μαύρες λίστες για τις offshores, η ρητορική περί “tax shaming”) ενισχύουν την ηθικοποίηση του οικονομικού κινδύνου.

Η θεσμική λύση στο ενωσιακό επίπεδο οφείλει να είναι ισορροπημένη: από τη μια, να παρέχει εργαλεία για την αποτελεσματική καταπολέμηση της φορολογικής απάτης και της νομιμοποίησης εσόδων, και από την άλλη, να εξασφαλίζει ότι το ποινικό δίκαιο χρησιμοποιείται με αναλογικότητα, διαφάνεια και πλήρη προστασία των θεμελιωδών δικαιωμάτων. Για να διασφαλιστεί αυτό, απαιτείται:

- Πλήρης αιτιολόγηση της ποινικοποίησης στο εκάστοτε πεδίο πολιτικής
- Καθορισμός σαφών και προβλέψιμων νομικών ορίων σύμφωνα με την αρχή *n.c.n.p.s.l*
- Εξωτερικός και ανεξάρτητος έλεγχος της εφαρμογής των κανόνων (δικαστική εποπτεία, λογοδοσία θεσμών)

¹⁰⁹ Ά.25^α «Κυρώσεις»: Τα κράτη μέλη θεσπίζουν τους κανόνες για τις κυρώσεις που επισύρουν οι παραβάσεις των εθνικών διατάξεων που εκδίδονται δυνάμει της παρούσας οδηγίας και όσον αφορά το άρθρο 8αα, το άρθρο 8αβ και το άρθρο 8αγ, και λαμβάνουν κάθε αναγκαίο μέτρο για να εξασφαλίσουν την εφαρμογή τους. Οι προβλεπόμενες κυρώσεις είναι αποτελεσματικές, αναλογικές και αποτρεπτικές.

¹¹⁰ Εδώ η υποχρέωση συμμόρφωσης είναι τυπική και αντικειμενική σε αντίθεση με την κανονιστική ηθική, όπου η συμμόρφωση γίνεται με βάση το τι είναι ηθικά σωστό.

- Σεβασμός στη διαφοροποίηση μεταξύ ηθικής καταδίκης¹¹¹ και νομικής ευθύνης¹¹²

5.4 Επίλογος Κεφαλαίου

Σε αυτό το πλαίσιο, η συμμόρφωση μέσω του φόβου της δίωξης μπορεί να επιτύχει προσωρινά αποτελέσματα· μακροπρόθεσμα, όμως, διαβρώνει τη θεσμική εμπιστοσύνη και οδηγεί σε υπερβολική ρύθμιση και σε μια κατάσταση όπου ο πολίτης συμμορφώνεται όχι με τον νόμο, αλλά με την απειλή του.

Συνοψίζοντας, η ποινική διάσταση της ενωσιακής πολιτικής συμμόρφωσης έχει επιτελέσει σημαντικό έργο: ανέδειξε τις ποινικές πτυχές της δημοσιονομικής ακεραιότητας και ενίσχυσε τον ρόλο των κρατών στη δίωξη διασυνοριακής φορολογικής απάτης. Ωστόσο, για να παραμείνει συμβατή με το κράτος δικαίου, οφείλει να συνοδεύεται από θεσμικά αντίβαρα και εγγυήσεις αναλογικότητας.

Μετάβαση σε:



Κεφάλαιο 6: Νομικές και Πολιτικές τάσεις

6.1 Εισαγωγή Κεφαλαίου

Η χρήση του ποινικού δικαίου ως εργαλείου φορολογικής συμμόρφωσης και της προστασίας των δημοσιονομικών συμφερόντων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όπως αναλύθηκε στα προηγούμενα κεφάλαια, δεν αποτελεί μια απομονωμένη εξέλιξη στο θεσμικό οικοδόμημα της Ένωσης, αλλά αντιθέτως εντάσσεται σε ένα ευρύτερο και ολοένα επιταχυνόμενο σύνολο νομικών και πολιτικών μετατοπίσεων. Η επέκταση της ποινικής ρύθμισης σε πεδία που έως πρόσφατα αντιμετωπίζονταν ως αποκλειστικής εθνικής αρμοδιότητας, όπως η φορολογική πολιτική, αποκαλύπτει τάσεις που εγείρουν θεμελιώδη ερωτήματα για τη φύση της ευρωπαϊκής ενοποίησης, τη λειτουργία της

¹¹¹ Υπό την έννοια της κοινωνικής ή προσωπικής αποδοκιμασίας μιας πράξης, η οποία βασίζεται σε αξίες, πεποιθήσεις, ήθη και το κοινό περί δικαίου αίσθημα.

¹¹² Υπό την έννοια της ένταξης μίας πράξης σε συγκεκριμένο κανόνα δικαίου.

αρχής της επικουρικότητας, την εγγύηση του κράτους δικαίου και τη βιωσιμότητα μιας ενιαίας ποινικής πολιτικής σε ένα πολυεπίπεδο σύστημα.

6.2 Η ποινικοποίηση της απάτης κατά των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης: αναγκαιότητα ή υπέρβαση;

Η θεμελιώδης αρχή της επικουρικότητας, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 5 της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση, αποτελεί θεσμικό όριο στην άσκηση των αρμοδιοτήτων της Ένωσης. Σύμφωνα με αυτή, η ΕΕ μπορεί να αναλαμβάνει δράση στους τομείς που δεν εμπίπτουν στην αποκλειστική της αρμοδιότητα, μόνο εφόσον οι στόχοι της εν λόγω δράσης δεν μπορούν να επιτευχθούν επαρκώς από τα κράτη μέλη και μπορούν να επιτευχθούν καλύτερα σε επίπεδο Ένωσης. Η μεταφορά ρυθμιστικής εξουσίας στον τομέα της ποινικής δικαιοσύνης, με πρόσχημα την ανάγκη προστασίας του ενωσιακού προϋπολογισμού, γεννά το ερώτημα εάν αυτή η μεταφορά αποτελεί αναγκαία ενίσχυση της ενωσιακής αρμοδιότητας ή, αντιθέτως, μια υπέρβαση της εντολής, που έχουν τα κράτη αναθέσει στην ΕΕ.

Η υιοθέτηση της Οδηγίας PIF και η ίδρυση της Ευρωπαϊκής Εισαγγελίας, όπως αναλύθηκε προηγουμένως, συνιστούν εφαρμογές του άρθρου 83 παράγραφος 2 ΣΛΕΕ, το οποίο προβλέπει την δυνατότητα θέσπισης ελάχιστων κανόνων στο ποινικό δίκαιο όταν αυτό είναι αναγκαίο για την αποτελεσματική εφαρμογή πολιτικής της ΕΕ. Όμως η επιβολή ποινικών διατάξεων για φορολογικά ζητήματα, τα οποία κατ' αρχήν ανήκουν στην άμεση αρμοδιότητα των κρατών και διαμορφώνονται με βάση πολιτικές και δημοσιονομικές επιλογές μείζονος εθνικής σημασίας, θα μπορούσε να εγείρει την υποψία ότι η Ένωση προχωρά μέσω του ποινικού δρόμου σε έμμεση εναρμόνιση φορολογικής πολιτικής, παρακάμπτοντας τα εμπόδια που εγείρονται από την απαίτηση ομοφωνίας στο Συμβούλιο για την υιοθέτηση άμεσων φορολογικών μέτρων (άρθρο 115 ΣΛΕΕ).

Αυτός ο κίνδυνος της «παρακάμψεως» αποκτά ιδιαίτερη σημασία στην εφαρμογή καθεστώτων όπως η DAC6, όπου η υποχρέωση προληπτικής αναφοράς δυνητικά επιθετικών φορολογικών ρυθμίσεων μεταφέρει την ευθύνη ερμηνείας και συμμόρφωσης σε ιδιώτες και επαγγελματίες, και μάλιστα υπό την απειλή διοικητικών ή ποινικών κυρώσεων, όπως προβλέπονται στο εθνικό σύστημα απονομής δικαιοσύνης. Ενώ επισήμως τα μέτρα αυτά προορίζονται για τη διασφάλιση της διαφάνειας και της ακεραιότητας της εσωτερικής αγοράς, στην πράξη επιτελούν τον

ρόλο μιας de facto εναρμονισμένης πολιτικής αποτροπής επιθετικού σχεδιασμού, μέσω της ποινικοποίησης της απόκλισης από τις αξίες της ενωσιακής δημοσιονομικής νομιμότητας. Η νομιμοποίηση αυτής της πρακτικής παραμένει ελλιπώς ελεγχόμενη, δεδομένου ότι το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ακολουθεί μια μάλλον ευρεία ερμηνεία του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 325 ΣΛΕΕ¹¹³.

6.3 Κενά και προβληματισμοί της διαδικασίας ποινικοποίησης οικονομικών αδικημάτων σε επίπεδο Ένωσης

Η εντεινόμενη χρήση ποινικών εργαλείων για την επιβολή συμμόρφωσης εντός της Ένωσης πολλαπλασιάζει τον κίνδυνο παραβίασης της αρχής του *ne bis in idem*¹¹⁴, δηλαδή της απαγόρευσης διπλής τιμωρίας για την ίδια πράξη (Turksen, Yozza, Kreissl, & Rasmouki, 2023, p. 94). Η επικάλυψη μεταξύ διοικητικών και ποινικών κυρώσεων, ιδίως σε υποθέσεις φοροδιαφυγής και ξεπλύματος χρημάτων με φορολογική βάση, μπορεί να οδηγήσει σε παράλληλες διαδικασίες (π.χ. διοικητική και ποινική), χωρίς επαρκείς εγγυήσεις για την αποφυγή της διπλής διαδικασίας κυρώσεων (διοικητικής και ποινικής). Η νομολογία του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου, ιδίως μετά την υπόθεση Α. και Β. κατά Νορβηγίας (2016), υιοθέτησε μια πιο ευέλικτη στάση σε σχέση με την παραδοσιακή ερμηνεία του άρθρου 4 του Πρωτοκόλλου 7, επιτρέποντας ποινή και διοικητικό πρόστιμο για την ίδια πράξη υπό προϋποθέσεις λειτουργικής συνάφειας¹¹⁵. Ωστόσο, σε επίπεδο ΕΕ, δεν έχει αναπτυχθεί

¹¹³ Το άρθρο 325 της Συνθήκης για τη Λειτουργία της ΕΕ (ΣΛΕΕ) επιβάλλει στην Ένωση και στα κράτη μέλη την υποχρέωση να καταπολεμούν τη διαφθορά, την απάτη και κάθε άλλη παράνομη δραστηριότητα που θίγει τα οικονομικά συμφέροντα της ΕΕ. Το ΔΕΕ, θεωρεί πως η ΕΕ μπορεί να λάβει πολύ εκτεταμένα μέτρα για την προστασία των οικονομικών της συμφερόντων, ακόμη και αν αυτά θίγουν παραδοσιακά πεδία εθνικής κυριαρχίας (όπως το ποινικό δίκαιο και η φορολογία) με χαρακτηριστικό παράδειγμα την υπόθεση Taricco (C-105/14), όπου έκρινε ότι τα κράτη μέλη οφείλουν να παραμερίσουν εθνικές διατάξεις παραγραφής αν εμποδίζουν την αποτελεσματική δίωξη σοβαρής απάτης εις βάρος του προϋπολογισμού της ΕΕ.

¹¹⁴ Α.50 ΧΘΔΕΕ.

¹¹⁵ Το Ε.Δ.Δ.Α. επισήμανε ότι η ύπαρξη παράλληλων διαδικασιών και συνεπειών, σε διοικητικό και ποινικό επίπεδο, δεν συνιστά a priori παραβίαση της αρχής *ne bis in idem*. Αντιθέτως, αναγνώρισε την ανάγκη πατάξεως, μέσω παράλληλων διαδικασιών, συμπεριφορών με κοινωνική απαξία, όπως είναι και η φοροδιαφυγή (ιδίως παρ. 121-123 της απόφασης). Κατά δεύτερον, υπενθύμισε τη νομολογία Engel του ΔΕΕ και τα κριτήρια που αυτή θέτει αναφορικά με το πότε μια διοικητική κύρωση έχει ουσιαστικά ποινικό, δηλαδή τιμωρητικό χαρακτήρα. Τέλος, υπέδειξε ως το πλέον κρίσιμο στοιχείο για την ύπαρξη

ακόμη ενιαία νομολογία ή κανόνας που να ρυθμίζει με σαφήνεια τις περιπτώσεις σωρευτικής τιμώρησης, αφήνοντας κενά ασφάλειας δικαίου και προβλήματα συνταγματικής συμβατότητας για τα κράτη μέλη¹¹⁶.

Η ποινικοποίηση φορολογικών συμπεριφορών που επί δεκαετίες θεωρούνταν αποδεκτές ή ακόμα και επιδοκιμαστές από τα εθνικά συστήματα δημιουργεί πεδίο ενεργής αντίστασης σε θεσμικό, πολιτικό και πολιτισμικό επίπεδο, ωστόσο αποτελεί στρατηγική επιλογή πολιτικής. Πολυάριθμα κράτη εκφράζουν επιφυλάξεις για την υιοθέτηση ενιαίων ορισμών «φορολογικού εγκλήματος», είτε λόγω της ευαισθησίας του φορολογικού ζητήματος, είτε λόγω της ύπαρξης εθνικών ερμηνειών της έννοιας της φορολογικής συμπεριφοράς¹¹⁷¹¹⁸. Για παράδειγμα, το καθεστώς φορολογικών συμφωνιών (tax rulings)¹¹⁹ ή το καθεστώς μη κατοίκων εντός ορισμένων κρατών

ή όχι παραβίασεως της αρχής ne bis in idem, τον τυχόν σύνδεσμο των δύο διαδικασιών, διοικητικής και ποινικής, ο οποίος, τις καθιστά ένα «ενιαίο» σύνολο με το οποίο αποδοκιμάζεται συνολικά η ίδια αντικειμενική συμπεριφορά (παρ. 108-134 της απόφασης).

¹¹⁶ Το ΔΕΕ δεν έχει διαμορφώσει ενιαίο, συνεκτικό κριτήριο για το πότε οι διπλές κυρώσεις παραβιάζουν το ne bis in idem. Στην υπόθεση Åkerberg Fransson (C-617/10, 2013), του ΔΕΕ έκρινε ότι η επιβολή διοικητικού προστίμου και ποινικής δίωξης για φοροδιαφυγή δεν αντιβαίνει κατ' αρχήν στο ne bis in idem, εφόσον οι κυρώσεις υπηρετούν διαφορετικούς σκοπούς και είναι αναλογικές και στην υπόθεση Menci (C-524/15, 2018), δέχτηκε ότι η σόρευση μπορεί να επιτρέπεται υπό προϋποθέσεις (αναγκαιότητα, αναλογικότητα, σαφής πρόβλεψη).

¹¹⁷ Στο άρθρο 2 παρ. 2 Οδηγία 2017/1371, γίνεται σαφές τα κράτη μέλη οφείλουν να ποινικοποιήσουν ορισμένες συμπεριφορές σχετικές με τον ΦΠΑ. Όμως, οι διαπραγματεύσεις ήταν δύσκολες, ακριβώς γιατί κάθε κράτος μέλος έχει δικό του ορισμό και κριτήρια του «φορολογικού εγκλήματος» και ιδίως του πότε μια φορολογική παρατυπία συνιστά ποινικά κολάσιμη. Αυτός είναι και ο λόγος που τελικά η Οδηγία εστιάζει **μόνο σε σοβαρές περιπτώσεις απάτης στον τομέα του ΦΠΑ**, άνω των 10 εκατ. € και με διασυννομιτική διάσταση. Επιπλέον, το ΔΕΕ σε υποθέσεις όπως η **C-105/14 Taricco** ανέδειξε τη δυσκολία δημιουργίας ενιαίου ορισμού «φορολογικής απάτης» λόγω της στενής σύνδεσης με το εθνικό ποινικό δίκαιο και με την αρχή της νομιμότητας.

¹¹⁸ Στη σκ. 11, της Οδηγίας 2015/849 σχετικά με την πρόληψη της χρησιμοποίησης του χρηματοπιστωτικού συστήματος για τη νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες ή για τη χρηματοδότηση της τρομοκρατίας αναφέρεται ότι ενώ δεν επιδιώκεται εναρμόνιση των ορισμών των φορολογικών εγκλημάτων στο εθνικό δίκαιο των κρατών μελών, τα κράτη μέλη θα πρέπει να επιτρέπουν, στον μεγαλύτερο δυνατό βαθμό σύμφωνα με το εθνικό τους δίκαιο, την ανταλλαγή πληροφοριών και την παροχή συνδρομής μεταξύ των μονάδων χρηματοοικονομικών πληροφοριών της ΕΕ (ΜΧΠ).

¹¹⁹ Η διαρροή LuxLeaks αποκάλυψε ότι το Λουξεμβούργο είχε εκδώσει “tax rulings” (φορολογικές αποφάσεις εκ των προτέρων) σε μεγάλες πολυεθνικές, επιτρέποντάς τους να μειώνουν σημαντικά τη

θεωρείται νόμιμο εργαλείο οικονομικής προσέλκυσης, ενώ άλλες ενωσιακές αρχές το αξιολογούν ως μέσο αθέμιτου ανταγωνισμού (Petrooulos, 2018). Όταν αυτές οι διαφορές ερμηνείας εισάγονται στο ποινικό πεδίο, προκύπτει ένα θεμελιώδες πρόβλημα: η χρήση της ποινικής κύρωσης για τη ρύθμιση μιας συμπεριφοράς της οποίας η νομική αποτίμηση διαφέρει μεταξύ των κρατών μελών. Πρόκειται για θεσμικό δυισμό και συνύπαρξη διαφορετικών λογικών ως προς τα φορολογικά καθεστώτα, που απειλεί τη συνοχή της ενωσιακής έννομης τάξης και υπονομεύει την ενιαία αγορά.

Τέλος, η απόπειρα συγκρότησης ενός ενιαίου ποινικού πλαισίου εντός της ΕΕ, ιδίως με την ανάδειξη της Ευρωπαϊκής Εισαγγελίας σε κεντρικό φορέα δίωξης, προσκρούει στην πραγματικότητα του κατακερματισμού της ποινικής εκτέλεσης. Η ΕΠΠΟ λειτουργεί επί τη βάση εθνικών δικαιοδοσιών, εφαρμόζοντας δικονομικούς κανόνες που διαφέρουν ριζικά σε ζητήματα προθεσμιών, ανακριτικών μεθόδων, απόδειξης και ερμηνείας της ενοχής. Παρά την ύπαρξη ενιαίου θεσμικού πυρήνα, το ποινικό δίκαιο εφαρμόζεται κατά τρόπο ετερογενή, με αποτέλεσμα οι ποινικές συνέπειες να εξαρτώνται όχι μόνο από τη βαρύτητα της πράξης, αλλά και από τη χώρα εντός της οποίας εκδικάζεται η υπόθεση. Αυτό δημιουργεί ανισότητες εντός της Ένωσης, αντίθετες προς την αρχή της ισοδυναμίας της έννομης προστασίας, και υπονομεύει την αποδοχή του ενωσιακού ποινικού μηχανισμού ως δίκαιου και ουδέτερου.

Το πρόβλημα του κατακερματισμού δεν περιορίζεται στις δικονομικές λεπτομέρειες όπως αυτές προσδιορίζονται στο εκάστοτε σύστημα απονομής δικαιοσύνης, αλλά εντοπίζεται και στο ουσιαστικό ποινικό δίκαιο. Η Οδηγία PIF καθορίζει ελάχιστα όρια εναρμόνισης ως προς την ποινική καταστολή παραβάσεων που επηρεάζουν τον ενωσιακό προϋπολογισμό, ωστόσο ο τρόπος μεταφοράς και εφαρμογής των διατάξεων στα εθνικά δίκαια παρουσιάζει αξιοσημείωτες αποκλίσεις. Η διαφορετική έννοια του «σοβαρού φορολογικού εγκλήματος», οι αποκλίσεις ως προς την ποινική ευθύνη των νομικών προσώπων, αλλά και οι αποκλίσεις ως προς την απόδειξη δόλου, συντελούν σε ένα σύστημα όπου ο ίδιος φορολογικός μηχανισμός

φορολογική τους επιβάρυνση. Επιπλέον, υπάρχουν καταγγελίες και για τη λεγόμενη πρακτική των “Luxletters”, δηλαδή “φορολογικών πληροφοριακών επιστολών” που χρησιμοποιούνταν για φορολογικό σχεδιασμό, παρακάμπτοντας τους κανόνες διαφάνειας της ΕΕ (TAX JUSTICE NETWORK, 2021).

ερμηνεύεται και εφαρμόζεται άνισα. Αυτή η κατάσταση εγείρει ερωτήματα αναφορικά με τη νομική ασφάλεια, την ίση μεταχείριση και την αναλογικότητα στην ποινική καταστολή.

Η ενωσιακή έννομη τάξη προσπαθεί να ισορροπήσει μεταξύ της ανάγκης για αποτελεσματική καταπολέμηση της διασυνοριακής απάτης και της προστασίας των θεμελιωδών αρχών. Ωστόσο, η ταχεία υιοθέτηση εργαλείων όπως η DAC6, οι AML οδηγίες και η θεσμοθέτηση της EPPO υπήρξαν αποφάσεις που ελήφθησαν κυρίως με όρους θεσμικής ανάγκης και πολιτικής βούλησης, χωρίς να έχει προηγηθεί σε βάθος αξιολόγηση του βαθμού εναρμόνισης των εθνικών ποινικών πολιτισμών και των συνταγματικών παραδόσεων. Αυτό καταδεικνύεται και από το γεγονός ότι ορισμένα κράτη μέλη δεν συμμετέχουν στην EPPO (π.χ. Ουγγαρία, Πολωνία, Ιρλανδία), εκφράζοντας σκεπτικισμό ως προς την υπέρμετρη συγκέντρωση ποινικών εξουσιών σε υπερεθνικό όργανο.

Η έλλειψη εναρμονισμένης ποινικής κουλτούρας αναδεικνύει και μια άλλη θεμελιώδη πρόκληση: το ποινικό δίκαιο, ως το κατεξοχήν εργαλείο εκδήλωσης της κρατικής κυριαρχίας, διατηρεί έντονα χαρακτηριστικά εθνικής ταυτότητας. Η ποινή, η απόδοση ενοχής, η έννοια της τιμωρίας και η αναγνώριση της υπευθυνότητας συνδέονται με συνταγματικά και ηθικά πρότυπα που δεν είναι πλήρως συμβατά μεταξύ των κρατών. Επομένως, η επιβολή ενιαίων ποινικών κανόνων σε ετερόκλητες νομικές παραδόσεις μπορεί να προκαλέσει περισσότερο θεσμικό κόστος απ' ό,τι ρυθμιστικό όφελος.

Αξίζει επίσης να σημειωθεί, ότι η προσπάθεια ποινικής εναρμόνισης συνοδεύεται και από κοινωνιολογικές και πολιτικές μετατοπίσεις. Η αποδοχή του ποινικού εργαλείου ως νόμιμου και αναγκαίου ενισχύεται σε περιόδους κρίσης - δημοσιονομικής, πολιτικής ή ηθικής. Η οικονομική κρίση του 2008, η κρίση δημοκρατικής νομιμοποίησης¹²⁰ της Ένωσης και η ανάδυση του λόγου περί φορολογικής δικαιοσύνης, προσέφεραν το ηθικό πλαίσιο εντός του οποίου η ποινικοποίηση της δημοσιονομικής ατασθαλίας θεωρήθηκε επιβεβλημένη. Στην

¹²⁰ Έχει εμφανιστεί ως (α) δημοκρατικό έλλειμμα, ειδικότερα όταν ο συν-νομοθέτης της Ένωσης αποφασίζει πίσω από κλειστές πόρτες χωρίς ουσιαστικό δημοκρατικό έλεγχο, (β) ως κρίση χρέους, η οποία αντιμετωπίστηκε με μνημόνια και πολιτικές λιτότητας χωρίς την ουσιαστική συμμετοχή των εθνικών κοινοβουλίων, (γ) έλλειμμα συμμετοχής των πολιτών στις ενωσιακές διαδικασίες, (δ) άνοδο ευρωσκεπτικισμού, με χαρακτηριστικό παράδειγμα το Brexit.

πραγματικότητα, όμως, αυτό που παρατηρείται δεν είναι μια αντικειμενική αποτίμηση των θεσμικών αναγκών, αλλά η ενίσχυση ενός μοντέλου συμμόρφωσης μέσω παραδειγματισμού (ηθικοπλαστικός χαρακτήρας ποινικού δικαίου).

Σε αυτό το πλαίσιο, η ποινική ενοποίηση, στο βαθμό που αυτή επιτρέπεται από τη ΣΛΕΕ, λειτουργεί ως εργαλείο πολιτικής σταθεροποίησης, μέσω της ενοχοποίησης φορολογικών πρακτικών που διαφέρουν από τις προβαλλόμενες αξίες. Το ενωσιακό κανονιστικό παράδειγμα δημιουργεί μια νέα «κανονικότητα», στην οποία η νόμιμη φορολογική επιλογή, υπόκειται σε ηθική και νομική αξιολόγηση, υπό το πρίσμα της συλλογικής ευθύνης. Η έννοια της «επιθετικότητας» μιας φορολογικής ρύθμισης¹²¹, η οποία χρησιμοποιείται ευρέως στη DAC6 και στις ρητορικές της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, δεν έχει σαφή νομική οριοθέτηση. Αντίθετα, ερμηνεύεται και εφαρμόζεται μέσω κριτηρίων που εμπεριέχουν πολιτική αξιολόγηση της σκοπιμότητας και της κοινωνικής αποδοχής, και όχι αποκλειστικά νομική ανάλυση.

Το φαινόμενο αυτό δεν είναι άγνωστο στις θεωρίες της ποινικής κυριαρχίας. Ήδη από τον 20ό αιώνα, ποινικολόγοι όπως ο Michel Foucault (Thompson, 2016), ο David Garland (Garland, 2002) και ο Nicola Lacey (Lacey, 2008) είχαν επισημάνει τη σταδιακή μετάβαση του ποινικού δικαίου από μέσο προστασίας του κοινωνικού συμβολαίου σε εργαλείο παραγωγής υποκειμένων που υπακούουν σε συγκεκριμένα κανονιστικά πρότυπα. Η ποινή, στο πλαίσιο αυτό, δεν αποσκοπεί στην αποκατάσταση

¹²¹ Η φορολογική ρύθμιση δεν αποσκοπεί στη δίκαιη και ισόρροπη φορολόγηση, αλλά δημιουργεί «παραθυράκια» ή ευνοϊκές συνθήκες που επιτρέπουν:

- μείωση της πραγματικής φορολογικής επιβάρυνσης,
- μεταφορά κερδών σε χώρες με χαμηλή ή μηδενική φορολογία,
- διπλή μη φορολόγηση ή μη φορολόγηση κερδών που παράγονται σε άλλη χώρα.

Η Σύσταση 2012/772/ΕΕ της Επιτροπής (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, ΣΥΣΤΑΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ της 6ης Δεκεμβρίου 2012 σχετικά με τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό (2012/772/ΕΕ), 2012), της 6ης Δεκεμβρίου 2012, σχετικά με τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό ορίζει στη σκ. 2 ότι: «Ο επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός συνίσταται στην εκμετάλλευση των τεχνικών πτυχών του φορολογικού συστήματος ή των αναντιστοιχιών μεταξύ δύο ή περισσότερων φορολογικών συστημάτων με σκοπό τη μείωση της φορολογικής υποχρέωσης. Ο επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός μπορεί να λάβει πολλές μορφές. Στις συνέπειές του συγκαταλέγονται οι διπλές εκπτώσεις (π.χ. η ίδια ζημία αφαιρείται τόσο στο κράτος προέλευσης του εισοδήματος όσο και στο κράτος διαμονής) και η διπλή μη φορολόγηση (π.χ. εισόδημα το οποίο δεν φορολογείται στο κράτος προέλευσης του εισοδήματος, απαλλάσσεται από φορολογία στο κράτος διαμονής).»

της βλάβης, αλλά στη διαμόρφωση του τύπου του «σωστού» πολίτη - συμμορφωμένου¹²², προβλέψιμου και διαφανούς.

Επομένως, η ενωσιακή χρήση του ποινικού δικαίου στην επιβολή φορολογικής και δημοσιονομικής πολιτικής, δεν πρέπει να ερμηνευθεί μόνο ως μέτρο τεχνικής αποτροπής, αλλά και ως πολιτικό γεγονός, το οποίο μετασχηματίζει τον ίδιο τον ρόλο της Ένωσης. Η μετάβαση από την «Ένωση των κανόνων» στην «Ένωση των κυρώσεων» υποδηλώνει μια νέα φάση ευρωπαϊκής ολοκλήρωσης, στην οποία ο ποινικός έλεγχος καθίσταται εργαλείο κανονιστικής εναρμόνισης/ εξομοίωσης¹²³.

Η ποινική χρήση των ενωσιακών μηχανισμών στον τομέα της φορολογικής συμμόρφωσης και της δημοσιονομικής νομιμότητας φανερώνει μια ευρύτερη μετατόπιση της ΕΕ από μηχανισμό τεχνικής ενοποίησης προς θεσμικό υποκείμενο ικανό να επιβάλει ηθικές και πολιτικές αξιώσεις, με τη μορφή κυρωτικών κανόνων. Αντικείμενο ρύθμισης δεν είναι πια μόνο οι παράνομες πράξεις, αλλά και οι αποκλίνουσες στρατηγικές συμπεριφορές που θεωρούνται αντίθετες προς το πνεύμα της ενωσιακής δημοσιονομικής ηθικής.

Η σύνδεση των εργαλείων αυτών με το ποινικό δίκαιο ενισχύει τη ρυθμιστική αποτελεσματικότητα της Ένωσης, αλλά ταυτόχρονα ενέχει σοβαρούς κινδύνους για την αρχή της επικουρικότητας, την πολυφωνία των ποινικών παραδόσεων και την εγγύηση της θεμελιώδους ελευθερίας του προσώπου¹²⁴. Η διαρκής επέκταση του ποινικού εργαλείου, χωρίς αντίστοιχη ενίσχυση της νομολογιακής¹²⁵ και θεσμικής

¹²² Ο Foucault υποστηρίζει ότι η πειθαρχική εξουσία εξελίχθηκε σημαντικά στα τέλη του 19ου αιώνα με το νέο σχέδιο φυλακής του Jeremy Bentham που γνωστό ως panopticon, ο οποίος αποτελούνταν από έναν κεντρικό παρατηρητήριο-πύργο και φυλακές τοποθετημένες γύρω του με τέτοιο τρόπο ώστε οι φυλακισμένοι να μπορούν εν δυνάμει να βρίσκονται υπό παρακολούθηση οποιαδήποτε στιγμή, αλλά να μην μπορούν να δουν αν παρακολουθούνται ή όχι. Εξαιτίας αυτού, οι φυλακισμένοι αναγκάζονταν να προσαρμόζονταν τη συμπεριφορά τους έτσι ώστε, στην πραγματικότητα, να καταλήγουν να πειθαρχούν τους εαυτούς τους ως αποτέλεσμα της συνεχούς επιτήρησης (ή επειδή ήταν υποκείμενοι πειθαρχικής εξουσίας με αυστηρούς όρους).

¹²³ Η εναρμόνιση δεν συνεπάγεται ταύτιση αλλά σύγκλιση, προς ένα ελάχιστο κοινό ποινικό πλαίσιο.

¹²⁴ Ακόμα και αν κατ' αρχήν η ποινικοποίηση της φορολογικής «απόκλισης» αποσκοπεί στην προστασία της εσωτερικής αγοράς και των θεμελιωδών ελευθεριών.

¹²⁵ Η νομολογία του ΔΕΕ δείχνει αυξανόμενη αποδοχή της αρχής ότι οι "τεχνητές ρυθμίσεις" μπορούν να εμπίπτουν σε έννοια καταχρηστικής συμπεριφοράς (π.χ. C-115/16 N Luxembourg 1, σκ. 85-94) (ΔΕΕ, 2016), χωρίς να είναι εξ ορισμού παράνομες. Αυτό διευρύνει το πλαίσιο της ποινικής ευθύνης χωρίς σαφή προσδιορισμό.

εποπτείας, δημιουργεί ένα ρυθμιστικό περιβάλλον που ευνοεί την υπερβολή και την αυθαιρεσία. Τα κράτη που δεν συμμετέχουν στην Ευρωπαϊκή Εισαγγελία εγείρουν σοβαρούς ενδοιασμούς για την καταλληλότητα της ενιαίας δίωξης, ιδίως υπό συνθήκες έλλειψης απόλυτης ομοιογένειας.

Παράλληλα, η χρήση όρων ασαφών, όπως «επιθετικός σχεδιασμός», «καταχρηστικές ρυθμίσεις», «ύποπτες συναλλαγές», οδηγεί σε προληπτική ποινικοποίηση συμπεριφορών χωρίς βλάβη, βασισμένη στην εικαζόμενη απόκλιση από μια προδιαγεγραμμένη κανονιστική γραμμή. Το πρόβλημα εντείνεται από την ανισότητα εφαρμογής των κανόνων, διαφορετικές κυρώσεις, διαφορετικά όρια ευθύνης και διαφορετικοί ορισμοί βασικών όρων, οδηγούν σε διαρκή νομική αβεβαιότητα. Το ποινικό δίκαιο της Ένωσης, αντί να λειτουργεί ως σταθεροποιητικός μηχανισμός δικαιοσύνης, διαμορφώνεται συχνά σε όχημα επιβολής πολιτικής πειθαρχίας και εργαλείο επιρροής συμπεριφορών.

Η αρχή της επικουρικότητας, ενώ υφίσταται τυπικά ως φραγμός, αποδεικνύεται αδύναμη να αποτρέψει τη διολίσθηση σε μια υπερ-ποινική ευρωπαϊκή διακυβέρνηση. Η λογική της αναγκαιότητας που ενυπάρχει στο άρθρο 83 ΣΛΕΕ χρησιμοποιείται συχνά ως νομική βάση για την επέκταση της ποινικής εναρμόνισης, χωρίς να προηγείται σοβαρή θεσμική ανάλυση του κατά πόσον πράγματι η ποινική παρέμβαση είναι το καταλληλότερο μέσο για την επίτευξη του πολιτικού στόχου. Αυτό θα μπορούσε να έχει ως συνέπεια τη σταδιακή μετατόπιση του ενωσιακού ποινικού δικαίου από ένα κατ' εξαίρεση εργαλείο σε τακτικό μηχανισμό διακυβέρνησης.

6.4 Επίλογος Κεφαλαίου

Η αντίσταση που προβάλλουν ορισμένα κράτη, αλλά και το Δικαστήριο της ΕΕ σε υποθέσεις όπως η Taricco, υποδεικνύει ότι η ποινική ενοποίηση προσκρούει στο όριο του συνταγματικά ανεκτού. Η υπέρβαση αυτού του ορίου θέτει σε κίνδυνο όχι μόνο την ατομική ελευθερία, αλλά και την θεσμική νομιμοποίηση της ίδιας της Ένωσης. Η ιδέα μιας ΕΕ που ρυθμίζει τις ζωές των πολιτών της κυρίως μέσω απειλής και ποινικής συμμόρφωσης, δεν συνάδει με τον αρχικό σκοπό της ευρωπαϊκής ενοποίησης ως χώρου ελευθερίας, ασφάλειας και δικαιοσύνης.

Συμπερασματικά, η ενίσχυση του ποινικού εργαλείου στο πλαίσιο της δημοσιονομικής διακυβέρνησης μπορεί να ενισχύσει προσωρινά την αποτελεσματικότητα, αλλά μακροπρόθεσμα θέτει υπό αμφισβήτηση την ισορροπία

μεταξύ νομιμότητας και νομιμοποίησης. Το ποινικό δίκαιο πρέπει να παραμείνει εργαλείο αναλογικής, αιτιολογημένης και σαφώς προσδιορισμένης παρέμβασης· αλλιώς κινδυνεύει να καταστεί σύμβολο ενός κανονιστικού αυταρχισμού που δεν αρμόζει σε μια Ένωση βασισμένη στο κράτος δικαίου¹²⁶.

Μετάβαση σε:



Κεφάλαιο 7: Κριτική ανάλυση

7.1 Εισαγωγή Κεφαλαίου

Η ενσωμάτωση του ποινικού δικαίου στο ρυθμιστικό οπλοστάσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης σε ζητήματα δημοσιονομικής πολιτικής και φορολογικής συμμόρφωσης έχει προκαλέσει θεμελιώδεις μετατοπίσεις στον χαρακτήρα της ενωσιακής έννομης τάξης. Όπως έχει αναπτυχθεί στα προηγούμενα κεφάλαια, η παραδοσιακή διάκριση μεταξύ της δημοσιονομικής αρμοδιότητας των κρατών μελών και του εποπτικού ρόλου της Ένωσης, τίθεται σε δοκιμασία. Η νομοθετική και θεσμική πραγματικότητα των τελευταίων ετών, καταδεικνύει ότι η Ευρωπαϊκή Ένωση αναπτύσσει σταδιακά μια ανεπίσημη, αλλά συνεκτική ποινική φορολογική πολιτική, η οποία λειτουργεί πέραν των παραδοσιακών ορίων της επικουρικότητας και ερήμην της ρητής αρμοδιότητας στον τομέα της άμεσης φορολογίας.

Η ερώτηση που ανακύπτει, και η οποία πρέπει να εξεταστεί με νομική και θεσμική ακρίβεια, είναι εάν αυτή η πολιτική συνιστά μια λογικά αναγκαία εξέλιξη εντός του ενωσιακού οικοδομήματος ή, αντιθέτως, μια υφέρπουσα υπέρβαση αρμοδιότητας μέσω ποινικών εργαλείων, που υπονομεύει την ισορροπία μεταξύ κρατών μελών και Ένωσης¹²⁷. Το διακύβευμα είναι διπλό: αφενός η νομιμότητα της

¹²⁶ Η άσκηση της δημόσιας εξουσίας δεσμεύεται από το δίκαιο και υπόκειται σε κανόνες που προστατεύουν τα ατομικά δικαιώματα και τις θεμελιώδεις ελευθερίες, ενώ βασικά χαρακτηριστικά του αποτελούν, η αρχή της νομιμότητας, η διάκριση των εξουσιών, η ανεξαρτησία και αμεροληψία της δικαιοσύνης, η ασφάλεια δικαίου και η προβλεψιμότητα.

¹²⁷ Η μετατροπή της «Ένωσης κανόνων» σε «Ένωση κυρώσεων», είναι ένα εν δυνάμει legal overreach, ωστόσο το ΔΕΕ έχει βάλει ένα φίλτρο: η ποινική αρμοδιότητα της ΕΕ είναι επιτρεπτή μόνο όταν είναι

χρήσης ποινικών κυρώσεων για τη ρύθμιση της φορολογικής συμπεριφοράς, και αφετέρου η θεσμική συνοχή της ενωσιακής πολιτικής στον τομέα της δημοσιονομικής ενοποίησης.

7.2 Αξιολόγηση του βαθμού εναρμόνισης σε Ενωσιακό επίπεδο

Η πρώτη παρατήρηση αφορά την απουσία ρητής ποινικής φορολογικής πολιτικής στα πρωτογενή κείμενα. Η Συνθήκη για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης αποδίδει στην Ένωση την αρμοδιότητα θέσπισης κοινών κανόνων μόνο για την έμμεση φορολογία και μόνον υπό την προϋπόθεση ομοφωνίας (άρθρο 113 ΣΛΕΕ). Οι ρυθμίσεις για την άμεση φορολογία εξαρτώνται από τον συντονισμό των κρατών μελών και δεν υπάγονται σε υποχρεωτική ενωσιακή εναρμόνιση¹²⁸. Ωστόσο, οι ποινικές διατάξεις της Οδηγίας PIF, οι υποχρεώσεις προληπτικής αναφοράς της DAC6, και η ποινική τυποποίηση στις AMLD 5 και 6, συγκροτούν μια νέα μορφή κανονιστικής ποινικοποίησης, η οποία, έστω άτυπα, ρυθμίζει την φορολογική συμπεριφορά με ενωσιακούς όρους. Δεν απαιτείται πλήρης αρμοδιότητα επί της άμεσης φορολογίας για να διαμορφωθεί ενιαίο ποινικό πλαίσιο επιβολής συμμόρφωσης· αρκεί η σύνδεση του ποινικού μέσου με «ενωσιακό συμφέρον» (άρθρο 83 παρ. 2 ΣΛΕΕ).

Αυτό εγείρει ένα κρίσιμο ερώτημα: Κατά πόσον η προσφυγή στο ποινικό δίκαιο λειτουργεί ως υποκατάστατο της πολιτικής εναρμόνισης; Ενώ η Ένωση εμποδίζεται να επιβάλει φορολογικά πρότυπα με βάση τη Συνθήκη, χρησιμοποιεί ποινικές ρήτρες για να αποτρέψει ή να τιμωρήσει συμπεριφορές που θεωρεί ασύμβατες με τη δημοσιονομική διαφάνεια και την ενιαία αγορά. Το ποινικό δίκαιο καθίσταται έτσι

απολύτως αναγκαία για την προστασία ενωσιακών συμφερόντων. Κρίσιμη είναι και η συσχέτιση των ά.5 ΣΕΕ και ά. 325 ΣΛΕΕ, και η χρήση των εννοιών της δοτής αρμοδιότητας και της αποτελεσματικότητας κατά την επιλογή της ρύθμισης.

¹²⁸ Κρίσιμη είναι και η επισήμανση ότι, ο Χάρτης Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της ΕΕ, έχει εφαρμογή στις περιπτώσεις που εφαρμόζεται Ενωσιακό Δίκαιο και δεν μπορεί να εφαρμοσθεί αυτόνομα καθώς κάτι τέτοιο θα σήμαινε διεύρυνση των αρμοδιοτήτων της ΕΕ. Σε αυτή την περίπτωση είναι προφανές ότι η διάκριση μεταξύ φορολογικών υποθέσεων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Χάρτη, και φορολογικών υποθέσεων που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του, όταν αμφότερες αφορούν στην εφαρμογή του ίδιου δικαιώματος, μπορεί να οδηγήσει σε ανεπιθύμητη διαφοροποίηση στο παρεχόμενο επίπεδο προστασίας σε επίπεδο Ένωσης (Πέρρου, 2022, σ. 36).

όχημα επιβολής πολιτικής νομιμοφάνειας, υποκαθιστώντας την κλασική νομοθετική οδό με μια ρυθμιστική προσέγγιση βασισμένη στην απειλή.

Η νομική αυτή εξέλιξη, αν και λειτουργικά δικαιολογημένη, ενδέχεται να δημιουργήσει ένα κανονιστικό προηγούμενο για την, έμμεσου χαρακτήρα, επέκταση της ενωσιακής κυριαρχίας πέραν της δημοκρατικά καθορισμένης εντολής. Η έννοια της επικουρικότητας, αν και τυπικά υφίσταται, αποδυναμώνεται ουσιαστικά όταν η Ένωση εισάγει ελάχιστους ποινικούς κανόνες που επηρεάζουν τη διαμόρφωση της φορολογικής πολιτικής των κρατών, είτε μέσω θεσμικής πίεσης, είτε μέσω της απειλής ποινικών συνεπειών για αποκλίνουσες στρατηγικές. Η ποινική πρόληψη μετατρέπεται σε φορολογική ρύθμιση, αφού η ΕΕ δεν καθορίζει άμεσα φόρους αλλά χρησιμοποιεί ποινικά μέσα για να εξασφαλίσει την αποτελεσματική εφαρμογή κανόνων, προστατεύοντας ενωσιακά συμφέροντα.

Ένα άλλο κρίσιμο στοιχείο είναι ότι αυτή η πολιτική συντίθεται μέσω υβριδικών εργαλείων, που δεν συνιστούν άμεσα νομοθεσία εναρμόνισης, αλλά δίκτυα διαφάνειας, εποπτείας και υποχρεωτικής συνεργασίας. Η DAC6, για παράδειγμα, δεν θεσπίζει φορολογικούς κανόνες *per se*, αλλά επιβάλλει υποχρέωση γνωστοποίησης, η μη εκπλήρωση της οποίας ενδέχεται να επιφέρει ποινική κύρωση σε επίπεδο κράτους. Η φύση αυτών των εργαλείων δεν είναι καθαρά ποινική, αλλά η ενσωμάτωσή τους σε εθνικές ποινικές διατάξεις τα καθιστά μέρη ενός παράλληλου ποινικού θεσμικού συστήματος, με ενωσιακή προέλευση και εθνική εφαρμογή.

Η πρακτική αυτή ενισχύει την απορρύθμιση της εννοιολογικής διάκρισης μεταξύ φορολογικής πολιτικής και ποινικής πολιτικής. Οι δύο τομείς, αν και διακριτοί, συγκλίνουν σε βαθμό που καθίσταται αδύνατη η εννοιολογική και θεσμική οριοθέτησή τους. Η Ένωση φαίνεται να αποδέχεται τη μετάβαση από την «τεχνική συμμόρφωση» στην «ποινική ευθυγράμμιση», δηλαδή την αποδοχή του ποινικού δικαίου ως εναρμονιστικού εργαλείου χωρίς ρητή αρμοδιότητα εναρμόνισης.

7.3 Ενοποίηση μέσω του ποινικού δικαίου

Η ενοποίηση μέσω του ποινικού δικαίου παράγει αλυσιδωτές συνέπειες στο θεσμικό οικοδόμημα της ΕΕ. Δεν επιδρά μόνο στη ρύθμιση της φορολογικής συμμόρφωσης αλλά εισάγει και ένα νέο κανονιστικό πρότυπο, όπου η μετάβαση γίνεται από την εκ των υστέρων τιμωρία μιας πράξης όταν υπάρχει ενοχή, στην εκ των προτέρων πρόβλεψη της συμπεριφορικής απόκλισης από το προβλεπόμενο πρότυπο

συμμόρφωσης. Δηλαδή, το ποινικό δίκαιο χρησιμοποιείται για να αναχαιτίσει τη βούληση του φορολογούμενου να ακολουθήσει βέλτιστες για τον ίδιο, αλλά επιζήμιες για το ενωσιακό ταμείο, νομικές επιλογές.

Αυτός ο τύπος ποινικής ενοποίησης συνδέεται με την επιχειρησιακή χρήση του ποινικού δικαίου όχι ως εργαλείου προστασίας έννομων αγαθών, αλλά ως μηχανισμού καθοδήγησης του κοινωνικοοικονομικού σχεδιασμού. Στο πλαίσιο της ΕΕ, η στρατηγική αυτή εμφανίζεται μέσω της διασταλτικής ερμηνείας των “ενωσιακών συμφερόντων”, έτσι ώστε κάθε αποκλίνουσα συμπεριφορά, η οποία ενδέχεται να έχει αντίκτυπο στον προϋπολογισμό, να εντάσσεται στο πεδίο της ποινικής ρύθμισης. Ένα τέτοιο πρότυπο ρυθμιστικής αυστηροποίησης δεν αποτελεί όμως φυσική εξέλιξη του δικαίου· είναι το αποτέλεσμα θεσμικής επιλογής και πολιτικού σχεδιασμού.

Στο επίπεδο της εναρμόνισης, η χρήση των ποινικών μέσων επιφέρει πρακτικές συνέπειες για το δικαίωμα στον φυσικό δικαστή¹²⁹, την αρχή της αναλογικότητας, καθώς και για την αρχή της αυτονομίας του εθνικού ποινικού δικαίου¹³⁰. Όταν η Ένωση προσδιορίζει τι συνιστά σοβαρό φορολογικό αδίκημα ή τι αποτελεί “ύποπτη διάταξη” προς αναφορά, κατευθύνει τις εθνικές αρχές όχι μόνο στην επιλογή στόχων ελέγχου, αλλά και στον καθορισμό εννόμων αγαθών προς προστασία. Η έννοια του “ποινικού αγαθού” χάνει τη σύνδεσή της με την εθνική πολιτισμική και συνταγματική θεώρηση και υποτάσσεται σε μια οριζόντια ενωσιακή κανονιστικότητα.

Το πρόβλημα δεν είναι απλώς νομικό· είναι και πολιτικό. Η διάχυση της ποινικής πολιτικής σε ένα πολυεθνικό, πολυδικαιϊκό σύστημα εγείρει το ερώτημα ποιος φέρει τη θεσμική ευθύνη της ποινικής επιλογής. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, ως νομοθετική πρωτοβουλία και πολιτικός ενορχηστρωτής, φαίνεται να αποκτά θεσμική ισχύ που υπερβαίνει την κανονιστική αρμοδιότητά της. Η ΕΡΡΟ, ως εισαγγελικός θεσμός με ευρωπαϊκή εντολή, ενσαρκώνει την εφαρμογή ενός ενιαίου ποινικού συστήματος που δεν έχει τύχει συνταγματικής έγκρισης από όλα τα κράτη μέλη.

¹²⁹ Α. 6 ΕΣΔΑ: «Δικαίωμα στη χρηστή απονομή δικαιοσύνης»: 1. Παν πρόσωπον έχει δικαίωμα όπως η υπόθεσίς του δικασθή δίκαιως, δημοσία και εντός λογικής προθεσμίας υπό ανεξαρτήτου και αμερολήπτου δικαστηρίου, νομίμως λειτουργούντος, το οποίον θα αποφασίση είτε επί των αμφισβητήσεων επί των δικαιωμάτων και υποχρεώσεών του αστικής φύσεως, είτε επί του βασίμου πάσης εναντίον του κατηγορίας ποινικής φύσεως.

¹³⁰ Η εθνική αυτονομία περιορίζεται, καθώς οι κράτη μέλη πρέπει να εντάξουν τις ενωσιακές υποχρεώσεις στο δικό τους σύστημα.

Ακόμη, το ΔΕΕ δεν έχει παράξει σταθερή και λεπτομερειακή νομολογία ως προς τη συμβατότητα αυτών των πρακτικών με τις γενικές αρχές του ποινικού δικαίου.

Εδώ ανακύπτει και η σημαντική προβληματική: θα πρέπει η ΕΕ να επεκτείνει περαιτέρω την ποινική της αρμοδιότητα; Ή μήπως είναι προτιμότερο να περιοριστεί στη χρήση «υβριδικών εργαλείων» όπως η DAC, η AMLD και η PIF, χωρίς να δημιουργεί ποινικό κεκτημένο που υποκαθιστά την εθνική κυριαρχία; Το δίλημμα αυτό αφορά την ίδια τη φύση της Ένωσης. Αν η ΕΕ επιθυμεί να εξελιχθεί σε ένωση δικαίου με κοινό δημοσιονομικό συμφέρον, δεν μπορεί να αγνοεί την ανάγκη κοινής ποινικής προστασίας των συμφερόντων της. Αν όμως παραμένει πρωτίστως μια ένωση κρατών με κυριαρχικά στοιχεία, οφείλει να σέβεται το όριο της συνταγματικής διαφορετικότητας και της αυτονομίας των ποινικών παραδόσεων.

7.4 Προς μια βέλτιστη επιλογή ποινικής εναρμόνισης

Η απάντηση δεν είναι απόλυτη, αλλά πρέπει να κινηθεί σε μια αρχή «διαφοροποιημένης ποινικής ενσωμάτωσης». Η Ευρωπαϊκή Ένωση δύναται να καθορίζει ελάχιστα πρότυπα ποινικής προστασίας εκεί όπου η διασυνοριακή φύση της απειλής το επιβάλλει, αλλά χωρίς να δημιουργεί ένα πλήρες, κάθετο, ενιαίο ποινικό σύστημα. Η χρήση υβριδικών μηχανισμών (όπως η διοικητική συνεργασία σε DAC6 ή τα predicate offences στην AML) επιτρέπει την ευελιξία και την αναλογικότητα, ενισχύοντας τη συνεργασία χωρίς να καταλύει την εθνική ταυτότητα.

Το κρίσιμο είναι να εξασφαλιστεί ότι το ποινικό δίκαιο δεν μετατρέπεται από ultima ratio σε εργαλείο ρύθμισης κάθε μορφής αποκλίνουσας οικονομικής συμπεριφοράς. Η συμμόρφωση μέσω φόβου δεν μπορεί να είναι μόνιμος τρόπος οικοδόμησης δημοσιονομικής νομιμότητας. Απαιτείται θεσμικός διάλογος μεταξύ ΕΕ και κρατών μελών, εσωτερικός δικαστικός έλεγχος και περιοδική αξιολόγηση της εφαρμογής των ποινικών εργαλείων, ώστε να αποφεύγεται η διολίσθηση σε τιμωρητική υπερβολή.

Από τη σύγκριση των μοντέλων εναρμόνισης και των ποινικών εργαλείων, προκύπτει ότι η ΕΕ θα μπορούσε να επιδιώξει νέες μορφές ποινικής «κυριαρχίας υπό όρους», όπου το κράτος επιλέγει το αν θα συμμετέχει, αλλά η Ένωση διατηρεί υψηλό επίπεδο θεσμικής εποπτείας. Αυτή η θεσμική ευρηματικότητα συνάδει με το διακυβερνητικό υπόβαθρο της Ευρωπαϊκής Ένωσης και περιορίζει τη θεσμική αντιπαράθεση. Η ποινική φορολογική πολιτική, αντί να επιβληθεί ως οριζόντιο

πλαίσιο, μπορεί να εξελιχθεί σε ένα εθελούσιο ποινικό πλαίσιο συνεργασίας, με θεμελιώδεις εγγυήσεις, διαφάνεια και αξιολόγηση επιπτώσεων.

Η εντεινόμενη χρήση ποινικών εργαλείων για την επιβολή συμμόρφωσης στο πεδίο της φορολογικής πολιτικής από την Ευρωπαϊκή Ένωση αποκαλύπτει την ανάδυση μιας νέας μορφής ποινικής ενωσιακής νομοθετικής κουλτούρας, η οποία δεν περιορίζεται σε αποτροπή της απάτης, αλλά διαμορφώνει συμπεριφορές, ενοχοποιεί αποκλίσεις και ενοποιεί σταδιακά την ποινική προστασία της δημοσιονομικής πολιτικής. Πρόκειται για ένα πολυσύνθετο φαινόμενο το οποίο μπορεί να χαρακτηριστεί ως *emerging penal fiscal governance*, δηλαδή μια τεχνική-πολιτική αρχιτεκτονική όπου το ποινικό δίκαιο λειτουργεί ως μηχανισμός εμπέδωσης της «κανονικής» φορολογικής πρακτικής.

Σε αυτή τη νέα κανονιστική πραγματικότητα, η έννοια της εναρμόνισης μεταλλάσσεται: δεν περιορίζεται σε κοινή προσέγγιση ορισμών και ποινών, αλλά επεκτείνεται στη δημιουργία ενός ενιαίου θεσμικού και αξιακού υποβάθρου συμμόρφωσης. Μέσω εργαλείων όπως η DAC6, η PIF και οι οδηγίες AML, η Ένωση εισάγει μια νέα μορφή θεσμικής πίεσης προς τον φορολογούμενο, όχι μόνο να υπακούει στο δίκαιο, αλλά να προβλέπει τη συμπεριφορά του με βάση την ενωσιακή αξιολογική γραμμή περί φορολογικής νομιμότητας.

Η σταδιακή θεσμική ενσωμάτωση του ποινικού ελέγχου στην οικονομική πολιτική συνιστά νέα συνταγματική πρόκληση για την ΕΕ. Καθώς απουσιάζει σαφής συνταγματική εξουσιοδότηση για ποινική νομοθέτηση στον χώρο της άμεσης φορολογίας, η εναρμόνιση επιτυγχάνεται έμμεσα, δημιουργώντας ένα παράδοξο θεσμικής εμβέλειας: η ΕΕ εναρμονίζει το ουσιαστικό αποτέλεσμα (την ποινική συμμόρφωση), χωρίς να έχει εναρμονίσει το πολιτικό και νομικό υπόβαθρο (τη φορολογική πολιτική καθαυτή).

Αυτό εγείρει, *de lege ferenda*, την ανάγκη αναθεώρησης του τρόπου με τον οποίο κατανοείται η ποινική αρμοδιότητα της Ένωσης. Αν η ΕΕ επιθυμεί πράγματι να ασκήσει ποινική φορολογική πολιτική, οφείλει να το πράξει με ρητή συνταγματική νομιμοποίηση, με πρόβλεψη για τις θεσμικές εγγυήσεις, τις διαδικαστικές δικλίδες, και με πλήρη σεβασμό στην εθνική αυτονομία. Διαφορετικά, υπάρχει ο κίνδυνος το ποινικό δίκαιο να μετατραπεί σε κρυφό θεσμικό δούρειο ίππο, μέσω του οποίου επιβάλλεται εναρμόνιση, χωρίς δημοκρατικό έλεγχο και διαβούλευση.

7.5 Επίλογος Κεφαλαίου

Συμπερασματικά, η κριτική ανάλυση καταδεικνύει ότι:

- Η ΕΕ διαμορφώνει μια αναδυόμενη ποινική φορολογική πολιτική χωρίς ρητή νομοθετική αρμοδιότητα, στηριζόμενη σε λειτουργικά εργαλεία προς όφελος των ενωσιακών συμφερόντων.
- Η εναρμόνιση επιτυγχάνεται με υβριδικά μέσα, όπως η DAC6 και οι AML οδηγίες, τα οποία ενσωματώνονται στο εθνικό ποινικό δίκαιο¹³¹.
- Η θεσμική πρακτική αυτή ενέχει κινδύνους για την επικουρικότητα, την αναλογικότητα και την κυριαρχία των κρατών.
- Υπάρχει ανάγκη για θεσμική διαφάνεια, συνταγματικό έλεγχο, και δημοκρατική συμμετοχή στις επιλογές ποινικής πολιτικής.
- Η μελλοντική στρατηγική πρέπει να βασίζεται σε ελεγχόμενη και αιτιολογημένη ποινική εναρμόνιση, με ισχυρά εχέγγυα κράτους δικαίου.

Η ποινική πολιτική της ΕΕ στον χώρο της φορολογίας έχει πλέον υλική και λειτουργική υπόσταση. Το ερώτημα δεν είναι πλέον εάν η ΕΕ μπορεί να τη διαμορφώσει, αλλά πώς και υπό ποιες εγγυήσεις μπορεί να την ασκήσει χωρίς να υπονομεύσει τη θεσμική συνοχή και τη νομιμοποίησή της.

Μετάβαση σε:



Κεφάλαιο 8: Επίλογος - Συμπεράσματα

8.1 Εισαγωγή Κεφαλαίου

Η παρούσα μελέτη επιχείρησε να αναλύσει, με νομική πληρότητα και θεσμική ευαισθησία, τη μετάβαση της Ευρωπαϊκής Ένωσης από έναν μηχανισμό ήπιας δημοσιονομικής εποπτείας σε έναν δυναμικά μεταβαλλόμενο φορέα ποινικής ρύθμισης

¹³¹ Συγκριτικά, κράτη με ηπιότερα συστήματα (π.χ. Σουηδία) αντιστέκονται στην ποινικοποίηση της φορολογικής συμπεριφοράς, ενώ κράτη όπως η Ιταλία και η Γερμανία προσαρμόζουν ήδη τις εθνικές τους έννοιες στο ενωσιακό πλέγμα. Η θεσμική σύγκλιση επιτελείται υπό συνθήκες πίεσης, και όχι πάντοτε βάσει ουσιαστικής συναίνεσης.

της φορολογικής συμμόρφωσης. Από την πρώτη φάση της διοικητικής συνεργασίας μέσω της σειράς οδηγιών DAC έως την εγκαθίδρυση της Ευρωπαϊκής Εισαγγελίας και τη θέσπιση της Οδηγίας PIF, η ΕΕ συγκροτεί σταδιακά ένα ενιαίο πλέγμα ποινικής διακυβέρνησης της δημοσιονομικής νομιμότητας. Ο μετασχηματισμός αυτός συνοδεύεται από θεσμικές εντάσεις, συνταγματικά διλήμματα και θεωρητικά ερωτήματα ως προς τη φύση και τα όρια της ενωσιακής κυριαρχίας.

8.2 Ευρήματα

Το κυριότερο εύρημα της έρευνας είναι ότι, παρότι δεν υπάρχει ακόμα ρητή ποινική αρμοδιότητα της ΕΕ στον τομέα της άμεσης φορολογίας, εντούτοις η Ένωση διαμορφώνει de facto ποινική πολιτική φορολογικής συμμόρφωσης. Επιχειρείται μέσω διαφορετικών μηχανισμών μια εναρμόνιση της ποινικής αντιμετώπισης η οποία θα μπορούσε να χαρακτηριστεί «λειτουργική ποινικοποίηση», αφού δεν στοχεύει αποκλειστικά στην τιμωρία του δράστη για ηθικό σφάλμα, αλλά λειτουργεί ως εργαλείο για την επίτευξη συγκεκριμένων στόχων πολιτικής φύσης, (α) προστασία οικονομικών συμφερόντων της ΕΕ, (β) διασφάλιση φορολογικής διαφάνειας και (γ) πρόληψη ξεπλύματος. Αυτή συγκροτείται μέσα από τρεις βασικούς άξονες: πρώτον, την εισαγωγή υποχρεώσεων πρόληψης και διαφάνειας (DAC6), δεύτερον, τη διεύρυνση του πλαισίου νομιμοποίησης εσόδων ώστε να καλύπτει φορολογικά εγκλήματα (AMLD), και τρίτον, την ίδρυση ενός μηχανισμού ποινικής δίωξης με ευρωπαϊκή εντολή (EPPO).

Αυτή η διαπίστωση συνεπάγεται ότι η ΕΕ έχει μεταβεί από τη φάση της «αρνητικής ολοκλήρωσης», δηλαδή της αποτροπής εθνικών αποκλίσεων, σε μια φάση ενεργητικής ενοποίησης μέσω της ποινικής τυποποίησης συμπεριφορών. Η εφαρμογή ποινικών εργαλείων για την επιβολή φορολογικών προτύπων δημιουργεί νέο πεδίο έντασης με τις συνταγματικές παραδόσεις των κρατών μελών, ιδιαίτερα όταν αγγίζει θεμελιώδη δικαιώματα, όπως το τεκμήριο αθωότητας, η ελευθερία επιλογής οικονομικής στρατηγικής, ή η προστασία από αυθαίρετες κυρώσεις.

Η μελέτη ανέδειξε ότι οι υφιστάμενες μορφές εναρμόνισης βασίζονται σε υβριδικά εργαλεία, τα οποία κινούνται ανάμεσα στη διοικητική εποπτεία και την ποινική συμμόρφωση. Τα καθεστώτα αναφοράς υπό τη DAC6 και οι υποχρεώσεις ενισχυμένου ελέγχου στις οδηγίες AML δεν επιφέρουν αυτοτελώς ποινικές συνέπειες, αλλά ενσωματώνονται σε εθνικά νομικά συστήματα με τρόπο που καθιστά την

παραβίασή τους ποινικά αξιόλογη. Αυτό οδηγεί σε μια σιωπηρή ποινικοποίηση της φορολογικής συμπεριφοράς, με ελλιπή συνταγματική θεμελίωση.

Ακόμη, διαπιστώθηκε ότι το ποινικό δίκαιο της ΕΕ λειτουργεί ως εργαλείο πολιτικής συμμόρφωσης, υπό το πρίσμα του φόβου ποινικής δίωξης και του θεσμικού παραδειγματισμού. Η προσέγγιση αυτή είναι λειτουργικά αποτελεσματική, αλλά ενδέχεται να υπονομεύσει τη δημοκρατική νομιμοποίηση του ποινικού ελέγχου, ιδιαίτερα όταν η ενοχοποίηση δεν βασίζεται στην αντικειμενική πρόκληση βλάβης αλλά σε αξιολογική απόκλιση από την επιθυμητή συμπεριφορά.

Ένα ιδιαίτερα σημαντικό σημείο που αναδείχθηκε είναι η θεσμική αβεβαιότητα ως προς τα όρια της επικουρικότητας. Η χρήση του άρθρου 83 παρ. 2 ΣΛΕΕ ως θεμελίωση ποινικής αρμοδιότητας για ζητήματα «σοβαρής απάτης» αφήνει ανοιχτή την ερμηνευτική δυνατότητα επέκτασης του πεδίου εφαρμογής του ενωσιακού ποινικού δικαίου. Αυτό όμως δεν μπορεί να υποκαθιστά τη δημοκρατική συζήτηση για το αν η Ένωση πρέπει πράγματι να διαμορφώνει ενοποιημένη ποινική φορολογική πολιτική και με ποια θεσμική εγγύηση.

8.3 Συμπεράσματα-Προτάσεις

Η ανάγκη για μια πιο διαφανή, αναλογική και θεσμικά ελεγχόμενη ποινική παρέμβαση στο φορολογικό πεδίο αναδεικνύεται ως κεντρικό συμπέρασμα αυτής της μελέτης. Η ΕΕ δεν μπορεί να συνεχίσει να ασκεί *de facto* ποινική εναρμόνιση χωρίς ρητή εντολή, ούτε μπορεί να επιβάλει ποινικούς μηχανισμούς μέσω νομοτεχνικών παρακαμπηρίων, όπως η χρήση οδηγιών περί διαφάνειας, χωρίς να λογοδοτεί σε κοινοβουλευτικό και δικαστικό επίπεδο.

Η πρώτη πρόταση αφορά την ανάγκη για ρητή αποσαφήνιση του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 83 ΣΛΕΕ, προκειμένου να αποτραπεί η αυθαίρετη επέκταση της ποινικής εναρμόνισης σε πεδία χωρίς σαφή σύνδεση με πολιτικές της Ένωσης. Η ερμηνεία του όρου «αναγκαία για την αποτελεσματική εφαρμογή πολιτικής» πρέπει να εξειδικευτεί από το ΔΕΕ ή/και με πολιτική δήλωση του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου, ώστε να διασφαλιστεί ότι δεν πρόκειται να λειτουργήσει ως «γενική ρήτρα αρμοδιότητας».

Δεύτερον, προτείνεται η καθιέρωση μηχανισμού *ex ante* ελέγχου της αναλογικότητας κάθε ποινικής πρόβλεψης με ενωσιακή προέλευση. Ο έλεγχος αυτός θα μπορούσε να ανατεθεί σε μια *ad hoc* επιτροπή εντός του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου

ή να ενταχθεί στη δικαιοδοσία του Ελεγκτικού Συνεδρίου της ΕΕ, με εξειδικευμένο σκέλος για τις επιπτώσεις των κυρώσεων στην ενωσιακή έννομη τάξη.

Τρίτον, απαιτείται η καθιέρωση ενός ενωσιακού Χάρτη για την Ποινική Εναρμόνιση, στον οποίο θα κωδικοποιούνται οι αρχές αναλογικότητας, επικουρικότητας, προστασίας των θεμελιωδών δικαιωμάτων και δημοκρατικής λογοδοσίας. Ο Χάρτης αυτός θα μπορούσε να λειτουργήσει ως κατευθυντήρια βάση για κάθε νέα νομοθετική πρωτοβουλία που αφορά το ποινικό δίκαιο στον χώρο της δημοσιονομικής και φορολογικής διακυβέρνησης, αλλά και ως θεσμική θωράκιση της εναρμόνισης και των συνταγματικών αρχών της αναλογικότητας και επικουρικότητας.

Επιπλέον, απαιτείται η θεσμική ενίσχυση του ρόλου των εθνικών κοινοβουλίων, μέσω ενός μηχανισμού πρόωρης προειδοποίησης (early warning mechanism) όταν σκεδιάζεται ενωσιακή νομοθεσία με ποινικό περιεχόμενο¹³². Η πρακτική αυτή θα επιτρέψει τον εκ των προτέρων έλεγχο συμβατότητας με τα εθνικά συντάγματα, περιορίζοντας την εσωτερική θεσμική σύγκρουση.

Τέλος, προτείνεται η δημιουργία ενός Ενιαίου Παρατηρητηρίου Ποινικής Εναρμόνισης, σε συνεργασία με το FRA¹³³ και το Eurojust, το οποίο θα παρατηρεί και θα αναλύει την εφαρμογή της ενωσιακής ποινικής πολιτικής στα κράτη μέλη, θα καταγράφει ασυμβατότητες και θα εκδίδει ετήσιες εκθέσεις με θεσμικές συστάσεις.

Αν υλοποιηθούν οι παραπάνω προτάσεις, η ΕΕ θα είναι σε θέση να συνθέσει μια συνεκτική, διαφανή και θεσμικά νομιμοποιημένη ποινική φορολογική πολιτική, χωρίς να υπονομεύσει τα θεμελιώδη συστατικά του κράτους δικαίου και της πολυφωνίας. Το μέλλον της δημοσιονομικής διακυβέρνησης δεν θα κριθεί μόνο με όρους οικονομικής αποτελεσματικότητας, αλλά και με βάση το ποινικό ήθος και την κανονιστική ισορροπία που θα επιδειξεί η Ένωση.

Η θεσμική ωριμότητα μιας πολιτικής ένωσης κρίνεται, ίσως περισσότερο από οτιδήποτε άλλο, από τον τρόπο με τον οποίο διαχειρίζεται την ποινική της εξουσία. Στην περίπτωση της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η στροφή προς την ποινικοποίηση της

¹³² Ο μηχανισμός προβλέπεται στη Συνθήκη για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (άρθρο 12 ΣΕΕ) και εφαρμόζεται κυρίως στο πλαίσιο της έγκαιρης ειδοποίησης για την εναρμόνιση εθνικού δικαίου με ενωσιακές οδηγίες, ώστε τα εθνικά κοινοβούλια να μπορούν να εντοπίζουν περιπτώσεις όπου η ΕΕ ενδέχεται να υπερβεί τις αρμοδιότητές της (principle of subsidiarity). Η πρόταση αφορά εφαρμογή του μηχανισμού ειδικά σε νομοθεσία με ποινικό χαρακτήρα.

¹³³ European Union Agency for Fundamental Rights

δημοσιονομικής διακυβέρνησης αποτέλεσε όχι απλώς στρατηγική επιλογή νομικής ενίσχυσης, αλλά έκφραση βαθύτερης μεταβολής: της μετάβασης από μια «Ένωση των αγορών» σε μια «Ένωση της ευθύνης και της τιμωρίας». Η χρήση του ποινικού δικαίου ως μέσο συμμόρφωσης δεν μπορεί πλέον να ιδωθεί ως παρέκκλιση· αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ενωσιακού μοντέλου διακυβέρνησης.

8.4 Επίλογος Κεφαλαίου

Η μελέτη αυτή ανέδειξε, με τρόπο συστηματικό και τεκμηριωμένο, ότι η ΕΕ βρίσκεται πλέον σε κρίσιμο σταυροδρόμι: είτε θα επιλέξει να επεκτείνει και να τυποποιήσει τη θεσμική της ποινική πολιτική με συνταγματική διαύγεια, είτε θα συνεχίσει να εφαρμόζει υβριδικά καθεστώτα αρμοδιότητας, τα οποία θολώνουν τα όρια νομιμοποίησης και θέτουν σε διακινδύνευση την ενωσιακή ακεραιότητα. Η ασάφεια μεταξύ «διοικητικής συμμόρφωσης» και «ποινικής ευθύνης», μεταξύ «πολιτικής αξίωσης» και «νομικής ενοχής», διαβρώνει την ασφάλεια δικαίου και θολώνει τον πυρήνα των θεμελιωδών δικαιωμάτων.

Η υιοθέτηση μηχανισμών όπως η DAC6, η PIF και η AMLD6 έχει λειτουργική και κανονιστική αξία. Δεν αμφισβητείται η σημασία τους για την ενίσχυση της διαφάνειας και της ακεραιότητας. Ωστόσο, χωρίς σαφές θεσμικό θεμέλιο και εγγυήσεις ελέγχου, μπορεί να εξελιχθούν σε μηχανισμούς θεσμικού εξαναγκασμού και ηθικο-νομικού στιγματισμού. Η αποτελεσματικότητα δεν μπορεί να αποσυνδεθεί από τη νομιμότητα.

Η ενοποιημένη ποινική φορολογική πολιτική, εάν είναι όντως επιθυμητή, πρέπει να εδράζεται σε συνταγματική συναίνεση, πολιτική λογοδοσία και προσήλωση στην αναλογικότητα. Η μελλοντική στρατηγική της ΕΕ δεν μπορεί να αγνοεί τις εθνικές διαφοροποιήσεις, ούτε να χρησιμοποιεί το ποινικό δίκαιο ως θεσμικό δούρειο ίππο για την εφαρμογή ηθικών αξιολογήσεων. Πρέπει να αναγνωρίζει τη σημασία της νομικής πολυφωνίας ως πλούτο και όχι ως εμπόδιο.

Το *ius puniendi*, παραδοσιακά συνδεδεμένο με την κρατική κυριαρχία, υφίσταται σταδιακή «ευρωπαϊκοποίηση» μέσω της νομολογίας του ΔΕΕ και θεσμών όπως η Ευρωπαϊκή Εισαγγελία. Η σταδιακή αυτή εξέλιξη, εγείρει ζητήματα δημοκρατικής νομιμοποίησης και αναδιαμόρφωσης της σχέσης μεταξύ κράτους και ενωσιακής ολοκλήρωσης.

Αυτό που διακυβεύεται δεν είναι απλώς η προστασία του ενωσιακού προϋπολογισμού· είναι η φυσιογνωμία της Ευρώπης ως ένωση δικαίου. Το ποινικό δίκαιο μπορεί να λειτουργήσει ως όριο ή ως όπλο. Εναπόκειται στην Ένωση, και στα κράτη μέλη, να επιλέξουν τον ρόλο του.

Μετάβαση σε:



Πηγές - Βιβλιογραφία

- DE LEMOS PEIXOTO, S., & LOI, G. (2024, July). *europa.eu*. Ανάκτηση από Economic Governance and EMU Scrutiny Unit (EGOV) The new EU fiscal governance framework: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2024/760231/IPOL_IDA\(2024\)760231_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2024/760231/IPOL_IDA(2024)760231_EN.pdf)
- Polinsky, M., & Shavell, S. (2005). *THE THEORY OF PUBLIC ENFORCEMENT OF LAW*. Cambridge: NBER WORKING PAPER SERIES.
- Bean, P. (2003). (P. Bean, Επιμ.) Ανάκτηση από Crime: Critical Concepts in Sociology (Part7-85: Conflicts As Property, Nils Christie): https://books.google.gr/books?hl=en&lr=&id=HFeOTY8hMpoC&oi=fnd&pg=PA198&ots=aroYuYyTaw&sig=a6fv44adp19a7oj2Jq9RFIYOkII&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false
- Capital.gr*. (2012, 05 31). Ανάκτηση 07 23, 2025, από Merkel: "Χρειαζόμαστε περισσότερη Ευρώπη, όχι λιγότερη": <https://www.capital.gr/oikonomia/1516442/merkel-xreiazomaste-perissoteri-europi-oxi-ligoteri/>
- Ceccarelli, D. (2021, 05 17). *eucrim.eu*. Ανάκτηση από The EPPO and the Fight against VAT Fraud: a Legal Obstacle in the Regulation?: https://eucrim.eu/articles/the-eppo-and-the-fight-against-vat-fraud-a-legal-obstacle-in-the-regulation/?utm_source=chatgpt.com
- CJEU. (2012). *eur-lex.europa.eu*. Ανάκτηση από C-42/11 Lopes da Silva Jorge Judgment of the Court (Grand Chamber), 5 September 2012: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62011CJ0042>
- CJEU. (2014). *curia.europa.eu*. Ανάκτηση από C-105/14 - Taricco and Others: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-105/14>
- CJEU. (2017). *curia.europa.eu*. Ανάκτηση από CJEU, C-42/17 M.A.S. and M.B. (Taricco II): <https://curia.europa.eu/juris/documents.jsf?num=C-42/17>
- COMPLY ADVANTAGE. (2024, 10 18). *comply advantage*. Ανάκτηση από The 6th Money Laundering Directive (6AMLD): <https://complyadvantage.com/insights/6th-money-laundering-directive-6amld/#:~:text=The%206th%20Money%20Laundering%20Directive%20%286AMLD%29%20is%20a,in%20October%202018%20and%20enacted%20in%20December%202020.>
- Council of the European Union. (2017). *eur-lex.europa.eu*. Ανάκτηση από Council Regulation (EU) 2017/1939 of 12 October 2017 implementing enhanced cooperation on the establishment of the European Public Prosecutor's Office ('the EPPO'): <https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2017/1939/oj/eng>
- ECHR. (1996). *EUROPEAN COURT OF HUMAN RIGHTS*. Ανάκτηση από CASE OF SAUNDERS v. UNITED KINGDOM: <https://hudoc.echr.coe.int/app/conversion/pdf/?library=ECHR&id=001-58009&filename=001-58009.pdf&TID=thkbhnilzk>

- EESC. (2020, 02 20). *eesc.europa.eu*. Ανάκτηση από Combat tax fraud, tax avoidance and money laundering: https://www.eesc.europa.eu/el/our-work/opinions-information-reports/opinions/combat-tax-fraud-tax-avoidance-and-money-laundering?utm_source=chatgpt.com
- Engelhart, M. (2024, 06 12). *eucriim*. Ανάκτηση από Compliance with the EPPO Regulation Study Results on the “Implementation” of Council Regulation (EU) 2017/1939 in the Member States: <https://eucriim.eu/articles/compliance-with-the-eppo-regulation/#:~:text=This%20article%20presents%20the%20results%20of%20a%20compliance,EPPO%20is%20in%20conformity%20with%20the%20EPPO%20Regulation.>
- European Commission. (2016). *COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE COUNCIL on an External Strategy for Effective Taxation*. Brussels: European Union.
- European Commission. (2018, 09 03). *European Anti-Fraud Office*. Ανάκτηση από ΕΚΘΕΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟ ΚΑΙ ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ 29η ετήσια έκθεση για την προστασία των οικονομικών συμφερόντων της Ευρωπαϊκής Ένωσης και την καταπολέμηση της απάτης (2017): <https://www.bing.com/ck/a?!&&p=28470e7e061292bbfba8dd8d1432a7ad53ab84bfb18846d56b56660540824cf4JmltdHM9MTc1NDAwNjQwMA&ptn=3&ver=2&hsh=4&fclid=151d97ca-fcdd-6550-3eee-834bfdee6459&psq=%cf%80%cf%81%ce%bf%cf%84%ce%b1%cf%83%ce%b7+%ce%b5%cf%80%5b%ce%b9%cf%84%ce>
- European Commission. (2020). *COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE COUNCIL on Tax Good Governance in the EU and beyond COM(2020) 313 final*. Brussels: European Union.
- European Commission. (2020, 07 15). *eesc.europa.eu*. Ανάκτηση από Package for fair and simple taxation: <https://www.eesc.europa.eu/en/our-work/opinions-information-reports/opinions/package-fair-and-simple-taxation>
- European Commission. (2025). *eur-lex.europa.eu*. Ανάκτηση από Evaluation of the Anti- Tax Avoidance Directive (ATAD) - Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 as amended by Council Directive (EU) 2017/952 of 29 May 2017: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=intcom%3AAres%282024%295539672>
- European Commission. (2025). *taxation-customs.ec.europa.eu*. Ανάκτηση από Directive on Administrative Cooperation (DAC): https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/tax-transparency-cooperation/administrative-co-operation-and-mutual-assistance/directive-administrative-cooperation-dac_en
- European Commission. (2025, 05 22). *taxation-customs.ec.europa.eu*. Ανάκτηση από PLATFORM FOR TAX GOOD GOVERNANCE 20 March 2025, 14H30 – 17H30, ALBERT BORSCHETTE conference centre, room 0D minutes: https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/355281e6-8225-4504-9d37-b40e625301dd_en?filename=Ares%282025%294172926-Minutes-PTGG.pdf
- European Commission. (χ.χ.). *economy-finance.ec.europa.eu*. Ανάκτηση από Legal basis of the Stability and Growth Pact: <https://economy-finance.ec.europa.eu/economic-and->

fiscal-governance/stability-and-growth-pact/legal-basis-stability-and-growth-pact_en

European Council, & Council of the European Union. (2025). *European Council*. Ανάκτηση από Working Party on Tax Questions: <https://www.consilium.europa.eu/en/council-eu/preparatory-bodies/working-party-on-tax-questions/#:~:text=The%20Working%20party%20on%20Tax%20Questions%20is%20responsible,consistency%20in%20the%20Council%27s%20work%20on%20these%20matters.>

European Data Protector Supervisor. (2021, 04 12). *edps.europa.eu*. Ανάκτηση από Report Interpretation of the EPPO Regulation in view of EPPO's supervision by the EDPS: https://www.edps.europa.eu/system/files/2021-06/21-04-12_interpretation_eppo_regulation_report_en.pdf

European Parliament, & Council. (2015). *eur-lex.europa.eu*. Ανάκτηση από Directive (EU) 2015/849 of the European Parliament and of the Council of 20 May 2015 on the prevention of the use of the financial system for the purposes of money laundering or terrorist financing: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2015/849/oj/eng>

European Parliament, & Council of the European Union. (2017). *eur-lex.europa.eu*. Ανάκτηση από Directive (EU) 2017/1371 of the European Parliament and of the Council of 5 July 2017 on the fight against fraud to the Union's financial interests by means of criminal law: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2017/1371/oj/eng>

fairtrials.org. (2018, 05 01). Ανάκτηση από CJEU, C-42/17 M.A.S. and M.B. (Taricco II) Legal Analysis: <https://www.fairtrials.org/articles/legal-analysis/cjeu-c-42-17-m-a-s-and-m-b-taricco-ii/>

Garland, D. (2002). *The Culture of Control: Crime and Social Order in Contemporary Society*. Oxford University Press.

Günther, J. (2014). *Academia.edu*. Ανάκτηση από On the theory of Enemy Criminal Law: https://www.academia.edu/22864807/G%C3%BCnther_Jakobs_On_the_Theory_of_Enemy_Criminal_Law_Zur_Theorie_des_Feindstrafrechts_in_Straftheorie_und_Straf_gerechtigkeit_167_82_Henning_Rosenau_and_Sanyun_Kim_eds_2010_

Hadnum, L. (2023). *OECD Pillars*. Ανάκτηση από Hungary Approves and Updates its GloBE Law: <https://oecdpillars.com/hungary-approves-and-updates-its-globe-law/>

Lacey, N. (2008). *The Prisoners' Dilemma: Political Economy and Punishment in Contemporary*. Cambridge University Press.

OECD. (2022, 06 10). *OECD Legal Instruments*. Ανάκτηση από Recommendation of the Council on the Ten Global Principles for Fighting Tax Crime: <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0469>

OECD. (2025). *OECD*. Ανάκτηση από Standard setting for tax and crime: https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/standard-setting-for-tax-and-crime.html?utm_source=chatgpt.com

OECD. (2025). *OECD Pillars*. Ανάκτηση από Pillar Two GloBE Rules: Summary: <https://oecdpillars.com/pillar-tab/overview/>

- Petropoulos, G. (2018, April 12). *bruegel.org*. Ανάκτηση από State aid and tax rulings: Clarifying the European Commission's approach: https://www.bruegel.org/blog-post/state-aid-and-tax-rulings-clarifying-european-commissions-approach?utm_source=chatgpt.com
- Pistone, P., Roeleveld, J., Hattingh, J., Felix Pinto, J., Nogueira, P., & West, C. (2019). *Fundamentals of Taxation: An Introduction to Tax Policy, Tax Law and Tax Administration*. IBFD.
- Raskolnikov, A. (2021). *scholarship.law.columbia.edu*. Στο A. Raskolnikov, *Deterrence Theory: Key Findings and Challenges*. CAMBRIDGE UNIVERSITY PRESS. Ανάκτηση από https://scholarship.law.columbia.edu/faculty_scholarship/2576
- TAX JUSTICE NETWORK. (2021, July 01). *Tax Justice Network*. Ανάκτηση από EU and OECD half-measures fail to detect Luxembourg's shadow tax rulings : https://taxjustice.net/press/eu-and-oecd-half-measures-fail-to-detect-luxembourgs-shadow-tax-rulings/?utm_source=chatgpt.com
- Taxation and Customs Union. (2025). *Europa*. Ανάκτηση από Platform for Tax Good Governance: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/tax-transparency-cooperation/platform-tax-good-governance_en
- The Council of the European Union. (2025). *European, Council*. Ανάκτηση από Code of Conduct Group (Business Taxation): <https://www.consilium.europa.eu/en/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/#:~:text=The%20EU%20Code%20of%20Conduct%20%28business%20taxation%29%20is,in%201997%20as%20an%20intergovernmental%2C%20legally%20non-binding%20instrument.>
- Thompson, K. (2016, 09 21). *revisesociology.com*. Ανάκτηση από Foucault – Surveillance and Crime Control: <https://revisesociology.com/2016/09/21/foucault-surveillance-crime-control/>
- Titcombe, S. (2024, 10 09). *CAPTAIN COMPLIANCE*. Ανάκτηση από What is Corporate Compliance and Why is it Important?: <https://captaincompliance.com/education/what-is-corporate-compliance/>
- Turksen, U., Yozza, D., Kreissl, R., & Rasmouki, F. (2023). *Tax crimes and enforcement in the European Union: solutions for law, policy, and practice*. Oxford University Press.
- van Brederode, T. (2022, 09 07). *GLOBTAXGOV*. Ανάκτηση από From Impasse to Unanimity: Understanding Hungary's Position on Pillar 2: <https://globtaxgov.weblog.leidenuniv.nl/2022/09/07/from-impasse-to-unanimity-understanding-hungarys-position-on-pillar-2/>
- Αθανασάκη, Β. (2019). *Οι Γενικές Ρήτρες κατά της Φοροαποφυγής στο Διεθνές και Ευρωπαϊκό Φορολογικό Δίκαιο*. Αθήνα: ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.
- Γεωργιάκη, Β. (2017). *Καταχρηστική φοροαποφυγή στην άμεση φορολογία*. Αθήνα: ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.
- ΔΕΕ. (2016). *InfoCuria*. Ανάκτηση από C-115/16 - N Luxembourg 1: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-115/16>

- Διαμαντούρος, Κ. (2024, 02 29). *ΣΕΒ Σύγχρονες Επιχειρήσεις Σύγχρονη Ελλάδα*. Ανάκτηση από Η πρόταση Οδηγίας για την BEFIT με τη ματιά της BusinessEurope: https://www.sev.org.gr/arthografia_mme/h-protasi-odigias-gia-tin-befit-me-ti-matia-tis-businesseurope/#:~:text=%CE%97%20%CF%80%CF%81%CF%8C%CF%84%CE%B1%CF%83%CE%B7%20%CE%9F%CE%B4%CE%B7%CE%B3%CE%AF%CE%B1%CF%82%20%CE%B3%CE%B9%CE%B1%20%CF%84%CE%B7%CE%BD%20BEF
- Δικαστήριο Ευρωπαϊκής Ένωσης. (2015). *curia.europa.eu*. Ανάκτηση από C-524/15 Menci: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=D01737E1AB41378A24C9688997D17519?text=&docid=200404&pageIndex=0&doclang=EL&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=5354848>
- Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. (2003). *curia.europa.eu*. Ανάκτηση από C-446/03: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-446/03>
- Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. (2004). *curia.europa.eu*. Ανάκτηση από C-196/04: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-196/04>
- Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. (2012). *curia.europa.eu*. Ανάκτηση από C-6/12 P: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-6/12&language=EN>
- Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. (2022). *curia.europa.eu*. Ανάκτηση από C-623/22 Belgian Association of Tax Lawyers and Others: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-623/22>
- Ευρωπαϊκή Επιτροπή. (2012). *ΣΥΣΤΑΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ της 6ης Δεκεμβρίου 2012 σχετικά με τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό (2012/772/ΕΕ)*. Βρυξέλλες. Ανάκτηση από ΣΥΣΤΑΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012H0772>
- Ευρωπαϊκή Επιτροπή. (2023, 09 12). *eur-lex.europa.eu*. Ανάκτηση από COM(2023) 532 final Πρόταση ΟΔΗΓΙΑ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ σχετικά με τις επιχειρήσεις στην Ευρώπη: Πλαίσιο για τη φορολογία εισοδήματος (BEFIT): <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/HTML/?uri=CELEX:52023PC0532>
- Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή. (2020, 12 11). *eur-lex.europa.eu*. Ανάκτηση από Γνωμοδότηση της ΕΟΚΕ με θέμα «Αποτελεσματικά και συντονισμένα μέτρα της ΕΕ για την καταπολέμηση της φορολογικής απάτης, της φοροαποφυγής, της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες και των φορολογικών παραδείσων»: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52020IE0997&qid=1753882352337>
- Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο. (2025). *Europarl*. Ανάκτηση από Θεματολογικά δελτία για την Ευρωπαϊκή Ένωση - 2025 Το πλαίσιο δημοσιονομικών πολιτικών της ΕΕ: www.europarl.europa.eu/factsheets/el
- Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, & Συμβούλιο. (2013). *eur-lex.europa.eu*. Ανάκτηση από Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 473/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 21ης Μαΐου 2013 , σχετικά με κοινές διατάξεις για την παρακολούθηση και την εκτίμηση των σχεδίων δημοσιονομικών προγραμμάτων και τη διασφάλιση της διόρθωσης του

υπερβολικού:
content/EL/ALL/?uri=CELEX:32013R0473

[https://eur-lex.europa.eu/legal-](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/ALL/?uri=CELEX:32013R0473)

Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, & Συμβούλιο. (2015, 05 20). *eur-lex.europa.eu*. Ανάκτηση από ΟΔΗΓΙΑ (ΕΕ) 2015/849 ΤΟΥ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟΥ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟΥ ΚΑΙ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ της 20ής Μαΐου 2015 σχετικά με την πρόληψη της χρησιμοποίησης του χρηματοπιστωτικού συστήματος για τη νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες ή για τη χρηματοδότηση...: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/?uri=celex%3A32015L0849>

Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, & Συμβούλιο. (2018, 05 30). *eur-lex.europa.eu*. Ανάκτηση από ΟΔΗΓΙΑ (ΕΕ) 2018/843 ΤΟΥ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟΥ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟΥ ΚΑΙ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ της 30ής Μαΐου 2018: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0843>

Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, & Συμβούλιο. (2018, 05 30). *eur-lex.europa.eu*. Ανάκτηση από ΟΔΗΓΙΑ (ΕΕ) 2018/843 ΤΟΥ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟΥ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟΥ ΚΑΙ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ της 30ής Μαΐου 2018 για την τροποποίηση της οδηγίας (ΕΕ) 2015/849 σχετικά με την πρόληψη της χρησιμοποίησης του χρηματοπιστωτικού συστήματος για τη νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστ: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/?uri=CELEX:32018L0843>

Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, & Συμβούλιο. (2018, 10 23). *eur-lex.europa.eu*. Ανάκτηση από Οδηγία (ΕΕ) 2018/1673 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 23ης Οκτωβρίου 2018, σχετικά με την καταπολέμηση της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες μέσω του ποινικού δικαίου: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/?uri=CELEX:32018L1673>

Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, & Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. (2024, 05 31). *eur-lex.europa.eu*. Ανάκτηση από 2024/1640 ΟΔΗΓΙΑ (ΕΕ) 2024/1640 ΤΟΥ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟΥ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟΥ ΚΑΙ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ της 31ης Μαΐου 2024 σχετικά με τους μηχανισμούς που πρέπει να συγκροτήσουν τα κράτη μέλη για την πρόληψη...: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=OJ:L_202401640

Ευρωπαϊκό Συμβούλιο, & Κοινοβούλιο. (2019, 07 11). *eur-lex.europa.eu*. Ανάκτηση από ΟΔΗΓΙΑ (ΕΕ) 2019/1153 ΤΟΥ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟΥ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟΥ ΚΑΙ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ της 20ής Ιουνίου 2019: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32019L1153>

Πέρρου, Α. (2022). *Οικονομική ελευθερία στην ΕΕ και μέτρα για την προστασία των δημοσίων εσόδων*. Αθήνα: ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

Πρεβεδούρου, Ε. (2020). Δικαστικός έλεγχος του soft law στην ενωσιακή και στην εθνική έννομη τάξη. *Εισήγηση στο University of Nicosia, 4-3-2019. Θέμα της ημερίδας: η σχέση Πολιτικής και Διοικητικής Δικονομίας*. Ανάκτηση από <https://www.prevedourou.gr/%ce%b4%ce%b9%ce%ba%ce%b1%cf%83%cf%84%ce%b9%ce%ba%cf%8c%cf%82-%ce%ad%ce%bb%ce%b5%ce%b3%cf%87%ce%bf%cf%82-%cf%84%ce%bf%cf%85-soft-law-%cf%83%cf%84%ce%b7%ce%bd-%ce%b5%ce%bd%cf%89%cf%83%ce%b9%ce%b1%ce%ba/>

- Στυλιανού, Ά. (2006, 11 16). *SCRIBD*. Ανάκτηση από Η έννοια του Κοινωνικού Συμβολαίου στην πολιτική φιλοσοφία του Χομπς: <https://www.scribd.com/document/790931514/%CE%A3%CF%84%CF%85%CE%BB%CE%B9%CE%B1%CE%BD%CE%BF%CF%85-%CE%97-%CE%B5-%CE%BD%CE%BD%CE%BF%CE%B9%CE%B1-%CF%84%CE%BF%CF%85-%CE%BA%CE%BF%CE%B9%CE%BD%CF%89%CE%BD%CE%B9%CE%BA%CE%BF%CF%85-%CF%83%CF%85%CE%BC%CE%B2%CE%BF%CE>
- Συμβούλιο. (2004, 03 22). *eur-lex.europa.eu*. Ανάκτηση από ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ της 22ας Μαρτίου 2004 για την έγκριση του εσωτερικού κανονισμού του Συμβουλίου (2004/338/EK, Ευρατόμ : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32004D0338>
- Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. (2011). *Europa*. Ανάκτηση από ΟΔΗΓΙΑ 2011/16/ΕΕ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ της 15ης Φεβρουαρίου 2011 σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας και με την κατάργηση της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32011L0016>
- Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. (2013, 02 20). *ecb.europa.eu*. Ανάκτηση από Economic and Monetary Developments: https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/other/mb201304_focus06.en.pdf#:~:text=On%2020%20February%202013%20the%20Council%20of%20the,the%20Euro%20summit%20statement%20of%2026%20October%202011.
- Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. (2014). *Europa*. Ανάκτηση από ΟΔΗΓΙΑ 2014/107/ΕΕ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ της 9ης Δεκεμβρίου 2014 για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ όσον αφορά την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον φορολογικό τομέα: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0107>
- Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. (2015). *ΟΔΗΓΙΑ (ΕΕ) 2015/2376 ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ της 8ης Δεκεμβρίου 2015 για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ όσον αφορά την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας*. Ανάκτηση από Europa: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/ALL/?uri=CELEX:32015L2376>
- Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. (2016, 07 12). *eur-lex.europa.eu*. Ανάκτηση από ΟΔΗΓΙΑ (ΕΕ) 2016/1164 ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ της 12ης Ιουλίου 2016 για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/?uri=CELEX:32016L1164>
- Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. (2016). *Europa*. Ανάκτηση από ΟΔΗΓΙΑ (ΕΕ) 2016/881 ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ της 25ης Μαΐου 2016 για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ όσον αφορά την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/?uri=CELEX:32016L0881>
- Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. (2017, 05 29). *eur-lex.europa.eu*. Ανάκτηση από ΟΔΗΓΙΑ (ΕΕ) 2017/952 ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ της 29ης Μαΐου 2017 για την τροποποίηση της οδηγίας (ΕΕ) 2016/1164 όσον αφορά τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων με τρίτες χώρες: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2017/952/oj/ell>

- Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. (2018). *Europa*. Ανάκτηση από ΟΔΗΓΙΑ (ΕΕ) 2018/822 ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ της 25ης Μαΐου 2018 για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ όσον αφορά την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας σχετικά με δηλωτέες διασυννοριακές ρυθμίσεις : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0822>
- Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. (2021). *Europa*. Ανάκτηση από Οδηγία (ΕΕ) 2021/514 του Συμβουλίου της 22ας Μαρτίου 2021 για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/ALL/?uri=CELEX:32021L0514>
- Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. (2022, 12 14). *eur-lex.europa.eu*. Ανάκτηση από ΟΔΗΓΙΑ (ΕΕ) 2022/2523 ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ της 14ης Δεκεμβρίου 2022 σχετικά με την εξασφάλιση παγκόσμιου ελάχιστου επιπέδου φορολογίας των ομίλων πολυεθνικών επιχειρήσεων και των εγχώριων ομίλων μεγάλης κλίμακας στην Ένωση: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/?uri=CELEX:32022L2523#:~:text=%CE%9C%CE%B5%20%CF%84%CE%B9%CF%82%20%CE%BF%CE%B4%CE%B7%CE%B3%CE%AF%CE%B5%CF%82%20%CE%B3%CE%B9%CE%B1%20%CF%84%CE%B7%CE%BD%20%CE%BA%CE%B1%CF%84%CE%B1%CF%80%CE%BF%CE%BB%CE%AD%CE%BC%>
- Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. (2023). *Europa*. Ανάκτηση από Οδηγία (ΕΕ) 2023/2226 του Συμβουλίου, της 17ης Οκτωβρίου 2023, για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/el/NIM/?uri=CELEX:32023L2226>
- Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. (2025, 04 14). *Europa*. Ανάκτηση από Οδηγία (ΕΕ) 2025/872 του Συμβουλίου, της 14ης Απριλίου 2025, για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/?uri=OJ:L_202500872

