



ΠΑΝΤΕΙΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ & ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ

ΓΕΝΙΚΟ ΤΜΗΜΑ ΔΙΚΑΙΟΥ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΔΙΚΑΙΟ & ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗ
Κατεύθυνση: Δημοσίου Δικαίου

Διπλωματική Εργασία
“Η ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΑ ΕΠΙ ΤΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΜΕΤΑ ΤΗ
ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ”

Επιμέλεια : **Δούβας Ευάγγελος** (Α.Μ.:0909Μ006)
Υπεύθυνος Διδάσκων: **Βασίλειος Κουγέας**

ΑΘΗΝΑ, 2011

Εισαγωγικά Προλεγόμενα	σελ... 7
------------------------------	----------

ΜΕΡΟΣ Ι

1 ^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ: Εννοιολογικός προσδιορισμός του φόρου	σελ... 12
A. Ιστορική αναδρομή της φορολογίας	σελ... 12
B. Έννοια – Σκοποί(λειτουργίες)- Χαρακτηριστικά γνωρίσματα του φόρου	σελ... 13
B.1. Ο Φόρος ως οριστική χρηματική παροχή	σελ... 14
B.2. Ο Φόρος ως υποχρεωτική παροχή	σελ... 14
α. Φορέας της Φορολογικής Κυριαρχίας	σελ... 15
β. Υπόχρεοι του Φόρου	σελ... 16
B.3. Ο Φόρος ως παροχή χωρίς ειδικό αντάλλαγμα.....	σελ... 17
B.4. Ο Φόρος ως παροχή προς εξυπηρέτηση δημοσίων σκοπών.....	σελ... 19
Γ. Διακρίσεις των φόρων	σελ... 20
Γ.1. Άμεσοι φόροι	σελ... 21
Γ.2. Έμμεσοι φόροι	σελ... 21
Γ.3. Πάγιοι φόροι	σελ... 21
Γ.4. Πραγματικοί φόροι	σελ... 21
Γ.5. Προσωπικοί φόροι	σελ... 22
Γ.6. Ειδικοί φόροι	σελ... 22
Γ.7. Φόροι κατ' αξία	σελ... 22
Γ.8. Δασμοί και επιβαρύνσεις ισοδυνάμου αποτελέσματος	σελ... 22
Δ. Θεμελιώδεις Αρχές της Φορολογίας	σελ... 23

E. Η διάρθρωση του φορολογικού συστήματος	σελ... 24
2° ΚΕΦΑΛΑΙΟ: Έκταση και όρια της εθνικής φορολογικής κυριαρχίας στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης	σελ... 25
A. Στόχοι της Ε.Ε. ως «όριο» στην φορολογική κυριαρχία μας	σελ... 25
B. Ενδεικτική συγκριτική προσέγγιση των φορολογικών συστημάτων στην Ε.Ε.	σελ... 28
Γ. Προβλήματα που δημιουργούνται από τη διαφορετική φορολογική μεταχείριση των Κ-Μ στην εκπλήρωση των στόχων(ενιαία αγορά)της Ε.Ε.	σελ... 29
Γ.1. Η φορολογική κυριαρχία των Κ-Μ στο πεδίο των άμεσων φόρων	σελ... 29
Γ.2. Ο ανταγωνισμός των φορολογικών συστημάτων και η Εσωτερική Αγορά ως πρόσφορο έδαφος για φαινόμενα φορολογικού ανταγωνισμού	σελ... 30
Γ.3. Εμπόδια στη διαδικασία (δικαιοπαραγωγική) εναρμόνισης	σελ... 33
α. Η Αρχή της Επικουρικότητας ως «εμπόδιο» στη διαδικασία εναρμόνισης	σελ... 33
β. Ομοφωνία στη λήψη αποφάσεων ως «εμπόδιο» στην εναρμόνιση	σελ... 36
Γ.4. Συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και τα προβλήματα που επισύρουν στην αρμονική λειτουργία της Ενιαίας Αγοράς	σελ... 37
α. Έννοια της διεθνούς διπλής φορολογίας & Λειτουργία των Διεθνών Συμβάσεων	σελ... 37
β. Τα προβλήματα που ανακύπτουν στη σχέση μεταξύ των Διεθνών Συμβάσεων και του Ενωσιακού Δικαίου	σελ... 40
Δ. Η εναρμόνιση των συστημάτων ως λύση στο πρόβλημα	σελ... 46
Ε. Επιπτώσεις Δημοσιονομικού χαρακτήρα από την εναρμόνιση της άμεσης φορολογίας ...	49
ΣΤ. Πόσο τελικά περιορίζεται η αρμοδιότητα επί της άμεσης φορολογίας και κατ' επέκταση η εθνική μας Φορολογική Κυριαρχία;	σελ... 50

1^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ: Η Αρμοδιότητα επί της Άμεσης Φορολογίας στο πλαίσιο της Ε.Ε. κατά το Δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης σελ... 54

A. Το ζήτημα της εναρμόνισης στην Ελληνική αλλά και στις άλλες έννομες τάξεις των Κ-Μ ...
..... σελ... 54

A.1. Εναρμόνιση άμεσων φόρων κατά το πρωτογενές Δίκαιο της Ε.Ε. σελ... 56

A.2. Εναρμόνιση άμεσων φόρων κατά το παράγωγο κοινοτικό δίκαιο σελ... 60

α. Πράξεις του παράγωγου ενωσιακού δικαίου που αποσκοπούν στην άρση των φορολογικών εμποδίων κατά τη διασυνοριακή συνεργασία των επιχειρήσεων διαφορετικών κρατών-μελών.
..... σελ... 61

a. Οδηγία 90/434/ΕΟΚ του Συμβουλίου, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς για τις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών σελ... 61

b. Οδηγία 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών σελ.... 66

c. Σύμβαση 90/436/ΕΟΚ για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων, που εδρεύουν σε διαφορετικά κράτη μέλη .. σελ... 71

d. Οδηγία 2003/49/ΕΚ του Συμβουλίου, για την καθιέρωση κοινού συστήματος φορολόγησης των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών διαφορετικών κρατών μελών σελ... 77

e. Οδηγία 2003/48/ΕΚ του Συμβουλίου, για τη Φορολόγηση των υπό μορφή τόκων εισοδημάτων από αποταμιεύσεις σελ... 80

B. Περαιτέρω προσπάθειες εναρμόνισης των φορολογικών ρυθμίσεων στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής Ένωσης στο τομέα των άμεσων φόρων σελ... 83

B.1. Κώδικας Δεοντολογίας για τη φορολογία επιχειρήσεων σελ... 83

B.2. Σύσταση της Επιτροπής περί του τρόπου φορολογίας των μικρομεσαίων επιχειρήσεων
..... σελ... 84

B.3 Η Σύσταση της Επιτροπής σχετικά με τη φορολογία ορισμένων εισοδημάτων τα οποία αποκτούν σε κράτος μέλος πρόσωπα που έχουν την κατοικία τους σε άλλο κράτος μέλος	σελ... 85
B.4. Δράσεις για μια εσωτερική αγορά χωρίς φορολογικά εμπόδια στις επιχειρήσεις .	σελ... 85
B.5. Δράσεις για μια κοινή ενοποιημένη φορολογική βάση για το φόρο εταιριών	σελ... 86
B.6. Πρωτοβουλίες και δράσεις αναφορικά με τη διευθέτηση του ζητήματος transfer pricing (τιμές συναλλαγών) μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων	σελ... 86
α. Κώδικας Συμπεριφοράς για την αποτελεσματική εφαρμογή της Σύμβασης Διαιτησίας....	87
β. Κώδικας Δεοντολογίας για την τεκμηρίωση των τιμών συναλλαγών (transfer pricing).....	87
γ. Συμφωνίες Προκαθορισμένων Τιμών	σελ... 88
2 ^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ: Η Αρμοδιότητα επί της Άμεσης Φορολογίας στο πλαίσιο της Ε.Ε. κατά τη νομολογία του Δ.Ε.Ε.(ΔΕΚ)	σελ... 88
A. Οι γενικές αρχές όπως απορρέουν από το ενωσιακό δίκαιο και η συμβολή της νομολογίας του ΔΕΚ στη διάπλασή τους	σελ... 88
B. Η απαγόρευση των διακρίσεων υπό το πρίσμα της νομολογίας του ΔΕΕ	σελ... 92
B.1. Η απαγόρευση των διακρίσεων με βάση την ιθαγένεια	σελ... 92
B.2. Η απαγόρευση των διακρίσεων στη βάση της φορολογικής κατοικίας	σελ... 94
B.3. Η απαγόρευση των διακρίσεων με βάση τον τόπο σύναψης ή εκτέλεσης μιας σύμβασης	σελ... 96
B.4. Η απαγόρευση των διακρίσεων ή αρχή της μη διάκρισης και σε περιπτώσεις με στοιχεία διασυνοριακότητας	σελ... 97
Γ. Λόγοι που δικαιολογούν την διάκριση ή τον περιορισμό	σελ... 98

Δ. Γενικές παρατηρήσεις	σελ... 103
--------------------------------	-------------------

3° ΚΕΦΑΛΑΙΟ: Ο Επαναπροσδιορισμός της Αρμοδιότητας της Άμεσης Φορολογίας στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής Ένωσης από την Οικονομική κρίση και την επακόλουθη υπογραφή του Μνημονίου	σελ... 105
--	-------------------

A. Νομική φύση του κειμένου του Μνημονίου	σελ... 105
--	-------------------

B. Οικονομική λογική και πολιτική πραγματικότητα	σελ... 107
---	-------------------

Αντί Επιλόγου: Συμπερασματικές παρατηρήσεις	σελ... 107
--	-------------------

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	σελ... 111
---------------------	-------------------

Εισαγωγικά Προλεγόμενα

Ο φόρος είναι ένα ιστορικό φαινόμενο, που προσδιορίζεται ανάλογα με τις συνεχώς μεταβαλλόμενες θεωρητικές και φιλοσοφικές απόψεις για το κράτος, από τις εκάστοτε επικρατούσες κοινωνικοοικονομικές και πολιτικές συνθήκες και από τις διαμορφούμενες τάσεις σε διεθνές επίπεδο.

Σε κάθε περίπτωση το φαινόμενο του φόρου, αποτελεί υποχρέωση των πολιτών που επιβάλλεται μονομερώς από την κρατική εξουσία χωρίς ειδικό αντάλλαγμα και είναι άρρηκτα συνδεδεμένο με αυτή καθ' εαυτή την ύπαρξη της Πολιτείας-Κράτους και την εκπλήρωση των επί μέρους λειτουργιών(σκοπών) της.

Ειδικότερα, η μελέτη των δημοσιονομικών φαινομένων(φόροι, δημόσιες δαπάνες, κρατικός προϋπολογισμός κλπ) και θεσμών εμφανίζεται, στην πραγματικότητα, συνυφασμένη με την μελέτη των συνταγματικών και πολιτικών θεσμών, στη δημιουργία και εξέλιξη των οποίων τα δημοσιονομικά φαινόμενα διαδραμάτισαν και διαδραματίζουν αποφασιστικό ρόλο.

Πράγματι, από ιστορικής απόψεως, οι δυο αυτές κατηγορίες θεσμών, οι δημοσιονομικοί θεσμοί αφ' ενός, και οι συνταγματικοί και πολιτικοί θεσμοί αφ' ετέρου, αναμίχθηκαν τόσο βαθιά στην κοινωνική εξέλιξη, ώστε να είναι δύσκολος ο διαχωρισμός τους. Δημοκρατία και Φόρος, Κοινοβουλευτισμός και Κρατικός Προϋπολογισμός αναπτύχθηκαν ταυτοχρόνως υπό αμοιβαία επιρροή και επίδραση¹.

Επίσης, η εξέλιξη από το «Φιλελεύθερο Κράτος» ή «Κράτος-Φύλακα» του παρελθόντος αιώνας, στην κρατούσα σήμερα αντίληψη περί «παρεμβατικού Κράτους» ή «Κοινωνικού Κράτους» υλοποιήθηκε δια του πολλαπλασιασμού των μεγεθών των φορολογικών εσόδων και των δημοσίων δαπανών. Και τούτο, δεδομένου ότι το σύγχρονο Κράτος, πέρα της παροχής των αυστηρών διοικητικών υπηρεσιών, παρεμβαίνει και ασκεί, κυρίως, δια της Φορολογίας και των δημοσίων δαπανών οικονομική και κοινωνική πολιτική, αφού έχει ως προορισμό και την κοινωνική ευημερία, ήτοι την άνοδο του βιοτικού και πολιτιστικού επιπέδου του λαού.

Έτσι το σύγχρονο Κράτος Δυτικού τύπου έχει ανάγκη να προσφύγει στην βαριά φορολογία των οικονομικώς ισχυρότερων πολιτών, προκειμένου να επιτύχει δια της οδού των δημοσίων δαπανών αναδιανομή μεταξύ των πολιτών του ιδιωτικού πλούτου και να πραγματοποιήσει την ιδέα περί κοινωνικής δικαιοσύνης και ευημερίας.

Ο φόρος θεωρούμενος από την πλευρά του αντικειμένου του είναι μια οριστική, χρηματική παροχή προς το κράτος ή άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου. Από την πλευρά του υποκειμένου της παροχής ο φόρος αποτελεί υποχρέωση, κατ' αρχήν των ιδιωτών. Ωστόσο, στη σημερινή εποχή και οι δημόσιοι φορείς υπέχουν φορολογικές υποχρεώσεις, βεβαίως το Δημόσιο περιλαμβανομένων και των αποκεντρωμένων δημοσίων υπηρεσιών και των Δήμων και Κοινοτήτων για τα πάσης φύσεως εισοδήματά των απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος². Αντίθετα, υπόκεινται στο φόρο αυτό τα μη κερδοσκοπικά ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου για το καθαρό εισόδημα που πραγματοποιούν μόνο τα εισοδήματα από κινητές αξίες τα οποία φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις εκτός αυτών από τόκους που αποκτούν από καταθέσεις ή ομόλογα και έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού

¹ Λ. Θεοχαροπούλου, Φορολογικό Δίκαιο, τόμος Α', Θεσ/νικη 1981, σ. θ'.

² Άρθρο 103 ν. 2238/1994 (ΦΕΚ-Α'151/16.9.1994) , βλ.σχ., Δ. Σταματόπουλος/Α. Καραβοκύρης, Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών & Νομικών Προσώπων, Εκδ. ELFORIN «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΙΝΣΤΙΤΟΥΤΟ», 2010, σ. 915.

Δημοσίου για τα οποία η φορολογική τους υποχρέωση εξαντλείται με την παρακράτηση του άρθρου 12 του ΚΦΕ(10%)³. Η παροχή του φόρου έχει όπως ελέγχθη υποχρεωτικό χαρακτήρα, το περιεχόμενο της καθορίζεται μονομερώς από τη δημόσια εξουσία και η καταβολή της εξασφαλίζεται με μέσα εξαναγκασμού.

Η μονομερής επιβολή του φόρου, που αποτελεί δραστική επέμβαση του κράτους στην ιδιοκτησία και εν γένει οικονομική ελευθερία των ιδιωτών, θεωρείται ότι είναι εκδήλωση της κρατικής κυριαρχίας⁴. Φορέας της «φορολογικής κυριαρχίας⁵» είναι βέβαια το Κράτος, το οποίο ασκεί την πρωτογενή⁶ φορολογική εξουσία. Ωστόσο, πρωτογενή φορολογική εξουσία αναγνωρίζεται στα ομοσπονδιακά συστήματα και στα μη κυρίαρχα κράτη μέλη⁷.

Αντίστοιχα, πρωτογενή φορολογική εξουσία αναγνωρίζεται επίσης και σε *sui generis* νομικά μορφώματα υπερεθνικού τύπου ή μεταεθνικής-διακυβέρνησης⁸.

Έτσι, στις Ευρωπαϊκές Κοινότητες/Ένωση⁹, μεταξύ των αρμοδιοτήτων που τους έχουν μεταβιβαστεί από τα κράτη μέλη, διαθέτουν και την εξουσία πραγματοποίησης ιδίων εσόδων φορολογικού χαρακτήρα¹⁰, με συναφή περιορισμό της εθνικής φορολογικής εξουσίας. Το Κράτος εξ άλλου μπορεί να συνομολογεί περιορισμούς της φορολογικής εξουσίας του στο πλαίσιο των διεθνών φορολογικών συμβάσεων.

Πράγματι, με τη συμμετοχή της Ελλάδας στην Ευρωπαϊκή ενοποιητική διαδικασία και συγκεκριμένα με την από 1 Ιανουαρίου του έτους 1981 Συνθήκη διεύρυνσης της Ε.Ο.Κ. πραγματοποιήθηκε η ένταξη της Ελλάδας στην τότε Οικονομική Κοινότητα, είχε ως συνέπεια, ενόψει και των σκοπών και της αποστολής της Κοινότητας¹¹, την μεταβίβαση εκ μέρους της Ελλάδος, καθώς και των υπολοίπων κρατών μελών, προς την Κοινότητα κυριαρχικών δικαιωμάτων τους επί συγκεκριμένων τομέων της οικονομίας, ώστε του λοιπού οι αποφάσεις επί των θεμάτων που υπάγονται στους τομείς αυτούς, να λαμβάνονται από τα όργανα της Κοινότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στη Συνθήκη, και να δεσμεύουν αυτά τόσο στο εσωτερικό των κρατών μελών όσο και στο εξωτερικό, εντός της διεθνούς κοινωνίας.

³ «(..)με εξαίρεση τα εισοδήματά τους από κινητές αξίες(..)», Ειδικά το Ελληνικό Δημόσιο, **απαλλάσσεται** και για τα εισοδήματα από κινητές αξίες επί των οποίων δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου, Άρθρο 103 παρ.1 α' ν.2238/1994 (ΦΕΚ-Α'151/16.9.1994) όπως ισχύει με το άρθρο 12 παρ.2 του ν.3842/2010(Σχετ.εγκ.ΠΟΛ.1135/2010) βλ. σχ., Δ. Σταματόπουλος/Α. Καραβοκύρης, ό.π., σ. 920.

⁴ Γ. ΑΝΑΣΤΟΠΟΥΛΟΥ, Φορολογικό Δίκαιο, Πανεπιστημιακές Παραδόσεις, τεύχος Α', Εκδ. Αντ.Ν. Σάκκουλα, 1983, σ. 19.

⁵ Ως Φορολογική κυριαρχία ορίζεται η απόλυτη εξουσία που διαθέτουν τα κράτη μέλη αφενός να επιβάλλουν φορολογικές επιβαρύνσεις και αφετέρου να εισπράττουν το προϊόν της φορολογίας, βλ.σχ., Χ. Μαλαματάρης, Η φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, Εκδ. Α. Σάκκουλα, 2010, σ. 20. Βλ. επίσης, Δ. Κόρσος, "Δημοσιονομικόν Δίκαιον", Τεύχος Β', Εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, 1981, σ. 41 επ.

⁶ Για την έννοια της «Πρωτογενής Εξουσίας» βλ., Αντ. Μανιτάκης, Συνταγματική Οργάνωση του Κράτους, Γ' έκδ-επαυξημένη, ό.π., σ. 113 επ.

⁷ Γ. ΑΝΑΣΤΟΠΟΥΛΟΥ, Φορολογικό Δίκαιο, Πανεπιστημ... ό.π., σ.19.

⁸ Βλ.σχ., Δ. Τσάτσος, Ευρωπαϊκή Συμπολιτεία, Εκδ. Λιβάνη, 2007, σ. 99-123, 127-141, Γ. Παπαδημητρίου, Η Συνταγματοποίηση της Ευρωπαϊκής Ένωσης, Εκδ. Παπαζήση, 2002, σ. 44-45, Α. Μανιτάκης, Το «Σύνταγμα» της Ευρώπης Αντιμέτωπο με την Εθνική και Λαϊκή Κυριαρχία, Εκδ. Παπαζήση, 2004, σ. 20 και Ν. Σκανδάμης, "Οι Όψεις του κράτους μέλους σε μεταεθνική ανασύνθεση", στο Η Προοπτική ενός Συντάγματος για την Ευρώπη,(Τ.Δ.Δ.&Π.Ε.,Τμήμα Νομικής Α.Π.Θ., Επιμέλεια:Α. Μανιτάκης/Α. Παπαδοπούλου), Εκδ. Σάκκουλα, 2003, σ. 106-126.

⁹ Μετά την 01/01/2009 και τη Συνθήκη της Λισσαβώνας, ο όρος «Κοινότητα» αντικαθίσταται όπου εμφανίζεται από τον όρο «Ένωση» (άρ. 1 παρ.3 ΣΕΕ), βλ.σχ., Β. Χριστιανός, Η Συνθήκη της Λισαβώνας και οι νέοι κανόνες λειτουργίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ΝοΒ 2009, σ.818-819.

¹⁰ Ίδιοι Πόροι, βλ. πκ υπό Μέρος Ι Κεφ.2 Α .

¹¹ Παναγιώτης Ι. Κανελλόπουλος, Το Δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, 5^η Έκδοση, Εκδ. Σάκκουλα, 2010, σ. 97-100, ΔΕΚ απόφαση της 5.2.1963, Υπόθ.,C-26/62, Van Gend en Loos κατά Nederlandse Administratie Der Belastingen, Συλλ 1954-64, σ.861.

Η τεχνική βέβαια, της εκχώρησης αρμοδιοτήτων δεν αφορά και δεν μπορεί να αφορά τη μεταβίβαση της κυριαρχίας¹² γενικά, αλλά την ανάθεση ορισμένων αρμοδιοτήτων κυριαρχίας. Το συνταγματικό κράτος διατήρησε την ικανότητα να αποφασίζει για τις αρμοδιότητες που δεν εκχώρησε, και κυρίως να αποφασίζει το ίδιο, κυριαρχικά, τι μεταβίβασε και τι διατηρεί υπό την κυριαρχία του, άρα τι υπάγεται στη δική του αποκλειστική δικαιοδοσία. Και πάντως είναι σίγουρο ότι δεν μεταβίβασε την ικανότητά του να αποφασίζει για ότι υπάγεται στη δική του εθνική δικαιοδοσία και να κρίνει το ίδιο κυριαρχικά τι υπάγεται στη δική του κυριαρχία. «Μόνον που ότι μεταβιβάστηκε κατ' αποκλειστικότητα το αποστερήθηκε οριστικά και δεν δικαιούται πλέον επ' αυτού να αποφασίζει¹³».

Η ευρωπαϊκή ολοκλήρωση βρίσκεται σε ανταγωνιστική αντιπαράθεση με την κρατική κυριαρχία, διότι αυτή οικοδομείται με βασικό υλικό τη μεταβίβαση αρμοδιοτήτων «κυριαρχίας» εκ μέρους των κρατών προς τη νέα αυτή υπερεθνική οντότητα με συνέπεια η κρατική κυριαρχία να εκλαμβάνεται γενικά ως εμπόδιο και αρνητικό όριο στην ευρωπαϊκή ολοκλήρωση¹⁴. Η λειτουργία λοιπόν της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ως ενός διεθνούς οργανισμού στον οποίο έχουν παραχωρηθεί αρμοδιότητες σε σειρά τομέων που υπάγονται παραδοσιακά στην κρατική δράση, χαρακτηρίζεται διαχρονικά από την προσπάθεια των κρατών μελών της να διατηρήσουν ορισμένους χώρους ανέλεγκτης εθνικής δράσης και απ' την άλλη η νέα αυτή «πολιτική» οντότητα διεκδικεί ακόμα περισσότερες κρατικές-εθνικές αρμοδιότητες. Η σχέση μεταξύ των δύο είναι ανταγωνιστική διότι η ανάπτυξη της μιας προϋποθέτει τη διαρκή συρρίκνωση της άλλης (εθνικής κυριαρχίας). Η «διελκυστίνδα» μεταξύ της Ένωσης και των Κρατών μελών βρίσκει την πλέον ανάγλυφη εκδήλωσή της στον τομέα της φορολογίας, ο οποίος άπτεται του σκληρού πυρήνα της κρατικής κυριαρχίας, καθώς αποτελεί για τα κράτη μηχανισμό απόκτησης δημοσιονομικών εσόδων αλλά και εργαλείο οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής. Ιδιαίτερα της αμέσου, μιας και στον τομέα της εμμέσου φορολογίας¹⁵ μέσω του άρθρου 113 ΣΛΕΕ η φορολογική κυριαρχία εμφανίζεται σχεδόν ολοκληρωτικά διαβρωμένη. Αντίθετα, είναι έντονη η άρνηση των κρατών μελών να εγκαταλείψουν τη φορολογική τους κυριαρχία στο χώρο της άμεσης φορολογίας, ίσως θα έλεγε κανείς πέραν των ουσιαστικών λόγων και για συμβολικούς λόγους, μιας και η σημασία του άμεσου φόρου για τη φορολογική κυριαρχία είναι μεγαλύτερη. Συμβολίζει τη σύνδεση του φορολογουμένου προς το κράτος κατά τρόπο πιο φανερό απ' ότι ο έμμεσος φόρος, ο οποίος ενσωματώνεται συνήθως στην τιμή του εμπορεύματος ή της υπηρεσίας που απολαμβάνει ο καταναλωτής και καταβάλλεται αυτόματα¹⁶. Έτσι τα κράτη προσπάθησαν να διαφυλάξουν τη φορολογική τους κυριαρχία στο τομέα της αμέσου φορολογίας θέτοντας κατ' αρχήν την αρμοδιότητα αυτή εκτός του πεδίου δράσης της ένωσης, με εξαίρεση την πρόβλεψη για ανάληψη μιας περιορισμένης σε έκταση εναρμονιστικής δράσης σε συγκεκριμένα

¹² Για την έννοια της κυριαρχίας, βλ.σχ., Α. Μανιτάκης, Το «Σύνταγμα» της Ευρώπης Αντιμέτωπο με την Εθνική και Λαϊκή Κυριαρχία, ό.π., σ. 16-46. Επίσης του ίδιου, Συνταγματική Οργάνωση του Κράτους, Γ' έκδοση-επαιξημένη, Εκδ. Σάκκουλα, 2009, σ. 115-128.

¹³ Α. Μανιτάκης, Το «Σύνταγμα» της Ευρώπης αντιμέτωπο με την εθνική και λαϊκή..., ό.π., σ.40-46.

¹⁴ Α. Μανιτάκης, Το «Σύνταγμα» της Ευρώπης Αντιμέτωπο με την Εθνική και λαϊκή..., ό.π., σ. 13.

¹⁵ Έμμεσοι φόροι ονομάζονται όσοι επιβάλλονται επί του αντικειμένου επιβολής του φόρου, χωρίς να συναρτώνται προς τη φοροδοτική ικανότητα του φορολογουμένου, βλ.σχ., Ν. Μηλιώνης, Στοιχεία Ευρωπαϊκού Δημοσιονομικού Δικαίου, Εκδ. Αντ. Σάκκουλα, 2008, σ. 82.

¹⁶ S. Kingston, The Boundaries of Sovereignty: The ECJ's Controversial Role Applying Internal Market Law to Direct Tax Measures, CYBELS 2007, σ.287-288.

ζητήματα, κυρίως με έμμεσο τρόπο στη βάση του άρθρου 115 της ΣΛΕΕ, πάντοτε όμως υπό όρους ομοφωνίας.

Περαιτέρω, με την παγκοσμιοποίηση και την έκταση και την ένταση της ενοποιητικής διαδικασίας, η διασυννοριακή φορολόγηση των επιχειρήσεων και των ομίλων τους ξεπερνά τον εθνικό νομοθέτη. Η διατήρηση λοιπόν ενός στεγανού χώρου εντός του οποίου η φορολογική κυριαρχία της χώρας μας και των άλλων κρατών μελών της Ευρωπαϊκής ένωσης, θα παρέμενε αλώβητη είναι νομικά και πρακτικά αδύνατη. Και τούτο, επειδή η άσκηση της πολιτικής αυτής δεν μπορεί και από τη φύση της να είναι στεγανή, μιας και τα αποτελέσματά της γίνονται αισθητά και επηρεάζουν αποφασιστικά την ανάληψη και άσκηση της οικονομικής δραστηριότητας, δηλ την κίνηση εμπορευμάτων κεφαλαίων και την παροχή υπηρεσιών, που είναι εγγενής παράμετρος της λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς. Σ' αυτό το σημείο εντοπίζεται η τομή μεταξύ της φορολογικής κυριαρχίας της χώρας μας και των υπολοίπων κρατών μελών και της εγκαθίδρυσης και λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς, που αποτελεί την πεμππουσία της Ευρωπαϊκής ενοποιητικής διαδικασίας και ολοκλήρωσης.

Με δεδομένη λοιπόν, την αδυναμία της εθνικής φορολογικής κυριαρχίας να παραμείνει αλώβητη μιας και η άσκησή της αλλοιώνει την εγκαθίδρυση και λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, η «μερική» έστω αποψίλωση ή κάμψη¹⁷ της στο τομέα των αμέσων φόρων, θεωρείται αναπόφευκτη. Έτσι, προκειμένου να διασφαλιστεί ότι τα ανωτέρω ζητήματα θα αντιμετωπιστούν με τέτοιο τρόπο ώστε να μην «διαβρωθεί» η φορολογική κυριαρχία ή, αν αυτό θεωρείται αναπόφευκτό, στο ελάχιστο δυνατό, και, ταυτόχρονα να διασφαλισθεί ο πρωταρχικός στόχος της ανεμπόδιστης λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς, χρειάστηκε να αναπτυχθούν μηχανισμοί συνεργασίας για την κατανομή της φορολογικής βάσης μεταξύ των Κρατών μελών και την είσπραξη των φόρων επί των κερδών που προκύπτουν από συγχωνεύσεις, διασπάσεις ή εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών ή από σχήματα μεταξύ μητρικών και θυγατρικών εταιριών ή ακόμη λόγω διόρθωσης των κερδών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων ή σχετίζονται με την καθιέρωση κοινού συστήματος φορολόγησης εταιρικών τόκων και δικαιωμάτων.

Την ανάγκη αυτή ήρθε να ικανοποιήσει ο κοινοτικός (νυν ενωσιακός) νομοθέτης, κύριο μέλημα του οποίου είναι να μην αποθαρρύνει την κινητικότητα και τη συνεργασία σε ευρωπαϊκό επίπεδο, γιατί στη διεθνή αρένα ο ανταγωνισμός είναι σκληρός και η χρεία μεγάλη για στιβαρά ευρωπαϊκά εταιρικά σχήματα. Αρωγός σ' αυτήν την προσπάθεια στέκεται το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης που με την νομολογία που διαμόρφωσε και συνεχίζει να διαμορφώνει προηγείται ακόμη και αυτού του κοινοτικού νομοθέτη, λόγος για τον οποίο κατηγορήθηκε ο θεσμός αυτός κατά το παρελθόν για «ακτιβιστική» συμπεριφορά, αναλαμβάνοντας να καλύψει το κενό της θετικής εναρμόνισης στους άμεσους φόρους, αναπτύσσοντας μακρά νομολογία σχετικά με τη φορολογική διάσταση των θεμελιωδών ελευθεριών κυκλοφορίας.

¹⁷ Ν. Μηλιώνης, Ευρωπαϊκή ολοκλήρωση και εθνική δημοσιονομική κυριαρχία, (διαθέσιμο στη http://www.pspa.uoa.gr/data/download/ede/conferences/SDE_2005/papers/Milionis_Nikolaos.pdf) όπου, χαρακτηριστικά αναφέρει: «η εθνική δημοσιονομική εξουσία φαίνεται να έχει αλλοιωθεί σε τέτοιο βαθμό ώστε θα μπορούσε να χαρακτηριστεί “ακρωτηριασμένη”, στο μέτρο που ένας αριθμός δημοσιονομικών δραστηριοτήτων του κράτους μέλους που εκδηλώνονται εντός της χώρας, λαμβάνονται απευθείας από τα όργανα της Ευρωπαϊκής Ένωσης.»

Έτσι λοιπόν, εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ειδικά ως ένα σύστημα μεταεθνικής διακυβέρνησης κυρίαρχων κρατών, όπου, η κρατική κυριαρχία, διαχέεται, επιμερίζεται σε διάφορα επίπεδα (εθνικό-υπερεθνικό) και γενικότερα ασκείται από κοινού και συλλογικά¹⁸ από διάφορα υποκείμενα ή κέντρα εξουσίας που συνεργάζονται ή είναι δικτυωμένα μεταξύ τους, έτσι ώστε να μιλάμε άλλοτε για διαιρεμένη ή επιμερισμένη, άλλοτε για συλλογική και αλληλέγγυα και άλλοτε για δικτυακή κυριαρχία¹⁹ ή ακόμη, ότι «η εθνική κυριαρχία, ως πολιτικό έμβλημα και πραγματική ισχύς, ..μεταπίπτει σε αρμοδιότητα...»²⁰.

Το ενδιαφέρον των κρατών μελών να διατηρήσουν τη φορολογική κυριαρχία τους σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης είναι έντονο όπως επισημάνθηκε διότι εκτός των δημοσιονομικών πόρων τους επιτρέπει επίσης, να επιχειρούν οικονομικές ή πολιτικές επεμβάσεις στην κοινωνία. Παρατηρείται, όμως, πως η ανομοιομορφία των εθνικών φορολογικών συστημάτων, που πηγάζει από τη φορολογική κυριαρχία, μπορεί να λειτουργήσει ως εμπόδιο στην επιδίωξη του στόχου της εσωτερικής αγοράς, όπως διαγράφεται στο άρθρο 4 παρ.2 (α) ΣΛΕΕ. Ο πρωταρχικός αυτός οικονομικός στόχος της ΕΕ, αν όχι βασικός όρος ύπαρξης της, εξειδικεύεται στο άρθρο 26 ΣΛΕΕ, που ορίζει την εσωτερική αγορά ως χώρο άνευ εσωτερικών συνόρων μέσα στον οποίο εξασφαλίζεται η ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, των προσώπων, των υπηρεσιών και των κεφαλαίων.

Υπό αυτές τις συνθήκες, η κατ' αρχήν παρακρατημένη φορολογική κυριαρχία στον τομέα των αμέσων φόρων, μπορεί πλέον να ασκηθεί μόνο «υπό όρους τους οποίους διαγράφουν η αναγωγή στην Αγορά, τον ουδέτερο μηχανισμό κατανομής εισοδημάτων, ο οποίος και υπαγορεύει, σε εθνικό και μεταεθνικό επίπεδο, το ορθό μέτρο πολιτικής παρέμβασης στον κοινωνικό αυτοπροσδιορισμό»²¹. Γι' αυτό το σκοπό, προβλέπεται στο άρθρο 115 ΣΛΕΕ συντρέχουσα αρμοδιότητα των κρατών μελών και της Ε.Ε. για την «εναρμόνιση» ή ορθότερα²² την προσέγγιση των φορολογικών νομοθεσιών, στο βαθμό που είναι αναγκαία ή έχει άμεση επίπτωση στην εγκαθίδρυση της εσωτερικής αγοράς. Παράλληλα «εναρμονίζεται» στις επιταγές της νομολογίας του ΔΕΕ, το οποίο εστιάζει στο να διασφαλίσει τις θεμελιώδεις ελευθερίες και την ελευθερία ανταγωνισμού.

Η φορολογική κυριαρχία στο τομέα των αμέσων φόρων στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής Ένωσης αποτελεί τον κεντρικό ζήτημα της παρούσης μελέτης.

Ιδιαίτερα, γίνεται προσπάθεια να απαντηθεί το ερώτημα της Αρμοδιότητας επί της Άμεσης Φορολογίας στα πλαίσια της ένταξης της Ελλάδος στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Για την καλύτερη κατανόηση ωστόσο της προβληματικής, των ορίων και της έκτασης της εθνικής φορολογικής κυριαρχίας

¹⁸ Με εξαίρεση τον τομέα της Άμεσης φορολογίας, που εξακολουθεί να υπάγεται στην αποκλειστική αρμοδιότητα των κρατών μελών, βλ.σχ., Απόφαση ΔΕΚ της 28.1.1986, Υπόθεση C-270/83, Επιτροπή κατά Γαλλίας (“avoir fiscal” Συλλ.1986, σ.273). Πλήρης κατάλογος της νομολογίας ΔΕΚ περί άμεσης φορολογίας είναι διαθέσιμος σε: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/infringements/case_law/court_cases_direct_taxation_en.pdf.

¹⁹ Για τις έννοιες διαιρεμένη, επιμερισμένη κυριαρχία ή αρμοδιότητα, βλ.σχ., Α. Μανιτάκης, Το «Σύνταγμα» της Ευρώπης αντιμέτωπο με την Εθνική και Λαϊκή Κυριαρχία, ό.π., σ.15-25, 37-40, όπου χαρακτηριστικά αναφέρει: «Κράτη και Ευρωπαϊκή Ένωση δεν μπορούν να ενεργούν ξεχωριστά και εντελώς ανεξάρτητα και αντίθετα το ένα με το άλλο, οφείλουν να εναρμονίζουν τις δράσεις τους και να συντρέχουν από κοινού και το καθένα ξεχωριστά στην ανάπτυξη μιας νέας κυριαρχίας, που μόνον ως μετα-κυριαρχία μπορεί να νοηθεί».

²⁰ Ν. Σκανδάμης, Το παράδειγμα της Ευρωπαϊκής Διακυβέρνησης: μεταξύ κυριαρχίας και αγοράς, Εκδ. Αντ.Σάκκουλα, 2006, σ. 121-122.

²¹ Ν. Σκανδάμης, ό.π., σ. 122.

στο πλαίσιο της Ε.Ε., κρίθηκε σκόπιμο να γίνει κατά το πρώτο Μέρος μια εννοιολογική αποσαφήνιση του φαινομένου του φόρου, της διάκρισης των φόρων, καθώς και της διάρθρωσης των φορολογικών συστημάτων. Επιπλέον, περιγράφονται οι στόχοι της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η επίδραση που έχουν επ' αυτών των στόχων τα διαφορετικά φορολογικά συστήματα των κρατών μελών, καθώς και τα προβλήματα από τη διαφορετική φορολογική μεταχείριση που δημιουργούνται στην υλοποίηση του στόχου της εγκαθίδρυσης και λειτουργίας της Εσωτερικής Αγοράς (ενιαίας αγοράς αρχικώς).

Ενώ στο δεύτερο Μέρος, ενόψει, αφενός μεν της σημασίας της εναρμόνισης (και) της Άμεσης Φορολογίας, για την πλήρη ανάπτυξη και λειτουργία της Ενιαίας Αγοράς, η οποία είναι η βασικότερη επιδίωξη και στόχος της ίδιας της ύπαρξης και υπόστασης της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αφετέρου δε, και της αναγκαιότητας εναρμόνισης των ρυθμίσεων της άμεσης φορολογίας ως απαραίτητη προϋπόθεση για την υλοποίηση των θεμελιωδών ελευθεριών της εσωτερικής αγοράς και υλοποίησης του στόχου ύπαρξης συνθηκών υγιούς ανταγωνισμού, παρουσιάζεται το ζήτημα της εναρμόνισης της Άμεσης Φορολογίας (όπου βρίσκεται το κέντρο βάρους των αναλύσεων που ακολουθούν), κατά το Δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης(πρωτογενές και παράγωγο), καθώς και κατά τη νομολογία του ΔΕΚ(πλέον Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης-ΔΕΕ). Περαιτέρω, μετά και τις πρόσφατες εξελίξεις για τη χώρα μας ελεύ κρίση χρέους, που αποτελεί κατά την άποψή μου απόρροια από τη χρηματοπιστωτική και οικονομική κρίση που έπληξε, από το 2007 και μετά, την παγκόσμια οικονομία, δημιουργώντας εντός της Ένωσης ύφεση και ανεργία, αναδεικνύοντας παράλληλα και κάποια προβλήματα της ΟΝΕ, τα οποία κατά τη δεκαετία του '90, όταν θεμελιώθηκε η ΟΝΕ, είχαν υποτιμηθεί, κρίθηκε σκόπιμο να επιχειρηθεί να αναλυθεί και ο ρόλος που έχει το Μνημόνιο²³ στον επαναπροσδιορισμό της έννοιας της φορολογικής κυριαρχίας και της εθνικής κυριαρχίας γενικότερα για την χώρα μας, καθώς και της νέας νομικο-πολιτικής αρχιτεκτονικής που αυτό(μνημόνιο) δημιουργεί, όσον αφορά στην δομή άσκησης της εξουσίας.

ΜΕΡΟΣ Ι

1^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ: Εννοιολογικός προσδιορισμός του φόρου

(Σε τι συνίσταται, που αποσκοπεί και, ποια η δικαιολογητική βάση της επιβολής φορολογίας- Βασικές έννοιες)

Α. Ιστορική αναδρομή της φορολογίας

Η φορολογία φαίνεται να ξεκίνησε από την αρχαιότητα ως υποχρέωση ανθρώπων να καταβάλλουν αντικείμενα ή προϊόντα αξίας σε άρχοντες ή κράτη. Συνήθως σε κάθε περιοχή υπήρχε ένας άρχοντας με στρατιωτική, πολιτική εξουσία ή ήταν απλά ένας γαιοκτήμονας στον οποίο αποδίδονταν οι εισφορές, και αυτός με τη σειρά του τις έστελνε στην ανώτατη κρατική αρχή. Άλλο αξιοσημείωτο φαινόμενο της αρχαιότητας και του Μεσαίωνα είναι η παροχή υπηρεσιών από τους άρχοντες με αντάλλαγμα το δικαίωμα της είσπραξης των φόρων μιας επαρχίας για δικό τους όφελος. Στον ελλαδικό χώρο επί

²² Ρητώς ο όρος εναρμόνιση αναφέρεται μόνο στο άρθρο 113 ΣΛΕΕ που αφορά του έμμεσους φόρους ενώ αντιθέτως για τους άμεσους φόρους η «εναρμόνιση» μόνο έμμεσα μπορεί να επιτευχθεί στη βάση του άρθρου 115 ΣΛΕΕ που μιλάει για προσέγγιση νομοθεσιών.

²³ Με τον όρο αυτό εννοείται συνοπτικά ο συνολικός μηχανισμός μεταξύ της Ελλάδας της ΕΚΤ και του ΔΝΤ αλλά και των Κρατών μελών της Ε.Ε. για την αντιμετώπιση των δημοσιονομικών προβλημάτων της Ελλάδας.

Βυζαντίου παρατηρήθηκε το φαινόμενο οι εισφορές να καταβάλλονται στην κοινότητα αντί για κάποιο άρχοντα και αυτή με τη σειρά της να αποδίδεται στο κράτος.

Ιστορικά υπάρχουν περιπτώσεις όπου ο φορολογούμενος δεν είναι ένας πολίτης ή περίοικος(κάτοικος χωρίς πολιτικά δικαιώματα) μιας περιοχής, αλλά ένα ολόκληρο κράτος. Σε αυτές τις περιπτώσεις ένα αναγνωρισμένο κράτος καταβάλλει υποχρεωτική εισφορά σε ένα άλλο μετά από σχετική συνθήκη που έχει υπογραφθεί. Αυτό συνέβη στο Μεσαίωνα, όπου Σλαβικά κράτη πλήρωναν στο Βυζάντιο φόρο, ενώ το ίδιο σε άλλες ιστορικές περιόδους πλήρωνε φόρο στην Περσία και την Οθωμανική αυτοκρατορία.

Η φορολογία στην αρχαιότητα και το Μεσαίωνα ίσως συνδέθηκε με τη στρατιωτική κατάκτηση ή πολιτική κτήση όπως υποδηλώνει η χαρακτηριστική φράση: «φόρος υποτελείας».

Σχεδόν ταυτόχρονα με τη φορολογία αναπτύχθηκε και το φαινόμενο της φοροδιαφυγής, ώστε να δημιουργηθούν ειδικές οργανώσεις συλλογής φόρων για την εξασφάλιση της είσπραξης των φόρων και τον ακριβή υπολογισμό του κάθε φόρου. Αυτές οι οργανώσεις ταυτόχρονα μπορούσαν να επιδικάσουν ποινές σε φοροφυγάδες.

Οι υποχρεωτικές εισφορές αρχικά ήταν ένα μέρος της σοδειάς, όπως συνέβαινε στην Αρχαία Αίγυπτο και αργότερα αντικαταστάθηκαν με χρήματα μετά την εφεύρεσή του. Ωστόσο, ο υπολογισμός της υποχρεωτικής καταβολής εξακολουθούσε να γίνεται με βάση την έκταση των κτημάτων του φορολογούμενου μέχρι και μετά τη Ρωμαϊκή Αυτοκρατορία σε πολλά κράτη.

Η φορολογία δεν είναι πάντα η μοναδική πηγή εσόδων ενός κράτους, υπάρχουν και περιπτώσεις όπου το κράτος ελέγχει μερικά μονοπώλια ως κύρια η συμπληρωματική πηγή εσόδων, όπως συνέβη επί Όθωνα στην Ελλάδα όπου το κράτος είχε τον έλεγχο ορυχείων της Χαλκιδικής. Εκτός από τους φόρους ένα κράτος μπορεί να επιβάλλει εισφορές και σε εμπορικές συναλλαγές που γίνονται μέσα σε αυτό, ακόμα και όταν οι συναλλασσόμενοι δεν είναι πολίτες του κράτους.

B. Έννοια – Σκοποί(λειτουργίες)- Χαρακτηριστικά γνωρίσματα του φόρου

Αν και η έννοια του φόρου, ως της υποχρεωτικής συνεισφοράς των μελών της κρατικής κοινότητας για την κάλυψη των κοινών βαρών, είναι γνωστή από την αρχαιότητα, το περιεχόμενό της και οι λειτουργίες της φορολογικής επιβολής έχουν διαφοροποιηθεί αισθητά στη σύγχρονη εποχή. Η έννοια του φόρου, δεδομένου ότι είναι έννοια δυναμική η οποία βρίσκεται σε διαρκή εξέλιξη, είναι δυσχερής η απόπειρα να δοθεί ένας γενικός ορισμός του φόρου που να καλύπτει πλήρως όλες τις εκδοχές της υποχρεωτικής επιβολής φόρων, τελών, δικαιωμάτων, εισφορών, συμμετοχών του Δημοσίου σε ιδιωτικά ή και δημόσια νομικά πρόσωπα. Ανέκαθεν η άσκηση κρατικής εξουσίας είχε συνδεθεί με την επιβολή οικονομικών βαρών, τα οποία υπό ποικίλες ονομασίες, αποτελούσαν τον αναγκαίο χρηματοδότη των κρατικών δαπανών και εξασφαλίζει την υλοποίηση του κυβερνητικού έργου.

Ο κλασικός ορισμός της έννοιας του φόρου, ο οποίος διατυπώθηκε από τον Gaston Jeze είναι: ο φόρος είναι αναγκαστική χρηματική παροχή των ιδιωτών προς το κράτος, υπό μορφή οριστική και άνευ ειδικού ανταλλάγματος, με σκοπό την κάλυψη των δημοσίων βαρών²⁴.

²⁴ Λ. Θεοχαροπούλου, Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σ. 3, Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Γ' Έκδοση, Εκδ. Σάκκουλα, 2005, σ. 2, Ι. Αναστόπουλου-Θ. Φορτσάκη, Φορολογικό Δίκαιο, β' Έκδ. 2003, σ.35, Γ. Αναστόπουλου, Φορολογικό Δίκαιο, Πανεπιστ... ό.π., σ. 16.

Εν τούτοις, ο ως άνω κλασσικός ορισμός του φόρου, έχει ανάγκη αναμορφώσεως²⁵ προκειμένου να προσαρμοσθεί στη εξέλιξη περί κράτους αντίληψη, ιδιαίτερα στα πλαίσια της κρατούσας αντίληψης περί σύγχρονου Κοινωνικού Κράτους, με τον έντονο παρεμβατικό χαρακτήρα του.

Τα στοιχεία της σύγχρονης έννοιας του φόρου, τα οποία πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά²⁶ για να έχει φορολογικό χαρακτήρα η δεδομένη οικονομική επιβάρυνση είναι τα εξής:

i)οριστική χρηματική παροχή προς το κράτος

ii)υποχρεωτική χρηματική εισφορά

iii) η μονομέρεια της παροχής, δηλ. χωρίς ειδικό αντάλλαγμα

iv)παροχή προς εξυπηρέτηση δημοσίων σκοπών.

B.1. Ο Φόρος ως οριστική χρηματική παροχή

Ο φόρος θεωρούμενος από την πλευρά του αντικειμένου του είναι μια οριστική, χρηματική παροχή προς το κράτος ή άλλα Ν.Π.Δ.Δ. Από την πλευρά του υποκειμένου²⁷ της παροχής ο φόρος αποτελεί κατ' αρχήν, υποχρέωση των ιδιωτών. Η παροχή του φόρου έχει οριστικό χαρακτήρα, το στοιχείο αυτό διαφοροποιεί το φόρο από τον δημόσιο δανεισμό²⁸. Πράγματι, ακόμη και στην περίπτωση που το δάνειο είναι αναγκαστικό, αντίθετα με την φορολογική υποχρέωση, υπάρχει επιστροφή του δανεισθέντος κεφαλαίου και μάλιστα εντόκως σε αντίθεση με την έλλειψη ειδικής αντιπαροχής, όπως συμβαίνει με την φορολογία. Επιπλέον, η σχέση στη περίπτωση του δανείου είναι συμβατικού χαρακτήρα και η παροχή εκούσια, ενώ η παροχή στη περίπτωση του φόρου είναι υποχρεωτική και επιβάλλεται με μονομερή πράξη της κρατικής εξουσίας. Ταυτόχρονα η παροχή στη περίπτωση του δανείου έχει το χαρακτήρα προσωρινής μεταβίβασης αγοραστικής δύναμης στο κράτος, εν αντιθέσει προς τον οριστικό χαρακτήρα της καταβολής του φόρου.

B.2. Ο Φόρος ως υποχρεωτική παροχή

Η παροχή του φόρου έχει υποχρεωτικό χαρακτήρα, το περιεχόμενό της καθορίζεται μονομερώς, με νόμο, από τη δημόσια εξουσία και η καταβολή της εξασφαλίζεται με μέσα εξαναγκασμού. Ο φόρος δεν είναι οικειοθελής παροχή, έστω και αν ο φορολογούμενος σπεύδει να συμμορφωθεί προς τις φορολογικές υποχρεώσεις του²⁹. Η εξουσία της πολιτείας να επιβάλλει φόρο συνιστά εκδήλωση άσκησης της κρατικής εξουσίας, δηλ της εξουσίας του κράτους να απευθύνει προς τους πολίτες επιταγές και να τους εξαναγκάζει με ίδια νόμιμα μέσα στη τήρηση αυτών³⁰. Ειδική εκδήλωση της κρατικής αυτής εξουσίας συνιστά η φορολογική του κράτους εξουσία. Αυτή συνίσταται εις την με νόμο ρυθμισμένη εξουσία του κράτους προς επιβολή και είσπραξη φόρου ή θέσπιση απαλλαγών ή εξαιρέσεων από αυτόν.

²⁵ Λ. Θεοχαροπούλου, Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σ. 4.

²⁶ Γ. Αναστόπουλου, Φορολογικό Δίκαιο, Πανεπιστ..., ό.π., σ. 16.

²⁷ Υποκείμενο της παροχής του φόρου είναι κατ' αρχήν οι ιδιώτες, έλληνες υπήκοοι ή μη, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, βλ. σχ., Γ. Αναστόπουλου, Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σ. 17.

²⁸ Για τη διάκριση του φόρου από το δημόσιο δάνειο και από άλλες συγγενείς έννοιες βλ. σχ., Λ. Θεοχαροπούλου, Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σ. 27 επ.

²⁹ Στασινόπουλου, Μαθήματα Δημοσιονομικού Δικαίου, σ. 257.

³⁰ Δ. Κόρσος, "Δημοσιονομικόν Δίκαιον", Τεύχος Β', ό.π., σ. 41 επ.

Ως επιβολή του φόρου νοείται εν ευρεία μεν έννοια η δια τυπικού νόμου θέσπισης αυτού³¹. Έτσι, «ο νόμος ο οποίος θεσπίζει τη φορολογική παροχή δημιουργεί φορολογική ενοχή, η οποία είναι απρόσωπος, αφηρημένη και υπό μορφή αόριστον και χαλαρή³²». Βέβαια, εκ της αφηρημένης αυτής φορολογικής ενοχής, με την οποία, συνδέεται το Κράτος ή το Ν.Π.Δ.Δ., με αόριστο αριθμό προσώπων με οριστήν, αλλά όχι ορισμένη φορολογική οφειλή³³, δεν γεννάται συγκεκριμένη φορολογική αξίωση.

Εν στενή έννοια επιβολή του φόρου είναι η με πράξη μονομερή της φορολογικής αρχής³⁴, όπως είναι η πράξη βεβαίωσης του φόρου, η οποία αποτελεί εκτελεστό τίτλο κατ' το άρθρο 2 του ΚΕΔΕ, και με την πράξη αυτή προσδιορίζεται το πρόσωπο του υπόχρεου και της οφειλόμενης υπ' αυτού φορολογικής παροχής, με τη διοικητική πράξη της βεβαίωσης καθίσταται συγκεκριμένη και απαιτητή η εξ αυτής αξίωση, δια του προσδιορισμού του προσώπου του φορολογικού οφειλέτη και της εκτάσεως της υπ' αυτού οφειλόμενης φορολογικής παροχής.

Συνεπώς, όπως ελέχθη, η φορολογική ενοχή πηγάζει, έχει γεννηθεί, εκ του νόμου και στη συνέχεια άμα συντρέξουν τα πραγματικά περιστατικά³⁵, προς τα οποία ο νόμος συνδέει την υποχρέωση καταβολής του φόρου, έπεται το διοικητικό στάδιο της φορολογικής ενοχής, ήτοι, ακολουθεί η διοικητική πράξη "βεβαίωσης του φόρου", η οποία όμως δεν έχει συστατικό άλλα δηλωτικό της φορολογικής ενοχής χαρακτήρα. Έτσι με τη διοικητική πράξη της βεβαίωσης καθίσταται συγκεκριμένη και απαιτητή η προηγηθείσα αφηρημένη προϋπάρχουσα, γεννηθείσα εκ του νόμου, φορολογική ενοχή³⁶. Τέλος, το διοικητικό στάδιο της φορολογικής ενοχής ακολουθεί ως φυσική κατάληξη η είσπραξη³⁷ του φόρου, η πληρωμή δηλ του βεβαιωθέντος φόρου από το υπόχρεο πρόσωπο, προς εκπλήρωση της υπ' αυτού οφειλόμενης παροχής και ικανοποίηση της φορολογικής του Κράτους αξιώσεως. Ενίοτε, όμως και εφόσον ο υπόχρεος προς πληρωμή του φόρου, αμφισβητήσει την νομιμότητα της περί βεβαιώσεως του φόρου πράξεως, τότε, η είσπραξη συντελείται, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις του νόμου, μετά τη διαδρομή και του τρίτου της φορολογικής ενοχής πιθανού σταδίου, ήτοι του δικαστικού αυτής σταδίου³⁸.

α. Φορέας της Φορολογικής Κυριαρχίας

Φορέας της φορολογικής εξουσίας είναι βέβαια το Κράτος, όπως αυτό είναι φορέας της εν γένει κρατικής εξουσίας, το οποίο ασκεί την πρωτογενή φορολογική εξουσία. Φορείς όμως, της φορολογικής εξουσίας δύναται να είναι και τα ν.π.δ.δ., ήτοι οι δήμοι και οι κοινότητες κατ' εξουσιοδότηση του κράτους, υπέρ των οποίων, είναι δυνατόν να αναγνωριστεί παράγωγη φορολογική εξουσία με νόμο του κράτους. Πρέπει εδώ να σημειωθεί, ότι η διάταξη του άρθρου 102 παρ.5 Συντ., όπως ισχύει μετά την αναθεώρηση του 2001, παρέχει ρητά στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοικήσεως πρώτου και δεύτερου βαθμού, την

³¹ Άρθρο 78 παρ.1 του Συντ.1975/1986/2001, νομοθετικό στάδιο της φορολογικής ενοχής

³² Στασινόπουλου, Μαθήματα Δημοσιονομικού Δικαίου, σ. 183, Δ. Κόρσος, ό.π., σ. 41.

³³ Ποσό του φόρου

³⁴ Δ.Ο.Υ. Π.Ε.Κ. Ε.Θ.Ε.Κ. Σ.Δ.Ο.Ε

³⁵ Η συνδρομή του κατά το νόμο περιστατικού, δηλ, η απόκτηση εισοδήματος, η κτήση περιουσίας, η κατανάλωση αγαθών κ.λ.π.

³⁶ Για τη γένεση, αλλοίωση και απόσβεση της φορολογικής ενοχής, βλ. σχ., Δ. Κόρσος, ό.π., σ.92 επ., Κυπραίου, ΣτοιχΦΔ, 1980, σ. 117.

³⁷ «Προς την φορολογικήν του κράτους εξουσίαν συμφυής υπάρχει η υποχρέωσις του πολίτου προς πληρωμήν του φόρου, ήτοι το λεγόμενον φορολογικόν αυτών καθήκον.», βλ. σχ., Ραϊκού, Η Φορολογική εξουσία του κράτους δικαίου, 1972, σ. 7.

³⁸ Για το Δικαστικό Στάδιο της Φορολογικής Ενοχής, βλ εντελώς ενδεικτικά, Δ. Κόρσος, ό.π., σ.121 επ., Λ. Θεοχαροπούλου, Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σ.236 επ., Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σ. 413 επ.

εξουσία να ρυθμίζουν κατ' εξουσιοδότηση νόμου ζητήματα τοπικών φόρων, με συνέπεια να καλύπτεται πλέον και συνταγματικά η πρακτική που είχε διαμορφωθεί για την χορήγηση νομοθετικής εξουσιοδότησης στους δήμους για τη ρύθμιση φορολογικών ζητημάτων τοπικού χαρακτήρα.

Αντίστοιχα, η Ευρωπαϊκή Ένωση, μεταξύ των αρμοδιοτήτων που της έχουν μεταβιβαστεί από τα κράτη μέλη, είναι και η αρμοδιότητα-εξουσία πραγματοποίησεως ιδίων εσόδων φορολογικού χαρακτήρα, με αντίστοιχο περιορισμό της εθνικής φορολογικής εξουσίας. Συγχρόνως η Ευρωπαϊκή Ένωση είναι αποδέκτης φορολογικών εσόδων, δημοσιονομικού χαρακτήρα, όπως τα προβλεπόμενα στην Απόφαση του Συμβουλίου της 21.4.1970 περί ιδίων πόρων της Κοινότητας³⁹.

β. Υπόχρεοι του Φόρου

Όσον αφορά τους υπόχρεους προς καταβολή χρηματικής παροχής, ήτοι τους υποκείμενους στο φόρο, αυτοί είναι, κατά τον προαναφερθέντα ορισμό του G Jeze, οι ιδιώτες⁴⁰, έλληνες υπήκοοι ή μη, φυσικά ή νομικά πρόσωπα. Συνεπώς εξ ορισμού το κράτος αλλά και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου δεν είναι υποκείμενα στο φόρο. Άλλωστε αυτό θα αποτελούσε «αυτοφορολογία» που δεν θα έβρισκε οποιαδήποτε λογική θεμελίωση⁴¹.

Εν τούτοις, η εξέλιξη της έννοιας του φόρου έχει οδηγήσει στη διεύρυνση του κύκλου των υποχρέων προσώπων. Έτσι, στη σημερινή εποχή και οι δημόσιοι φορείς υπέχουν φορολογικές υποχρεώσεις. Βεβαίως το Ελληνικό Δημόσιο περιλαμβανομένων και των αποκεντρωμένων δημοσίων υπηρεσιών απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματός⁴² για τα πάσης φύσεως εισοδήματά των. Αντίθετα, υπόκεινται στο φόρο αυτό τα μη κερδοσκοπικά ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, καθώς και οι δημόσιες και δημοτικές ή κοινοτικές επιχειρήσεις για το καθαρό εισόδημα που πραγματοποιούν μόνο από την εκμίσθωση οικοδομών ή γαιών και από κινητές αξίες⁴³. Ανάλογη περίπτωση είναι και η ρύθμιση του άρθρου 3 του Κώδικα Φ.Π.Α.⁴⁴ που εξαιρεί το δημόσιο και τα ΝΠΔΔ από τους υποκείμενους

³⁹ Ίδιοι Πόροι: α) δασμοί του κοινού δασμολογίου, β) οι γεωργικές εισφορές γ) ποσοστό της βάσης επιβολής του ΦΠΑ και ο «τέταρτος» ή συμπληρωματικός πόρος, που προκύπτει από την εφαρμογή ενός συντελεστή στο συνολικό ΑΕΠ της Κοινότητας, ενσωματώθηκε στο σύστημα με την απόφαση της 24^{ης} Ιουνίου 1988. Ο πόρος ΑΕΠ προορίζεται να εξασφαλίσει την απαραίτητη επάρκεια για την κάλυψη των δαπανών που υπερβαίνουν το ποσό που εισπράττεται από τους παραδοσιακούς ιδίους πόρους και τον πόρο ΦΠΑ, με άμεση συνέπεια την ισοσκελίση του προϋπολογισμού, βλ.σχ., Β. Κουγέας/Ε. Μπάλτα, Ευρωπαϊκό Δημοσιονομικό Δίκαιο, Εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, 2008, σ. 425 επ.

⁴⁰ Σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 1 του ν.2238/1994(Κ.Φ.Ε.) «Σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του. Επίσης, ανεξάρτητα από την ιθαγένειά του, σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο για τα εισοδήματά του που προκύπτουν στην αλλοδαπή, εφόσον έχει την κατοικία του στην Ελλάδα.», βλ.σχ., Δ. Σταματόπουλος/Α. Καραβοκύρης, Φορολογία Εισοδήματος.... ό.π., σ. 67,68.

⁴¹ Στε 879/54, όπως απεφάνθη το ΣΤΕ δεν συνιστούν φορολογική υποχρέωση άλλα δαπάνη του κράτους οι καταβαλλόμενες απ' αυτό ασφαλιστικές εισφορές, βλ.σχ., Α. Ράϊκου, Η φορολογική εξουσία του κράτους δικαίου, 1972, σ. 233.

⁴² Άρθρο 103 παρ.1 εδ. α του Κωδικοποιημένου Ν.2238/1994(όπως ισχύει μέχρι και τους ν.3842/2010, ν.3867/2010, ν.3883/2010, και ν.3888/2010) «Απαλλάσσονται από το φόρο Το Ελληνικό Δημόσιο, στο οποίο περιλαμβάνονται και οι αποκεντρωμένες δημόσιες υπηρεσίες.....με εξαίρεση τα εισοδήματά τους από κινητές αξίες...», βλ.σχ., Δ. Σταματόπουλος/Α. Καραβοκύρης, ό.π., σ. 915 επ.

⁴³ Άρθρο 103 παρ.1 περ.α' του ν.2238/94(ΚΦΕ), βλ.σχ., Δ.Σταματόπουλος/Α.Καραβοκύρης, ό.π., σ. 915, επίσης για την έννοια του εισοδήματος από κινητές αξίες βλέπε του ίδιου, ό.π., σ. 359 επ.

⁴⁴ Σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 2 του Ν.2859/2000 κώδικα ΦΠΑ (άρθρο 4 της 6^{ης} Οδηγίας) «Το Ελληνικό Δημόσιο, οι δήμοι, οι κοινότητες και τα άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου δε θεωρούνται υποκείμενοι στο φόρο για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την εκπλήρωση της αποστολής τους, ακόμη και αν εισπράττουν τέλη, δικαιώματα ή εισφορές. Εν τούτοις, τα πρόσωπα αυτά θεωρούνται ως υποκείμενοι στο φόρο κατά το μέτρο που η μη υπαγωγή στο φόρο των δραστηριοτήτων τους οδηγεί σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού. Τα πρόσωπα αυτά έχουν οπωσδήποτε την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο, εφόσον ασκούν τις δραστηριότητες που

στο ΦΠΑ, εφόσον ασκούν δημόσια εξουσία⁴⁵, ενώ τα εντάσσουν στον κύκλο των υποκειμένων σε περίπτωση που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα εφόσον δεν είναι ασήμαντη. Τέλος το άρθρο 4 παρ.5 του Συντάγματος προβλέπει την συμμετοχή των Ελλήνων στα δημόσια βάρη. Εξ αυτού όμως δεν πρέπει να συναχθεί ότι δεν υπόκεινται στους φόρους οι αλλοδαποί. Αντίθετα, εφόσον δεν υπάρχει ρητή πρόβλεψη για απαλλαγή, κυρίως με διμερείς συμβάσεις, και οι αλλοδαποί⁴⁶ υπάγονται στο φόρο, στο μέτρο που υφίσταται το συνδυαστικό στοιχείο με το οποίο η νομοθεσία συνδέει τη φορολογική υποχρέωση.

Ενόψει, όλων των παραπάνω συνάγεται ότι υποκείμενα(υπόχρεοι) του φόρου είναι φυσικά πρόσωπα, ημεδαποί, αλλοδαποί νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και, υπό προϋποθέσεις και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου ή το Κράτος όταν ενεργούν ως *fiscus*.

B.3. Ο Φόρος ως παροχή χωρίς ειδικό αντάλλαγμα

Η καταβολή του φόρου γίνεται δίχως να παρέχεται από το κράτος ειδικό αντάλλαγμα στον φορολογούμενο, το κράτος δεν αντικαταβάλλει ειδική αντιπαροχή έναντι της προς αυτό φορολογικής παροχής του πολίτη⁴⁷. Βέβαια, ο φόρος επιβάλλεται οπωσδήποτε για την κάλυψη των δημοσίων δαπανών, στο σύνολό τους, και εν γένει την ικανοποίηση των κρατικών σκοπών, χωρίς όμως να υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της παροχής του φόρου και των υπηρεσιών που παρέχονται από το κράτος. Τοιουτοτρόπως, η φορολογία διέπεται από την αρχή κατά την οποία η καταβολή του φόρου εκ μέρους των φορολογουμένων είναι ανεξάρτητη του είδους της καλυπτόμενης δι' αυτού δημοσίας δαπάνης⁴⁸. Και τούτο, διότι κυρίως οι ωφέλειες των δημοσίων υπηρεσιών, μη επιδεχόμενες τεχνικής εξατομίκευση κατά φορολογούμενο, λόγω του ότι είναι ως εκ της φύσεως τους αδιαίρετοι, παρέχονται εκ μέρους του Κράτους δωρεάν προς τους πολίτες, άνευ δηλαδή ειδικού ανταλλάγματος. Βέβαια, ενόψει της έλλειψης ειδικής αντιπαροχής από πλευράς του Κράτους, είχαν διατυπωθεί στο παρελθόν διάφορες θεωρίες⁴⁹, σύμφωνα με την ατομιστική αντίληψη που διαμορφώθηκε πριν και μετά τη Γαλλική Επανάσταση, σχετικά με τη φορολογική υποχρέωση του ιδιώτη πολίτη, ο φόρος είναι το τίμημα που καταβάλλεται από τον φορολογούμενο για την απολαβή της ασφάλειας που παρέχει το κράτος ή ευρύτερα το αντάλλαγμα που δίνεται για το σύνολο των δημοσίων εξυπηρετήσεων. Όμως, η αποδοχή τέτοιων θεωριών ή αντιλήψεων, θα οδηγούσε στο παράδοξο τα πρόσωπα που αντλούν το μεγαλύτερο όφελος από τις δημόσιες δαπάνες διαμέσου των κοινωνικών παροχών, να υποχρεούνται τελικά, στην

απαριθμούνται στο παράρτημα Ι του παρόντος νόμου, εκτός αν αυτές είναι ασήμαντες.» ενδεικτικά οι δραστηριότητες που προβλέπονται στο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι είναι: τηλεπικοινωνίες, μεταφορά προσώπων, παράδοση καινούργιων αγαθών που κατασκευάστηκαν για πώληση, Δραστηριότητες πρακτορείων ταξιδίων, δραστηριότητες οργανισμών ραδιοφώνου και τηλεόρασης εμπορικού χαρακτήρα, βλ.σχ., Π. Κ. Γιαννακούρη/Β.Σπ. Κουκοβίνη, Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, έκδοση ΙΒ', Εκδ. Σταμούλης, 2007, σ. 348, 529.

⁴⁵ Η παράγραφος 3 του άρθρου 3 του Ν.2859/2000 αναφέρει: «Η αληθής έννοια της παραγράφου 2 είναι ότι τα πρόσωπα που αναφέρονται στις διατάξεις της παραγράφου αυτής, εξαιρούνται μόνο για τις πράξεις που ενεργούν ως δημόσια εξουσία».

⁴⁶ Σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ.1 του ν.2238/94 στη φορολογία εισοδήματος υπόκεινται, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια οι έχοντες την κατοικία ή τη διαμονή τους στην Ελλάδα ή εκείνοι που πραγματοποιούν εισοδήματα στην Ελλάδα.», βλ. σχ., Δ. Σταματόπουλος/Α.Καραβοκύρης, ό.π., σ. 67.

⁴⁷ Δ. Κόρσου, ό.π., σ. 46, «Εν τούτω μάλιστα ο φόρος διαφέρει του τέλους και της εισφοράς, ότι το τέλος και η εισφορά καταβάλλονται με ειδικόν αντάλλαγμα και δη επί αντικαταβολή ειδικών υπηρεσιών παρεχομένων υπό του κράτους.»

⁴⁸ Αρχή του μη ειδικού προορισμού των δημοσίων εσόδων, βλ. σχ., Λ. Θεοχαροπούλου, Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σ. 19, επίσης του ίδιου, Δίκαιο Κρατικού Προϋπολογισμού, 1979, σ. 85 επ.

⁴⁹ Β. Δαλαμάγκα, Δημοσιονομική Θεωρία – Θεωρία των Φόρων, 1981, σ.106, Γ. Αναστόπουλου, Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σ.20, Ι. Αναστόπουλου – Θ. Φορτσάκη, Φορολογικό...,ό.π., σ. 41 επ.

καταβολή περισσότερων φόρων, πράγμα το οποίο θα αντέβαινε τη συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της φοροδοτικής ικανότητας⁵⁰. Αλλά αντιθέτως, άλλως έχουν τα πράγματα στην πραγματικότητα, διότι ο φόρος αποτελεί βασικό εργαλείο και μέσο για την ανακατανομή πόρων μεταξύ ασθενεστέρων και ισχυροτέρων κοινωνικών ομάδων, μέσω του οποίου, το κράτος επιδιώκει την δικαιότερη κατανομή του εθνικού εισοδήματος και την άνοδο του βιοτικού επιπέδου του λαού, ως κοινωνικό κράτος δικαίου.

Σήμερα γίνεται, κατά βάση, αποδεκτή η κλασική θεωρία, το φορολογικό «καθήκον» ή θεωρία της θυσίας⁵¹. Σύμφωνα με αυτή, ο φόρος αποτελεί ουσιώδες κοινωνικό καθήκον, και θυσία των πολιτών ενόψει των αυξημένων αναγκών του κράτους που υπαγορεύουν την ικανοποίησή τους. Και όχι αντίτιμο των κρατικών υπηρεσιών, μιας και παρέχονται αδιακρίτως στο κοινωνικό σύνολο.

Τέλος, ενόψει, της έλλειψης ειδικού ανταλλάγματος πρέπει να γίνει διάκριση του φόρου από τα τέλη ανταποδοτικού χαρακτήρα⁵², όπως: τηλεφωνικά, ταχυδρομικά, τέλη υδρεύσεως κλπ, επειδή η έννοια του τέλους παραπέμπει σε αντάλλαγμα, ήτοι ανταπόδοση και μάλιστα το αντάλλαγμα τελεί σε εύλογη αναλογία⁵³ προς το υπό του πολίτη καταβαλλόμενο τέλος, διαφορετικά, το τέλος ή η εισφορά, κατά το υπερβάλλον της εύλογης αναλογίας μέρος αυτών, μετατρέπονται σε φόρο, και δη φόρο έμμεσο. Επιπλέον ο χαρακτηρισμός ενός οικονομικού βάρους ως φόρου ή ανταποδοτικού τέλους επιφέρει σημαντικές συνέπειες. Ειδικότερα, η αρχή της νομιμότητας του φόρου⁵⁴ τυγχάνει εφαρμογής μόνο στους φόρους και όχι στα ανταποδοτικά τέλη. Επιπροσθέτως, όταν στο νόμο προβλέπεται η απαλλαγή από το φόρο αυτή δεν επεκτείνεται και στα τέλη⁵⁵. Επιπλέον, η απόφαση για την αύξηση των ανταποδοτικών τελών θα πρέπει να αιτιολογείται⁵⁶, πράγμα που δεν ισχύει για το φόρο. Τέλος, ενώ οι φόροι αφορούν αόριστο αριθμό προσώπων και τα έσοδα από αυτούς ωφελούν αόριστο αριθμό προσώπων και όχι μόνο των βαρυνόμενων με το τέλος, αντίθετα τα ανταποδοτικά τέλη συνδέονται ειδικά με συγκεκριμένο πρόσωπο ή ορισμένη κατηγορία προσώπων και το οικονομικό βάρος αντικρίζει ειδική αντιπαροχή⁵⁷. Συνεπώς ο χαρακτηρισμός μιας οικονομικής επιβάρυνσης ως φόρου ή ως ανταποδοτικού τέλους ή εισφοράς δεν στερείται έννομων συνεπειών.

Βεβαίως, ο φόρος δεν είναι τελείως ασύνδετος προς αντιπαροχή, αφού όπως τονίστηκε σκοπεί την κάλυψη των υποχρεώσεων του Κράτους έναντι του κοινωνικού συνόλου. Όμως η αντιπαροχή του κράτους είναι γενική⁵⁸. Πράγματι, ο φόρος καταβάλλεται στο κράτος προκειμένου τούτο να μπορέσει να ισοσκελίσει με τα εκ των φόρων καθώς και λοιπά έσοδά του το σύνολο των δαπανών του, δηλ των έναντι των πολιτών υποχρεώσεών του. Και έτσι να εξασφαλίσει την αδιάκοπη λειτουργία των δημοσίων

⁵⁰ Σύμφωνα με την οποία η κατανομή των φορολογικών βαρών οφείλει να γίνεται με βάση τη φοροδοτική ικανότητα, την οικονομική δύναμη δηλ. κάθε φορολογούμενου, βλ.σχ., Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σ. 12, Ι. Αναστόπουλου – Θ. Φορτσάκη, Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σ. 40.

⁵¹Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σ. 13, Β. Δαλαμάγκα, Δημοσιονομική Θεωρία – Θεωρία των φόρων, ό.π., σ. 140, Γ. Αναστόπουλου, Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σ. 19.

⁵² Σύγκριση εννοιών φόρου και ανταποδοτικού τέλους και από άλλες συγγενείς έννοιες, βλ.σχ., Λ. Θεοχαροπούλου, Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σ.14-38, Γ. Αναστόπουλου, Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σ. 21, Π. Στασινοπούλου, ό.π., σ. 260.

⁵³ Βλ, ΣτΕ 3113/80, ΣτΕ 649/81, ΑΠ 1750/83.

⁵⁴ Για την Αρχή της νομιμότητας του φόρου, βλ. ενδ., Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σ.64 επ., Λ. Θεοχαροπούλου, Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σ. 101 επ., Γ. Αναστόπουλου, ό.π., σ.55, Δ. Κόρσου, ό.π., σ. 68 επ., Θ. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο γ' έκδοση, Εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, 2008, σ. 63 επ.

⁵⁵ ΣτΕ 596/84.

⁵⁶ ΣτΕ 3850/85.

⁵⁷ ΣτΕ 3046/2003, ΣτΕ 611/2004.

⁵⁸ Δ. Κόρσου, ό.π., σ. 47.

υπηρεσιών και παροχή δημόσιων αγαθών⁵⁹, όπως για παράδειγμα οι υπηρεσίες εθνικής άμυνας, αστυνομίας, δικαιοσύνης, νοσοκομειακής περίθαλψης, εκπαίδευσης κλπ, προς χάριν του κοινωνικού συνόλου.

Επομένως, και στο φόρο υπάρχει αντάλλαγμα. Αλλά το αντάλλαγμα αυτό είναι γενικής φύσεως, συναπτόμενο προς το σύνολο των πολιτών, όχι δε προς κάθε μεμονωμένο φορολογούμενο ως αντικαταβολή ή ειδική αντιπαροχή του υπ' αυτού καταβαλλόμενου φόρου.

B.4. Ο Φόρος ως παροχή προς εξυπηρέτηση δημοσίων σκοπών

Γενικά ο αρχικός προορισμός του φόρου ήταν ταμειευτικός⁶⁰, αλλά και σήμερα ο φόρος αποτελεί συμβολή των πολιτών προς το κράτος για την υπ' αυτού εκπλήρωση δημοσίων εν γένει σκοπών. Το εκάστοτε ισχύον κοινωνικό σύστημα που ακολουθεί το κράτος υποδεικνύει και του σκοπούς που αυτό επιδιώκει, διότι ο ρόλος του φόρου βρίσκεται σε στενό δεσμό προς το κοινωνικό ρόλο του κράτους. Έτσι υπό το κράτος φιλελεύθερων ιδεών, υποστηρίζεται ότι ο φόρος είναι ουδέτερος⁶¹ αφού αποσκοπεί αποκλειστικά στην κάλυψη δημοσίων αναγκών.

Ο βασικός σκοπός είναι ο πορισμός δημοσίων εσόδων, ενώ στο πλαίσιο του σύγχρονου κράτους δικαίου επιδιώκονται με την φορολογία σκοποί οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής. Οι σκοποί του φόρου είναι τόσο ταμειευτικοί όσο και μη ταμειευτικοί. Σύμφωνα με τον ταμειευτικό σκοπό ο φόρος τείνει στον προσπορισμό αποκλειστικώς των χρηματικών μέσων που είναι απολύτως απαραίτητα για την εξασφάλιση της λειτουργίας των δημοσίων υπηρεσιών, και ουδέν πλέον.

Με βάση την έννοια αυτή το κράτος πρέπει να επιβάλλει αποδοτικούς φόρους δηλαδή φόρους οι οποίοι εισπράττονται με χαμηλά εισπρακτικά έξοδα, να είναι ελαστικοί να αυξάνονται δηλαδή με την αύξηση των συντελεστών, χωρίς αυτό να σημαίνει την επιβολή των μέγιστων συντελεστών, επιπλέον, να έχουν απόδοση σταθερή, που να μην εξαρτάται από τη συγκυρία καθώς και να έχουν καθολικότητα.

Σύγχρονες αντιλήψεις αναγνώρισαν στο φόρο και άλλο, πλην του ταμειευτικού, όπως για παράδειγμα, ο μη ταμειευτικός σκοπός⁶² του φόρου ο οποίος είναι εξίσου σημαντικός, διότι ο ρόλος αυτός του επιτρέπει να επεμβαίνει στην οικονομία ώστε να εξασφαλίζεται άριστη κατανομή των παραγωγικών συντελεστών, βέλτιστη κατανομή του εθνικού εισοδήματος μεταξύ των πολιτών σύμφωνα με τις επικρατούσες αντιλήψεις περί κοινωνικής δικαιοσύνης⁶³, σταθεροποίηση της οικονομίας με την καταπολέμηση του πληθωρισμού και της ανεργίας και την πραγματοποίηση μακροχρονίως ικανοποιητικού ρυθμού ανάπτυξης. Οι φόροι αποτελούν ισχυρό μέσο για την αντιμετώπιση των διαταραχών του οικονομικού συστήματος⁶⁴, ενόψει της δυνατότητας άσκησης πίεσης στους φορολογούμενους είτε προς ενέργεια είτε προς αποχή. Έτσι, στην επίλυση του σοβαρού προβλήματος της οικονομικής ύφεσης είναι δυνατό να έχει, όχι ασήμαντη, συμβολή και η φορολογία. Ειδικότερα, η μείωση της φορολογίας οδηγεί στην αύξηση της αγοραστικής δύναμης των ιδιωτών, που με τη σειρά της θα οδηγήσει στην αύξηση της ζήτησης

⁵⁹ Δ. Κόρσου, ό.π., σ. 47, Β. Δαλαμάγκα, Δημοσιονομική Θεωρία-Θεωρία των Φόρων, ό.π., σ. 109.

⁶⁰ Για τον ταμειευτικό σκοπό του φόρου βλ. Γ. Αναστόπουλου, Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σ. 27 επ.

⁶¹ Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο γ' εκδ., ό.π., σ. 20.

⁶² Γ. Αναστόπουλου, Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σ.28-31, Δ. Κόρσου, ό.π., σ. 48.

⁶³ Για τις κοινωνικές λειτουργίες του φόρου βλ.σ.χ.Κ.Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σ. 25 επ.

⁶⁴ Για τις οικονομικές λειτουργίες του φόρου βλ.σ.χ.Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σ.21 επ

αγαθών και μέσω αυτής στην αύξηση της παραγωγής, η οποία σε συνδυασμό με άλλα πρόσφορα οικονομικά μέτρα⁶⁵ θα οδηγήσει στην υπέρβαση της ύφεσης.

Η εξυπηρέτηση μη ταμειευτικών σκοπών του φόρου καθίσταται δυσχερέστερη από την εξέλιξη της ολοένα μεγαλύτερης ανάμειξης της Ευρωπαϊκής Ένωσης στο Δημοσιονομικό πεδίο. Η ένταξη της χώρας μας στην ΟΝΕ, με κοινό νόμισμα το ευρώ, συνεπάγεται αφενός μεν προτεραιότητα στον ταμειευτικό σκοπό του φόρου, προκειμένου να διασφαλιστεί η σταθερότητα του κοινού νομίσματος, αφετέρου δε περιορισμό της αρμοδιότητας ή της φορολογικής κυριαρχίας του εθνικού κράτους, καθώς έχει εκχωρηθεί μέρος της κυριαρχίας αυτής, κυρίως όμως, και αυτό πρέπει να επισημανθεί στο τομέα της έμμεσης φορολογίας, στα όργανα⁶⁶ της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Γ. Διακρίσεις των φόρων

Οι διακρίσεις των φόρων γίνεται με διάφορα κριτήρια, όπως για παράδειγμα, το κατά πόσο λαμβάνεται υπόψη για τον καθορισμό της φορολογικής βάσης αποκλειστικά το οικονομικό στοιχείο του ύψους της φορολογητέας ύλης ή λαμβάνεται υπόψη και η προσωπική κατάσταση του φορολογούμενου, ή διάφοροι συντελεστές ή επί τη βάση της μεθόδου υπολογισμού του δηλαδή με βάση την αξία του αντικειμένου της φορολογίας ή ανεξάρτητα αυτού με βάση συγκεκριμένα στοιχεία, όπως, όγκος βάρος κλπ του αντικειμένου της φορολογίας.

Έτσι στη βάση των διαφορετικών κριτηρίων οι φόροι διακρίνονται σε Άμεσοι, Έμμεσοι, Προοδευτικοί – Αναλογικοί, Πάγιοι, Πραγματικοί, Προσωπικοί Ειδικοί και Κατ' αξίαν φόροι.

Γ.1. Άμεσοι φόροι⁶⁷

Άμεσοι είναι οι φόροι, οι οποίοι επιβάλλονται σε βάρος προσώπων αναφορικά με το αντικείμενο του φόρου βάσει στοιχείων προσδιοριστικών της φοροδοτικής του ικανότητας, όπως το εισόδημα και η περιουσία. Επομένως άμεσοι φόροι είναι εκείνοι με τους οποίους επιβαρύνεται ο ίδιος ο φορολογούμενος. Κατά μία άλλη διατύπωση οι άμεσοι φόροι είναι εκείνοι στους οποίους το ίδιο πρόσωπο έχει την ιδιότητα του φορολογικού οφειλέτη αλλά ταυτόχρονα και την ιδιότητα αυτού που υφίσταται την φορολογική επιβάρυνση. Οι άμεσοι φόροι διακρίνονται περεταίρω σε προοδευτικούς και αναλογικούς⁶⁸.

Προοδευτικοί είναι εκείνοι που αυξάνουν προοδευτικά με την αύξηση της φορολογητέας ύλης. Η πιο διαδεδομένη μορφή προοδευτικότητας είναι η προοδευτικότητα κατά κλίμακα⁶⁹. Αναλογικοί είναι οι φόροι που υπολογίζονται με βάση ένα ποσοστό επί τοις εκατό, το οποίο παραμένει σταθερό, ανεξάρτητα με το

⁶⁵ Όπως για παράδειγμα διευκόλυνσης της χρηματοδότησης.

⁶⁶ Σχετικά με τα αρμόδια όργανα: το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο ασκεί, από κοινού με το Συμβούλιο, νομοθετικά και δημοσιονομικά καθήκοντα...»βλ. σχ., Π. Κανελλόπουλος, ό.π., σ. 138 επ.

⁶⁷ Για την έννοια των άμεσων φόρων βλ. εντελώς ενδεικτικά, Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σ. 36 επ., Λ. Θεοχαροπούλου, Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σ. 41 επ., Δ. Κόρσου, ό.π., σ. 51 επ., Γ. Αναστόπουλου, Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σ. 36 επ., Θ. Φορτσάκη, ό.π., σ. 52 επ.

⁶⁸ Για την έννοια των Προοδευτικών και Αναλογικών φόρων βλ., Κ. Φινοκαλιώτης ό.π., σ. 53 επ.

⁶⁹ Δ. Σταματόπουλου/Α.Καραβοκύρη, ό.π., σ.121 επ.

ύψος της φορολογητέας ύλης⁷⁰. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων για την οποία έχει ορισθεί σταθερός συντελεστής ανεξάρτητα από το ύψος του φορολογητέου εισοδήματος⁷¹.

Γ.2. Έμμεσοι φόροι

Έμμεσοι είναι οι φόροι οι οποίοι επιβάλλονται στο αντικείμενο του φόρου χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου. Άλλως φόροι κατανάλωσης οι οποίοι επιβαρύνουν τη δαπάνη των καταναλωτών για την αγορά αγαθών ή υπηρεσιών, στην τιμή των οποίων ενσωματώνονται, και επιβαρύνουν τους αγοραστές των προϊόντων αυτών, όπως είναι ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας⁷², βασικό χαρακτηριστικό του οποίου είναι η δυνατότητα μετακύλισής του, έτσι ώστε σύμφωνα με το ν.2859/2000⁷³ υποκείμενος στο φόρο είναι ο πωλητής, οι φόροι εντέλει βαρύνουν τους καταναλωτές.

Γ.3. Πάγιοι φόροι

Πάγιοι είναι οι φόροι οι οποίοι εκφράζονται σε χρήμα, οι οποίοι επιβάλλονται από το νόμο σε σταθερό ποσό φόρου, ανεξαρτήτου από το μέγεθος της φορολογητέας ύλης, όπως για παράδειγμα τα τέλη χαρτοσήμου.

Γ.4. Πραγματικοί φόροι

Πραγματικοί είναι οι φόροι εκείνοι οι οποίοι επιβάλλονται σε πράγμα, αντικείμενο ή αξία χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η κατάσταση του φορολογούμενου, κατά την επιβολή των φόρων αυτών δεν λαμβάνεται υπόψη ούτε η οικονομική δύναμη αλλά ούτε άλλα προσωπικά στοιχεία του φορολογούμενου, όπως για παράδειγμα οι φόροι κατανάλωσης(Φ.Π.Α.). Περαιτέρω, διακρίνονται σε γενικούς φόρους δαπάνης εφόσον επιβαρύνουν όλα καταρχήν, τα αγαθά και υπηρεσίες πλην των ρητώς εξαιρουμένων, και σε ειδικούς φόρους δαπάνης εφόσον επιβάλλονται σε ορισμένα μόνο αγαθά ή υπηρεσίες, όπως οι φόροι που επιβάλλονται στα αλκοολούχα ποτά, ή στην περιουσία, όπως, οι φόροι κατοχής, δηλ το ειδικό τέλος ακίνητης περιουσίας⁷⁴ (Ε.Τ.ΑΚ), ο φόρος μεγάλης ακίνητης περιουσίας⁷⁵ (ΦΜΑΠ) καθώς και ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων ή περιουσίας⁷⁶(Φ.Μ.Α.)

⁷⁰ Αυτοτελής Φορολόγηση(άρθρα 11, 12, 13 και 14 ν.2238/94), Δ.Σταματόπουλος/Α.Καραβοκύρης, ό.π., σ.185, 187, 205 και 255, επίσης για την έννοια της φορολογητέας ύλης βλ. Ι. Φωτόπουλου, Η Φορολογία Μεταβίβασης Ακινήτων, Έκδοση Δεύτερη, Τόμος Α΄, Εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα 1999, σ. 97.

⁷¹ Άρθρο 10 του ν.2238/94, βλ., Δ.Σταματόπουλος/Α.Καραβοκύρης, ό.π., σ. 175 επ.

⁷² Π. Γιαννακούρη /Β. Κουκοβίνη, ό.π., σ. 35 επ.

⁷³ Με το ν.2859/2000(ΦΕΚ 248 Α΄/7.11.2000)κυρώθηκε ο Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας.

⁷⁴ Νόμος 3634/29.1.2008 (άρθρα 5-21), ΦΕΚ Α΄ 37/29.2.2008. Με το άρθρο 56 του Ν.3842/2010, από το έτος 2010 καταργούνται οι διατάξεις των άρθρων 5 έως και 19 του ν. 3634/2008

⁷⁵ Ο ΦΜΑΠ αρχικά επιβλήθηκε με τον Ν.2459/1997, όπως καταργήθηκε με το άρθρο 21 παρ.1 του νόμου 3634/2008, ο οποίος θέσπισε το Ενιαίο Τέλος Ακινήτων, στη συνέχεια με τον Ν.3842/23.4.2010 (άρθρα 27 έως 50), ΦΕΚ 58 Α΄ 23-4-2010 έχουμε την κατάργηση του Ειδικού Τέλους Ακινήτων(Ε.Τ.ΑΚ) και την επαναφορά της φόρου ακίνητης περιουσίας(ΦΜΑΠ).

⁷⁶ Οι φόροι αυτοί, πλήττουν τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων και ειδικότερα είτε αυτά μεταβιβάζονται «αιτία θανάτου», είτε αυτά μεταβιβάζονται «εν ζωή». Στην τελευταία αυτή περίπτωση γίνεται περαιτέρω διάκριση σε μεταβίβαση περιουσίας εκ χαρακτηριστικής αιτίας, όπως ο φόρος κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών και μεταβίβαση περιουσίας εξ επαχθούς αιτίας, όπως ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων, ήτοι ο Φ.Μ.Α. βλ. αναλυτικά Ι. Φωτόπουλου, Η Φορολογία Μεταβίβασης Ακινήτων, ό.π., σ. 102-174, επίσης του ίδιου, Η Φορολογία Κληρονομιών-Δωρεών & Γονικών Παροχών, Τέταρτη Έκδοση, Εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα 2000, σ. 47, 219 και 269.

Γ.5. Προσωπικοί φόροι

Προσωπικοί είναι οι φόροι οι οποίοι για τον υπολογισμό τους λαμβάνονται υπόψη η προσωπική κατάσταση του Φορολογουμένου, πέραν της φορολογητέας ύλης, όπως η οικογενειακή κατάσταση, ορισμένες αναγκαίες δαπάνες του⁷⁷, η συγγένεια προς τον κληρονομούμενο ή τον δωρητή⁷⁸ κλπ. Θα πρέπει να επισημανθεί ότι, σε αντίθεση προς το παρελθόν, όπου ο κεφαλικός φόρος βάρυνε το πρόσωπο του φορολογούμενου, οι προσωπικοί φόροι συνδυάζουν τα πραγματικά στοιχεία με τα προσωπικά, με συνέπεια να μην θεωρούνται αμιγώς προσωπικοί.

Γ.6. Ειδικοί φόροι

Ειδικοί είναι οι φόροι οι οποίοι έχουν σαν βάση αριθμητική ή φυσική ποσότητα εκφρασμένη σε χρήμα, συνήθως είναι οι φόροι των οποίων η βάση προσδιορίζεται ποσοτικά κατ' αριθμό μονάδων ή κατά μονάδα βάρους, όγκου, επιφανείας ή έκτασης, Ως στοιχεία δηλαδή για την επιβολή του φόρου λαμβάνονται ο όγκος, το βάρος όπως είναι οι φόροι που επιβάλλονται στα αλκοολούχα ποτά, στα πετρελαιοειδή, στα τσιγάρα κλπ. Έτσι, για την φορολογία ζύθου, ο φόρος επιβάλλεται με βάση τον αριθμό των εκατόλιτρων του ζύθου και τους βαθμούς Plato⁷⁹

Γ.7. Φόροι κατ' αξία

Φόροι επί της αξίας είναι εκείνοι που επιβάλλονται επί της αξίας του αντικειμένου της φορολογίας αποτιμώμενου σε χρηματικές μονάδες και ο υπολογισμός της αξίας γίνεται πραγματικά ή τεκμαρτά και όπως είναι φυσικό, παρουσιάζει δυσχέρειες στον υπολογισμό τους, δυσχέρειες που συνδέονται με τον προσδιορισμό της αξίας του αντικειμένου της φορολογίας, για παράδειγμα η αξία ενός ακινήτου στη φορολογία Κληρονομιών Δωρεών & Γονικών Παροχών.

Γ.8. Δασμοί και επιβαρύνσεις ισοδυνάμου αποτελέσματος

Τέλος, πρέπει να επισημανθεί ότι στην ευρύτερη έννοια του φόρου και ειδικότερα στους φόρους κατανάλωσης εντάσσονται και οι δασμοί, οι οποίοι καταβάλλονται κατά την εισαγωγή ή την εξαγωγή(πολύ σπάνια περίπτωση). Η σημασία των φόρων αυτών είναι ιδιαίτερως σημαντική στα πλαίσια

⁷⁷ Από το συνολικό εισόδημα του φορολογουμένου αφαιρούνται, κατά περίπτωση, τα ποσά των πιο κάτω δαπανών: το συνολικό ετήσιο ποσό των εξόδων ιατρικής περίθαλψης (άρθρο 8 παρ.1 περ.θ' του ν.2238/94-ΚΦΕ), βλ.σχ., Δ. Σταματόπουλος/Α. Καραβοκύρης, ό.π., σ.115.

⁷⁸ Στο Φόρο κληρονομιών και στο Φόρος Γονικών Παροχών το ύψος της φορολογικής επιβάρυνσης εξαρτάται όχι μόνο από το ύψος της φορολογητέας ύλης αλλά και από τον βαθμό συγγενείας του κληρονόμου προς τον κληρονομούμενο και του δωρεοδόχου για παράδειγμα σύμφωνα τις διατάξεις της παρ.1 και του τελευταίου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 29 του ν.δ/τος 118/1973, όπως πολλάκις τροποποιήθηκαν, π.χ. με το ν.2579/1998 άρθρου 14 παρ.9, και ισχύουν σήμερα με το Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών-Δωρεών-Γονικών Παροχών(ν.2961/2001, ΦΕΚ 266 Α'), όπως αυτός ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 29-«κατάταξη φορολογουμένων-φορολογικές κλίμακες»-του Ν.3842/23-4-2010, οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε τέσσερις κατηγορίες και για καθεμία από τις κατηγορίες αυτές ισχύει χωριστή φορολογική κλίμακα, ώστε όσο πλησιέστερου βαθμού συγγενής είναι ο δικαιούχος προς τον δικαιοπάροχο τόσο μεγαλύτερη είναι η φορολογική ελάφρυνση, βλ.σχ., Ι. Φωτόπουλου, Η Φορολογία Κληρονομιών-Δωρεών & Γονικών Παροχών, ό.π., σ. 50-56 του Α' συμπληρώματος και σ. 24-26 του Γ' συμπληρώματος.

⁷⁹ Ο φόρος αυτός είναι ειδικευμένος δηλ υπολογίζεται για μεν τα οινοπνευματώδη ποτά σε Ευρώ ανά χιλιόγραμμα ανύδρου οινοπνεύματος και αποσταγμάτων, για δε τη μύρα με βάση τον αριθμό των εκατόλιτρων του ζύθου και τους βαθμούς Plato. Βλ. σχ., Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο γ' έκδ., ό.π., σ. 339.

της Ευρωπαϊκής Ένωσης μιας και το Άρθρο 30 του Τίτλου II της ΣΛΕΕ αναφέρει: «Οι εισαγωγικοί δασμοί ή φορολογικές επιβαρύνσεις ισοδυνάμου αποτελέσματος απαγορεύονται μεταξύ των κρατών μελών. Η απαγόρευση αυτή ισχύει και για τους δασμούς ταμειευτικού χαρακτήρα.» Επιπλέον στο Άρθρο 110 της ΣΛΕΕ αναφέρεται ότι: «Κανένα Κράτος Μέλος δεν επιβάλλει άμεσα ή έμμεσα στα προϊόντα άλλων κρατών μελών εσωτερικούς φόρους οποιασδήποτε φύσεως, ανώτερους από εκείνους που επιβαρύνουν άμεσα ή έμμεσα τα ομοειδή εθνικά προϊόντα. Κανένα κράτος μέλος δεν επιβάλλει στα προϊόντα των άλλων κρατών μελών εσωτερικούς φόρους, η φύση των οποίων οδηγεί έμμεσα στην προστασία άλλων προϊόντων.» Βέβαια, ενόψει αυτών των απαγορεύσεων συχνά στη πράξη ανακύπτουν δυσχερή προβλήματα σε σχέση με το νομικό χαρακτήρα ορισμένης επιβάρυνσης, τα οποία καλείται να λύσει το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης(ΔΕΕ), πρώην ΔΕΚ.

Πράγματι, με τη πλούσια νομολογία του το ΔΕΚ έχει συμβάλλει αποφασιστικά στην ακριβή οριοθέτηση των ανωτέρω νομικών εννοιών. Σύμφωνα με την πάγια νομολογία του ΔΕΚ: καταρχήν, κρίσιμο στοιχείο για την διάκριση αυτή είναι το κατά πόσο η οικονομική επιβάρυνση, ανεξαρτήτως της ονομασίας της, πλήττει αποκλειστικά τα εισαγόμενα ή τα εξαγόμενα αγαθά ή εάν αυτή πλήττει και τα εγχώρια. Στην πρώτη περίπτωση η οικονομική επιβάρυνση συνιστά δασμό ή φορολογική επιβάρυνση ισοδυνάμου προς δασμούς αποτελέσματος, ενώ στη δεύτερη αποτελεί εσωτερικό φόρο. Ειδικότερα, το ΔΕΚ χαρακτηρίζει ως επιβάρυνση ισοδυνάμου προς δασμούς αποτελέσματος, κάθε επιβάρυνση που επιβάλλεται μονομερώς λόγω της διαβάσεως των συνόρων, όταν δεν είναι δασμός, ανεξάρτητα από το ύψος, την ονομασία, και τον τρόπο είσπραξης της⁸⁰. Επίσης στους προστατευτικούς δασμούς υπό ευρεία έννοια κατατάσσεται και ο δασμός «αντιντάμπινγκ» που στοχεύει στην αντιμετώπιση του αθέμιτου ανταγωνισμού σε βάρος των εγχώριων προϊόντων, που επιχειρείται μέσω του ντάμπινγκ. Ως dumping⁸¹ χαρακτηρίζεται η πώληση στην αλλοδαπή ορισμένου προϊόντος σε τιμή κατώτερη από την κανονική, με στόχο την κατάκτηση της αλλοδαπής αγοράς.

Δ. Θεμελιώδεις Αρχές της Φορολογίας

Το Ελληνικό Σύνταγμα κατοχυρώνει την αρχή της νομιμότητας του φόρου, δηλαδή της επιβολής του φόρου με τυπικό νόμο⁸², την αρχή της βεβαιότητας του φόρου, η οποία στενά συνδεδεμένη με την προηγούμενη(νομιμότητας) επιβάλλει όπως τα ουσιώδη στοιχεία του φόρου καθορίζονται στο νόμο κατά τρόπο απόλυτα σαφή⁸³. Την αρχή της μη αναδρομικότητας των φορολογικών ρυθμίσεων, δηλαδή την απαγόρευση επιβολής φόρου με αναδρομική δύναμη⁸⁴. Επίσης κατοχυρώνει την αρχή της καθολικότητας του φόρου και της φορολογικής ισότητας. Ειδικότερα, η αρχή της καθολικότητας⁸⁵ συνίσταται, στην υποχρέωση συμμετοχής όλων των πολιτών που κατοικούν στην Επικράτεια (Ελλήνων και αλλοδαπών)

⁸⁰ Βλ εντελώς ενδεικτικά ΔΕΚ Υπόθ. 340/87, Επιτροπή κατά Ιταλίας, Συλλ. Νομ., 1989, 1483, Υποθ. 130/93, Lataire, Συλλ. Νομ., 1994, 3215, Υπόθ. 234/99, Συλλ. Νομ., 2002, 3657.

⁸¹ Βλ Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σ. 52.

⁸² Άρθρο 78 παρ.1 Σ. Για την αρχή της νομιμότητας, βλέπε εντελώς ενδεικτικά, Θ. Φορτσάκης, ό.π., 63 επ., Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σ. 64 επ., Λ. Θεοχαροπούλου, ό.π., σ. 123 επ., Δ. Κόρσου, ό.π., σ. 68 επ.

⁸³ Για την αρχή της βεβαιότητας του φόρου βλ ενδεικτικά, Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σ. 114 επ., Λ. Θεοχαροπούλου, ό.π., σ. 153 επ., Δ. Κόρσου, ό.π., σ. 74 επ.

⁸⁴ Την αρχή της μη αναδρομικότητας των φορολογικών ρυθμίσεων εισήγαγε η παρ. 2 του άρθρου 78 Σ., βλ. σχ., Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σ. 122 επ.

στην κάλυψη των αναγκών του κράτους, δηλαδή στην φορολογία. Βέβαια, δεν είναι απόλυτη, διότι υπάρχουν δυνατότητες απαλλαγής. Επίσης η αρχή της φορολογικής ισότητας⁸⁶, η οποία πηγάζει από την γενικότερη αρχή της ισότητας και επιβάλλει την ίση μεταχείριση και την δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών ανάλογα πάντα με την οικονομική δύναμη του καθενός, δηλαδή πολίτες με ίση οικονομική δύναμη⁸⁷ θα επιβαρυνθούν εξίσου.

Ε. Η διάρθρωση του φορολογικού συστήματος.

Ως φορολογικό σύστημα μιας χώρας μπορεί να προσδιοριστεί το σύνολο των φορολογικών νόμων οι οποίοι ισχύουν σε μια δεδομένη χρονική στιγμή. Ένα φορολογικό σύστημα, όμως, δεν είναι ένα τυχαίο συνονθύλευμα νόμων, όπως υπονοείται από τον παραπάνω ορισμό, αλλά υπακούει σε ορισμένους κανόνες ιδεολογικής, οικονομικής και κοινωνικής υφής. Από την άλλη, λόγω των αυξανόμενων αναγκών του σύγχρονου κράτους, οι οποίες ικανοποιούνται δια μέσου της φορολογίας, οι ανάγκες αυτές υπαγορεύουν αναγκαία των πολλαπλασιασμό της φορολογίας, διότι η ύπαρξη ενός μόνο φόρου θα καθιστούσε αναγκαία την θέσπιση υψηλού συντελεστή η οποία θα επέφερε πολλές δυσάρεστες κοινωνικές και οικονομικές συνέπειες, θα παραβιαζόταν η αρχή της ισότητας, θα ενισχυόταν η φοροδιαφυγή, θα μειωνόταν η επενδυτική δραστηριότητα κλπ.

Την αναγκαιότητα της επιβολής περισσότερων του ενός φόρων επιρρωνύουν και οι εξής σκέψεις: η αρχή της καθολικότητας του φόρου επιβάλλει τη σύλληψη όλων των στοιχείων της φοροδοτικής ικανότητας, με συνέπεια να πρέπει κατ' ανάγκη να επιβαρυνθούν όλοι οι δείκτες φοροδοτικής ικανότητας, δηλ. το εισόδημα, η περιουσία και η δαπάνη. Η πολλαπλότητα του συστήματος εξυπηρετεί καλύτερα τον ταμειευτικό σκοπό του φόρου, ενώ η αρχή της φορολογικής ισότητας, υλοποιείται καλύτερα με την πολλαπλή φορολογία, μέσω της οποίας συλλαμβάνεται κατά πληρέστερο τρόπο η φοροδοτική ικανότητα εκάστου φορολογούμενου ούτως ώστε η επιβάρυνσή του να είναι τελικώς ανάλογη της ικανότητάς του αυτής. Το Ελληνικό φορολογικό σύστημα, σε απλουστευμένη αναφορά η οποία δεν είναι ικανή να αποδώσει την πολυπλοκότητα του ελληνικού φορολογικού συστήματος η οποία γίνεται μεγαλύτερη μέσα από τις συνεχείς τροποποιήσεις των νόμων αλλά και την προσαρμογή του Ελληνικού Φορολογικού συστήματος στις επιταγές της Ευρωπαϊκής Ένωσης, περιλαμβάνει τους φόρους οι οποίοι επιβάλλονται στο εισόδημα⁸⁸, την περιουσία⁸⁹ και την δαπάνη⁹⁰.

⁸⁵ Το άρθρο 4 παρ 5 του Συντάγματος κατοχυρώνει την αρχή της καθολικότητας του φόρου, βλ.σχ., Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σ. 131 επ.

⁸⁶ Στο άρθρο 4 παρ. 1, 5 του Συντάγματος κατοχυρώνεται αφενός μεν η αρχή της ισότητας ενώπιον του νόμου που αποτελεί αυτονόητο αίτημα της φιλελεύθερης δημοκρατίας, αφετέρου δε η αρχή κατά την οποία η κατανομή των φορολογικών βαρών μεταξύ των πολιτών πρέπει να γίνεται με βάση τη φοροδοτική τους ικανότητα, βλ. σχ., Θ. Φορτσάκης, σ. 104 επ., Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σ. 135 επ.

⁸⁷ Την φοροδοτική ικανότητα την καθορίζουν οι εξής παράγοντες: α) Το εισόδημα, δηλ. το ποσό που εισπράττει κάποιος από την εργασία του ή άλλες πηγές και μάλιστα φορολογείται το καθαρό εισόδημα, β) η περιουσία, που παλαιότερα αποτελούσε την κύρια πηγή οικονομικής δύναμης και γ) οι δαπάνες, οι οποίες αποτελούν ένδειξη πλούτου, όχι όμως απόδειξη.

⁸⁸ Δ. Σταματόπουλος/Α. Καραβοκύρης, ό.π., σ.71 επ., Κ. Φινοκαλιώτης, Φορ., ό.π., σ. 38, 240 επ.

⁸⁹ Ι. Φωτόπουλου, Η Φορολογία Μεταβίβασης Ακινήτων τόμος Α', ό.π., σ. 60 επ., επίσης του ίδιου Η Φορολογία Κληρονομιών-Δωρεών & Γονικών Παροχών, ό.π., σ. 47επ.,

⁹⁰ Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο., ό.π., σ. 46 επ., Π. Γιαννακούρη/Β. Κουκοβίνη, ό.π., σ.35-39

2^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ: Έκταση και όρια της εθνικής φορολογικής κυριαρχίας στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Α. Στόχοι της Ε.Ε. ως «όριο» στην φορολογική κυριαρχία μας

Με βάση τις διατάξεις της Συνθήκης της Λισσαβώνας, η Ευρωπαϊκή Ένωση αποτελεί μια υπερεθνική νομική οντότητα (supranational legal entity), υπέρ της οποίας τα κράτη μέλη, με βάση την αρχή της Δοτής Αρμοδιότητας, μεταβίβασαν προς αυτήν, σε συγκεκριμένους τομείς, εθνικές αρμοδιότητες⁹¹.

Το γεγονός, λοιπόν, της ένταξης και συμμετοχής, στις Ευρωπαϊκές Κοινότητες αρχικά, και μετέπειτα στην Ευρωπαϊκή Ένωση⁹², είχε σαν αποτέλεσμα τον περιορισμό, εκτός των άλλων αρμοδιοτήτων που εκχωρήθηκαν, και της εθνικής φορολογικής εξουσίας και τη συναφή συρρίκνωση του πεδίου εφαρμογής της Αρχής του νομοθετικού ορισμού του φόρου⁹³.

Πράγματι, η δημιουργία λ.χ. ενός κοινοτικού φορολογικού συστήματος, βάσει των ιδρυτικών Συνθηκών και της Αποφάσεως της 21.4.1970 περί ιδίων πόρων⁹⁴ των Κοινοτήτων, αποκλείει αντίστοιχα την εθνική φορολογική «κυριαρχία».

Πιο συγκεκριμένα, η Συνθήκη περί ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Κοινότητας Άνθρακος και Χάλυβος⁹⁵ του 1951(άρθρο 49) προέβλεπε τη θέσπιση του πρώτου υπερεθνικού φόρου, με τη μορφή μιας εισφοράς επί των επιχειρήσεων παραγωγής άνθρακος και Χάλυβος. Η εισφορά αυτή επιβαλλόταν από την Ανωτάτη Αρχή⁹⁶ της ΕΚΑΧ μέχρι ποσοστού 1% επί της αξίας της ετήσιας παραγωγής ανθρακικών και σιδηρουργικών προϊόντων. Η εισφορά ΕΚΑΧ, καθοριζόταν με γενικές αποφάσεις άμεσης ισχύος⁹⁷, εφαρμοζόταν αυτόματα επί των υποχρέων χωρίς παρεμβολή των αρχών των κρατών μελών. Με την απόφαση της 21. 4. 1970 περί αντικαταστάσεως των χρηματικών συνεισφορών των κρατών μελών με τους ιδίους πόρους των Κοινοτήτων δημιουργήθηκαν τρεις νέες κατηγορίες κοινοτικών εσόδων φορολογικού⁹⁸ χαρακτήρα: οι δασμοί του Κοινού Εξωτερικού Δασμολογίου, οι αντίστοιχες λειτουργίες

⁹¹ Αυτό αναφέρεται σαφώς στο άρθρο 1 παρ. 1 ΣΕΕ, όπου ορίζεται ότι τα κράτη μέλη απονέμουν στην Ένωση «αρμοδιότητες για την επίτευξη των κοινών τους στόχων». Βλ. Π. Ι. Κανελλόπουλος, ό.π., σ. 90-91 και 478.

⁹² Για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η οποία μετά τη συνθήκη της Λισσαβώνας η Ένωση αντικαθιστά και διαδέχεται την Ευρωπαϊκή Κοινότητα, η οποία διέπεται δε σήμερα από δύο Συνθήκες, πρώτον, από τη Συνθήκη για την Ευρωπαϊκή Ένωση(ΣΕΕ), που ουσιαστικά είναι η Συνθήκη του Μάαστριχτ, όπως αυτή τροποποιήθηκε από τότε μέχρι σήμερα, και δεύτερον, από τη Συνθήκη για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης(ΣΛΕΕ) που ουσιαστικά είναι η Συνθήκη της Ρώμης για της ίδρυση της Ε.Ο.Κ., όπως αυτή τροποποιήθηκε από τότε μέχρι σήμερα, με τελευταία τροποποίηση αυτήν που έγινε δυνάμει της Συνθήκης της Λισσαβώνας. Βλ. Π. Κανελλόπουλος, ό.π., σ.71-92.

⁹³ Για την Αρχή του νομοθετικού ορισμού του φόρο ή Αρχή της νομιμότητας του φόρου βλ εντελώς ενδεικτικά, Θ. Φορτσάκης, ό.π., σ. 63 επ., Γ. Αναστόπουλου, Φορ., ό.π., σ. 55-76, Λ. Θεοχαροπούλου, ό.π., σ.101, Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό..., ό.π., σ.64-114, Δ. Κόρσου, ό.π., σ. 62-68,

⁹⁴ Ίδιοι πόροι βλ, Β. Κουγέας /Ε. Μπάλα, Ευρωπαϊκό Δημοσιονομικό Δίκαιο, ό.π., σ. 425 επ.

⁹⁵ Η ΕΚΑΧ είχε ως αποστολή να συμβάλει, σε αρμονία με τη γενική οικονομία των κρατών μελών και χάριν της δημιουργίας μιας κοινής αγοράς, στην οικονομική επέκταση, στην ανάπτυξη της απασχόλησης και την ανύψωση του βιοτικού επιπέδου εντός των κρατών μελών. Η ίδρυσή της ουσιαστικά αποτέλεσε το πείραμα για την ευρωπαϊκή ενοποιητική ιδέα. Η ΕΚΑΧ όμως, είχε ιδρυθεί για περίοδο πενήντα ετών, η οποία συμπληρώθηκε στις 23 Ιουλίου 2002, οπότε και διαλύθηκε. Μετά τη διάλυσή της, τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις της ΕΚΑΧ μεταβιβάστηκαν στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα. Βλ. Π. Κανελλόπουλος, ό.π., σ.67.

⁹⁶ Αρχικά τα όργανα της ΕΚΑΧ ήταν η Ανωτάτη Αρχή, η Κοινή Συνέλευση, το Ειδικό Συμβούλιο Υπουργών και το Δικαστήριο, αργότερα με τη Σύμβαση περί ορισμένων κοινών οργάνων συγχωνεύτηκαν με τα αντίστοιχα όργανα της ΕΟΚ και της ΕΚΑΕ.

⁹⁷ Για Αποφάσεις άμεσης ισχύος (direct effect) και γενικώς για νομοθετικές πράξεις άμεσης ισχύος βλ, Π. Κανελλόπουλος, ό.π., σ. 281 επ. και 287.

⁹⁸ Η διαδικασία υιοθέτησης του συστήματος των ιδίων πόρων ορίζεται στο εδ.β' του άρθρου 269 ΣΕΚ από το οποίο προκύπτει η ιδιορρυθμία της πράξης-απόφασης του Συμβουλίου που αφορά το σύστημα. Προς εφαρμογή των αποφάσεων για τους ίδιους πόρους υπήρξε απαραίτητη η έκδοση εκτελεστικών κανονισμών με στόχο τη λεπτομερή ρύθμιση των

γεωργικές εισφορές πάσης φύσεως, και το κοινοτικό ποσοστό επί της βάσεως των εθνικών εσόδων του Φόρου Προστιθεμένης Αξίας(ΦΠΑ)⁹⁹. Στις δύο πρώτες περιπτώσεις πρόκειται πράγματι για φορολογική επιβολή στην εθνική επικράτεια, χωρίς την παρεμβολή του εθνικού νομοθετικού οργάνου. Στην τελευταία όμως περίπτωση του κοινοτικού πόρου επί της βάσεως εσόδων ΦΠΑ ή ελλείψει ΦΠΑ, βάσει του Ακαθαρίστου Εθνικού Προϊόντος(Α.Ε.Π.)¹⁰⁰, δεν υπάρχει κοινοτικός φόρος κατά κυριολεξία, αλλά πιστωτικό δικαίωμα¹⁰¹ της Κοινότητας έναντι του κράτους μέλους. Άλλος ίδιος πόρος των Κοινοτήτων/ΕΕ είναι και ο φόρος επί των μισθών των κοινοτικών υπαλλήλων που προβλέπεται από το άρθρο 13 του Πρωτοκόλλου περί προνομίων και ασυλιών των κοινοτήτων της 8.4.1965.

Εξ άλλου, για το ζήτημα της έκτασης της αρμοδιότητας της Ευρωπαϊκής Κοινότητας το οποίο εθεωρείτο σημείο τριβής¹⁰² στις σχέσεις μεταξύ Επιτροπής και Κρατών Μελών. Η Συνθήκη της Λισσαβώνας υιοθέτησε διατάξεις, ώστε να λυθεί το θέμα αυτό με σαφή τρόπο. Έτσι, η οριοθέτηση των αρμοδιοτήτων της Ένωσης διέπεται από την αρχή της Δότης Αρμοδιότητας¹⁰³, ενώ η άσκηση των αρμοδιοτήτων της Ένωσης διέπεται από τις Αρχές της Επικουρικότητας¹⁰⁴ και της Αναλογικότητας¹⁰⁵. Επομένως, όλες οι αρμοδιότητες ανήκουν στα κράτη μέλη, πλην αυτών που έχουν μεταβιβαστεί, δυνάμει διατάξεων των Συνθηκών, στην Ένωση για την επίτευξη των στόχων αυτής. Περαιτέρω, η ίδια η Συνθήκη προβαίνει σε κατανομή των αρμοδιοτήτων της ένωσης¹⁰⁶.

Όσον αφορά τους στόχους της Ένωσης, με το Προοίμιο και το άρθρο 5, η ΣΛΕΕ έθεσε ως σκοπούς της Ένωσης την προαγωγή: «στενότερης ενώσεως των ευρωπαϊκών λαών, την εξασφάλιση με κοινή δράση την οικονομική και κοινωνική πρόοδο των κρατών τους καταργώντας τους φραγμούς που διαιρούν την Ευρώπη, θέτοντας ως κύριο σκοπό των προσπαθειών τους τη σταθερή βελτίωση των όρων διαβιώσεως και απασχολήσεως των λαών τους, Αναγνωρίζοντας ότι η εξάλειψη των υφισταμένων εμποδίων απαιτεί συντονισμένη δράση για να εξασφαλισθεί σταθερότης στην επέκταση της οικονομίας, ισορροπία στις συναλλαγές και ευθύτης στον ανταγωνισμό, Μεριμνώντας να ενισχύσουν την ενότητα των οικονομιών τους και να προωθήσουν την αρμονική τους ανάπτυξη, μειώνοντας τις υφιστάμενες ανισότητες μεταξύ διαφόρων περιοχών και την καθυστέρηση των λιγότερο ευνοημένων, Επιθυμώντας

υποχρεώσεων των κρατών μελών ως προς την είσπραξη και την απόδοση των ιδίων πόρων, όπως και για τη διαχείρισή τους από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Για το λόγο αυτό εκδόθηκαν ο Κανονισμός του Συμβουλίου 1552/89 που καθόριζε του όρους εφαρμογής των αποφάσεων για του ίδιους πόρους και ο Κανονισμός του Συμβουλίου 1553/89 που όριζε το ομοιόμορφο οριστικό καθεστώς είσπραξης των ιδίων πόρων που προέρχονταν από τον ΦΠΑ. Οι διαδοχικές τροποποιήσεις του Κανονισμού 1152/89 αποτυπώθηκαν στον νεότερο Κανονισμό του Συμβουλίου 1150/2000/ΕΚ, Ευρατόμ, όπως αυτός τροποποιήθηκε από τον Κανονισμό 2028/2004/ΕΚ, Ευρατόμ.

⁹⁹ Η Απόφαση του Συμβουλίου 2007/436/ΕΚ, Ευρατόμ, όρισε τον ενιαίο συντελεστή καταβολής του Φόρου προστιθεμένης αξίας(ΦΠΑ) στο 0,30%.

¹⁰⁰ Ο «τέταρτος ή συμπληρωματικός πόρος», που προκύπτει από την εφαρμογή ενός συντελεστή στο συνολικό ΑΕΠ της Κοινότητας, ενσωματώθηκε στο σύστημα με την απόφαση της 24^η Ιουνίου 1988. Ο πόρος ΑΕΠ προορίζεται να εξασφαλίσει την απαραίτητη επάρκεια για την κάλυψη των δαπανών που υπερβαίνουν το ποσό που εισπράττεται από του παραδοσιακούς ιδίους πόρους και τον πόρο ΦΠΑ, με άμεση συνέπεια τη ισοσκέλιση του προϋπολογισμού.

¹⁰¹ Γ. Αναστόπουλου, Φορολογικό Δίκαιο, Πανεπιστημιακές Παραδόσεις, ό.π., σ.76.

¹⁰² Π. Κανελλόπουλος, ό.π., σ.268-281.

¹⁰³ Π. Κανελλόπουλος, ό.π. σ. 271.

¹⁰⁴ Π. Κανελλόπουλος, ό.π. σ. 273.

¹⁰⁵ Με βάση την τέταρτη παράγραφο του άρθρου 5 ΣΕΕ, καθιερώνεται ρητώς η αρχή της αναλογικότητας, που κατά το παρελθόν είχε γίνει δεκτή από το Δικαστήριο ως μέρος του κοινοτικού άγραφου δικαίου, υπό τη μορφή δηλαδή των γενικών αρχών του κοινοτικού δικαίου. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, το περιεχόμενο και η μορφή της δράσης της Ένωσης δεν υπερβαίνουν τα απαιτούμενα για την επίτευξη των στόχων των Συνθηκών.

¹⁰⁶Βλ. πκ υπό Μέρους Ι, Κεφ. 2, ΣΤ.

να συμβάλουν, ασκώντας κοινή εμπορική πολιτική, στην προοδευτική κατάργηση των περιορισμών στις διεθνείς συναλλαγές...».

Ωστόσο, **κύρια επιδίωξη** της Ένωσης, όπως αυτή διαγράφεται στο άρθρο 4 παρ.2 α' της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης(ΣΛΕΕ), είναι η επίτευξη του **στόχου της εσωτερικής αγοράς**.

Για την επίτευξη δε των στόχων αυτών η Συνθήκη προέβλεπε τη δημιουργία κοινής Αγοράς και την προοδευτική προσέγγιση της οικονομικής πολιτικής των κρατών – μελών. Απέβλεπε δηλαδή η Συνθήκη στη δημιουργία ενός ενιαίου οικονομικού χώρου στον οποίο θα επικρατούν συνθήκες υγιούς ανταγωνισμού, και ο οποίος θα εμφανίζει χαρακτηριστικά όμοια με εκείνα της «εσωτερικής αγοράς».

Περαιτέρω, στη τρίτη παράγραφο του άρθρου 3 ΣΕΕ(πρώην άρθρο 2 ΣΕΕ) καθορίζεται ο οικονομικός στόχος της Ένωσης, ο στόχος αυτός αναφέρεται αρχικά στην εγκαθίδρυση εσωτερικής αγοράς, που αποτελούσε τον αρχικό στόχο της Ευρωπαϊκής Κοινότητας από τη Συνθήκη της Ρώμης. Ο στόχος της δημιουργίας μιας ενοποιημένης εσωτερικής αγοράς επιτεύχθηκε μέχρι το τέλος του 1992, με βάση τις προτάσεις της Λευκής Βίβλου του Ζακ Ντελόρ και τις διατάξεις της Ενιαίας Ευρωπαϊκής Πράξης της 17^{ης} και 28^{ης} Φεβρουαρίου 1986. Η εσωτερική αγορά λειτουργεί από την 1^η Ιανουαρίου 1993, από γεωγραφικής δε σκοπιάς, περιλαμβάνει τις επιμέρους εθνικές αγορές των Κρατών Μελών, εντός της οποίας ισχύουν οι τέσσερις ελευθερίες, δηλαδή η ελεύθερη κυκλοφορία προσώπων, εμπορευμάτων, υπηρεσιών και κεφαλαίων, τα οποία κινούνται ελεύθερα χωρίς εσωτερικά σύνορα, χωρίς δασμούς και άλλους περιορισμούς.

Προϋπόθεση για τη λειτουργία ενιαίας αγοράς είναι η εξάλειψη όλων των υφισταμένων εμποδίων, μετά δε την εξάλειψη των δασμολογικών συνόρων, που είχε επιτευχθεί ήδη από το 1968, σημαντική θέση μεταξύ των φραγμών που ορθώνονταν και των οποίων η ύπαρξη με τη μορφή διαφορετικών ρυθμίσεων προστατευτικού χαρακτήρα για τα εγχώρια προϊόντα και επιχειρήσεις δεν συμβιβάζονταν με την έννοια της εσωτερικής αγοράς, είχαν και εξακολουθούν να έχουν οι “φορολογικοί φραγμοί”.

Σημαντική επισήμανση είναι ότι η πολιτική εξουσία, χρησιμοποιεί το φόρο ως μέσο άσκησης οικονομικής πολιτικής με την έννοια της δημιουργίας κινήτρων ή αντικινήτρων που ωθούν οι επενδύσεις στην επιθυμητή κατεύθυνση. Έτσι, με την παρεμβατική πολιτική επέρχονται αναμφίβολα ηθελημένες στρεβλώσεις των όρων ανταγωνισμού. Συνεπώς, όπως έγινε από πολύ νωρίς αντιληπτό, η επίτευξη και επιτυχή λειτουργία της Ενιαίας Αγοράς, όπως διαγράφεται στο άρθρο 4 παρ.2 α' της ΣΛΕΕ, ως ο κυριότερος στόχος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δεν μπορεί να επιτευχθεί με εθνικές φορολογικές πολιτικές των κρατών μελών, που έχουν αντίθετες κατευθύνσεις, παρά μόνο με μια ενιαία φορολογική αντιμετώπιση από τα κράτη μέλη της επιχειρηματικής δραστηριότητας, που αναπτύσσεται στο σύνολο της γεωγραφικής της έκτασης, η οποία μπορεί να υλοποιηθεί μέσω της εναρμονίσεως των εθνικών φορολογικών συστημάτων προς ένα ενιαίο φορολογικό σύστημα των επιχειρήσεων. Χωρίς όμως να αναφέρεται ρητά η εναρμόνιση των φόρων στις Συνθήκες ΣΕΕ - ΣΛΕΕ, ως ένας από τους σκοπούς και τομείς δράσεις της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όπως συμβαίνει με την κατάργηση των δασμών¹⁰⁷, διότι μια

¹⁰⁷ ΤΙΤΛΟΣ II Άρθρο 28 παρ.1 Σ.Λ.Ε.Ε. «Η Ένωση περιλαμβάνει τελωνειακή ένωση που εκτείνεται στο σύνολο των εμπορευματικών συναλλαγών και περιλαμβάνει την απαγόρευση των εισαγωγικών και εξαγωγικών δασμών και όλων των φορολογικών επιβαρύνσεων ισοδυνάμου αποτελέσματος μεταξύ των κρατών μελών, καθώς και την υιοθέτηση κοινού

από τις πρώτες επιδιώξεις κατά την αφετηρία της Οικονομικής Κοινότητας(ΕΟΚ) ήταν και η κατάργηση των δασμών, η οποία δεν θα εμπόδιζε τη λειτουργία της Ενιαίας Αγοράς. Πρέπει ωστόσο να σημειωθεί ότι, όπως προέκυψε και από τη νομολογία του ΔΕΕ(ΔΕΚ), και οι άμεσοι φόροι είναι δυνατόν να παρεμποδίσουν την απρόσκοπτη λειτουργία των Θεμελιωδών Ελευθεριών καθώς και να επηρεάσουν σημαντικά τους όρους του ανόθευτου ανταγωνισμού στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και να συντελέσουν στην παρεμπόδιση της διασυνοριακής συνεργασίας των κρατών μελών και στην ανάπτυξη των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μέσης ή υψηλής κινητικότητας, των οποίων το αντικείμενο και το γεωγραφικό πλαίσιο της οικονομικής τους δράσης μεταβάλλονται εύκολα και δεν δεσμεύονται από τον αρχικό τόπο έναρξης της συγκεκριμένης επιχείρησης ή οικονομικής δράσης.

Συνοψίζοντας λοιπόν, φαίνεται ότι φορολογική κυριαρχία, όπως αυτή εκδηλώνεται από την απόλυτη εξουσία που έχουν τα κράτη να επιβάλλουν φορολογικές επιβαρύνσεις και στη συνέχεια να εισπράττουν το προϊόν αυτών, αντιστρατεύεται στην εγκαθίδρυση και λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Έτσι προκειμένου να διασφαλισθεί η απρόσκοπτη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς είτε, μέσω της προσέγγισης (άρθρο 115ΣΛΕΕ) των φορολογικών νομοθεσιών στο τομέα των αμέσων φόρων, στο βαθμό που είναι αναγκαία ή έχει άμεση επίπτωση σ' αυτήν είτε κυρίως, μέσω των γενικών διατάξεων για την ελεύθερη κυκλοφορία και την ελευθερία ανταγωνισμού, η κατ' αρχήν παρακρατημένη αρμοδιότητα στον τομέα της άμεσης φορολογίας αναγκάζεται να περιχαρακωθεί. Δηλαδή, φαίνεται πως η εγκαθίδρυση της εσωτερικής αγοράς λειτουργεί ως όριο στην «απόλυτη» εξουσία επιβολής των φόρων.

Για την ανταγωνιστική σχέση μεταξύ της φορολογικής κυριαρχίας και της εσωτερικής αγοράς γίνεται αναλυτική αναφορά και παρακάτω(υπό Ι, Κεφ2, Γ.2)

B. Ενδεικτική συγκριτική προσέγγιση των φορολογικών συστημάτων¹⁰⁸ στην Ε.Ε.

Τα φορολογικά συστήματα¹⁰⁹ στις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης¹¹⁰ έχουν σημαντικές διαφορές μεταξύ τους αλλά εξελίσσονται σε ένα πλαίσιο που χαρακτηρίζεται από κοινά χαρακτηριστικά τα οποία προσδιορίζουν σε ένα βαθμό και το ύψος της φορολογικής επιβάρυνσης. Κάποια από αυτά, όπως οι κανόνες δημοσιονομικής πειθαρχίας στη ζώνη του ευρώ¹¹¹, και το ύψος των δημοσίων δαπανών στις χώρες μέλη της ΕΕ, οδηγούν στην αύξηση της φορολογικής επιβάρυνσης. Οι χώρες με τη μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση(άμεση-έμμεση φορολογία), όπως αυτή εκφράζεται ως ποσοστό του ΑΕΠ, σε

δασμολογίου στις σχέσεις τους με τις τρίτες χώρες». Βλ. επίσης και άρθρα 29 ΣΛΕΕ(πρώην 24 της ΣΕΚ) και 30 της Σ.Λ.Ε.Ε.(πρώην άρθρο 25 της ΣΕΚ).

¹⁰⁸ Φορολογικό σύστημα είναι η σύνθεση των επιμέρους φόρων που επιβάλλονται σε ορισμένο κράτος. Η σύνθεσή τους, δεν είναι τυχαία καθόσον η επιλογή των φόρων που θα επιβληθούν καθώς και η ένταξη με την οποία θα «πλήττουν» το αντικείμενό τους, προϋποθέτει την εξέταση όλων των παραμέτρων και τη δόμησή τους κατά τέτοιο τρόπο ώστε και ο ταμειευτικός σκοπός να εξυπηρετείται, αλλά και να ελαχιστοποιούνται οι δυσμενείς επιδράσεις των φόρων στην οικονομική συμπεριφορά των ιδιωτών και να εξουδετερώνονται οι τυχόν αλληλοσυγκρουόμενες επιδράσεις των διάφορων φόρων. Βλ. σχ., Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό ..., ό.π., σ. 58-61.

¹⁰⁹ Βλ και ανωτέρω υπό Ι. Κεφ., 1.Ε .

¹¹⁰ Βλ, Γ. Παλαιοδήμος, Συγκρίνοντας τα Φορολογικά Συστήματα στην Ε.Ε., ΙΣΤΑΜΕ, (διαθέσιμο σε <http://www.google.gr/search?client=firefox-a&rls=org.mozilla%3Ael%3Aofficial&channel=s&hl=el&source=hp&biw=&bih=&q=Παλαιοδήμος+Γ.+Συγκρίνοντας+τα+φορολογικά+συστήματα+στην+ΕΕ+%2C+ΙΣΤΑΜΕ&btnG=Αναζήτηση+Google>)

¹¹¹ Τα κριτήρια σύγκλισης στη ζώνη του ευρώ-κριτήρια Μαστριχτ- καθώς και το Σύμφωνο Σταθερότητας και Ανάπτυξης έχουν επιβάλλει σαφείς κανόνες και χρονοδιαγράμματα δημοσιονομικής πειθαρχίας εντός της Ε.Ε. Πλέον οι ποσοτικοί στόχοι-περιορισμοί του ελλείμματος και του χρέους μεταφράζονται και σε περιορισμούς αναφορικά με την ακολουθούμενη δημοσιονομική πολιτική. Αυτοί οι περιορισμοί έχουν σαφείς επιπτώσεις στα φορολογικά συστήματα και στο μέγεθος της φορολογικής επιβάρυνσης σε κάθε χώρα.

επίπεδο ΕΕ. Είναι οι σκανδιναβικές. Τα νέα κράτη μέλη έχουν σαφέστατα ένα μικρότερο επίπεδο φορολογικής επιβάρυνσης. Μεταξύ των τριών μεγαλύτερων οικονομιών της ΕΕ, η Γαλλία έρχεται πρώτη με επίπεδο φορολογικής επιβάρυνσης κοντά στο 43% του ΑΕΠ, η Γερμανία δεύτερη με επίπεδο φορολόγησης που φθάνει στο 39% και τρίτο το Ην. Βασίλειο με επίπεδο φορολογικής επιβάρυνσης στο 36% του ΑΕΠ. Η Ελλάδα συγκαταλέγεται μεταξύ των χωρών με χαμηλό επίπεδο συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης, περίπου 35% του ΑΕΠ, σημαντικά χαμηλότερο του μέσου όρου της ΕΕ(40% του ΑΕΠ) και παρόμοιο με το μέσο όρο των νέων κρατών μελών.

Συγκρίνοντας τα φορολογικά συστήματα στις χώρες της ΕΕ στη βάση οικονομικών λειτουργιών¹¹², οι σκανδιναβικές χώρες φαίνεται πως επιλέγουν ένα μίγμα φορολογικής πολιτικής, το οποίο συνδυάζει σημαντική φορολογική επιβάρυνση επί της κατανάλωσης με σημαντική φορολόγηση της εργασίας(εργοδότες και εργαζόμενους). Οι αγγλοσαξονικές χώρες επιλέγουν επίσης σημαντική φορολογική επιβάρυνση της κατανάλωσης σε συνδυασμό με μέτρια φορολόγηση της εργασίας για τους εργαζομένους και χαμηλή φορολόγηση εργοδοτών. Οι κεντροευρωπαϊκές χώρες της ΕΕ συνδυάζουν χαμηλή φορολόγηση κατανάλωσης και υψηλή επιβάρυνση εργασίας. Εξαίρεση μπορεί να θεωρηθεί η Γαλλία, η οποία επιβάλλει υψηλή επιβάρυνση εργοδοτών. Οι μεσογειακές χώρες επιβαρύνουν συγκριτικά λιγότερο την κατανάλωση με την Ελλάδα και Ιταλία να επιβαρύνουν συγκριτικά περισσότερο την εργασία σε σχέση με την Ισπανία και την Πορτογαλία.

Γ. Προβλήματα που δημιουργούνται από τη διαφορετική φορολογική μεταχείριση των Κ-Μ στην εκπλήρωση των στόχων(ενιαία αγορά)της Ε.Ε.

Γ.1. Η φορολογική κυριαρχία των Κ-Μ στο πεδίο των άμεσων φόρων

Σημαντικό εμπόδιο στην διαδικασία εναρμόνισης συνιστά η αρχή της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών, η οποία στη διαδικασία αυτή εμφανίζεται με την απαίτηση της ομόφωνης έγκρισης των σχετικών οδηγιών. ο θεσμός του φόρου έχει ιστορικά συνδεθεί άρρηκτα με το Κράτος, και η φορολογική εξουσία με την κυριαρχία του Κράτους, εκδήλωση της οποίας συνιστά η επιβολή του φόρου. Το κράτος, όπως προαναφέρθηκε ασκεί πρωτογενή φορολογική εξουσία, διαμορφώνοντας κατ' αρχάς τουλάχιστο ελεύθερα τη φορολογική του πολιτική. Πέραν όμως του νομικού αυτού στοιχείου, η αρχή της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών είναι επιβεβλημένη και από την ανάγκη προσαρμογής των φορολογικών κανόνων προς τις διαρκώς μεταβαλλόμενες οικονομικές και κοινωνικές συνθήκες, επομένως η πολιτική εξουσία οφείλει να διαμορφώνει το φορολογικό σύστημα με βάση τις τοπικές και χρονικές ιδιαιτερότητες του συγκεκριμένου κράτους. Αναμφίβολα η συμμετοχή της χώρας μας στην Ευρωπαϊκή Ένωση, έχει επιφέρει περιορισμό της εθνικής φορολογικής εξουσίας¹¹³. Όμως σε αντίθεση προς τους έμμεσους φόρους, όπου η εναρμόνιση των ρυθμίσεων ανατίθεται στα κοινοτικά όργανα¹¹⁴, μια

¹¹² Κατανάλωση, εργασία και κεφάλαιο.

¹¹³ Γ. Αναστόπουλου, Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σ. 75.

¹¹⁴ Στο πρώτο στάδιο της πορείας προς την «κοινή» αγορά, στην τελωνειακή ένωση, ο θεμελιώδης στόχος των κρατών μελών ήταν (μαζί με την εισαγωγή κοινού εξωτερικού δασμολογίου) να εξαλείψουν τις δασμολογικές επιβαρύνσεις στις εμπορικές συναλλαγές μεταξύ τους. Αυτός ήταν ο ρόλος των άρθρων(σύγχρονη αρίθμηση) 28 και 30 ΣΛΕΕ. Ταυτόχρονα, η Συνθήκη περιέλαβε και διατάξεις που απαγόρευαν την επιβολή διακρίσεων δια των έμμεσων φόρων στις συναλλαγές εντός Ε.Ε.(άρθρα 110-111 ΣΛΕΕ). Σε ορισμένες υποθέσεις, εθνικά μέτρα έμμεσης φορολογίας εξετάστηκαν και βάσει των γενικών διατάξεων, δηλ. των άρθρων 34, 56, 63 ΣΛΕΕ. Πέραν όμως των διατάξεων αρνητικής εναρμόνισης, η ΣΛΕΕ

τέτοια αρμοδιότητα δεν αναγνωρίζεται ρητά για τους άμεσους φόρους. Το κοινοτικό δίκαιο δεν περιορίζει τουλάχιστον στην παρούσα φάση της εξέλιξής του, τη φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών, στο πεδίο των άμεσων, όπως κατ' επανάληψη επεσήμανε το ΔΕΚ¹¹⁵. Επομένως, οι εθνικές κυβερνήσεις, καθορίζουν τους φορολογικούς συντελεστές για τα κέρδη των επιχειρήσεων, τα εισοδήματα των φυσικών προσώπων, τις αποταμιεύσεις και τα κέρδη κεφαλαίου. Η Ευρωπαϊκή Ένωση ωστόσο, παρακολουθεί αυτές τις αποφάσεις ώστε να διασφαλίσει ότι δεν θίγουν την ΕΕ στο σύνολό της. Προσέχει ιδιαίτερα τη φορολογία των επιχειρήσεων επειδή οι φόροι θα μπορούσαν να δημιουργήσουν εμπόδια στην ομαλή κυκλοφορία εμπορευμάτων, υπηρεσιών και κεφαλαίων στην ενιαία αγορά της ΕΕ. Επίσης, τα κράτη μέλη δεσμεύονται(πολιτικά) και από κώδικα δεοντολογίας¹¹⁶ που τους απαγορεύει, να οδηγούν σε στρέβλωση των επενδυτικών αποφάσεων.

Γ.2. Ο ανταγωνισμός των φορολογικών συστημάτων και η Εσωτερική Αγορά ως πρόσφορο έδαφος για φαινόμενα φορολογικού ανταγωνισμού

Η συνύπαρξη των φορολογικών κυριαρχιών μπορεί να οδηγήσει πέρα από το κίνδυνο της διπλής φορολογίας¹¹⁷ και σε φαινόμενα «φορολογικού ανταγωνισμού». Στη περίπτωση αυτή, η νομοθεσία σε φορολογικά ζητήματα και η πρακτική των αρμόδιων αρχών σε ένα κράτος μπορεί να επηρεάσει και τη στάση των υπολοίπων κρατών μελών.

Ταυτόχρονα, η ολοκλήρωση και η εμβάθυνση της Ενιαίας Αγοράς, η ολοκλήρωση των διαδικασιών διεύρυνσης με τα κράτη της κεντρικής και ανατολικής Ευρώπης καθώς και τα χαρακτηριστικά της παγκοσμιοποίησης γενικότερα συνετέλεσαν στην αύξηση της κινητικότητας της φορολογικής βάσης. Τούτο έχει σαν συνέπεια την όλο και μειούμενη δυνατότητα, από πλευράς Φορολογικών αρχών, φορολόγησης των παραγωγικών συντελεστών οι οποίοι χαρακτηρίζονται από μεγαλύτερη κινητικότητα, όπως για παράδειγμα το κεφάλαιο. Οι συντελεστές φορολόγησης του κεφαλαίου παίζουν σημαντικό ρόλο στην προσέλκυση άμεσων ξένων επενδύσεων σε παγκόσμιο επίπεδο. Ο Φορολογικός ανταγωνισμός¹¹⁸ είναι ένα φαινόμενο, το οποίο συνίσταται στην προσέλκυση επενδύσεων υιοθετώντας χαμηλούς συντελεστές στην άμεση φορολογία, ειδικότερα, ο ανταγωνισμός αυτός σε επίπεδο ευρωπαϊκής ένωσης χαρακτηρίζεται από τις αυξημένες προσπάθειες των υπεύθυνων της άσκησης φορολογικής πολιτικής για μεγαλύτερα μερίδια συμμετοχής κυρίως, στην φορολογητέα βάση.

περιλαμβάνει και το άρθρο 113 που λειτούργησε ως νομική βάση για θετική εναρμόνιση στον τομέα των έμμεσων φόρων. Το δίκαιο της ΕΕ καθορίζει όλα σχεδόν τα χαρακτηριστικά ενός ομοιόμορφου συστήματος Φ.Π.Α., με αποτέλεσμα να απομένει μικρό περιθώριο για τη φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών. Έτσι, στο χώρο της έμμεσης φορολογίας η φορολογική κυριαρχία παρουσιάζεται βαθιά διαβρωμένη. βλ.σχ. K. Lasok, Indirect Taxation, European Business Law Review, Vol.16,No.3,2005 519-532, (<http://centers.law.nyu.edu/jmtoc/article.cfm?id=1562724007&searchid=&page=>). Βλ.επ., Ρ.-Ε. Παπαδοπούλου, Φόρος Προστιθέμενης Αξίας και παροχή οδικής βοήθειας έναντι συνδρομής- Με αφορμή την απόφαση ΔΕΚ της 7-12-2006, Επιτροπή κατά Ελλάδας(C-13/2006),Δίκαιο Επιχειρήσεων & Εταιριών (ΔΕΕ),Τόμος2007, Έκδ. 2008 σ.496-499.

¹¹⁵ ΔΕΚ απόφ. της 9/5/90, Υποθ. Biehl(C-175/88, Συλλ1990 σ. I-1779), βλ αναλυτικά στη παράγραφο του ΔΕΚ, πκ υπό Μέρος II, Κεφ.2.

¹¹⁶ Βλ πκ υπό Μέρος II, Κεφ.1, Β.1

¹¹⁷ Για τη Διπλή Φορολογία, βλ πκ υπό Μέρος I, Κεφ.2, Γ.4

¹¹⁸ Βλ ενδεικτικά, Α. Καλύβα, “Φορολογικός Ανταγωνισμός και Επιπτώσεις στην Φορολογική Πολιτική στην Ε.Ε”(διαθέσιμο σε: http://www.poedoy.gr/fe/ar_me.htm), Κ. Φινοκαλιώτης, Η Εναρμόνιση της Φορολογίας Εισοδήματος Συνδεδεμένων Επιχειρήσεων στα πλαίσια της Ενιαίας Αγοράς, Εκδ. Σάκκουλα, 1995, σ. 36, και Τ. Πεδιαδιτάκη,

Ο φορολογικός ανταγωνισμός μεταξύ κρατών εκδηλώνεται με δύο μορφές. Πρώτον, το κράτος διαμορφώνει τη γενική εικόνα του φορολογικού του συστήματος κατά τέτοιο τρόπο ώστε να καθίσταται πιο ελκυστική για τις επιχειρήσεις σε σχέση με τα συστήματα των άλλων κρατών μελών. Αυτό κυρίως επιτυγχάνεται με την κατάλληλη διαμόρφωση της φορολογικής βάσης και της φορολογικής κλίμακας όσον αφορά τη φορολογία επιχειρήσεων, πάντοτε σε γενικό επίπεδο (δηλ και για ημεδαπές και για αλλοδαπές επενδύσεις). Δεύτερον, το κράτος μπορεί να θεσπίσει για ορισμένο ή αόριστο χρόνο συγκεκριμένα φορολογικά πλεονεκτήματα και προτιμησιακά καθεστώτα με αποδέκτες αλλοδαπούς επενδυτές και επιχειρήσεις. Έτσι συγκεντρώνει όσο το δυνατόν περισσότερους φορείς επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, οδηγώντας μ' αυτόν τον τρόπο σε αύξηση εσόδων και κυρίως, στην τόνωση της οικονομικής δραστηριότητας. Αυτονόητο είναι, ότι παράλληλα το ευνοϊκό καθεστώς δεν θα πρέπει να φέρνει σε ιδιαίτερα δυσμενή θέση τις ημεδαπές επιχειρήσεις και επενδυτές, ούτως ώστε και αυτοί να παραμείνουν στην αγορά του συγκεκριμένου κράτους.

Η τάση βέβαια του ανταγωνισμού των φορολογικών συστημάτων, εμφανίζεται τόσο σε επίπεδο διεθνούς κοινότητας, με όλες τις αρνητικές συνέπειες ως προς τη σταθερότητα της παγκόσμιας οικονομίας¹¹⁹, όσο και σε επίπεδο ευρωπαϊκής ένωσης, με συνέπεια αντί του επιδιωκόμενου στόχου της ύπαρξης συνθηκών υγιούς ανταγωνισμού, να δημιουργείται ανταγωνισμός φορολογικών συστημάτων, με απρόβλεπτες συνέπειες αφενός μεν ως προς τα φορολογικά έσοδα, αφετέρου δε ως προς την ομαλή λειτουργία της Ενιαίας Αγοράς, μιας και αυτή ενισχύεται με τη λήψη μέτρων τα οποία στοχεύουν στο περαιτέρω συντονισμό των φορολογικών συστημάτων, κυρίως στη φορολογία επιχειρήσεων, και όχι στον ανταγωνισμό των φορολογικών συστημάτων, καθώς και στην απλούστευση και εκσυγχρονισμό των εφαρμοζομένων κοινών σε επίπεδο Ε.Ε. κανόνων.

Παρ' ότι, ο φορολογικός ανταγωνισμός προβάλλεται ως ιδανικό εργαλείο για τη βελτιστοποίηση του τρόπου με τον οποίο ασκείται η κρατική κυριαρχία και οδηγεί σε υιοθέτηση κανόνων δικαίου με τη μέγιστη αποτελεσματικότητα¹²⁰, καθώς και ότι, μέσα από τον φορολογικό ανταγωνισμό, υποστηρίζεται ότι διαμορφώνεται μία διεθνής «αγορά κανόνων», που οδηγεί στη βελτιστοποίηση των εθνικών φορολογικών κανόνων, και μακροπρόθεσμα στη σύγκλιση¹²¹ των συστημάτων των διαφόρων κρατών ή ως ενός εναλλακτικού τρόπου από τη φορολογική εναρμόνιση¹²². Μπορεί εύκολα να δημιουργηθεί η

“Φορολογικός Ανταγωνισμός και Φορολογικός Σχεδιασμός-ΟΟΣΑ & Ευρωπαϊκή Ένωση” 7^η Ιουνίου 2010 Ευρωπαϊκό Φορολογικό Δίκαιο, Π.Μ.Σ. «Δίκαιο & Ευρωπαϊκή Ενοποίηση» Πάντειο Πανεπιστήμιο. σ. 5-6.

¹¹⁹ Κ. Φινοκαλιώτης, Η Εναρμόνιση της Φορολογίας Εισοδήματος Συνδεδεμένων Επιχ...,ό.π., σ. 36.

¹²⁰ Για να αποδειχθεί αυτό, γίνεται παραλληλισμός του φορολογικού ανταγωνισμού με τον ανταγωνισμό μεταξύ επιχειρήσεων. Η φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών εμφανίζεται έτσι να εμπνέεται αποκλειστικά από τους κανόνες της αγοράς και ασκείται με τη μέγιστη δυνατή αποτελεσματικότητα. Βλ., Χ. Μαλαματάρης, ό.π., σ. 130 επ.

¹²¹ Ο φορολογικός ανταγωνισμός υπό μακροπρόθεσμη προοπτική οδηγεί και σε αυτόματη σύγκλιση μεταξύ των φορολογικών συστημάτων των κρατών μελών. Έτσι το ύψος της φορολογίας λοιπόν, θα καταλήξει τελικά για όλα τα κράτη μέλη σε ενιαίο επίπεδο, που να αντανakλά την ιδανική ισορροπία μεταξύ δημοσίων παροχών και φορολογικών βαρών. Βλ. σχ., Χ. Μαλαματάρης ό.π., σ. 132.

¹²² Ως ένα βαθμό, η προσέγγιση των φορολογικών νομοθεσιών επιτυγχάνεται μέσω ενός εναλλακτικού τρόπου από τη φορολογική εναρμόνιση, τον φορολογικό ανταγωνισμό. Η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων υποχρεώνει τα κράτη μέλη να μειώσουν τους φορολογικούς συντελεστές και να θεσπίσουν φορολογικά κίνητρα για την απόκτηση κεφαλαίου. Είναι εναλλακτικός(και όχι πρόσθετος) τρόπος γιατί ενέχει την «εγκατάλειψη» της εναρμόνισης ως ένα σημείο ο φορολογικός ανταγωνισμός είναι τρόπος άμυνας/αντίδρασης στην αποτυχία φορολογικής εναρμόνισης. Αναγνωρίζεται γενικά ότι αυτή η τάση έχει το πλεονέκτημα να ακολουθείται από τις δυνάμεις της αγοράς που υπερβαίνουν και τα πολιτικά εμπόδια. Για το λόγο αυτό ο **θεμιτός φορολογικός ανταγωνισμός** μπορεί να συντελέσει στην καλή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Βλ., Τ. Πεδιαδιτάκη, ό.π., σ. 20.

εντύπωση ότι ο φορολογικός ανταγωνισμός αποτελεί φαινόμενο εγγενές προς την ίδια τη φύση της εσωτερικής αγοράς, ή πάντως, επιθυμητό για τη λειτουργία της. Και είναι πιθανόν αυτό να ισχύει πράγματι για τον «ευνοϊκό» φορολογικό ανταγωνισμό.

Ωστόσο, υπενθυμίζεται ότι ο «ζημιογόνος» ή αθέμιτος¹²³ φορολογικός ανταγωνισμός μπορεί να προκαλέσει προβλήματα στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.

Ειδικότερα, οι αρνητικές επιπτώσεις που μπορεί να προκαλέσει ο «επιζήμιος φορολογικός ανταγωνισμός»¹²⁴ στην ομαλή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς είναι: καταρχάς, ότι παραμερίζεται πλήρως η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, η οποία επιδιώκει την ελαχιστοποίηση του ενδεχομένου υπεισέλευσης φορολογικών εκτιμήσεων στη διαμόρφωση των οικονομικών αποφάσεων των προσώπων ως προς τον τόπο, αλλά και τον τρόπο δραστηριοποίησής τους. Έτσι, σε ενδεχόμενη μεγάλη διαφορά¹²⁵ των φορολογικών καθεστώτων των κρατών μελών μπορούν να αποτελέσουν κίνητρα για τους οικονομικά δρώντες επιλέγοντας ευνοϊκότερους τόπους (φορολογικούς παραδείσους¹²⁶) εγκατάστασης από φορολογικής άποψης και μόνο, οι οποίοι ενδεχομένως να μην είναι οι πλέον αποτελεσματικοί από οικονομικής¹²⁷ πλευράς. Αυτή η κατάσταση αντιστρατεύεται πλήρως στο στόχο της εσωτερικής αγοράς: που είναι η κατανομή των συντελεστών της παραγωγής κατά τον οικονομικά πλέον αποτελεσματικό τρόπο. Οδηγώντας έτσι σε απώλεια ευημερίας¹²⁸.

Περαιτέρω, μπορεί να οδηγήσει σε πλήρη μετατόπιση της επιχειρηματικής δραστηριότητας και αντίστοιχα, ανακατανομή της διεθνούς φορολογικής βάσης που αντιστοιχεί σε κάθε κράτος μέλος. Με δυσάρεστες συνέπειες τόσο για το κράτος απ' όπου οι οικονομικώς δρώντες μετατοπίζουν τις δραστηριότητές τους, μιας και χάνουν σημαντικά τμήματα της φορολογικής βάσης, όσο και για το κράτος μέλος όπου ασκείται η επιχειρηματική δραστηριότητα, μιας και οφέλη είναι μειωμένα, ενόψει των φορολογικών ωφελημάτων που αυτό έχει ήδη παραχωρήσει, προκειμένου να την προσελκύσει. Έτσι, στην προσπάθεια τους τα κράτη μέλη προέλευσης της φορολογικής βάσης να προστατεύσουν τις εθνικές

¹²³ Αθέμιτος Φορολογικός Ανταγωνισμός: «Σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ, οι ειδικές φορολογικές πρακτικές είναι επιζήμιες καθώς δεν αντανakλούν διαφορετικές αποφάσεις για το κατάλληλο επίπεδο φορολογίας ή το κατάλληλο μίγμα φόρων σε μια συγκεκριμένη οικονομία, οι οποίες αποτελούν διαστάσεις της εθνικής κυριαρχίας σε φορολογικά θέματα, αλλά είναι έτσι σχεδιασμένες προκειμένου να προσελκύουν επενδύσεις ή αποταμιεύσεις που προέρχονται από άλλες χώρες, ή για τη διευκόλυνση της αποφυγής φόρων που επιβάλλονται σε άλλες χώρες».βλ.,Τ. Πεδιαδιτάκη, “Φορολογικός Ανταγωνισμός και Φορολογικός Σχεδιασμός-ΟΟΣΑ & Ευρωπαϊκή Ένωση” ό.π..

¹²⁴ Έλλειψη ορισμού του «επιζήμιου» (έναντι «αποδεκτού»)φορολογικού ανταγωνισμού. Φαίνεται ότι ορίζεται ως «η εκμετάλλευση από μια χώρα των αλληλεπιδράσεων των φορολογικών συστημάτων με τη θέσπιση ειδικών φορολογικών προβλέψεων που κατά βάση διαβρώνουν τη φορολογική βάση των άλλων χωρών» βλ, Τ. Πεδιαδιτάκη, ό.π., σ. 16.

¹²⁵ Δυνητικά στοιχεία ενός επιζήμιου φορολογικού συστήματος, παραδείγματα: Πολύ χαμηλοί φορολογικοί συντελεστές ή μη φορολογία, Ειδικά φορολογικά κίνητρα για ειδικές ξένους φορολογούμενους(ring-fencing), Έλλειψη διαφάνειας, Έλλειψη αποτελεσματικής ανταλλαγής πληροφοριών, Μη αναγνώριση και εφαρμογή κανόνων για transfer pricing, Διαπραγματεύσιμος φορολογικός συντελεστής, Ειδικές προβλέψεις μυστικότητας, Διαφήμιση φορολογικών διατάξεων, βλ, Τ. Πεδιαδιτάκη, ό.π., σ.11

¹²⁶ Σύμφωνα με ΟΟΣΑ: «αναφέρεται σε χώρες που μπορούν να χρηματοδοτούν τις δημόσιες υπηρεσίες τους με ελάχιστη φορολογία εισοδήματος και που προσφέρονται ως κράτη που μπορούν να εκμεταλλεύονται μη κάτοικοι για να αποφύγουν τη φορολογία της χώρας κατοικίας τους». Ως «φορολογικός παράδεισος» επομένως μπορεί να χαρακτηριστεί η χώρα που στοχεύει ενεργά στη διάβρωση των φορολογικών βάσεων των άλλων κρατών και δεν είναι πρόθυμη να συνεργαστεί στην προσπάθεια για την καταπολέμηση της φορο-αποφυγής, βλ, Τ. Πεδιαδιτάκη, ό.π., σ. 17.

¹²⁷ Άλλος(μη φορολογικός)ανταγωνισμός περιλαμβάνει μέτρα άλλα(πλην φόρων)που έχουν συναφή σκοπό ενίσχυσης της ανταγωνιστικότητας της οικονομίας(προώθηση εγχώριων επιχειρήσεων και προσέλκυση ξένων επενδύσεων)- π.χ. οικονομικά μέτρα(λ.χ. δάνεια)με ευνοϊκούς όρους: επιτόκιο, όροι αποπληρωμής, διάρκεια κλπ, βλ, Τ. Πεδιαδιτάκη, ό.π., σ.12.

¹²⁸ Ανακοίνωση της Επιτροπής «Προς μία εσωτερική αγορά χωρίς φορολογικά εμπόδια», COM (2001) 582 τελικό, 23.10.2001, σ. 9.

αγορές τους λαμβάνουν αμυντικά μέτρα που οδηγούν σε αποκλεισμό των εθνικών αγορών τους, δημιουργώντας έτσι προβλήματα στην εσωτερική αγορά. Εκτός των ανωτέρω δεν θα πρέπει να υποτιμούνται και οι κοινωνικής υφής επιπτώσεις του ζημιογόνου φορολογικού ανταγωνισμού μιας και τα κράτη μέλη στην προσπάθειά τους να ανταγωνιστούν τα υπόλοιπα, στη βάση φορολογικών μέτρων, εξοικονομούν πολύτιμους πόρους που διαφορετικά θα διοχετευότουσαν στην παροχή υπηρεσιών κοινωνικής προστασίας, δηλαδή του στόχου εκσυγχρονισμού του ευρωπαϊκού κοινωνικού μοντέλου, ο οποίος τέθηκε στο πλαίσιο της Στρατηγικής της Λισσαβώνας.

Τέλος η καταπολέμηση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού στην Ευρωπαϊκή Ένωση γίνεται με το συνδυασμό δύο εργαλείων, τα οποία είναι κείμενα τόσο νομικά δεσμευτικά όπως οι Κανόνες για απαγόρευση κρατικών ενισχύσεων που περιέχονται στα Άρθρα 107-108 ΣΛΕΕ και τα οποία απαγορεύουν τις κρατικές ενισχύσεις, ως και τα φορολογικά μέτρα που μπορεί να συνιστούν κρατικές ενισχύσεις¹²⁹ γιατί στρεβλώνουν τον ανταγωνισμό. Όσο και μη δεσμευτικά(soft law), όπως ο Κώδικας Δεοντολογίας¹³⁰ που συνιστά πολιτική δέσμευση και επομένως, δεν μπορεί να επιβληθεί η συμμόρφωση των κρατών μελών στις επιταγές του από το ΔΕΚ ή τα ευρωπαϊκά όργανα.

Γ.3. Εμπόδια στη διαδικασία (δικαιοπαραγωγική) εναρμόνισης

Η δικαιοπαραγωγική διαδικασία συναντά σημαντικά εμπόδια κατά την εναρμόνιση των διαδικασιών. Οι κυριότερες εξ αυτών είναι η έλλειψη ρητής(μόνο έμμεσα παρέχει το άρθρο 115 ΣΛΕΕ) Νομικής βάσης¹³¹ η αρχή της επικουρικότητας(α) καθώς και ο κανόνας της ομοφωνίας(β) κατά τη διαδικασία λήψης των αποφάσεων.

α. Η Αρχή της Επικουρικότητας ως «εμπόδιο» στη διαδικασία εναρμόνισης

Εξίσου σημαντικό εμπόδιο προβάλλει η αρχή της επικουρικότητας¹³². Με βάση τη Συνθήκη της Λισσαβώνας, η Ένωση ενεργεί μόνον αν, βάσει της αρχής της δοτής αρμοδιότητας, της έχει δοθεί από

¹²⁹ Η εναρμόνιση κατά το πρωτογενές δίκαιο της ΕΕ, Βλ πκ υπό II Κεφ. 1, Α.1 .

¹³⁰ Ο Κώδικας Δεοντολογίας καλύπτει «δυναμικά επιζήμια φορολογικά μέτρα» με βάση στοιχεία α) αντικειμενικά, όπως φορολογικά μέτρα που αποκλίνουν από το «βασικό» φορολογικό σύστημα (benchmark tax system) και β) υποκειμενικά, όπως τα φορολογικά μέτρα που επηρεάζουν ή μπορεί να επηρεάσουν, σε σημαντικό βαθμό, την εγκατάσταση επιχειρηματικών δραστηριοτήτων στην Ε.Ε. Και προσπαθεί να προσπαθεί να υπερβεί τα ερμηνευτικά προβλήματα απαριθμώντας μια σειρά κριτηρίων : *χαρακτηριστικά off-shore, *ring-fencing, *έλλειψη ουσιαστικής δραστηριότητας(lack of substance), *υπολογισμός φορολογητέου εισοδήματος βάσει αρχών που αποκλίνουν από τις διεθνώς αποδεκτές (π.χ. ΟΟΣΑ για transfer pricing), *έλλειψη διαφάνειας φορολογικού μέτρου (π.χ. διαπραγματεύσιμο φορολογικό βάρος) καθώς και άλλους παράγοντες που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για τον έλεγχο του «επιζήμιου χαρακτήρα» του φορολογικού μέτρου, όπως, συνέπειες:spillover, δηλ συνέπειες όμορων κρατών μελών, υποκειμενική πολιτική: συνδέεται με την ενίσχυση της οικονομικής ανάπτυξης που επιδιώκεται με το μέτρο, η οποία πρέπει να είναι αναλογική και στοχευμένη-πιθανή δικαιολόγηση σε μικρά νησιά ή παραμεθόριες περιοχές με την επιφύλαξη ότι δεν τίγεται η συνοχή της κοινοτικής έννομης τάξης. Ο Κώδικας εντάσσεται στο «Πακέτο φορολογικών μέτρων» (paquet fiscal) που διαμόρφωσε η Επιτροπή για την καταπολέμηση του φορολογικού ανταγωνισμού. Για το περιεχόμενο αλλά και την εφαρμογή του Κώδικα βλ, Χ. Μαλαματάρης, ό.π., σ. 167-176. Βλ επ, πκ υπό II, Κεφ.1, Β.1 .

¹³¹ Βλ αναλυτικά πκ υπό Μέρος II, Κεφ.1, Α.1 .

¹³² Σύμφωνα με την Αρχή της Επικουρικότητας, στους τομείς οι οποίοι δεν υπάγονται στην αποκλειστική της αρμοδιότητα, η Ένωση παρεμβαίνει μόνον εφόσον και κατά τον βαθμό που οι στόχοι της προβλεπόμενης δράσης δεν μπορούν να επιτευχθούν επαρκώς από τα κράτη μέλη, τόσο σε κεντρικό 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. Σε μια τέτοια περίπτωση, η δράση της Κοινότητας δεν υπερβαίνει τα αναγκαία όρια για την επίτευξη των στόχων της συνθήκης(αρχή της αναλογικότητας), Βλ. αναλυτικά για την αρχή, Π. Κανελλόπουλος, ό.π., σ. 273 επ. βλ επίσης Κ.

τις Συνθήκες η αντίστοιχη αρμοδιότητα. Επομένως, αρμοδιότητα του κράτους μέλους είναι ο κανόνας, ενώ η αρμοδιότητα της Ένωσης είναι η εξαίρεση, εν αμφιβολία δε, κάθε αρμοδιότητα η οποία δεν απονέμεται με τις Συνθήκες στην Ένωση, ανήκει στα κράτη μέλη. Στην τρίτη παράγραφο του άρθρου 5 ΣΕΕ, τίθεται η αρχή της επικουρικότητας, στην ίδια παράγραφο γίνεται διάκριση μεταξύ των τομέων που υπάγονται στην αποκλειστική αρμοδιότητα της Ένωσης και των τομέων που δεν υπάγονται στην αποκλειστική αρμοδιότητα αυτής. Στους τομείς που υπάγονται στην αποκλειστική¹³³ αρμοδιότητα της Ένωσης η αρχή της επικουρικότητας δεν εφαρμόζεται. Η αρχή της επικουρικότητας δεν εφαρμόζεται επίσης στους τομείς που υπάγονται στην αποκλειστική αρμοδιότητα των κρατών μελών. Τουναντίον, η αρχή της επικουρικότητας εφαρμόζεται στους τομείς που υπάρχει συντρέχουσα¹³⁴ αρμοδιότητα της Ένωσης και των κρατών μελών, όπως είναι η αρμοδιότητα επί της άμεσης φορολογίας, έτσι στο τομέα αυτό, καθιερώνεται ο κανόνας ότι στη περίπτωση της άμεσης φορολογίας, και αφού εφαρμοστεί η αρχή της επικουρικότητας, η αρμοδιότητα ανήκει κατ' αρχήν στα κράτη μέλη, διατηρώντας, την αρμοδιότητα επί της άμεσης φορολογίας, και κατά συνέπεια, επί του θέματος αυτού 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 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, εφαρμόζοντας ταυτόχρονα την αρχή της αναλογικότητας. Συνεπώς τα κοινοτικά μέτρα θα πρέπει να αφήνουν κατά το δυνατό μεγαλύτερο πεδίο για τις επιλογές των εθνικών νομοθετών, στο μέτρο ασφαλώς που εξασφαλίζεται η επίτευξη του επιδιωκόμενου στόχου.

Συνεπώς, η αρμοδιότητα που παρέχεται στο πλαίσιο του άρθρου 115 ΣΛΕΕ και άπτεται του τομέα της άμεσης φορολογίας ανήκει στις συντρέχουσες αρμοδιότητες, δηλ αυτές που χωρεί εφαρμογή της επικουρικότητας. Έτσι, η θέσπιση των νομοθετικών ρυθμίσεων στον τομέα της άμεσης φορολογίας είναι επιτρεπτή μόνο στο μέτρο που η κοινοτική αυτή παρέμβαση είναι απολύτως αναγκαία για την αρμονική λειτουργία της Ενιαίας Αγοράς. Θα πρέπει κάθε όργανο της Ε.Ε. να ελέγχει εάν οι σχετικοί με τη φορολογία στόχοι (π.χ. ο περιορισμός της διπλής φορολογίας) μπορούν να επιτευχθούν καλύτερα ή εξίσου καλά με βάση πχ το δίκτυο ΔΣΑΔΦ που συνάπτουν τα κράτη μέλη. Ταυτόχρονα, η άσκηση της αρμοδιότητάς των οργάνων της ευρωπαϊκής ένωσης διέπεται από την αρχή της αναλογικότητας, δηλ δεν θα πρέπει να υπερβαίνουν το μέτρο που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των στόχων της ένωσης(ενιαία αγορά), ακολουθώντας τρόπο δράσης που επιτρέπει το μεγαλύτερο περιθώριο εκτιμήσεως στα κράτη μέλη.

Περαιτέρω, με δεδομένο ότι οι φορολογικές ρυθμίσεις “εναρμονίζονται” στις εκάστοτε κοινωνικοοικονομικές συνθήκες, αποτελώντας εκτός, του ταμιευτικού ρόλου και μέσο άσκησης οικονομικής-κοινωνικής πολιτικής και λαμβανομένου υπόψη την ετερογενή σύνθεση της ΕΕ όσον αφορά

Φινοκαλιώτης, η Εναρμόνιση της Φορολογίας Εισοδήματος Συνδεδεμένων Επιχειρήσεων στα πλαίσια της Ενιαίας Αγοράς, ό.π., σ. 43 επ.

¹³³ Στους τομείς αυτούς μόνη και αποκλειστικά αρμόδια να νομοθετεί και να αναλαμβάνει δράση είναι η ένωση. Τομείς αποκλειστικής αρμοδιότητας της ένωσης είναι αυτοί που αναφέρονται στο άρθρο 3 ΣΛΕΕ: τελωνειακή ένωση, θέσπιση κανόνων ανταγωνισμού που είναι αναγκαίοι για τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, νομισματική πολιτική για τα Κ-Μ με νόμισμα το ευρώ, διατήρηση των βιολογικών πόρων της θάλασσας στο πλαίσιο της κοινής αλιευτικής πολιτικής και κοινή εμπορική πολιτική.

¹³⁴ Οι τομείς αυτοί καθορίζονται από το άρθρο 4 ΣΛΕΕ.

το επίπεδο οικονομικής ανάπτυξης των Κ-Μ, έχει σαν λογικό επακόλουθο η ανομοιογένεια αυτή να υποδεικνύει και ανομοιογενή αντιμετώπιση της φορολογικής πολιτικής και διάρθρωσης των φορολογικών συστημάτων. Κάτι το οποίο αντιτίθεται εξ' ορισμού στην ιδέα της ενιαίας αγοράς ως του βασικότερου στόχου της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι η ανωτέρω αρχή έρχεται σε αντίθεση με την τάση του ενωσιακού νομοθέτη και της εν γένει κοινοτικής πολιτικής για παρέμβαση σε ζητήματα φορολογίας των επιχειρήσεων. Δεδομένου ότι η εναρμόνιση των εθνικών νομοθεσιών μπορεί να προχωρήσει μόνο μέσω τολμηρών πρωτοβουλιών, η αρχή της επικουρικότητας παρεμποδίζει την προσπάθεια διαμόρφωσης ενός εναρμονισμένου συστήματος άμεσης φορολογίας. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι η παραίτηση των κρατών μελών από τη δυνατότητα που έχουν να αναλαμβάνουν νομοθετικές πρωτοβουλίες στον τομέα της άμεσης φορολογίας, και ιδιαιτέρως σε αυτόν των επιχειρήσεων, και ταυτόχρονα να υποχρεώνονται να συντονίζουν τη νομοθετική τους εξουσία και τη διοικητική τους πρωτοβουλία με βάση τις επιλογές και τις αποφάσεις των αρμοδίων θεσμικών ενωσιακών οργάνων, σύμφωνα με ενωσιακές νομικές πράξεις που θα εκδοθούν σχετικά, είναι από τους δυσκολότερους στόχους που μπορούν να θέσουν τα κράτη μέλη με απόφασή τους και να τηρήσουν την αυτοδέσμευσή τους αυτή.

Καθίσταται, λοιπόν, προφανές ότι η θέσπιση και εφαρμογή ενός επαρκούς ενιαίου συστήματος φορολογίας των επιχειρήσεων εντός της ΕΕ προϋποθέτει τον κεντρικό σχεδιασμό και συντονισμό των πρωτοβουλιών από ένα υπερεθνικό κέντρο που θα έχει πλήρη εποπτεία του συνολικού επιχειρηματικού ευρωπαϊκού χώρου και των αναγκών του, έτσι ώστε να είναι σε θέση να ορίσει τις κανονιστικές ρυθμίσεις και να προσδιορίσει τις εξαιρέσεις και τις απαλλαγές, με έναν τρόπο κοινωνικά δίκαιο, με βάση τις περιφερειακές ανάγκες των κρατών μελών, σε συνδυασμό πάντα με τη συνολική εικόνα της επιχειρηματικής δράσης στο σύνολο του γεωγραφικού χώρου της Ένωσης. Το υπερεθνικό κέντρο που αναζητείται, με βάση την ανάλυση αυτή, δεν είναι άλλο από τα θεσμικά όργανα της Ένωσης. Αυτός ο στόχος είναι ολοφάνερο ότι θα μπορούσε να πραγματοποιηθεί και να επιτευχθεί μόνο αν όλη αυτή η διαδικασία υπαχθεί στη θεσμοθετημένη εξαίρεση της αρχής της επικουρικότητας. Στα πλαίσια αυτά είναι χαρακτηριστική η θέση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής: ότι «...λαμβανομένης υπόψη της σημασίας που έχει η φορολογία για την άσκηση των κυριαρχικών δικαιωμάτων των κρατών μελών, αφενός και της αρχής της επικουρικότητας αφετέρου, οι κοινοτικές ενέργειες στον τομέα της φορολογίας των επιχειρήσεων θα πρέπει να περιοριστούν στο ελάχιστο απαραίτητο για την ομαλή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς...», η οποία περιλαμβάνεται σε ειδικό κεφάλαιο της Ανακοίνωσης¹³⁵ της υπό τον τίτλο «επικουρικότητα» στην ανακοίνωσή της προς το Συμβούλιο και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο με θέμα «Σχετικά με τη βελτίωση του φορολογικού περιβάλλοντος των μικρομεσαίων επιχειρήσεων». Την ίδια θέση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής συναντούμε στην Ανακοίνωσή της με τίτλο «Κατευθυντήριες αρχές για τη φορολογία των Επιχειρήσεων¹³⁶», όπου διαπιστώνεται η αποτυχία στην προώθηση των μέχρι τότε πρωτοβουλιών, σχετικών με τη φορολογία των επιχειρήσεων. Η νέα προσέγγιση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής στηρίζεται σε τρεις βασικές αρχές που έχουν ως εξής: Τα μέτρα για την εναρμόνιση της φορολογίας των επιχειρήσεων πρέπει να είναι πρόσφορα για την ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς, σύμφωνα με την

¹³⁵ COM (94), 206 τελικό, Βρυξέλλες, 25.5.1994.

¹³⁶ SEC (90) 601, 29.11.1990.

αρχή της επικουρικότητας και να καθορίζονται στα πλαίσια μιας συμβουλευτικής διαδικασίας με τα κράτη μέλη.

Επίσης, η αρχή της επικουρικότητας συνδέεται στενά με τον κανόνα της ομοφωνίας(που αναλύεται αμέσως παρακάτω). Συγκεκριμένα, στο πλαίσιο του Συμβουλίου, οι εκπρόσωποι των κρατών μελών αποφαινόμενοι σχετικά με την αναγκαιότητα ή μη της κοινοτικής δράσης μέσω της ομόφωνης ψήφου τους επί του μέτρου.

Τέλος, νέα εμπόδια στην υιοθέτηση κανόνων φορολογικής υφής σε επίπεδο Ε.Ε., μπορεί να θέσει η διαδικασία(νέα) που προβλέπει η Συνθήκη της Λισσαβώνας (άρθρο 12 ΣΕΕ¹³⁷) προκειμένου να διαμορφωθεί ένα πιο αποτελεσματικό σύστημα για τον έλεγχο της επικουρικότητας, με τη συμμετοχή και των εθνικών κοινοβουλίων.

β. Ομοφωνία στη λήψη αποφάσεων ως «εμπόδιο» στην εναρμόνιση

Εξαιρετικά σημαντικό εμπόδιο αποτελεί η πρόβλεψη ότι το παράγωγο δίκαιο για την εναρμόνιση των φορολογικών νομοθεσιών πρέπει να υιοθετείται με ομόφωνη ψήφο από το Συμβούλιο. Έτσι, την ανάγκη για εναρμόνιση στο τομέα της άμεσης φορολογίας δυσχεραίνει ή ως ένα σημείο καθυστερεί η πλήρωση της προϋπόθεσης που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 115 ΣΛΕΕ η οποία συνίσταται στην επίτευξη ομοφωνίας των μελών του Συμβουλίου, όταν “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”.

Πράγματι, η επίτευξη ομοφωνίας των μελών του Συμβουλίου για τη λήψη αποφάσεων σχετικά με τα φορολογικά ζητήματα επιτείνει τις δυσκολίες για την επίτευξη πολιτικής συμφωνίας σε ενωσιακό επίπεδο με στόχο την εναρμόνιση της άμεσης φορολογίας των κρατών μελών. Καθώς, οποιαδήποτε πρωτοβουλία της Ευρωπαϊκής Επιτροπής παραμένει δέσμια της ομόφωνης ψήφου του Συμβουλίου. Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι οι καθυστερήσεις και οι παλινδρομήσεις στην εισαγωγή συστήματος κοινής βάσης φόρου εταιριών(CCCTB¹³⁸).

Πρόκειται για μια μετα-εθνική διεργασία διακυβέρνησης όπου το κυρίαρχο κράτος μέσω της ομοφωνίας ανακτά δεσπτόζουσα θέση, έστω στον έναν(και λιγότερο σημαντικό) πόλο της διαδικασίας(Συμβούλιο). Βεβαίως, την ίδια στιγμή αποτελεί η προϋπόθεση αυτή εγγύηση για τη φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών. Ο κανόνας της ομοφωνίας εκφράζει τον αυξημένο έλεγχο που ασκούν τα κράτη επί του αντίστοιχου μηχανισμού και μάλιστα δείχνει ότι ο έλεγχος αυτός ανήκει ταυτόχρονα σε κάθε κράτος(δικαίωμα αρνησικυρίας). Η εισαγωγή του στο δικαιοπαγωγικό ενωσιακό πλαίσιο σε θέματα φορολογίας αποτελεί, τελικά, μία από τις χαρακτηριστικές εναπομένουσες θεμελιώσεις της φορολογικής αρμοδιότητας των κρατών μελών αναδεικνύοντας την «ισότιμη κυριαρχία» ή «κυριαρχική ισότητα¹³⁹». Χωρίς βέβαια εδώ να παραγνωρίζεται το γεγονός ότι η διαδικασία όλη εντάσσεται στην κοινοτική μέθοδο

¹³⁷ Βλ. Π. Κανελλόπουλος, ό.π., σ. 484.

¹³⁸ Common corporate consolidated tax base, βλ. “Commissioner- designate favours common tax base”, ITR (International Tax Review) 19.1.2010 (διαθέσιμο σε <http://www.international-taxreview.com/?Page=9&PUBID=210&ISS=25549&SID=724113>)

¹³⁹ Βλ. Χ. Μαλαματάρης, ό.π., σ. 147.

δηλαδή, υπερεθνικής μεθόδου η οποία έχει χαρακτηριστεί και ως «α-κυρίαρχη διακυβέρνηση»¹⁴⁰ με την Επιτροπή να κατέχει δεσπίζοντα ρόλο στην όλη διαδικασία.

Σημαντικό είναι εδώ να επισημανθεί, ότι προϋπόθεση εφαρμογής αυτής της ρύθμισης είναι η ύπαρξη “άμεσης επίπτωσης στην εγκαθίδρυση ή τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς” δηλαδή φορολογικών ρυθμίσεων που έχουν άμεσες συνέπειες “άμεση επίπτωση” στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Η ρύθμιση δε αυτή, θα πρέπει να εφαρμόζεται υπό το πρίσμα των αρχών της επικουρικότητας και της αναλογικότητας, τόσο σε σχέση με τις προϋποθέσεις όσο και με την ένταση της κοινοτικής δράσης, κάτι που αναμφίβολα ενισχύει τις δυσχέρειες και καθυστερήσεις στη διαδικασία εναρμόνισης των φορολογικών διαδικασιών. Ειδικότερα, για την αρχή της επικουρικότητας έγινε λόγος παραπάνω για τα εμπόδια ή προσκόμματα που ορθώνονται ή καθυστερήσεις στην επίτευξη της εναρμόνισης, σχετικά με την εφαρμογή της αναλογικότητας¹⁴¹: οι πράξεις του παράγωγου ενωσιακού δικαίου με τις οποίες επιδιώκεται η εναρμόνιση των εθνικών νομοθεσιών, θα πρέπει να περιέχουν το ελάχιστο απαραίτητο, το απολύτως αναγκαίο περιεχόμενο για την επίτευξη του εν λόγω στόχου και να μην υπερβαίνουν τα αναγκαία όρια για το σκοπό αυτό, αφήνοντας δηλαδή περιθώριο εκτίμησης στα κράτη μέλη υπό τον έλεγχο όμως της Ένωσης, η οποία καλείται να παρέμβει μόνο προκειμένου να διορθώσει στρεβλώσεις που προκαλούνται κατά τη λειτουργία των θεμελιωδών κοινοτικών ελευθεριών και του ανταγωνισμού που προβλέπουν οι Συνθήκες(ΣΕΕ –ΣΛΕΕ) καθώς και στη διαχείριση εξωγενών επιδράσεων που δεν είναι δυνατόν να αντιμετωπισθούν με τις εθνικές ρυθμίσεις.

Γ.4. Συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και τα προβλήματα που επισύρουν στην αρμονική λειτουργία της Ενιαίας Αγοράς

α. Έννοια της διεθνούς διπλής φορολογίας & Λειτουργία των Διεθνών Συμβάσεων

Οι Συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας¹⁴² του εισοδήματος και του κεφαλαίου αποτελούν το Διεθνές Φορολογικό Δίκαιο των Κρατών και συνιστούν σημαντικό εργαλείο για την εξάλειψη των φορολογικών εμποδίων, που αναφύονται από το φαινόμενο της διεθνούς διπλής φορολογίας, στην ελεύθερη διακίνηση αγαθών, υπηρεσιών, προσώπων και κεφαλαίων. Η διπλή φορολογία¹⁴³ εμφανίζεται ως ένα από τα σπουδαιότερα προβλήματα στο διεθνές φορολογικό δίκαιο. Απορρέει ευθέως από τη φορολογική κυριαρχία των κρατών που μπορούν ελεύθερα και ανεμπόδιστα να φορολογήσουν κάθε επιχειρηματική δραστηριότητα.

Το φαινόμενο της διεθνούς διπλής φορολογίας¹⁴⁴ εκδηλώνεται με δύο μορφές: Η **διεθνής νομική διπλή φορολογία**¹⁴⁵ παρατηρείται όταν δύο ή και περισσότερα κράτη επιβάλλουν φόρο στον ίδιο

¹⁴⁰ Ν. Σκανδάμης, Το παράδειγμα της Ευρωπαϊκής Διακυβέρνησης: μεταξύ κυριαρχίας και αγοράς, Εκδ. Αντ. Σάκκουλα, 2006, σ. 71.

¹⁴¹ Βλ πκ υποσημείωση αριθ. 388 της παρούσης.

¹⁴² Για τις Συμβάσεις εξάλειψης διπλής φορολογίας, βλ. σχ., Κ. Φινοκαλιώτης, Η Εναρμόνιση.. σ. 40-43, Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Γ' Έκδοση, ό.π., σ. 226-228, Φορολογική Επιθεώρηση, Συμβάσεις Αποφυγής Φορολογίας του Εισοδήματος & του Κεφαλαίου, Ειδική Έκδοση, Σεπτέμβριος 2006, Ομοσπονδία Εφοριακών(ΠΟΕ-ΔΟΥ),

¹⁴³ Χ. Μαλαματάρης, ό.π., σ. 112 επ.

¹⁴⁴ Η διπλή φορολογία εντός της ΕΕ, όπως και η διεθνής διπλή φορολογία, παραβιάζει την βασική αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης, προκαλεί και ευνοεί την καλλιέργεια και ανάπτυξη ενός αρνητικού κλίματος φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, καθώς επίσης στρεβλώνει τους όρους του υγιούς ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων και περιορίζει την ελευθερία της κυκλοφορίας των κεφαλαίων και της εγκατάστασης και δραστηριοποίησης των επιχειρήσεων, βλ εντελώς ενδεικτικά, Ν.

φορολογούμενο για το ίδιο εισόδημα της ίδιας χρονικής περιόδου, με άλλες λέξεις, το εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης που αποκτά ο κάτοικος ενός κράτους, φυσικό ή νομικό πρόσωπο, φορολογείται επανειλημμένως, τόσο στο κράτος της κατοικίας του ή της έδρας του αντίστοιχα, όσο και στο αλλοδαπό κράτος πηγής του. Η **οικονομική διπλή φορολογία**¹⁴⁶ (προκύπτει και στο πλαίσιο του ίδιου κράτους μέλους) παρατηρείται, όταν φορολογικές αρχές περισσότερων του ενός κρατών συμπεριλαμβάνουν στη φορολογητέα ύλη το ίδιο εισόδημα, της ίδιας χρονικής περιόδου, το οποίο καταλήγει να φορολογείται στα χέρια διαφορετικών φορολογούμενων ή, και όταν στο πλαίσιο του ίδιου κράτους μέλους, το ίδιο εισόδημα φορολογείται δύο φορές στα χέρια διαφορετικών φορολογουμένων. Χαρακτηριστικό παράδειγμα οικονομικής διπλής φορολογίας παρατηρείται στην περίπτωση αναμόρφωσης, με αύξηση ή μείωση, των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων, όταν οι επιχειρήσεις αυτές πραγματοποιούν μεταξύ τους διεθνείς συναλλαγές και η τιμή μεταβίβασης αυτών των συναλλαγών αντιμετωπίζεται διαφορετικά από τις διατάξεις του εθνικού δικαίου των αντίστοιχων κρατών. Το φαινόμενο αυτό εκδηλώνεται, από τη στιγμή που η δημοσιονομική αρχή του ενός κράτους, διαπιστώνοντας αδικαιολόγητη υπερτιμολόγηση ή υποτιμολόγηση των διεθνών συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων¹⁴⁷, αναμορφώσει τα φορολογητέα κέρδη της μιας συναλλασσόμενης επιχείρησης, ως εάν οι συναλλαγές αυτές διεξάγονταν κανονικά κάτω από συνθήκες ανταγωνισμού, χωρίς οι δημοσιονομικές αρχές του άλλου κράτους να προβούν στην ανάλογη αναπροσαρμογή των φορολογητέων κερδών της άλλης συναλλασσόμενης επιχείρησης. Επίσης, άλλο παράδειγμα παρέχει η φορολογία μερισμάτων που διανέμονται από εταιρία με έδρα στο κράτος Α σε μετόχους κατοίκους του κράτους Β. Στην περίπτωση αυτή, μπορεί το κράτος πηγής (Α) να φορολογεί τα μερίσματα αυτά ως κέρδη στα χέρια της διανέμουσας εταιρίας και στη συνέχεια το κράτος (Β) να τα φορολογεί ως εισόδημα του μερισματούχου (διπλή οικονομική φορολογία). Εναλλακτικά, μπορεί ο μερισματούχος να υποβάλλεται σε φόρο στο κράτος της πηγής (Α), π.χ. με παρακράτηση φόρου επί του μερίσματος προς διανομή, και στη συνέχεια να φορολογείται βάσει του παγκοσμίου εισοδήματός του στο κράτος κατοικίας (Β) (διπλή νομική φορολογία).

Τα διάφορα κράτη έχουν υιοθετήσει δύο κριτήρια¹⁴⁸ προκειμένου να ασκήσουν τη φορολογική εξουσία τους, και συγκεκριμένα το κριτήριο ή **αρχή της πηγής**¹⁴⁹ και το **κριτήριο της κατοικίας**¹⁵⁰ του προσώπου και βάσει αυτών είναι δυνατόν να επιβάλλουν φόρο τόσο στους κατοίκους τους, για το

Μπάρμπας, ό.π., σ. 296 επ., Κ. Φινοκαλιώτης, Η Εναρμόνιση..., ό.π., σ. 98 επ. Ι. Αναστόπουλου-Θ. Φορτσάκη, Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σ. 413 επ., Ν. Σκλιά, Η εναρμόνιση των φόρων στην ευρωπαϊκή κοινότητα ό.π., σ. 97 επ., Χ. Αναγνωστόπουλου, Το φορολογικό καθεστώς των μητρικών και θυγατρικών εταιριών, ΔΦΝ, 1992, σ. 242, Κ. Πέρρου, Η διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού, ΔΦΝ, 2002, σ. 583 (διαθέσιμο και στο internet, βλ πκ υποσημείωση αριθ. 145).

¹⁴⁵ Κ. Πέρρου, Η διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού των Διεθνών Διμερών Συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου, διαθέσιμο : http://www.kperrou-ontax.com/uploads/7/0/7/2/7072629/dfn2002.mutual_agreement_procedure.pdf, σ.3.

¹⁴⁶ Κ. Πέρρου, ό.π., σ. 4.

¹⁴⁷ Μητρικών, θυγατρικών και εταιριών κάτω από τον ίδιο έλεγχο.

¹⁴⁸ Και τα δύο κριτήρια έχουν υιοθετηθεί στην ελληνική φορολογική νομοθεσία: άρθρα 2 και 99 του ν. 2238/1994 «κύρωση του κώδικα φορολογίας εισοδήματος», ΦΕΚ 151 Α/19-9-1994.

¹⁴⁹ Σύμφωνα με την αρχή της πηγής, το κράτος έχει φορολογική εξουσία εν σχέσει προς τα εισοδήματα που αποκτούν φυσικά και νομικά πρόσωπα εντός των ορίων της επικράτειάς του, ανεξαρτήτως του κράτους της κατοικίας και της ιθαγένειάς τους, βλ Φορολογική Επιθεώρηση, Συμβάσεις Αποφυγής Φορολογίας του Εισοδήματος & του Κεφαλαίου, Ειδική Έκδοση..., ό.π., σ. 14.

¹⁵⁰ Κριτήριο της κατοικίας ή αρχή φορολόγησης του παγκόσμιου εισοδήματος, η οποία λειτουργεί επί τη βάση του κριτηρίου της κατοικίας του προσώπου, υπό το νόημα ότι αυτό υπόκειται στην απεριόριστη φορολογία του εισοδήματός του,

παγκόσμιο εισόδημά τους(κριτήριο κατοικίας), όσο και στους μη κατοίκους τους, για το εισόδημα που προκύπτει από πηγές εντός της επικράτειάς τους(κριτήριο πηγής).

Με άλλες λέξεις, εκ πρώτης όψεως, το κυρίαρχο κράτος μπορεί να φορολογήσει οποιαδήποτε συναλλαγή σε ολόκληρο τον κόσμο μεταξύ συμβαλλομένων οποιασδήποτε ιθαγένειας. Την παντοδυναμία αυτή περιορίζουν σε πρακτικό επίπεδο οι δυσκολίες εκτέλεσης των κρατικών πράξεων επιβολής του φόρου και σε νομικό επίπεδο, οι εθιμικοί κανόνες διεθνούς φορολογικού δικαίου. Όπου, σύμφωνα με τους τελευταίους, το κράτος μπορεί να φορολογήσει μία συναλλαγή, εφόσον συνδέεται με δεσμούς εδαφικότητας προς τα πρόσωπα ή προς την ίδια τη συναλλαγή. Οι κυριότεροι σύνδεσμοι είναι η κατοικία του φορολογούμενου ή η πηγή του φορολογητέου εισοδήματος.

Συνεπώς, ένα κράτος, κατά την άσκηση της φορολογικής κυριαρχίας του, επιβάλλει φόρο σε κάτοικό του εν σχέσει με εισόδημα που απέκτησε από πηγές σε ένα άλλο κράτος, το οποίο, όμως, ασκώντας παράλληλα τη φορολογική κυριαρχία του μπορεί να επιβάλει φόρο στο ίδιο πρόσωπο για το ίδιο εισόδημα που προέκυψε από πηγές του. Έτσι, όμως είναι πιθανό οι διασυνοριακές οικονομικές δραστηριότητες να εκτίθενται στο ενδεχόμενο της διπλής ή της πολλαπλής φορολογίας, καθώς το κράτος της κατοικίας/έδρας του επιχειρούντος και το κράτος της πηγής του εισοδήματος μπορούν να επιβάλλουν φορολογία σωρευτικά.

Το φαινόμενο της διπλής φορολογίας δημιουργεί προβλήματα στο διασυνοριακό εμπόριο ήδη στο παγκόσμιο οικονομικό περιβάλλον, είναι όμως, πολύ περισσότερο βλαπτικό¹⁵¹ για την εγκαθίδρυση και λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.

Ενόψει όλων των προαναφερομένων, σχετικά με το φαινόμενο της διπλής φορολογίας και τις δυσμενείς επιπτώσεις που αυτό επιφέρει στην ανάπτυξη και τη ροή του διεθνούς εμπορίου και των επενδύσεων, τα κράτη επιδιώκουν την αντιμετώπισή του με δύο τύπους ρυθμίσεων: αφενός μεν με **Μονομερείς ρυθμίσεις**, οι οποίες θεσπίζονται στην εθνική φορολογική νομοθεσία, και με τις οποίες, είτε ο φόρος που έχει αποδεδειγμένα καταβληθεί στην αλλοδαπή για εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης ενός προσώπου, φυσικού ή νομικού, εκπίπτει στη συνέχεια από το φόρο που αναλογεί για τα εισοδήματα αυτά στο κράτος της κατοικίας ή της έδρας(μέθοδος πίστωσης) είτε το εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης εξαιρείται από τη φορολογία στο κράτος κατοικίας(μέθοδος εξαίρεσης)¹⁵², αφετέρου δε με **Διεθνείς Συμβάσεις** για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας του εισοδήματος. Οι συμβάσεις αυτές οι οποίες εισχωρούν στην ελληνική έννομη τάξη με υπερνομοθετική ισχύ δυνάμει του άρθρου 28 παρ.1 Σ με περαιτέρω συνέπεια να μην μπορούν να τροποποιηθούν με εθνικό νόμο μονομερώς, ειμή μόνον αν καταγγελθεί από τη μία ή την άλλη συμβαλλόμενη πλευρά, παρέχοντας συνεπώς, την απαραίτητη προβλεψιμότητα και ασφάλεια δικαίου εν σχέσει προς τις φορολογικές παραμέτρους, κατά τη διαμόρφωση των οικονομικών προσδοκιών. Έτσι με τις Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας,

δηλ. φορολογείται για τα εισοδήματα που αποκτά στο ίδιο αυτό κράτος, καθώς και για τα εισοδήματα που αποκτά στην αλλοδαπή, βλ Φορολογική Επιθεώρηση, ό.π., σ. 14.

¹⁵¹ Το ΔΕΚ στην Απόφαση Bouanich, (της 19.01.2006, C-265/04, Συλλ 2006 σ.Ι-923 σκ.49) τόνισε ότι η επιβολή επιβάρυνσης από περισσότερα κράτη μέλη στο ίδιο φορολογητέο εισόδημα, ως αποτέλεσμα των φορολογικών κυριαρχιών τους, δημιουργεί στρεβλώσεις στην αγορά. Συγκεκριμένα, καθιστά πιο ευνοϊκή την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας στο εσωτερικό των εθνικών αγορών, αντί της επέκτασης και σε άλλα κράτη μέλη. Με άλλα λόγια, η διπλή φορολογία, ακόμη και αν δεν ενέχει διάκριση σε κανένα από τα εμπλεκόμενα κράτη μέλη είναι ασύμβατη προς την ελευθερία εγκατάστασης ή κυκλοφορίας κεφαλαίων, επειδή εμποδίζει την πρόσβαση στην αγορά.

ρυθμίζεται κατά τρόπο σταθερό και ασφαλή η κατανομή της φορολογητέας ύλης μεταξύ των συμβαλλόμενων κρατών, καθώς επίσης και η ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των αρμοδίων αρχών των συμβαλλόμενων κρατών, με σκοπό τον ορθό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής¹⁵³. Επίσης με τις Συμβάσεις, θεσπίζονται διατάξεις για την απαγόρευση, με τον όρο της αμοιβαιότητας: i) των διακρίσεων, λόγω εθνικότητας ή υπηκοότητας, από ένα συμβαλλόμενο κράτος εις βάρος των υπηκόων του άλλου συμβαλλόμενου κράτους, εφόσον αυτοί τελούν υπό τις ίδιες συνθήκες και ii) των διακρίσεων εις βάρος της μόνιμης εγκατάστασης σε ένα συμβαλλόμενο κράτος, μιας επιχείρησης του άλλου συμβαλλόμενου κράτους, εν σχέσει προς τη φορολογική μεταχείριση των επιχειρήσεων του πρώτου συμβαλλόμενου κράτους, οι οποίες ασκούν την ίδια δραστηριότητα με τη μόνιμη αυτή εγκατάσταση. Καθώς επίσης καθορίζεται και οριοθετείται το περιεχόμενο αυτών των εννοιών (κατοικίας, μόνιμης εγκατάστασης) για να αποκλειστεί το ενδεχόμενο διαφορετικού προσδιορισμού αυτών στο εσωτερικό δίκαιο.

Οι διμερείς διεθνείς συμβάσεις εμφανίζουν μια σχετική ομοιομορφία, ενόψει του ότι κατά τη σύναψή τους ακολουθούνται ορισμένα “πρότυπα”. Τα μοντέλα αυτά συμβάσεων (σχέδια) διαμορφώθηκαν στην αρχή μεν υπό την αιγίδα της Κοινωνίας των Εθνών (Γενεύη, 1928), αργότερα δε στα πλαίσια του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.), υπό την αιγίδα του ΟΗΕ¹⁵⁴. Η Ελλάδα, ως μέλος του Ο.Ο.Σ.Α., κατά τις διαπραγματεύσεις με άλλα κράτη μέλη, καθώς και με μη μέλη του Ο.Ο.Σ.Α., για την κατάρτιση συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας εισοδήματος και του κεφαλαίου, χρησιμοποιεί ως βάση, ως κοινή βάση διαπραγμάτευσης, ερμηνείας και εφαρμογής των διμερών συμφωνιών αποφυγής διπλής φορολογίας, το Αναθεωρημένο Πρότυπο Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α.¹⁵⁵.

Συμπερασματικά, παρόλη τη προσπάθεια που καταβάλλουν τα κράτη συνάπτοντας μεταξύ τους μεγάλο αριθμό ΔΣΑΔΦ, κατανέμοντας την φορολογική αρμοδιότητα μεταξύ συμβαλλομένων, το φαινόμενο της διπλής φορολογίας παραμένει παρόν είτε διότι οι Συμβάσεις αυτές περιλαμβάνουν διατάξεις για την αντιμετώπιση ορισμένων μορφών διπλής φορολογίας, είτε δεν είναι βέβαιο ότι κάθε κράτος μέλος διαθέτει συμβάσεις με όλα τα υπόλοιπα κράτη της Ε.Ε., είτε ακόμη, η ερμηνεία συγκεκριμένων όρων στις ΔΣΑΔΦ ενέχει αβεβαιότητες, καθώς είναι προϊόν συμβιβασμού. Εξάλλου, υπάρχει και το ενδεχόμενο μεταγενέστερης μονομερούς ανατροπής τους από τα κράτη μέλη, με συνέπεια όλα τα παραπάνω να αφήνουν ανοικτά περιθώρια για εκδήλωση φαινομένων διπλής φορολογίας, οδηγώντας κατ’ επέκταση σε δυσάρεστα αποτελέσματα όπως να εμποδίζονται ή να αποθαρρύνονται οι συναλλαγές εντός Ε.Ε.

β. Τα προβλήματα που ανακύπτουν στη σχέση μεταξύ των Διεθνών Συμβάσεων και του Ενωσιακού Δικαίου

¹⁵² βλ. Φορολογική Επιθεώρηση, ό.π., σ. 15.

¹⁵³ Για τις έννοιες αυτές βλ. σχ., Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σ. 150, 228, 401, 407.

¹⁵⁴ Σχέδιο σύμβασης του ΟΟΣΑ του 1963 και του 1966.

¹⁵⁵ Το Πρότυπο Σύμβασης δομείται σε Κεφάλαια, βάσει του: Model Tax Convention on Income and Capital, OECD, July 2005, βλ., ολόκληρο το Πρότυπο της Σύμβασης, Φορολογική Επιθεώρηση, ό.π., σ.19 επ, (διαθέσιμη επίσης και στο www.oecd.org).

Το πρόβλημα γενικώς της διπλής φορολογίας (καθώς και του φορολογικού ανταγωνισμού) αν και αποτελεί ευρύτερο πρόβλημα του διεθνούς φορολογικού δικαίου, είναι αδιαμφισβήτητο ότι οι επιπτώσεις του αγγίζουν και το εγχείρημα ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς.

Παρά την αναμφισβήτητη συμβολή του Διεθνούς Φορολογικού Δικαίου, και ειδικότερα, των Διμερών Συμβάσεων στην εξάλειψη των εμποδίων κατά τη λήψη οικονομικών αποφάσεων ενόψει του ότι η Δημόσια Οικονομική έχει δείξει ότι η άμεση φορολογία μπορεί να έχει επίπτωση στις προσδοκίες των ορθολογικά δρώντων “υποκειμένων”(παρέχοντάς τους την απαραίτητη σταθερότητα και ασφάλεια, υποβοηθώντας έτσι, την οικονομική ανάπτυξη) κατά τη λήψη των επενδυτικών, αποταμιευτικών και λοιπών οικονομικών αποφάσεων. Προβλήματα, και μάλιστα σοβαρά, ανακύπτουν όταν οι αρχές που διέπουν αυτές τις διεθνείς συμβάσεις είναι διαφορετικές και ανταγωνιστικές προς τις αρχές που διέπουν το ενωσιακό δίκαιο.

Οι συντάκτες όμως των Συνθηκών(ΣΕΕ-ΣΛΕΕ) αντιλαμβανόμενοι την προβληματική αυτή σχέση, και, θέλοντας να άρουν τη δυσαρμονία αυτή εισήγαγαν στο κείμενο της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης(ΣΛΕΕ) μια ρητή διάταξη για την επίλυση του ζητήματος στο άρθρο 351 ΣΛΕΕ(πρώην 307 ΣΕΚ)¹⁵⁶, το οποίο στην παρ. 1 ορίζει τα εξής: «Τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις που απορρέουν από συμβάσεις που συνήφθησαν πριν από την 1^η Ιανουαρίου 1958 ή, για τα κράτη που προσχωρούν, πριν από την ημερομηνία της προσχώρησής τους, μεταξύ ενός ή περισσότερων κρατών μελών αφενός, και ενός ή περισσότερων τρίτων χωρών, αφετέρου, δεν θίγονται από τις Συνθήκες». Η παρ. 2 του άρθρου 351 ΣΛΕΕ προβλέπει ότι «Κατά το μέτρο που οι συμβάσεις αυτές δεν συμβιβάζονται με τις Συνθήκες, το ενδιαφερόμενο ή τα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη προσφεύγουν σε όλα τα πρόσφορα μέσα, για να άρουν τα διαπιστωθέντα ασυμβίβαστα. Εν ανάγκη, τα κράτη μέλη παρέχουν προς το σκοπό αυτό αμοιβαία συνδρομή και υιοθετούν, κατά περίπτωση, κοινή στάση.» Από τη διάταξη αυτή συνάγεται ότι:

Το άρθρο 351 ΣΛΕΕ ρυθμίζει μόνο εν μέρει τη σχέση των διμερών συμβάσεων προς το πρωτογενές ενωσιακό δίκαιο, καθώς καλύπτει τις διεθνείς συμβάσεις που έχουν συναφθεί ανάμεσα σε κράτη μέλη και τρίτες χώρες πριν την απόκτηση της ιδιότητας του κράτους μέλους. Επομένως, οι συμβάσεις που έχει υπογράψει ένα Κράτος πριν την απόκτηση της ιδιότητας του κράτους μέλους διατηρούν την ισχύ τους, ακόμη και αν είναι αντίθετες προς το κοινοτικό δίκαιο, με την επιβολή υποχρέωσης όμως, στα εμπλεκόμενα κράτη μέλη να άρουν κάθε ασυμβίβαστο προς το ενωσιακό/κοινοτικό δίκαιο με πρόσφορο μέσο.

Βεβαίως, διεθνείς συμβάσεις μεταξύ των κρατών μελών, προγενέστερες της Συνθ.ΕΟΚ στο μέτρο που αφορούν το ίδιο αντικείμενο, «αντικαθίστανται»¹⁵⁷ από τις ρυθμίσεις του κοινοτικού δικαίου, ενόψει της υπεροχής¹⁵⁸ του τελευταίου. Έτσι, συμβάσεις μεταξύ κρατών μελών, προγενέστερες και μεταγενέστερες

¹⁵⁶ Βλ. Π. Κανελλόπουλος, ο.π., σ. 674.

¹⁵⁷ Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Γ' έκδοση, ό.π., σ. 231.

¹⁵⁸ Ο γενικός κανόνας περί υπεροχής του κοινοτικού δικαίου σημαίνει ότι η Ιδρυτική Συνθήκη της Ευρωπαϊκής Ένωσης υπερισχύει, ως προς τα θέματα που καλείται να ρυθμίσει, όλων των συμβάσεων που έχουν συναφθεί μεταξύ των κρατών μελών της, προ της ενάρξεως ισχύος της. Ο κανόνας αυτός περί υπεροχής ισχύει και για το παράγωγο κοινοτικό δίκαιο, το οποίο κατισχύει όλων των συμβάσεων που έχουν συναφθεί προ της θέσεώς του σε ισχύ. Βλ.σχ., Κ. Στεφάνου/Ε. Ασημακοπούλου, Η Φορολογία των Εταιριών στο Νέο Διεθνές και Ευρωπαϊκό Περιβάλλον, Βιβλιοθήκη Διεθνούς και Ευρωπαϊκού Φορολογικού Δικαίου, Εκδ. Σάκκουλα, 2006, σ. 65.

από την απόκτηση της ιδιότητας του κράτους μέλους, η αρχή της υπεροχής του κοινοτικού δικαίου καθώς και οι κοινοτική πίστη επιβάλλουν το παραμερισμό των αντίθετων προς το κοινοτικό δίκαιο διατάξεων. Αυτό προκύπτει *a contrario* από το άρθρο 351 ΣΛΕΕ για τις παλαιότερες συμβάσεις, ενώ για τις νεότερες προκύπτει *a fortiori*¹⁵⁹. Πρόβλημα ανακύπτει επίσης, και λόγω της έλλειψης ομοιόμορφης ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων των διεθνών φορολογικών συμβάσεων¹⁶⁰, δεδομένου ότι αποδίδεται διαφορετικό περιεχόμενο από τις εθνικές νομοθεσίες στους ίδιους όρους.

Αντίθετα στο ζήτημα της ισχύος των συμβάσεων που συνάπτονται με τρίτες χώρες μετά την απόκτηση της ιδιότητας του κράτους μέλους, το άρθρο 351 ΣΛΕΕ σιωπά. Άρα αυτές δεν καλύπτονται από την προαναφερθείσα διάταξη. Όμως και σε μια τέτοια περίπτωση τα κράτη μέλη κατά τη σύναψη των Συμβάσεων οφείλουν να λαμβάνουν υπόψη τις ρυθμίσεις της κοινοτικής έννομης τάξης και δεν πρέπει να αναλαμβάνουν υποχρεώσεις αντίθετες προς αυτή¹⁶¹. Βεβαίως οι τυχόν αντίθετες με το κοινοτικό δίκαιο ρυθμίσεις διατηρούν την ισχύ τους σε ότι αφορά το τρίτο κράτος που μπορεί να τις επικαλεσθεί. Έτσι, σε περίπτωση που οι νεότερες συμβάσεις είναι αντίθετες προς το κοινοτικό δίκαιο διατηρούν την ισχύ τους και εφαρμόζονται έγκυρα από το τρίτο κράτος, το οποίο δεν δεσμεύεται από το ενωσιακό δίκαιο. Το τρίτο αυτό κράτος έχει μια έγκυρη κατά το διεθνές δίκαιο σύμβαση με το αντισυμβαλλόμενο κράτος μέλος και επιπλέον δεν δεσμεύεται από την κοινοτική/ενωσιακή νομοθεσία.

Από την άλλη μεριά τώρα, εν σχέσει με το κράτος μέλος που είναι αντισυμβαλλόμενο μέρος σε μια τέτοια σύμβαση, η υποχρέωση της κοινοτικής πίστης επιτάσσει, τη λήψη κάθε απαραίτητου μέσου προκειμένου να εξασφαλισθεί η εκπλήρωση των υποχρεώσεων του κράτους αυτού, που απορρέουν εκ του κοινοτικού δικαίου. Βέβαια, η εκπλήρωση των ενωσιακών υποχρεώσεων πραγματοποιείται πιστότερα μόνο όταν η υποχρέωση κοινοτικής πίστης τηρείται, όχι μόνο κατά την εκτέλεση των συμβάσεων, αλλά και κατά την διαπραγμάτευση και την υπογραφή τους, ούτως ώστε, η εκπλήρωση των συμβατικών υποχρεώσεων από το κράτος μέλος να μην έρχεται σε αντίθεση προς το ενωσιακό δίκαιο.

Η επιβεβαίωση της σύγκρουσης του ενωσιακού δικαίου με τις διεθνείς φορολογικές συμβάσεις επιρρωνύεται και από το γεγονός της αντίθεσης που υφίσταται ανάμεσα στις διατάξεις της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ και σε αυτές της ΣΛΕΕ αναφορικά με την απαγόρευση των διακρίσεων. Ειδικότερα, η Πρότυπη Σύμβαση ΟΟΣΑ απαγορεύει τις διακρίσεις των κατοίκων των συμβαλλομένων κρατών με βάση την υπηκοότητα τους. Οι διατάξεις του ενωσιακού δικαίου υπαγορευμένες και από τη νομολογία του ΔΕΕ(πρώην ΔΕΚ) έχουν προχωρήσει ένα βήμα παραπέρα, απαγορεύοντας επιπλέον τις διακρίσεις των υπηκόων των κρατών μελών με βάση την κατοικία τους, όταν από το σύνολο των περιστάσεων προκύπτει ότι οι κάτοικοι και οι μη κάτοικοι ενός κράτους μέλους βρίσκονται σε αντικειμενικά συγκρίσιμες καταστάσεις. Υιοθετώντας αυτή τη συλλογιστική το ΔΕΕ παραβλέπει τον συμβατικό μηχανισμό κατανομής της φορολογικής εξουσίας με βάση το κριτήριο της κατοικίας και επιτρέπει τη σύγκριση μεταξύ κατοίκων και μη κατοίκων, απαιτώντας στη συνέχεια την ίση μεταχείριση των κατοίκων ενός κράτους μέλους με τους κατοίκους ενός άλλου κράτους μέλους στην περίπτωση που οι πρώτοι ασκώντας τις ελευθερίες που τους αναγνωρίζει το ενωσιακό δίκαιο, δραστηριοποιούνται στο δεύτερο κράτος μέλος

¹⁵⁹ Βλ. Κ. Στουγιάννου, Η Ευρωπαϊκή Πρότυπη Σύμβαση: μια νέα προσέγγιση στο πρόβλημα της εξάλειψης της διπλής φορολογίας, ΧρΙΔ 2003, σ. 75.

¹⁶⁰ Βλ. Κ. Στουγιάννου, Η Ευρωπαϊκή Πρότυπη Σύμβαση..ό.π., σ. 75.

¹⁶¹ Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Γ' έκδοση, ό.π., σ. 231.

υπό τις ίδιες συνθήκες με τους κατοίκους του κράτους αυτού. Συνεπεία αυτού, συνάγεται ότι η κοινοτική αρχή της απαγόρευσης των διακρίσεων, όπως έχει οριοθετηθεί από το ΔΕΕ(ΔΕΚ) στις υποθέσεις με φορολογικό χαρακτήρα, δεν δέχεται a priori ότι επιτρέπεται η διάκριση με βάση το κριτήριο της κατοικίας, στην οποία αντιθέτως βασίζονται οι διμερείς συμβάσεις. Ως εκ τούτου, το πεδίο εφαρμογής της ενωσιακής αρχής ξεπερνά κατά πολύ την εμβέλεια της αντίστοιχης αρχής απαγόρευσης των διακρίσεων, που περιέχουν συνήθως οι διμερείς συμβάσεις. Από την εκτενή νομολογία του ΔΕΚ προκύπτει ότι η μόνη σύγκριση που δεν μπορεί να γίνει αφορά τη φορολογική μεταχείριση ενός προσώπου από το κράτος κατοικίας του και τη φορολογική μεταχείριση ενός άλλου προσώπου από το δικό του κράτος κατοικίας, γιατί αφορά σε διαφορές που προκύπτουν λόγω διαφορετικών φορολογικών νομοθεσιών των κρατών μελών. Σε αντίθεση, λοιπόν, προς το διεθνές συμβατικό φορολογικό δίκαιο, το οποίο επιτρέπει τη διαφορετική μεταχείριση με βάση το κριτήριο της κατοικίας, το ενωσιακό δίκαιο απαγορεύει τη διαφορετική μεταχείριση με βάση οποιοδήποτε κριτήριο, το οποίο θα μπορούσε να διακρίνει μια διασυννοριακή δραστηριότητα από μια εσωτερική, όπως ο τόπος άσκησης δραστηριότητας, η κατοικία, η πηγή του εισοδήματος ή ο τόπος πληρωμής. Εν αντιθέσει δηλαδή προς το διεθνές συμβατικό φορολογικό δίκαιο, που έχει ως αφετηριακό σημείο την ύπαρξη συνόρων μεταξύ των συμβαλλομένων κρατών, το ενωσιακό δίκαιο που και οι κοινοτικές ελευθερίες που αυτό προστατεύει αποσκοπούν στην κατάργηση κάθε είδους συνόρων μεταξύ των κρατών μελών κατά την άσκηση ενωσιακών/κοινοτικών οικονομικών δραστηριοτήτων¹⁶².

Όπως προαναφέρθηκε, οι Διεθνείς Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας (ΔΣΑΔΦ) που αποτελούν εργαλείο του διεθνούς φορολογικού δικαίου, οι οποίες στηρίζονται στα «υποδείγματα» συμβάσεων του ΟΟΣΑ και του ΟΗΕ (χωρίς αυτό να σημαίνει ότι τα κράτη δεν είναι ελεύθερα να διαπραγματευτούν και να διαμορφώσουν τους δικούς τους όρους), και κατ' επέκταση το φαινόμενο της διπλής φορολόγησης, αντιστρατεύεται στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς καθώς λειτουργεί ως εμπόδιο της ελεύθερης κυκλοφορίας (Bouanich βλ πκ). Με βάση αυτές τις Συμβάσεις τα συμβαλλόμενα κράτη (κυρίαρχα) αποφασίζουν να αυτό-περιορίσουν την κυριαρχία τους, στην έκταση που επιθυμούν, προκειμένου να αμβλυνθούν ή να αποφύγουν τη διπλή φορολογία¹⁶³.

Επισημαίνεται, ότι το άρθρο 293β' ΣΕΚ(καταργήθηκε με τη Συνθ. Λισσαβώνας) προέβλεπε τη δυνατότητα των κρατών μελών να διεξάγουν μεταξύ τους διαπραγματεύσεις για την αντιμετώπιση της διπλής φορολογίας αναγνωρίζοντας έτσι έμμεσα το δικαίωμα των κρατών μελών για τη σύναψη συμβάσεων με αντικείμενο τη φορολογία¹⁶⁴. Εξάλλου το ΔΕΚ στην απόφ. Gilly¹⁶⁵ αναγνώρισε πως η

¹⁶² Ταυτόχρονα η σύγκρουση επιβεβαιώνεται και από την αντίθεση των διμερών φορολογικών συμβάσεων προς τις κοινοτικές διατάξεις εναρμόνισης της άμεσης φορολογίας. Όπως αυτό φαίνεται από το γεγονός ότι, ενώ σε κοινοτικό επίπεδο έχει καταργηθεί η παρακράτηση φόρου στην πηγή στα πλαίσια πληρωμών τόκων και δικαιωμάτων ανάμεσα σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις, σε επίπεδο διεθνούς φορολογικού προβλέπει παρακράτηση φόρου στην πηγή μέχρι 10%, βλ. Κ. Στουγιάννου, Οι Διμερείς Φορολογικές Συμβάσεις για την αποφυγή της Διπλής Φορολογίας και το Ευρωπαϊκό δίκαιο, ΧρΙΔ. 2005, σ.660.

¹⁶³ Σχετικά το ΔΕΚ στην απόφαση Orange European Smallcap Fund (της 20.5.2008, C-194/06, Συλλ 2008 σ.Ι-3747) είχε αναγνωρίσει πως: «ελλείψει κοινοτικών μέτρων ενοποίησης ή εναρμόνισης, τα κράτη μέλη διατηρούν την αρμοδιότητα να ορίζουν συμβατικώς(...)τα κριτήρια της φορολογικής τους αρμοδιότητας, προκειμένου, μεταξύ άλλων, να αποφύγουν τη διπλή φορολογία.», βλ σκ. 32 της απόφασης καθώς και τις παραπομπές σε παλαιότερη νομολογία.

¹⁶⁴ Βλ., Ευ. Χατζηιωακειμίδου, Η επίδραση του κοινοτικού δικαίου στις συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας, ΕΕΕυρ.Δ, 2004, σ.34

¹⁶⁵ ΔΕΚ Απόφ. της 12.5.1998 C-336/96, Gilly, Συλλ 1998, σ. Ι-2793, σκ. 16.

κατάργηση της διπλής φορολογίας εντός της κοινότητας περιλαμβάνεται μεταξύ των σκοπών της Συνθήκης. Επίσης, στη συνέχεια συμπλήρωσε ότι: «οι προβλεπόμενες στο άρθρο 293 ΣΕΚ συμβάσεις αποσκοπούν στην εξάλειψη ή την άμβλυνση των επιπτώσεων που επιφέρει στην εσωτερική αγορά η συνύπαρξη των εθνικών φορολογικών συστημάτων»¹⁶⁶.

Το άρθρο 293 ΣΕΚ αποτέλεσε αντικείμενο σειράς προβληματισμών¹⁶⁷ και αντεγκλήσεων στη θεωρία¹⁶⁸. Στις περισσότερες από αυτές ήρθε να θέσει τέλος το ΔΕΕ¹⁶⁹. Αναφορικά με το νομική φύση των συμβάσεων και το κατά πόσο συνιστούν συμπληρωματικά πηγές του Δικαίου της Ένωσης. Πρέπει να επισημανθεί ότι οι συμβάσεις υπογράφονται από κράτη μέλη και η συμμόρφωση των κρατών προς αυτές(Συμβάσεις) δεν ελέγχεται από το Δικαστήριο, ούτε ανατίθεται σε αυτό η ερμηνεία τους, εκτός ένα συμπεριληφθεί στη σύμβαση σχετική ρήτρα¹⁷⁰. Η κατάργηση του άρθρου 293 ΣΕΚ από τη Συνθήκη της Λισσαβώνας ήρθε να υπογραμμίσει, την ούτως ή άλλως, περιορισμένη σημασία του άρθρου αυτού.

Ενόψει της ανάλυσης που προηγήθηκε, συμπεραίνεται ότι, υπό το ισχύον καθεστώς η εξάλειψη της διπλής φορολογίας στην εσωτερική αγορά εναπόκειται στα κράτη μέλη, κάτι που επιβεβαιώνεται από τη διστακτικότητα του ΔΕΕ καθώς αποφεύγει να θέσει ευθέως ζήτημα σύγκρουσης κοινοτικού δικαίου και διμερών συμβάσεων θεωρώντας ότι η κατανομή της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών δεν εμπίπτει στο πεδίο του κοινοτικού δικαίου. Παρόλα αυτά, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να συναχθεί ότι, από τη στιγμή που η σύναψη των συμβάσεων απομένει στην αποκλειστική αρμοδιότητα των κρατών μελών δεν συνεπάγεται ότι επιτρέπεται στα κράτη μέλη η εισαγωγή σε διμερές συμβατικό(διεθνές)επίπεδο διακρίσεων σε βάρος υπηκόων άλλων κρατών μελών ή ο περιορισμός της άσκησης των κοινοτικών ελευθεριών. Συνεπώς, λοιπόν, το πεδίο εφαρμογής των κοινοτικών ελευθεριών εκτείνεται και στο πεδίο του διεθνούς συμβατικού φορολογικού δικαίου, καθώς τα δικαιώματα που απορρέουν από τις Συνθήκες(ΣΕΕ – ΣΛΕΕ) είναι ανεπιφύλαχτα και ο σεβασμός τους δεν μπορεί να εξαρτηθεί από τις διατάξεις μιας σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας¹⁷¹. Θα πρέπει να υπενθυμίσουμε στο σημείο αυτό, ότι το Δικαστήριο είχε κάνει δεκτό¹⁷², ότι εάν η εφαρμογή κοινοτικής

¹⁶⁶ ΔΕΚ Απόφ., Kerckhaert- Mores (Απόφ. της 14.11.2006, C-513/04, Συλλ 2006 σ. I-10967). σκ. 21.

¹⁶⁷ Τα σημαντικότερα προβλήματα σε σχέση με το άρθρο 293β' ήταν: *Πρώτον, εάν παράγει άμεσο αποτέλεσμα, *Δεύτερον, ποιες υποχρεώσεις δημιουργεί για τα κράτη μέλη και *Τρίτον, ποια είναι η νομική φύση των συμβάσεων.

¹⁶⁸ Βλ., Κ. Στουγιάννου, Οι Διμερείς Φορολογικές Συμβάσεις για την αποφυγή της Διπλής Φορολογίας και το Ευρωπαϊκό δίκαιο, ΧρΙΔ. 2005. Επίσης, η θεωρία παρατηρεί ότι η πιθανότητα σύγκρουσης στην περίπτωση που οι λύσεις που δίνει το κοινοτικό δίκαιο είναι αντίθετες με εκείνες που δίνονται από το συμβατικό-εθνικό, δηλ τις Διμερείς Συμβάσεις για την αποφυγή διπλής φορολογίας, είναι σπάνια. Πρώτα-πρώτα η θεωρία του κοινοτικού φορολογικού δικαίου διαπιστώνει διαφορά ως προς τους στόχους, καθώς το συμβατικό-εθνικό διαφέρει από το κοινοτικό φορολογικό δίκαιο ως προς το νομικό σκοπό που υπηρετεί: έτσι η αποφυγή της διπλής φορολογίας είναι ο κύριος και σχεδόν αποκλειστικός σκοπός του συμβατικού διμερούς(ή πολυμερούς)φορολογικού δικαίου, ενώ το κοινοτικό φορολογικό δίκαιο σκοπό έχει να διασφαλίσει τις τέσσερις βασικές ελευθερίες, την ελεύθερη κυκλοφορία των φυσικών και νομικών προσώπων, των αγαθών, των υπηρεσιών και του κεφαλαίου. Βλ.σχ., Κ. Στεφάνου- Ε. Ασημακοπούλου, Η Φορολογία των Εταιριών στο Νέο Διεθνές και Ευρωπαϊκό Περιβάλλον, ό.π., σ. 66-67.

¹⁶⁹ Τα προβλήματα σε σχέση με το εάν το άρθρο 293β' παράγει άμεσο αποτέλεσμα(ο προβληματισμός αυτός συνδέθηκε και με το θέμα αν η διπλή φορολογία μπορεί να αντιμετωπιστεί με βάση τις διατάξεις περί ελεύθερης κυκλοφορίας που διαθέτουν άμεσο αποτέλεσμα). Το ΔΕΚ απήντησε τελικά πως το άρθρο 293β' δεν έχει άμεσο αποτέλεσμα, παρά μόνο υποχρεώνει τα κράτη μέλη να διεξάγουν διαπραγματεύσεις(Απόφ. Gilly,σκ.14-17).

¹⁷⁰ Πάντως σχετική ρήτρα εκλείπει ακόμη και από την (μοναδική) πολυμερή διεθνή σύμβαση που έχει υπογραφεί, δυνάμει του 293β', όπως είναι η πολυμερής διεθνής σύμβαση διαιτησίας 90/436, η οποία αφορά τη αναπροσαρμογή – διόρθωση των αποτελεσμάτων χρήσεως συνδεδεμένων επιχειρήσεων που εδρεύουν σε διαφορετικά κράτη μέλη, βλ., αναλυτικά πκ υπό II Κεφ.1, Α.2 α, c.

¹⁷¹ ΔΕΚ Υπόθ. 270/83, «Avoir Fiscal», ό.π., σκ. 26.

¹⁷² ΔΕΚ, Απόφ. της 27.9.88 υπόθ., C-235/87, Matteucci, Συλλ 1988, σ.5589, 5612.

διάταξης είναι δυνατό να εμποδίζεται από μέτρο που έχει ληφθεί για την υλοποίηση διμερούς διεθνούς σύμβασης, ακόμα και εάν η σύμβαση αυτή βρίσκεται εκτός του πεδίου εφαρμογής της τότε Συνθ.ΕΟΚ, κάθε κράτος μέλος οφείλει να διευκολύνει την εφαρμογή της διάταξης αυτής, και προς το σκοπό αυτό θα πρέπει να παράσχει την αναγκαία βοήθεια.

Συναφές είναι το ζήτημα που τίθεται σε σχέση με διμερείς συμβάσεις κρατών μελών, όταν οι φορολογούμενοι και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή προσπαθούν να επεκτείνουν τους κανόνες των ΔΣΑΔΦ με βάση τις θεμελιώδεις ελευθερίες κυκλοφορίας, ζήτημα (σύνθετο) το οποίο περιπλέκει ακόμη περισσότερο τα πράγματα. Αναφορικά με το θέμα αυτό τέθηκε το ερώτημα: αν ισχύει η αρχή της υπεροχής για ΔΣΑΔΦ κρατους μέλους με τρίτη χώρα που παραβιάζουν τις διατάξεις περί θεμελιωδών ελευθεριών, και κυρίως αν οι θεμελιώδεις ελευθερίες υπονοούν την ύπαρξη ρήτρας μάλλον ευνοούμενου κράτους για ΔΣΑΔΦ μεταξύ κρατών μελών.

Όσον αφορά το πρώτο σκέλος, αμφισβητήθηκε εάν μπορεί να υποχρεωθεί το κράτος μέλος να επεκτείνει τη μεταχείριση που εξασφαλίζει στους κατοίκους του και σε κατοίκους άλλων κρατών μελών, όταν αυτή απορρέει από ΔΣΑΔΦ με τρίτη χώρα. Ειδικότερα, το ΔΕΕ απήντησε πως κάθε φορά που ένα κράτος μέλος συνάπτει με τρίτη χώρα διμερή σύμβαση, η θεμελιώδης αρχή της ίσης μεταχείρισης επιβάλλει στο εν λόγω κράτος μέλος την υποχρέωση να χορηγεί στους υπηκόους των λοιπών κρατών μελών τα ίδια πλεονεκτήματα με εκείνα που απολαμβάνουν οι υπήκοοι του δυνάμει της ΔΣΑΔΦ. Εξαίρεση επιτρέπεται εάν το κράτος μέλος είναι σε θέση να προβάλει αντικειμενική αιτιολογία για τη μη αναγνώριση του σχετικού δικαιώματος, όπως λ.χ. διακύβευση της ισορροπίας ή της αμοιβαιότητας της διμερούς σύμβασης, σε βάρος της τρίτης χώρας¹⁷³.

Σχετικά με το δεύτερο σκέλος του ζητήματος, αν δηλαδή, η αρχή της απαγόρευσης των διακρίσεων μπορεί να λειτουργήσει και ως ρήτρα μάλλον ευνοούμενου κράτους μεταξύ των κρατών μελών. Ειδικότερα, το ερώτημα που τίθεται σε μια τέτοια περίπτωση είναι κατά πόσο το κράτος μέλος Α θα όφειλε να παρέχει στους υπηκόους του κράτους Β την ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση που επιφυλάσσει στους υπηκόους του κράτους Γ, βάσει ΔΣΑΔΦ μεταξύ Α και Γ. Το πρόβλημα αυτό απασχόλησε το ΔΕΕ σε πρόσφατη απόφασή του¹⁷⁴, όπου το Δικαστήριο απέρριψε την εφαρμογή της ρήτρας αυτής εντός της εσωτερικής αγοράς. Ειδικότερα, το ΔΕΕ απεφάνθη ότι δεν υφίσταται διάκριση, όταν (στο προηγούμενο παράδειγμα) το κράτος Α επιφυλάσσει δυσμενέστερη μεταχείριση στους υπηκόους του κράτους Β σε σχέση με τους υπηκόους του κράτους Γ (με το οποίο έχει συνάψει ΔΣΑΔΦ) διότι εν προκειμένω οι υπήκοοι των δύο κρατών μελών (Β, Γ) δεν βρίσκονται σε παρεμφερείς καταστάσεις, επειδή με το κράτος Γ έχει συναφθεί ΔΣΑΔΦ, τονίζοντας ότι τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις που προβλέπονται στις διμερείς συμβάσεις έχουν εφαρμογή μόνο στα πρόσωπα που κατοικούν σε ένα από τα συμβαλλόμενα κράτη και ότι το γεγονός αυτό αποτελεί εγγενή συνέπεια των διμερών συμβάσεων, οι δε ευνοϊκές ρυθμίσεις της σύμβασης δεν μπορεί να ερμηνευθούν ως πλεονεκτήματα που μπορεί να διαχωρισθεί από την υπόλοιπη σύμβαση, κάνοντας επίκληση και στην αμοιβαιότητα και ισορροπία των συμβάσεων, που δεν επέτρεπε στο ένα συμβαλλόμενο μέρος να επεκτείνει τα χορηγούμενα ωφελήματα και σε υπηκόους άλλων κρατών μελών.

¹⁷³ Γ. Πιτσιλής, Εξελίξεις στη νομολογία του Δικαστηρίου Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων: Το Δικαστήριο συνεχίζει το «καταστροφικό» του έργο, ΧρΙΔ 2004, σ. 465.

Δ. Η εναρμόνιση των συστημάτων ως λύση στο πρόβλημα.

Όπως προαναφέρθηκε, η κυρίαρχη επιδίωξη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είναι η δημιουργία μιας “κοινής αγοράς”. Αυτό επιβεβαιώνεται από τη τρίτη παράγραφο του άρθρου 3 της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση(πρώην άρθρο 2 ΣΕΕ), όπως διαγράφεται και στο άρθρο 4 παρ. 2 α' της ΣΛΕΕ. Ο πρωταρχικός αυτός οικονομικός στόχος, αν όχι βασικός όρος ύπαρξης της Ε.Ε., εξειδικεύεται στο άρθρο 26 ΣΛΕΕ, που καθορίζει τον οικονομικό στόχο της Ένωσης. Ο στόχος αυτός αναφέρεται αρχικά στην **εγκαθίδρυση εσωτερικής αγοράς**, δηλαδή τη δημιουργία ενός μεγάλου ενιαίου οικονομικού (και όχι μόνο) ευρωπαϊκού χώρου, χωρίς εσωτερικά σύνορα μέσα στον οποίο εξασφαλίζονται οι κοινοτικές ελευθερίες. Η ενδεχομένως διακρίνουσα, εσωτερική διάρθρωση του κάθε φορολογικού συστήματος αλλά και το ίδιο το γεγονός της συνύπαρξης διαφορετικών καθεστώτων σε κάθε κράτος μέλος θέτει σε κίνδυνο την επίτευξη του παραπάνω στόχου, περιορίζοντας την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, των προσώπων, των υπηρεσιών και των κεφαλαίων και, διαστρεβλώνοντας τις συνθήκες του ανταγωνισμού.

Απαραίτητη προϋπόθεση για τη λειτουργία εσωτερικής αγοράς είναι η εξάλειψη όλων των υφισταμένων εμποδίων προκειμένου ο χώρος αυτός να αποκτήσει σάρκα και οστά. Βεβαίως, θα μπορούσε να προβληθεί ο ισχυρισμός ότι δεν υφίσταται ανάγκη εναρμόνισης της άμεσης φορολογίας μετά την κατάργηση των φορολογικών συνόρων, ενόψει του ότι δεν τίθεται ζήτημα ελέγχου στα σύνορα. Όμως, οι άμεσοι φόροι αν και δεν σχετίζονται με συννοριακούς ελέγχους, προσβάλλουν όπως δέχθηκε σε πολλές περιπτώσεις και το ΔΕΚ¹⁷⁵ τις διατάξεις που καθιερώνουν την ελεύθερη εγκατάσταση των επιχειρήσεων και γενικότερα οικονομικά δρώντων υποκειμένων, και θέτουν “αόρατα” εμπόδια στη διασυνοριακή συνεργασία των επιχειρήσεων, μέσω κυρίως του φαινομένου της διπλής φορολογίας. Το φαινόμενο αυτό αναμφίβολα επηρεάζει κυρίως το θεμελιώδες δικαίωμα ελεύθερης εγκατάστασης των επιχειρήσεων, μιας και η πολιτική εξουσία επιδιώκει την προσαρμογή του φόρου εισοδήματος των επιχειρήσεων στις επικρατούσες εκάστοτε οικονομικές και κοινωνικές συνθήκες, ασκώντας μέσω αυτού του φόρου, οικονομική πολιτική και κυρίως πολιτικές που άπτονται της δημιουργίας κινήτρων ή αντικινήτρων τα οποία ωθούν τις επενδύσεις στην επιθυμητή κατεύθυνση, δημιουργώντας με τον τρόπο αυτό ηθελημένες στρεβλώσεις των όρων ανταγωνισμού, πράγμα το οποίο αντιτίθεται σ' ένα από τα βασικά θεμέλια της “ενιαίας αγοράς”, όπως εύστοχα τοποθέτησε το πρόβλημα ο Επίτροπος R. Mussard: Η δημιουργία λοιπόν της ενιαίας αγοράς καθιστούσε αναγκαία την άρση όλων εκείνων των εμποδίων(κατάργηση δασμών, ποσοτικών περιορισμών, τεχνικών και διοικητικών εμποδίων), που αποτελούσαν φραγμούς στην επίτευξη του στόχου αυτού. “Με την άρση των φραγμών αυτών θα δημιουργηθούν συνθήκες υγιούς ανταγωνισμού”, τον οποίο χαρακτήρισε ως ένα από τα θεμέλια, πάνω στα οποία οικοδομήθηκε η Ευρωπαϊκή Κοινότητα¹⁷⁶.

Είναι γεγονός ότι το θέμα αυτό κυριαρχεί στις σκέψεις και εργασίες της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, αφού όπως προαναφέρθηκε επανειλημμένως, ο ρόλος της φορολογίας σήμερα είναι καθοριστικός για την αναδιανομή του εισοδήματος, κατανομή και ανακατανομή των παραγωγικών μέσων και, κατ' επέκταση

¹⁷⁴ ΔΕΚ, Απόφ. της 5.7.2005 Υποθ. “D”, C-376/03, Συλλ. 2005 σ. I-5821

¹⁷⁵ Βλ. Μέρος II, Κεφ. 2 της παρούσης εργασίας(νομολογία του ΔΕΚ σχετικά με άμεση εναρμόνιση)

¹⁷⁶ Βλ. Κ. Φινokaλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σ. 158.

την οικονομική ανάπτυξη και ευημερία. Με άλλες λέξεις αν και σαφώς παραμένει κύριος ρόλος της φορολογίας ο ταμειευτικός χαρακτήρας αφού αποτελεί το βασικότερο μέσο χρηματοδότησης των κρατικών δαπανών του προϋπολογισμού, δεν πρέπει να αγνοηθεί και ο έτερος ρόλος της φορολογίας που συνίσταται, ως το βασικό εργαλείο ή μέσο άσκησης οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής. Με δεδομένο λοιπόν την ανομοιογένεια στην σύνθεση της Ευρωπαϊκής Ένωσης όσον αφορά το επίπεδο οικονομικής ανάπτυξης των κρατών μελών της, αντανakλά και διαφορετική φορολογική πολιτική μιας και ως γνωστό αυτή προσαρμόζεται στις υφιστάμενες κοινωνικοοικονομικές συνθήκες. Έτσι, διαφορετική φορολογική πολιτική, σε συνάρτηση βέβαια και με το μέγεθος της διαφοροποίησης συνεκτιμώντας και την αρχή της φορολογικής κυριαρχίας, αντιστρατεύεται στην ανάγκη προσέγγισης των φορολογικών νομοθεσιών, ως επιβεβλημένη από τις θεμελιώδεις ελευθερίες/δικαιώματα που κατοχυρώνονται στο καταστατικό χάρτη του ενωσιακού δικαίου.

Επομένως, με αυτά τα δεδομένα, η επιτυχής αντιμετώπιση του ζητήματος της εναρμόνισης της άμεσης φορολογίας(ταυτόχρονα και της έμμεσης αλλά δεν είναι το αντικείμενο της παρούσης εργασίας) αποτελεί προϋπόθεση, όχι μόνο για την αρμονική λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, αλλά ίσως και για την ύπαρξη ακόμη αυτής της ενιαίας εσωτερικής αγοράς.

Βέβαια, θα πρέπει να επισημανθεί, ότι όπως γίνεται φανερό από τη διατύπωση του άρθρου 114 παρ.1 ΣΛΕΕ «...εκδίδουν τα μέτρα τα σχετικά με την προσέγγιση των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων των κρατών μελών που έχουν ως αντικείμενο την εγκαθίδρυση και τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς», η προσέγγιση των νομοθετικών ρυθμίσεων δεν αποτελεί αυτοσκοπό, αλλά απλώς μέσο για την επίτευξη του στόχου της δημιουργίας της ενιαίας εσωτερικής αγοράς. Την ανάγκη¹⁷⁷ επομένως για την ύπαρξη μιας κοινοτικής/ενωσιακής φορολογικής πολιτικής επιβάλλει αυτή καθεαυτή η έννοια της “Κοινής Αγοράς”. Η ύπαρξη της και η λειτουργία της προϋποθέτει την ύπαρξη μιας περιοχής χωρίς σύνορα, καθώς και εξάλειψη κάθε είδους φορολογικών ή, και άλλης φύσεως φραγμών.

Απ’ την άλλη μεριά βέβαια, δεν πρέπει να παραβλέπεται ότι εναρμόνιση ή προσέγγιση των εθνικών νομοθεσιών που άπτονται της άμεσης φορολογίας προϋποθέτει αρμονία στην οικονομική ανάπτυξη, διότι με δεδομένο ότι η φορολογική πολιτική προσαρμόζεται στις εκάστοτε οικονομικοκοινωνικές συνθήκες, θα είχε σαν οδυνηρή συνέπεια οι εθνικές φορολογικές πολιτικές και συστήματα να χάσουν την ευλυγισία και την προσαρμοστικότητά τους στις εκάστοτε συνθήκες για την αντιμετώπιση διαρθρωτικών προβλημάτων της εθνικής τους οικονομίας και κατ’ αποτέλεσμα, αντί να περιορίσει να διευρύνει το χάσμα της οικονομικής ανάπτυξης ανάμεσά τους με τη μεταφορά πόρων από τις λιγότερο προς τις περισσότερες οικονομικά ανεπτυγμένες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, παραβιάζοντας έτσι όχι μόνο την αρχή της κάθετης ισότητας στη φορολογική μεταχείριση, αλλά και τη βασική κοινοτική αρχή της οικονομικής συνοχής και κοινωνικής συνεκτικότητας.

Όπως ήδη σημειώθηκε, η ενιαία αγορά αποτελεί ένα χώρο χωρίς εσωτερικά σύνορα, όπου δεν υπάρχουν εμπόδια στην απρόσκοπτη άσκηση των θεμελιωδών ελευθεριών, οι οποίες αποτελούν τα ουσιώδη στοιχεία¹⁷⁸ του όρου: “εσωτερική αγορά”, όπως οι ελευθερίες αυτές καθιερώνονται από τη Σ.Λ.Ε.Ε. με βασική επιδίωξη την επίτευξη όρων υγιούς ανταγωνισμού.

¹⁷⁷ Βλ., Ν. Σκλιά, Η Εναρμόνιση των Φόρων στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα..., ό.π., σ.17.

¹⁷⁸ Κ. Φινοκαλιώτης, Η Εναρμόνιση της Φορολογίας Εισοδήματος Συνδ..., ό.π., σ. 23.

Βέβαια, εκτός των φραγμών λ.χ. στην ελεύθερη διακίνηση των αγαθών που θέτουν οι υπάρχουσες διαφορές στις εθνικές νομοθεσίες σχετικά με τους φόρους κατανάλωσης, εξ ου και η προσπάθεια των κοινοτικών οργάνων για την εναρμόνιση των σχετικών ρυθμίσεων που αφορούν τους έμμεσους φόρους έχει ευοδωθεί σε σημαντικό βαθμό, είναι δυνατό οι Θεμελιώδεις ελευθερίες κυκλοφορίας (αγαθών, υπηρεσιών, προσώπων-δικαίωμα εγκατάστασης, και κεφαλαίων), που αφορούν τους συντελεστές της παραγωγής, να παραβιάζονται, και με ρυθμίσεις οι οποίες, αν και εκ πρώτης όψεως δεν φαίνονται να συνεχονται προς αυτές, ορθώνουν «φραγμούς» σε σχέση με την άσκηση των θεμελιωδών αυτών δικαιωμάτων. Έτσι, φραγμούς στις θεμελιώδεις ελευθερίες κυκλοφορίας ορθώνουν και οι άμεσοι φόροι (αόρατους) και κυρίως ο φόρος εισοδήματος, και συνεπώς καθίσταται αναγκαία η εξάλειψή τους. Εξ ου και η έμμεση αυτή παραβίαση των θεμελιωδών ελευθεριών βρίσκεται στο στόχαστρο του κοινοτικού νομοθέτη, ο οποίος επιδιώκει την εξάλειψη των έμμεσων αυτών προσβολών με την εναρμόνιση των εθνικών νομοθεσιών.

Ενόψει λοιπόν όλων των ανωτέρω, προκύπτει η ανάγκη προσέγγισης των νομοθεσιών ως επιβεβλημένη από θεμελιώδη δικαιώματα που κατοχυρώνονται στη Συνθ. Λ.Ε.Ε., καθώς επίσης, και από την ανάγκη φορολογικής ουδετερότητας των αποφάσεων επενδύσεων, που μεταφράζεται σε φορολογική επιβάρυνση (ως στοιχείο κόστους του κεφαλαίου) της απόδοσης της επένδυσης, η οποία τελεί σε συνάρτηση με τις προβλεπόμενες απαλλαγές από το φόρο και τους φορολογικούς συντελεστές. Έτσι, η “εναρμόνιση” είναι απαραίτητη προκειμένου να μην παρεμβάλλονται εμπόδια στην ελεύθερη διακίνηση των συντελεστών παραγωγής καθώς και στην ελεύθερη εγκατάσταση στο χώρο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, διότι, οι διαφορές στη διάρθρωση των αμέσων φόρων: αναφορικά με το ύψος των φορολογικών συντελεστών, με διαφορές στις χορηγούμενες εκπτώσεις και απαλλαγές ή με διαφορετική φορολογική μεταχείριση ορισμένων κατηγοριών δαπανών, μπορεί να οδηγήσουν σε διαφορετική επιβάρυνση νοικοκυριών και των επιχειρήσεων στα κράτη μέλη και κατ’ επέκταση να παραβλάπτουν την αριστοποίηση της κατανομής των πόρων¹⁷⁹. Απ’ την άλλη, το επείγον¹⁸⁰ της προσέγγισης των εθνικών ρυθμίσεων όμως, βρίσκεται σε συνάρτηση με το αντικείμενο της ρύθμισης και το μέγεθος της διαφοροποίησης. Ειδικότερα, υπάρχουν ρυθμίσεις που ως εκ του αντικειμένου τους δεν επηρεάζουν σοβαρά τους όρους ανταγωνισμού, και συνεπώς αν και θα ήταν ευκατὰ η προσέγγισή τους, δεν θα πρέπει να θεωρηθεί απολύτως αναγκαία στον παρόν στάδιο, με την έννοια ότι η διάκριση αυτή ενόψει και των πιθανών συνεπειών, λαμβανομένης υπόψη και της αρχής της φορολογικής κυριαρχίας, κρίνεται «ανεκτή» σε σχέση με τις προαναφερθείσες θεμελιώδεις ελευθερίες.

Εξάλλου, έχει υποστηριχθεί στους κόλπους της ένωσης ότι, ως ένα βαθμό, η προσέγγιση των φορολογικών νομοθεσιών, επιτυγχάνεται μέσω ενός εναλλακτικού τρόπου από τη φορολογική

¹⁷⁹ Γ. Τσίκος, “Η προβληματική του εταιρικού φόρου από την άποψη της οικονομικής θεωρίας”, στο συλλογικό έργο, Κ. Στεφάνου/Ε. Ασημακοπούλου, Η Φορολογία των Εταιριών στο νέο Διεθνές και Ευρωπαϊκό Περιβάλλον, (Βιβλιοθήκη Διεθνούς και Ευρωπαϊκού Φορολογικού Δικαίου), Εκδ. Σάκκουλα, 2006, σ.159-173.

¹⁸⁰ Κ. Φινοκαλιώτης, Η Εναρμόνιση της Φορολογίας Εισοδήματος Συνδεδεμένων Επιχ. ό.π., σ. 33. Όπου χαρακτηριστικά αναφέρει: «(..)εάν οι υπάρχουσες διαφοροποιήσεις είναι μικρές, ώστε οι συνέπειες να είναι ασήμαντες, η ανάγκη προσέγγισης δεν έχει εκείνο το βαθμό του επείγοντος που εμφανίζεται σε περιπτώσεις ύπαρξης σοβαρών διαφορών(..)».

εναρμόνιση, τον θεμιτό ή αποδεκτό φορολογικό ανταγωνισμό¹⁸¹, δηλαδή στην ουσία πρόκειται για μία εναλλακτική μορφή, ενός εναλλακτικού τρόπου από τη φορολογική εναρμόνιση και όχι για πρόσθετο τρόπο, γιατί ο φορολογικός ανταγωνισμός ενέχει την «εγκατάλειψη» της φορολογικής εναρμόνισης ως ένα σημείο εμφανίζεται, σαν μια διαδικασία άμυνας/αντίδρασης, που ακολουθείται από τις δυνάμεις της αγοράς, υπερβαίνοντας τα πολιτικά εμπόδια, όταν η φορολογική εναρμόνιση έχει αποτύχει. Για το λόγο αυτό ο θεμιτός φορολογικός ανταγωνισμός μπορεί να συντελέσει στην καλή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.

Ε. Επιπτώσεις Δημοσιονομικού χαρακτήρα από την εναρμόνιση της άμεσης φορολογίας.

Όπως επανειλημμένως αναφέρθηκε και είναι γενικώς αποδεκτό τα πλέον αποτελεσματικά μέτρα για την αντιμετώπιση των προβλημάτων της οικονομικής πολιτικής των κρατών μελών είναι τα φορολογικά. Επομένως, η ευδωση της εναρμόνισης της άμεσης φορολογίας θα στερούσε από τα κράτη μέλη την αναγκαία ευελιξία που παρέχουν τα εθνικά δημοσιονομικά μέτρα για την αντιμετώπιση των διαρθρωτικών προβλημάτων των οικονομιών τους, διότι σ' αυτές τις μεταβολές εμφολωρεί ο κίνδυνος απώλειας απαραίτητων φορολογικών εσόδων ορισμένων κρατών μελών με αποτέλεσμα τα κράτη μέλη να εμφανίζονται πιο επιφυλακτικά όσον αφορά στα ζητήματα απώλειας της φορολογικής τους κυριαρχίας για την επίτευξη μιας κοινοτικής εναρμόνισης.

Ειδικότερα, όπως προαναφέρθηκε η λειτουργία του φόρου εκτός του ταμειευτικού σκοπού που συνίσταται στη κάλυψη των δημοσίων δαπανών, επιτελεί μια εξίσου σημαντική λειτουργία μέσω του φορολογικού συστήματος η πολιτική εξουσία θεσπίζοντας νομοθετικά μέτρα, όπως για παράδειγμα χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές, ειδικά φορολογικά κίνητρα, τα οποία εντάσσονται στο φορολογικό σύστημα, και επηρεάζουν το επιβαλλόμενο φορολογικό βάρος και κατ' επέκταση τους οικονομικά δρώντες στην επιθυμητή κατεύθυνση. Ενόψει λοιπόν, της ανάγκης προσαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας(συστήματος) στις συνεχώς μεταβαλλόμενες οικονομικές και κοινωνικές συνθήκες, η τυχόν εναρμόνιση, θα είχε σαν συνέπεια το "πάγωμα" ή "δυσκαμψία" των εθνικών φορολογικών συστημάτων, με αποτέλεσμα να χάνουν την προσαρμοστικότητα τους. Αυτό βέβαια ερμηνεύεται σε απώλεια μικρή ή μεγάλη πολύτιμων φορολογικών εσόδων, που θα χρηματοδοτούσαν κρατικές δαπάνες. Έτσι το ύψος της απώλειας αυτής και η σημασία της για το κράτος που την υφίσταται είναι συνάρτηση και του ύψους των εσόδων του από τη συγκεκριμένη πηγή. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η απόφαση του ΔΕΚ της 18/9/2003(υποθ. C-168/01Bosal) όπου ένα κράτος μέλος συγκεκριμένα η Ολλανδία, είναι υποχρεωμένο να υποστεί τεράστια απώλεια φορολογικών εσόδων, λαμβάνοντας υπόψη φορολογικές ζημιές που προέκυψαν σε άλλο κράτος μέλος¹⁸².

Ο κίνδυνος λοιπόν, που ελλοχεύει μια ενωσιακή ρύθμιση για την εναρμόνιση στον τομέα της άμεσης φορολογίας δημιουργεί εύλογα, μια διστακτικότητα ως προς την αποδοχή του ενωσιακού μέτρου και αναπόφευκτα αποτελεί ανασταλτικό παράγοντα στη διαδικασία εναρμόνισης. Έχοντας επίγνωση αυτής

¹⁸¹ Η βασική έννοια του φορολογικού ανταγωνισμού: η μείωση του φορολογικού βάρους με στόχο τη βελτίωση της οικονομίας και ευρωστίας μιας χώρας, με την αύξηση της ανταγωνιστικότητας των εγχώριων επιχειρήσεων και την προσέλκυση ξένων επενδύσεων. βλ. ανωτέρω υπό Μέρος Ι, Κεφ.2 Γ.2.

της παραμέτρου, τα κράτη μέλη συναινούν στην εφαρμογή του αντίστοιχου ενωσιακού μέτρου, μιας και έχουν αυτή τη δυνατότητα δυνάμει της ομοφωνίας που απαιτείται σύμφωνα με τις Συνθήκες, για να ληφθεί η απόφαση στα πλαίσια του Συμβουλίου, ανάλογα της επίπτωσης μικρής ή μεγάλης στα φορολογικά έσοδα. Συνεπώς, τη στάση που θα ακολουθήσει ένα κράτος μέλος κατά τη λήψη της απόφασης στο Συμβούλιο, την υπαγορεύει το μέγεθος της απώλειας που επισύρει στα φορολογικά έσοδα, ένα εναρμονιστικό ενωσιακό μέτρο.

ΣΤ. Πόσο τελικά περιορίζεται η αρμοδιότητα επί της άμεσης φορολογίας και κατ' επέκταση η εθνική μας Φορολογική Κυριαρχία;

Η Ευρωπαϊκή ολοκλήρωση οικοδομείται και θα εξακολουθήσει να οικοδομείται με βασικό υλικό τη μεταβίβαση αρμοδιοτήτων κυριαρχίας εκ μέρους των κρατών μελών προς μία νέα, πρωτοφανή και πρωτότυπη “πολιτική” οντότητα. Η υπόθεση είναι προκλητική διότι η κρατική κυριαρχία εκλαμβάνεται γενικά ως εμπόδιο και αρνητικό όριο στην ευρωπαϊκή ολοκλήρωση¹⁸³. Επομένως, η Ευρωπαϊκή ολοκλήρωση συντελείται, λοιπόν, μέσα από μια συνεχή, αδυσώπητη, αλλά ειρηνική και έλλογη αντιπαράθεση με την εθνική κυριαρχία¹⁸⁴, την οποία συμπαράσύρει σε μια πορεία διαρκών μετασχηματισμών και μεταμορφώσεων, που την απομακρύνουν από την κρατικογενή και απολυταρχική σύλληψή της. Η μία και αδιαίρετη κυριαρχία γίνεται πλέον αντιληπτή μέσα από το σχήμα της πολλαπλότητας, έτσι ώστε να μπορούμε να μιλάμε για πολλαπλές κυριαρχίες που αναζητούν τη μεταξύ τους επικοινωνία μέσα από ένα συνεκτικό δίκτυο¹⁸⁵. Δεν χωρεί αμφιβολία ότι με την συμμετοχή της χώρας μας στην Ευρωπαϊκή Ένωση και κατ' επέκταση την ενσωμάτωση των πολιτικών της, όπως η ΟΝΕ εκχωρήθηκαν στην Ένωση κυριαρχικές αρμοδιότητες του Ελληνικού Κράτους, που ανήκουν μάλιστα στον σκληρό πυρήνα της κρατικής κυριαρχίας, όπως είναι η άσκηση νομισματικής πολιτικής και η εξουσία έκδοσης εθνικού νομίσματος, προνόμιο χαρακτηριστικό κυρίαρχου κράτους και απόδειξη της ανεξαρτησίας του¹⁸⁶. Περαιτέρω οι δημοσιονομικές εξουσίες που απομένουν στην αρμοδιότητα του Κράτους, τα περιθώρια της πρωτοβουλίας των εθνικών δημοσιονομικών οργάνων είναι περιορισμένα από τις Συνθήκες¹⁸⁷ ή έχουν θεσπιστεί από τα κοινοτικά όργανα στο πλαίσιο των κανονιστικών αρμοδιοτήτων τους. Από τις διατάξεις αυτές επιβάλλεται ότι οι εθνικές δημοσιονομικές αρχές πρέπει να επιδεικνύουν μεγαλύτερη αυτοσυγκράτηση στο τομέα των δημοσιονομικών εσόδων, εν αντιθέσει με

¹⁸² Το Δικαστήριο προβάλλει την επιλογή αυτή ως αναγκαία για τη δημιουργία της εσωτερικής αγοράς, παραγνωρίζει όμως ότι οδηγεί σε «σημαντική ρήξη της φορολογικής κυριαρχίας», βλ. σχ., Κ. Σαββαΐδου / Σ. Πέρρου, Η μεταφορά και ο συμψηφισμός ζημιών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Μέρος Β') ΔΦΝ 2008, σ. 170, 192.

¹⁸³ Α. Μανιτάκης, το Σύνταγμα της Ευρώπης αντιμέτωπο με την Εθνική και Λαϊκή..., ό.π., σ. 13.

¹⁸⁴ Για την έννοια της κυριαρχίας βλ. σχ. Α. Μανιτάκης, Συνταγματική Οργάνωση..., ό.π., σ. 115 επ.

¹⁸⁵ Α. Μανιτάκης, Το Σύνταγμα της Ευρώπης Αντιμέτωπο με την Εθνική και Λαϊκή..., ό.π., σ. 17-18.

¹⁸⁶ Για την επίδραση της ευρωπαϊκής ολοκλήρωσης ως προς την έκταση της εθνικής δημοσιονομικής εξουσίας, βλ. σχ., Ν. Μηλιώνης, Ευρωπαϊκή ολοκλήρωση και εθνική δημοσιονομική κυριαρχία, ό.π., (http://www.pspa.uoa.gr/data/download/ede/conferences/SDE_2005/papers/Milionis_Nikolaos.pdf) , Α. Μανιτάκης, Εκχώρηση αρμοδιοτήτων στην Ευρωπαϊκή Ένωση και η επιφύλαξη κυριαρχίας κατά το άρθρο 28 παρ.2 και 3 Σ., ΕΕΕυρΔ 2003, σ. 741 επ.

¹⁸⁷ Το άρθρο 110 της ΣΛΕΕ(πρώην άρθρο 90 της ΣΕΚ) απαγορεύει στα κράτη μέλη να επιβάλουν, άμεσα ή έμμεσα, στα προϊόντα άλλων κρατών μελών εσωτερικούς φόρους οποιασδήποτε φύσης, ανώτερους από εκείνους που επιβαρύνουν, άμεσα ή έμμεσα, τα ομοειδή εθνικά προϊόντα, περαιτέρω οι διατάξεις του άρθρου 113 ΣΛΕΕ(πρώην 93 ΣΕΚ) παρέχουν τη δυνατότητα για εναρμόνιση των έμμεσων φόρων, ενώ οι διατάξεις του άρθρου 115(πρώην 94 ΣΕΚ) παρέχουν έμμεσα την νομική βάση για την εναρμόνιση της άμεσης φορολογίας.

εκείνη που επεδείκνυαν παλαιότερα¹⁸⁸. Ωστόσο, η αρμοδιότητα της Ένωσης δεν είναι απεριόριστη και σε καμία περίπτωση η «Ευρωπαϊκή κυριαρχία»¹⁸⁹ δεν μπορεί να συγκριθεί με την εθνική κυριαρχία ως αρμοδιότητα της αρμοδιότητας¹⁹⁰ αφού η Ευρωπαϊκή Ένωση υπάρχει επειδή τα κυρίαρχα κράτη το θέλησαν και εξακολουθεί να λειτουργεί επειδή τα ίδια κυρίαρχα κράτη εξακολουθούν να τη στηρίζουν διαρκώς με την πολιτική τους βούληση και τη διαρκή συμμετοχή τους στη λήψη των κοινών αποφάσεων¹⁹¹. Περαιτέρω, είναι γεγονός ότι η έκταση των αρμοδιοτήτων της Ένωσης εις βάρος και σε κάμψη της εθνικής αρμοδιότητας αποτελούσε κατά το παρελθόν σημείο τριβής, μεταξύ της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, κύριο εκφραστή των συμφερόντων της κοινότητας, και του Συμβουλίου, κύριου εκφραστή των εθνικών συμφερόντων, δηλαδή το επίμαχο αμφιλεγόμενο ζήτημα ήταν το πόσες αρμοδιότητες είχαν μεταβιβάσει και σε ποιους τομείς τα κράτη μέλη στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα(σήμερα Ένωση) και βεβαίως σε ποια έκταση, δοθέντος ότι η Συνθήκη δεν όριζε επακριβώς με συνέπεια να έχουν αναπτυχθεί διάφορες θεωρίες¹⁹² σχετικά με το ζήτημα των αρμοδιοτήτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Το ζήτημα αυτό λύθηκε οριστικά με τη Συνθήκη της Λισσαβώνας.

Πράγματι, σύμφωνα με το άρθρο 5 ΣΕΕ, όπως αυτό τροποποιήθηκε από τη Συνθήκη της Λισσαβώνας, η οριοθέτηση των αρμοδιοτήτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης διέπεται από την αρχή της δοτής αρμοδιότητας, ενώ η άσκηση των αρμοδιοτήτων της Ένωσης διέπεται από τις αρχές της επικουρικότητας και αναλογικότητας, δηλαδή η Ένωση ενεργεί μόνον εντός των ορίων των αρμοδιοτήτων που της απονέμουν τα κράτη μέλη με τις Συνθήκες για την επίτευξη των στόχων που οι Συνθήκες αυτές ορίζουν. Περαιτέρω, η ίδια η συνθήκη προβλέπει σε κατανομή των αρμοδιοτήτων της Ένωσης. Οι αρμοδιότητες αυτές σύμφωνα με το άρθρο 3 ΣΛΕΕ διακρίνονται στις **αποκλειστικές**, δηλαδή οι Συνθήκες την καθιστούν αποκλειστικά αρμόδια στην έκδοση νομικών πράξεων σε συγκεκριμένο τομέα με μόνο περιορισμό τα μέτρα αυτά να είναι κατάλληλα για την επιτυχία του εκάστοτε επιδιωκόμενου στόχου και να μην υπερβαίνουν το αναγκαίο μέτρο, δηλαδή να μην είναι υπερβολικά (αρχή της αναλογικότητας), και στις **συντρέχουσες αρμοδιότητες**, σ' αυτή τη περίπτωση, σύμφωνα με τις Συνθήκες(άρθρο 2 παρ.2 ΣΛΕΕ) τα κράτη μέλη έχουν αρμοδιότητα να εκδώσουν νομικά δεσμευτικές πράξεις σ' ένα τομέα που υπάγεται στις συντρέχουσες αρμοδιότητες τους κατά το μέτρο που η Ένωση δεν έχει ασκήσει τη δική της αρμοδιότητα. Επομένως μπορεί κατ' αρχήν να προηγείται η Ένωση. Ωστόσο, για να ασκήσει η Ένωση τις δικές της αρμοδιότητες, επί θέματος συντρέχουσας αρμοδιότητας, πρέπει να εφαρμοστεί η αρχή της επικουρικότητας και βάσει αυτής πρέπει να έχει κριθεί ότι η Ένωση δύναται να αναλάβει δράση. Περαιτέρω, η Ένωση έχει συντονιστική αρμοδιότητα, καθώς και υποστηρικτική, συντονιστική και συμπληρωματική δράση¹⁹³.

¹⁸⁸ Ν. Μηλιώνης, Ευρωπαϊκή ολοκλήρωση και εθνική δημοσιονομική κυριαρχία, ό.π.

¹⁸⁹ Α. Μανιτάκης, Το Σύνταγμα της Ευρώπης Αντιμέτωπο με την Εθνική & Λαϊκή Κυριαρχία, ό.π., σ.18

¹⁹⁰ Α. Μανιτάκης, Συνταγματική Οργάνωση του Κράτους, ό.π., σ. 117.

¹⁹¹ Για μια συγκριτική επισκόπηση της συνταγματικής θεμελίωσης της ευρωπαϊκής ενοποίησης στα Συντάγματα των κρατών μελών, βλ.σχ., Γ. Παπαδημητρίου, Το Σύνταγμα και η διαδικασία της Ευρωπαϊκής Ενοποίησης, Εκδ. Αντ. Σάκκουλα, 1982, σ. 87-140.

¹⁹² Για τις θεωρίες περί ρητής νομοθετικής εξουσίας καθώς και για τη θεωρία περί εξυπακουόμενης ή σιωπηρής νομοθετικής εξουσίας, εν ευρεία και εν στενή εννοία, βλ., Π. Κανελλόπουλος, ό.π., σ.268 επ.

¹⁹³ Π. Κανελλόπουλος, ό.π., σ. 280-281.

Έτσι λοιπόν, στο ζήτημα της κατανομής των αρμοδιοτήτων και επί της φορολογικής κυριαρχίας ρυθμίζεται κατ' αρχήν από το ενωσιακό δίκαιο. Όλο αυτό το πλέγμα των ενωσιακού (αλλά και διεθνούς-ΔΣΑΔΦ) δικαίου ρυθμίσεων θέτει περιορισμούς στην άσκηση της φορολογικής εξουσίας των κρατών.

Ωστόσο, ο τομέας της άμεσης φορολογίας δεν ρυθμίζεται άμεσα από την ευρωπαϊκή νομοθεσία. Η Άμεση Φορολογία εμπίπτει κυρίως στην αρμοδιότητα των χωρών της Ε.Ε., οι οποίες είναι ελεύθερες σε μεγάλο βαθμό να καταρτίζουν τα δικά τους συστήματα άμεσης φορολογίας, έτσι ώστε να ανταποκρίνονται στους στόχους και τις απαιτήσεις της εθνικής πολιτικής τους, υπό τον όρο ότι τηρούν τις θεμελιώδεις κοινοτικές ελευθερίες, ειδικότερα, της ελεύθερης κυκλοφορίας αγαθών, προσώπων, υπηρεσιών και κεφαλαίου καθώς και την αρχή της μη διακριτικής μεταχείρισης. Παρ' όλα αυτά, αρκετές οδηγίες και η νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (πρώην ΔΕΚ) συμβάλλουν στη θέσπιση εναρμονισμένων προτύπων για το φόρο εταιρειών και το φόρο εισοδήματος. Επιπλέον, ανακοινώσεις και κατευθυντήριες γραμμές τονίζουν το μέλημα αποφυγής της φοροαποφυγής και της διπλής φορολογίας εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Η φορολογία, τομέας πολιτικής της εσωτερικής αγοράς, υπάγεται όπως προαναφέρθηκε στις συντρέχουσες αρμοδιότητες της Ένωσης η οποία ασκείται από το Συμβούλιο ομοφώνως, κατόπιν προτάσεως της Επιτροπής, σύμφωνα με ειδική νομοθετική διαδικασία¹⁹⁴ και μετά από διαβούλευση με το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και την Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή, με βάση την αρχή της επικουρικότητας και αναλογικότητας. Το ενδιαφέρον των κρατών μελών να διατηρήσουν τη φορολογική τους κυριαρχία σε επίπεδο Ε.Ε. είναι έντονο όχι μόνο γιατί η φορολογία αποτελεί πολύτιμο εργαλείο για τη συγκέντρωση δημοσιονομικών πόρων αλλά τους επιτρέπει επίσης, να επιχειρούν οικονομικές ή πολιτικές επεμβάσεις στην κοινωνία. Ωστόσο, όπως προαναφέρθηκε η ανομοιομορφία των εθνικών φορολογικών συστημάτων, που πηγάζει από τη φορολογική του κυριαρχία, μπορεί να λειτουργήσει ως εμπόδιο στην εγκαθίδρυση και λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, ως χώρου άνευ εσωτερικών συνόρων μέσα στον οποίο εξασφαλίζεται η ελεύθερη κυκλοφορία των συντελεστών της παραγωγής.

Επομένως, η φορολογική κυριαρχία στο τομέα των αμέσων φορών αν και κατ' αρχήν παρακρατημένη αρμοδιότητα, αναγκάζεται να περιχαρακωθεί από την εσωτερική αγορά, καθώς η πρώτη δημιουργεί εμπόδια στην ανάπτυξη της δεύτερης. Φαίνεται, λοιπόν, ότι μεταξύ των δύο πόλων, της αρμοδιότητας επί της Αμέσου Φορολογίας (και της φορολογικής κυριαρχίας γενικότερα) και της εσωτερικής αγοράς δημιουργείται ένα πεδίο σύγκρουσης, όπου τα δύο στοιχεία θέτουν όρια το ένα στο άλλο και αλληλεπιδρούν.

Βέβαια, αξίζει εδώ να επισημανθεί ότι υπάρχουν τομείς, όπως η αντιμετώπιση της διπλής φορολογίας, όπου ο υπερεθνικός παράγοντας μέσω των κοινοτικών οδηγιών- θετική εναρμόνιση(κοινοτική μέθοδος), και η παράμετρος της φορολογικής κυριαρχίας μέσω των συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας συναρμολογούνται. Πάντως, και εδώ προτεραιότητα φαίνεται να δίνεται στην τελευταία.

Περαιτέρω, τα φορολογικά συστήματα των κρατών μελών δεν διαθέτουν πλέον απόλυτη αυτονομία, κυρίως για δύο λόγους, πρώτον, επειδή ελέγχονται από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης για τη συμφωνία τους με τις θεμελιώδεις ελευθερίες κυκλοφορίας και την ελευθερία ανταγωνισμού. Έτσι, η φορολογική κυριαρχία και στο τομέα των άμεσων φόρων (στο χώρο της έμμεσης φορολογίας η

διάβρωση είναι έντονη με νομική βάση το άρθρο 113 ΣΛΕΕ) εμφανίζεται περιχαρακωμένη, αφού το κράτος μέλος δεν μπορεί να μη λάβει υπόψη κατά την άσκηση της φορολογικής κυριαρχίας τις θεμελιώδεις αρχές που συνέχουν την εγκαθίδρυση και λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Και δεύτερον, στη βάση των αποφάσεων του ΔΕΕ (όπως θα αναλυθούν διεξοδικά παρακάτω), όπου το Δικαστήριο ελέγχει τις παρεμφερείς ή αντικειμενικά συγκρίσιμες καταστάσεις για να ελέγξει το θεμιτό του διακριτού εθνικού μέτρου (που αποσκοπεί να διασφαλίσει το γενικό-εθνικό συμφέρον-αντίθετου στις θεμελιώδεις ελευθερίες), τα κράτη μέλη υφίστανται περαιτέρω διάβρωση της φορολογικής τους κυριαρχίας, διότι σύμφωνα μ' αυτήν την υπόθεση εργασίας υποχρεούνται να λαμβάνουν υπόψη και τα αλλοδαπά φορολογικά συστήματα (πράγμα το οποίο έτσι κι αλλιώς κάνουν στον μεταξύ τους φορολογικό ανταγωνισμό¹⁹⁵) καθώς καθορίζουν το δικό τους, με αποτέλεσμα η φορολογική κυριαρχία να υφίσταται ουσιώδη περιορισμό.

Συγκεκριλώνοντας, οι περιορισμοί και οι αντιπαραθέσεις μεταξύ φορολογικής κυριαρχίας και εσωτερικής αγοράς εμφανίζονται έντονοι. Αφενός το κράτος μέλος δεν επιθυμεί να απωλέσει την αποκλειστική αρμοδιότητα του στον τομέα της άμεσου φορολογίας, ο οποίος βρίσκεται στον σκληρό πυρήνα της κρατικής κυριαρχίας. Αφετέρου, η λειτουργία της εσωτερικής αγοράς δεν μπορεί να επιτρέψει (ούτε) στα φορολογικά μέτρα να διαστρεβλώσουν την αποτελεσματική λειτουργία της. Έτσι, η μεν λειτουργία της εσωτερικής αγοράς διαβρώνει την φορολογική κυριαρχία, η δε συνύπαρξη των διαφορετικών φορολογικών συστημάτων διαστρεβλώνει τις συναλλαγές εντός του αγοραίου χώρου. Τα μέσα που αναπτύσσει ο κάθε πόλος για την υπέρβαση των ορίων που του τίθενται βασίζονται σε μηχανισμούς που είτε έχουν διαμορφωθεί (επιτακτικοί λόγοι γενικού συμφέροντος) είτε ελέγχονται (τρόποι αντιμετώπισης διπλής φορολογίας) σε μεγάλο βαθμό από τον άλλον¹⁹⁶. Και υπ' αυτήν την έννοια, η αντιπαραθεση δε φαίνεται να οδηγείται στο τέλος της σύνομα.

ΜΕΡΟΣ II

Ενόψει λοιπόν της σημασίας της φορολογικής εξουσίας και της αναγκαιότητας για μια κοινή εναρμονιστική πολιτική¹⁹⁷ στο τομέα της άμεσης φορολογίας, σ' αυτό το μέρος (II) γίνεται μια προσπάθεια με συνοπτικό τρόπο να αναλυθούν αυτά τα θέματα, ειδικότερα το ζήτημα της εναρμόνισης στο τομέα της άμεσης φορολογίας κατά το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης(Μέρος II κεφάλαιο 1) και η καθοριστική συμβολή του ΔΕΚ επί του ιδίου ζητήματος(Μέρος II κεφάλαιο 2).

Περαιτέρω, και με δεδομένο των πρόσφατων εξελίξεων και διαδικασιών που εκτυλίχθηκαν για τη χώρα μας, με την ενσωμάτωση του Μνημονίου στην ελληνική έννομη τάξη προκειμένου να αντιμετωπισθεί η δημοσιονομική κρίση και να μειωθεί το δημιουργηθέν δημοσιονομικό έλλειμμα, ανατρέπονται οι μέχρι τώρα δεδομένες και κοινά αποδεκτές παραδοχές για το ζήτημα της φορολογικής κυριαρχίας, και της κυριαρχίας γενικότερα. Κρίθηκε λοιπόν σκόπιμο, στο τέλος της παρούσας εργασίας, να αφιερωθεί ένα κεφάλαιο(Μέρος II, 3) στον επαναπροσδιορισμό πλέον της αρμοδιότητας επί της άμεσης φορολογίας

¹⁹⁴ Για τη Συνήθη και την Ειδική Νομοθετική Διαδικασία βλ., Π. Κανελλόπουλος, ό.π., σ. 300-306.

¹⁹⁵ Βλ., παραπάνω στο σχετικό κεφάλαιο(Μέρος I, Κεφ. 2, Γ. 2).

¹⁹⁶ Χ. Μαλαματάρης, ό.π., σ. 179.

¹⁹⁷ Στο τομέα της άμεσης φορολογίας έχει θεσπιστεί μόνον ένας μικρός αριθμός νομοθετικών πράξεων, κυρίως λόγω της απαίτησης ομοφωνίας για την έγκριση τέτοιου είδους νομοθεσίας.

μετά και από την οικειοθελή σύναψη και προσχώρηση της χώρας μας στο Μνημόνιο. Βέβαια, οι σκέψεις που εκτίθενται στο κεφάλαιο σχετικά με το Μνημόνιο αφορούν αποκλειστικά στις συνέπειες του στη φορολογική κυριαρχία, ήτοι του επαναπροσδιορισμού την έννοιας της αρμοδιότητας επί της άμεσης φορολογίας μετά τη συμμετοχή της Ελλάδας στην Ευρωπαϊκή Ένωση, από την Οικονομική κρίση και την υπογραφή του Μνημονίου, με την επιφύλαξη, εντούτοις, ότι περιορίζονται μόνο σε γενικά σχόλια και δεν αντιμετωπίζουν το ζήτημα στο σύνολό του αφού κάτι τέτοιο ξεπερνάει κατά πολύ τα όρια της εργασίας αυτής.

1^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ: Η Αρμοδιότητα επί της Άμεσης Φορολογίας στο πλαίσιο της Ε.Ε. κατά το Δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης

A. Το ζήτημα της εναρμόνισης στην Ελληνική αλλά και στις άλλες έννομες τάξεις των Κ-Μ

Όπως, πολλάκις προαναφέρθηκε, η φορολογία αποτελεί βασικό στοιχείο της κυριαρχίας της εθνικής πολιτικής των κρατών μελών της ΕΕ, μέσω της οποίας χρηματοδοτούνται οι κρατικές δαπάνες. Η κύρια διάκριση των φόρων όπως αναλύθηκε διεξοδικά ανωτέρω είναι σε άμεσους και έμμεσους φόρους. Οι άμεσοι φόροι επιβάλλονται στα έσοδα των επιχειρήσεων και των ιδιωτών(φόροι εισοδήματος, περιουσίας), οι οποίοι δεν ενσωματώνονται στο κόστος παραγωγής ή την τιμή πώλησης των αγαθών και υπηρεσιών και ο συντελεστής των οποίων είναι συχνά προοδευτικός. Η Συνθήκη της Λισσαβώνας, ακολουθώντας τις προηγούμενες Ευρωπαϊκές Συνθήκες, δεν ασχολείται με τους άμεσους φόρους και δεν ζητάει την εναρμόνιση, ούτε καν το συντονισμό τους.

Ένα από τα βασικά χαρακτηριστικά της προσπάθειας που έχει καταβληθεί στα πλαίσια της ΕΕ για την εναρμόνιση της φορολογίας είναι και η προτεραιότητα που δόθηκε για μια ταχύτερη και εντονότερη εναρμόνιση της έμμεσης φορολογίας, σε σχέση με αυτήν της άμεσης. Αυτό αποτελεί βασικό στοιχείο το οποίο διακρίνει την εναρμόνιση της άμεσης φορολογίας από αυτήν της έμμεσης, στο βαθμό που η τελευταία, για λόγους οικονομικούς και πολιτικούς που άπτονται της αποτελεσματικής λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς, προωθήθηκε ταχύτερα, αποτελεσματικότερα, άμεσα και πολύ νωρίτερα από όλα τα αρμόδια όργανα της ΕΕ, καθώς θεωρήθηκε ζήτημα πρώτης προτεραιότητας, για να αποφεύγονται τα εμπόδια στις συναλλαγές στις συνθήκες περί υγιούς ανταγωνισμού, καθώς η αρχική επιδίωξη της Συνθήκης υπήρξε η εγκαθίδρυση και ο σεβασμός του κανόνα της φορολογικής ουδετερότητας στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές που συνεπάγεται την ίση φορολογική μεταχείριση¹⁹⁸ και αργότερα, για να μπορέσουν να καταργηθούν τα φορολογικά σύνορα. Αντίθετα η εναρμόνιση των άμεσων φόρων δεν φαινόταν απαραίτητη στο αρχικό στάδιο της κοινής αγοράς. Με το χρόνο όμως φάνηκε ότι η ελευθερία κίνησης των κεφαλαίων και ο ορθολογικός καταμερισμός των συντελεστών της παραγωγής μέσα στην Κοινότητα απαιτούσαν μian ελάχιστη εναρμόνιση¹⁹⁹ των άμεσων φόρων. Απ' την άλλη η προσέγγιση των νομοθεσιών αποτελεί τη μέθοδο²⁰⁰ μέσω της οποίας επιτυγχάνεται η εναρμόνιση τους, μέσω μιας προκαθορισμένης διαδικασίας, η οποία έχει ως απώτερο σκοπό την προσαρμογή τους στις λειτουργικές

¹⁹⁸ Ν. Μηλιώνης, Στοιχεία Ευρωπαϊκού Δημοσιονομικού Δικαίου, ό.π., σ. 60.

¹⁹⁹ Ο όρος εναρμόνιση συναντάται και χρησιμοποιείται παράλληλα με τον όρο προσέγγιση στην ίδια την Συνθήκη, χωρίς καμία προφανή πρόθεση διαφοροποίησης,βλ. σχ., Παπαγιαννίδης/Χριστογιαννόπουλος, Ερμηνεία κατ' άρθρο της Συνθήκης της Ε.Ο.Κ., 1981, σ. 261.

ανάγκες της ενιαίας αγοράς, επομένως η εναρμόνιση δεν αποτελεί σε καμία περίπτωση αυτοσκοπό στα πλαίσια της ΕΕ και είναι απλώς το μέσο για την επίτευξη του λειτουργικού σκοπού της ΕΕ που δεν θα μπορούσε να ήταν άλλος από την δημιουργία και λειτουργία της ενιαίας εσωτερικής αγοράς, καθώς και αποτροπής των προβλημάτων που αναπτύσσονται λόγω της αλληλεπίδρασης των πολυάριθμων και διαφορετικών και συχνά αλληλοσυγκρουόμενων φορολογικών συστημάτων. Κατά συνέπεια, για λόγους πλήρους ολοκλήρωσης της ενιαίας αγοράς και διατήρησης της ανταγωνιστικότητας των κοινοτικών επιχειρήσεων στο πλαίσιο του διεθνούς οικονομικού περιβάλλοντος που διαπνέεται σήμερα από τις νεοφιλελεύθερες αντιλήψεις της οικονομίας της αγοράς, επιβάλλεται η διασφάλιση της εύρυθμης λειτουργίας των μη εναρμονισμένων εθνικών φορολογικών συστημάτων²⁰¹.

Με δεδομένο το γεγονός ότι η εναρμόνιση της άμεσης φορολογίας δεν προβλέπεται ρητά στην ΣΛΕΕ ή στην ΣΕΕ, σε αντίθεση με αυτήν της εναρμόνισης της έμμεσης φορολογίας, απαιτείται να ανιχνευθούν και να προσδιοριστούν εκείνες οι διατάξεις των συνθηκών που θα μπορούσαν, έστω και με ερμηνευτική προσέγγιση, να θεωρηθεί ότι προβλέπουν και τελικά ρυθμίζουν την εναρμόνιση της άμεσης φορολογίας. Όπως προαναφέρθηκε η Ένωση δρα με βάση την αρχή της δοτής αρμοδιότητας η οποία διέπεται από τις αρχές της επικουρικότητας και αναλογικότητας, Έτσι η Ένωση δύναται να αναλάβει δράση μόνο στους τομείς που της έχει προηγουμένως εκχωρηθεί αρμοδιότητα σύμφωνα με τις Συνθήκες.

Επομένως, κάθε συντονισμός των κρατών-μελών σε συγκεκριμένο τομέα πολιτικής λαμβάνει συγκεκριμένο περιεχόμενο και ιδιαίτερα χαρακτηριστικά με βάση και το περιεχόμενο των ρυθμίσεων που περιέχεται στις Ευρωπαϊκές Συνθήκες για τα θέματα αυτά. Τουναντίον, και η εναρμόνιση της άμεσης φορολογίας, εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό, όπως και για τα χαρακτηριστικά που θα έχει, για το μέγεθος και την έκταση της από τις ρυθμίσεις των Συνθηκών που θα θεωρηθεί ότι προβλέπουν, έστω, και έμμεσα προσεγγίσεις ή συντονισμό των νομοθεσιών της.

Η εγκαθίδρυση και λειτουργία της εσωτερικής αγοράς είναι η βασική έννοια κλειδί που χρησιμοποιείται για την ερμηνευτική και ερευνητική²⁰² προσέγγιση των κειμένων των συνθηκών, ούτως ώστε κάθε ρύθμιση των Συνθηκών η οποία προβλέπει την εγκαθίδρυση της εσωτερικής αγοράς σ' αυτήν θα μπορούσε να υπαχθεί η εναρμόνιση της άμεσης φορολογίας, δεδομένου ότι αυτή αποτελεί προϋπόθεση για την καλή λειτουργία της ενιαίας αγοράς, και έτσι κάθε κοινή δράση της Ένωσης η οποία αποσκοπεί στην ολοκλήρωση της «ενιαίας αγοράς» θα μπορούσε να περιέχει και τις αναγκαίες κατευθύνσεις και για την εναρμόνιση της άμεσης φορολογίας εφόσον, κριθεί ότι έτσι εκπληρώνεται καλύτερα ο σκοπός της συγκεκριμένης διάταξης. Τέτοια ρύθμιση σε επίπεδο συνθηκών την παρέχει το άρθρο 115 της ΣΛΕΕ (πρώην άρθρο 94 της ΣΕΚ) το οποίο κάνει λόγο για προσέγγιση (γενικά) των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων των κρατών μελών, οι οποίες έχουν άμεση επίπτωση στην εγκαθίδρυση ή τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, έτσι αφού αναγνωρίστηκε από τα κράτη μέλη (συμβάλλοντας και το ΔΕΚ) ότι οι διαφορετικές εθνικές φορολογικές διατάξεις και των άμεσων φόρων δύναται να ορθώσουν εμπόδια στην ολοκλήρωση της ενιαίας αγοράς, το άρθρο αυτό (115 ΣΛΕΕ) παρέχει το απαραίτητο

²⁰⁰ Βλ. σχ., Γρ. Μιχαλίδης, Εναρμόνιση της Φορολογίας Εισοδήματος των Επιχειρήσεων στην Ε.Ε., Εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, 2006, σ. 44.

²⁰¹ Ανακοίνωση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής στο Συμβούλιο, στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και στην Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή, "Συντονισμός των συστημάτων άμεσης φορολογίας των κρατών μελών στην εσωτερική αγορά", COM(2006)823 τελικό.

νομικό θεμέλιο στο οποίο εδράζεται η «εναρμόνιση» ή προσέγγιση των εθνικών νομοθεσιών επί των αμέσων φόρων.

A.1. Εναρμόνιση άμεσων φόρων κατά το πρωτογενές Δίκαιο της Ε.Ε.

Σε επίπεδο Συνθηκών δεν υφίσταται ρητή διάταξη για νομοθετικές αρμοδιότητες της Ένωσης στο τομέα των άμεσων φόρων, εν αντιθέσει με την έμμεση φορολογία, που υπό την πίεση της ολοκλήρωσης και της καλής λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς που απαιτούσε την κατάργηση των φορολογικών συνόρων, ειδικότερα, την κατάργηση των τελωνειακών δασμών καθώς επίσης, και την εναρμόνιση των συντελεστών φπα και των διαρθρώσεων και συντελεστών των ειδικών φόρων κατανάλωσης οι Συνθήκες και συγκεκριμένα η Συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΣΛΕΕ) προβλέπει στο άρθρο 113 (πρώην 93 της ΣΕΚ) την εναρμόνιση των νομοθεσιών επί των εμμέσων φόρων. Η εξήγηση για την απουσία από τις Συνθήκες ρητής διάταξης που να προβλέπει την εναρμόνιση της άμεσης φορολογίας εντός της ΕΕ δίνεται από το γεγονός ότι η άμεση φορολογία, όπως είναι ο φόρος επί του κεφαλαίου, εταιρικού και τραπεζικού, συνιστά κρατική προνομία και μέσο άσκησης δημοσιονομικής και επενδυτικής πολιτικής που τροφοδοτεί τα εθνικά έσοδα και, έτσι, αυτό τους οδήγησε να μην αποδεχτούν επομένως την προοπτική εναρμόνισης της άμεσης φορολογίας, διότι θεώρησαν ότι, μ' αυτό τον τρόπο, παραχωρούν ένα σημαντικό μέρος της εθνικής τους κυριαρχίας προς αρμόδια ενωσιακά όργανα.

Παρ' όλα αυτά, η αναγνώριση ότι, και η εναρμόνιση των εθνικών νομοθεσιών περί άμεσης φορολογίας ως μία από τις βασικότερες προϋποθέσεις για την επίτευξη των στόχων: της ανάπτυξης επιχειρηματικής δραστηριότητας με όρους ανόθευτου και υγιούς ανταγωνισμού της ελεύθερης κίνησης των κεφαλαίων, της απρόσκοπτης μετακίνησης και εγκατάστασης επιχειρηματιών και επιχειρηματικών δραστηριοτήτων τους, οι οποίοι στόχοι αποτελούν τα κύρια (και όχι μόνο αυτά) θεμέλια πάνω στα οποία εδράζεται η ανάπτυξη και λειτουργία της ενιαίας αγοράς, ταυτόχρονα η υποχώρηση της άποψης, ότι η αναγκαιότητα της εναρμόνισης των άμεσων φόρων στα πλαίσια της ΕΕ, σε αντίθεση με αυτή των έμμεσων, δεν είναι προφανής για την προώθηση των στόχων της Ένωσης²⁰³ οδήγησε στην αναζήτηση στις Συνθήκες, νομικού ερείσματος, για την εναρμόνιση της άμεσης φορολογίας.

Το θεμέλιο αυτό δίνει έστω και έμμεσα η Συνθήκη για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΣΛΕΕ). Ειδικότερα, τη νομική βάση επί της οποίας βασίζεται η εναρμόνιση των άμεσων φόρων στα πλαίσια της ΕΕ παρέχει, κυρίως, το άρθρο 115 της ΣΛΕΕ²⁰⁴ (πρώην άρθρο 94 της ΣΕΚ), σύμφωνα με το οποίο επιτρέπεται η έκδοση οδηγιών «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.» Εκ της ρυθμίσεως αυτής συνάγεται ότι το άρθρο 115 ΣΛΕΕ τυγχάνει εφαρμογής στο πεδίο της εναρμόνισης των νομοθεσιών επί της άμεσης φορολογίας, διότι αποτελεί τη γενική βάση για την προσέγγιση των εθνικών νομοθεσιών εντός της ΕΕ²⁰⁵ και επομένως και για την προσέγγιση (εναρμόνιση) των φορολογικών νομοθεσιών στο τομέα των αμέσων φόρων. Το κανονιστικό περιεχόμενο

²⁰² Γρ. Μιχαλίδης, ό.π., σ. 41 επ.

²⁰³ Ευγενία Σαχπεκίδου, Ευρωπαϊκή Ένωση, Βασικά Κείμενα, Γ' έκδοση, σ. 89.

²⁰⁴ Π. Κανελλόπουλος, ό.π., σ. 567.

²⁰⁵ Κ. Φινοκαλιώτης, Η Εναρμόνιση της Φορολογίας Εισοδήματος Συνδ., ό.π., σ. 51, του ίδιου Φορολογικό Δίκαιο, Γ' έκδοση, ό.π., σ. 194.

της ρύθμισης είναι ότι οι σχετικές οδηγίες εκδίδονται από το Συμβούλιο, μετά όμως από πρόταση της Επιτροπής και διαβούλευση με το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και την Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή (ΟΚΕ), και επίσης, όπως στην περίπτωση του άρθρου 113 (έμμεση φορολογία) και αντίθετα προς το άρθρο 114 ΣΛΕΕ(πρώην 95ΣΕΚ)δυνάμει του οποίου υιοθετήθηκε το μεγαλύτερο μέρος της νομοθεσίας περί ενιαίας αγοράς, εφαρμόζεται ο κανόνας της ομοφωνίας²⁰⁶. Το σύστημα της ομοφωνίας αν και εξασφαλίζει πλήρως τα συμφέροντα όλων των κρατών μελών, απ' την άλλη η σύμπτωση των απόψεων 27 κρατών μελών επί ενός θέματος όπου από τη φύση του η διαδικασία είναι τόσο πολύπλοκη και τεχνικά απαιτητική²⁰⁷ καθιστά τη λήψη της απόφασης πολύ δύσκολη υπόθεση, η οποία απαιτεί ευρύτητα διαλόγου κατά το στάδιο της προετοιμασίας της υπό έκδοσης Οδηγίας, με την συμμετοχή των αρμοδίων οργάνων της ΕΕ ούτως ώστε να τύχουν ομόφωνης αποδοχής κατά την ψήφιση όσο και ομοιόμορφης εφαρμογής κατά την ενσωμάτωση από κάθε κράτος μέλος. Γι' αυτό και ο λόγος της βραδύτητας ως προς τη πρόοδο στη διαδικασία εναρμόνισης της άμεσης φορολογίας μιας και η ομοφωνία υπαγορεύει τη σημασία που αποδίδουν τα κράτη μέλη στο τομέα αυτό, αφενός μεν, διότι οι ρυθμίσεις αυτές θεωρούνται σπουδαίες για την εγκαθίδρυση και λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, αφετέρου δε, διότι με το σύστημα της ομοφωνίας τα κράτη μέλη δύνανται να συναινούν μόνο σε εκείνες τις ρυθμίσεις που εξασφαλίζουν τη συνοχή των εθνικών φορολογικών συστημάτων, τηρουμένων των εθνικών φορολογικών στρατηγικών που άπτονται της κοινωνικοοικονομικής ιδιαιτερότητας των επιμέρους κρατών μελών.

Περαιτέρω, νομικό θεμέλιο για την εναρμόνιση των άμεσων φόρων δεν θα μπορούσε να βρίσκεται στο άρθρο 114 παρ. 1 της ΣΛΕΕ (πρώην 95 της ΣΕΚ), στο οποίο προβλέπεται ότι το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο από κοινού με το Συμβούλιο, αποφασίζοντας με τη συνήθη νομοθετική διαδικασία του άρθρου 294 της ΣΛΕΕ²⁰⁸(πρώην 251 ΣΕΚ), εκδίδουν τα μέτρα τα σχετικά με την προσέγγιση των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων των κρατών μελών που έχουν ως αντικείμενο την εγκαθίδρυση και τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, διότι στη δεύτερη παράγραφο του ίδιου άρθρου εισάγεται ρητή εξαίρεση από την πιο πάνω διαδικασία, ορίζοντας ότι «η παράγραφος 1 δεν εφαρμόζεται στις φορολογικές διατάξεις..», επιβεβαιώνοντας τον κανόνα της ομοφωνίας για τα ζητήματα της εναρμόνισης της άμεσης φορολογίας καθώς και την άποψη ότι η εναρμόνιση αυτή αποτελεί μια από τις βασικότερες προϋποθέσεις της καλής λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς.

Επίσης, το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (πρώην ΔΕΚ) συμβάλλει με τη νομολογία του στην λεγόμενη αρνητική εναρμόνιση, χρησιμοποιώντας τις παρακάτω διατάξεις ως όριο, δηλ ελέγχει τα εθνικά φορολογικά μέτρα της χώρας μας καθώς και των υπολοίπων κρατών μελών, εάν και κατά πόσο είναι συμβατά και δεν αντιβαίνουν τις διατάξεις των Συνθηκών (ΣΛΕΕ-ΣΕΕ) οι οποίες επηρεάζουν ευθέως ή εμμέσως το τομέα της άμεσης φορολογίας, όπως για παράδειγμα το άρθρο 116 ΣΛΕΕ(πρώην 96 της ΣΕΚ)²⁰⁹ σχετικά με εθνικές διατάξεις που νοθεύουν τους όρους υγιούς ανταγωνισμού η οποία τυγχάνει

²⁰⁶ Για το σύστημα της ομοφωνίας στα πλαίσια του Συμβουλίου βλ. Π. Κανελλόπουλος, ό.π., σ.165 επ.

²⁰⁷ Η εναρμόνιση των άμεσων φόρων είναι μια διαδικασία από τη φύση της ιδιαίτερα πολύπλοκη, διότι η ποικιλία των άμεσων φόρων που συναντάται στα επιμέρους εθνικά φορολογικά συστήματα και η πληθώρα των υποκειμένων, της φορολογητέας βάσης, των συντελεστών και των απαλλαγών και εξαιρέσεων, κάνουν την προσπάθεια της εναρμόνισης μία διαδικασία με πολλές δυσχέρειες και γρίφους δισεπίλυτους, Βλ.σχ., Γρ. Μιχαηλίδης, Εναρμόνιση της Φορολ., ό.π., σ. 40.

²⁰⁸ Π. Κανελλόπουλος, ό.π., σ. 650.

²⁰⁹ Το άρθρο αυτό προβλέπει ότι η Επιτροπή διαβουλεύεται με τα ενδιαφερόμενα κ-μ, των οποίων οι εθνικές διατάξεις νοθεύουν τους όρους του υγιούς ανταγωνισμού εντός της εσωτερικής αγοράς και επομένως προκαλούν στρεβλώσεις που

εφαρμογής και επί άμεσης φορολογίας, όμως ο ρόλος της είναι καθαρά επικουρικός²¹⁰ και απόλυτα περιορισμένος μιας και η διάταξη έχει αμυντικό χαρακτήρα (αρνητική εναρμόνιση) στο βαθμό που δεν προβλέπει την ανάληψη πρωτοβουλίας για την εναρμόνιση ή προσέγγιση των διατάξεων αυτών, ενώ το θεμέλιο για την εναρμόνιση των άμεσων φόρων –θετικού ενεργητικού χαρακτήρα- το προσφέρει η ρύθμιση του άρθρου 115 ΣΛΕΕ(θετική εναρμόνιση).

Περαιτέρω, το άρθρο 3 παρ. 3 της Συνθ. ΕΕ(πρώην 2 ΣΕΕ)που εγκαθιδρύει εσωτερική αγορά, καθώς και τα άρθρα που απαγορεύουν τις διακρίσεις και προστατεύουν τις θεμελιώδεις ελευθερίες που κατοχυρώνουν οι Συνθήκες. Ειδικότερα, το άρθρο 18ΣΛΕΕ²¹¹(πρώην 12 της ΣΕΚ) που απαγορεύει κάθε διάκριση λόγω ιθαγένειας, το άρθρο 34 της ΣΛΕΕ²¹²(πρώην 28 της ΣΕΚ) που απαγορεύει τους ποσοτικούς περιορισμούς επί των εισαγωγών καθώς και τα μέτρα ισοδυνάμου αποτελέσματος, το άρθρο 45 της ΣΛΕΕ²¹³ (πρώην 39ΣΕΚ) που εξασφαλίζει την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων εντός της Ένωσης. Το άρθρο 49 ΣΛΕΕ²¹⁴ (πρώην 43 της ΣΕΚ) που απαγορεύει τους περιορισμούς της ελευθερίας εγκαταστάσεως εντός ΕΕ. Το άρθρο 56 της ΣΛΕΕ²¹⁵ (πρώην 49 ΣΕΚ) που απαγορεύει τους περιορισμούς στην ελεύθερη παροχή των υπηρεσιών στο εσωτερικό της Ένωσης και το άρθρο 63ΣΛΕΕ²¹⁶ (πρώην 56 ΣΕΚ) που καθιερώνει την ελεύθερη κίνηση των κεφαλαίων. Επιπλέον τα άρθρα 110 και 111 της ΣΛΕΕ²¹⁷(πρώην 90, 91 της ΣΕΚ) κατά τα οποία απαγορεύεται στα κράτη μέλη να επιβάλλουν άμεσα ή έμμεσα στα προϊόντα άλλων κρατών μελών εσωτερικούς φόρους οποιασδήποτε φύσεως, ανωτέρους από εκείνους που επιβαρύνουν άμεσα ή έμμεσα τα ομοειδή εθνικά προϊόντα. Και τέλος, τα άρθρα 107 και 108 παρ.3 της ΣΛΕΕ, σχετικά με τις “κρατικές ενισχύσεις φορολογικού χαρακτήρα²¹⁸”, όπου και εδώ τα εθνικά φορολογικά μέτρα ελέγχονται από το Δικαστήριο υπό το πρίσμα των κρατικών ενισχύσεων, επιφέροντας έτσι, σημαντικό πλήγμα στην Ελληνική Κρατική φορολογική κυριαρχία. Για παράδειγμα, το Δικαστήριο δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 107 ΣΛΕΕ μπορεί να ελέγξει φορολογικές διευκολύνσεις²¹⁹, που λαμβάνουν συνήθως μία από τις ακόλουθες μορφές: μείωση της φορολογικής βάσης, μείωση φορολογικών συντελεστών, φορολογικές απαλλαγές,

πρέπει να εξαλειφθούν, και στην περίπτωση κατά την οποία οι διαβουλεύσεις δεν οδηγήσουν στην επιθυμητή εξάλειψη το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο από κοινού με το Συμβούλιο, μετά από πρόταση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, εκδίδει προς το σκοπό αυτό τις αναγκαίες Οδηγίες, αποφασίζοντας σύμφωνα με τη συνήθη νομοθετική διαδικασία., Βλ. σχ. Π. Κανελλόπουλος, ό.π., σ. 567.

²¹⁰ Γρ. Μιχαλίδης, ό.π., σ. 54.

²¹¹ Π. Κανελλόπουλος, ό.π., σ. 524

²¹² Π. Κανελλόπουλος, ό.π., σ. 529

²¹³ Π. Κανελλόπουλος, ό.π., σ. 534

²¹⁴ Π. Κανελλόπουλος, ό.π., σ. 536

²¹⁵ Π. Κανελλόπουλος, ό.π., σ. 539

²¹⁶ Π. Κανελλόπουλος, ό.π., σ. 541.

²¹⁷ Π. Κανελλόπουλος, ό.π., σ. 564.

²¹⁸ Τ. PEDIADITAKI-STAVROPOULOS & PARTNERS, “Tax based schemes and the concept of state Aids”, Athens, June 2nd, 2007, σ. 6. Όπου, αναφέρονται τα κριτήρια για το χαρακτηρισμό μέτρου ως απαγορευόμενης κρατικής ενίσχυσης φορολογικού χαρακτήρα, (βλ και πκ.), επίσης αναφέρεται η Πάγια νομολογία ΔΕΚ: «Ως κρατική ενίσχυση νοείται κάθε μέτρο που απαλλάσσει, μερικώς ή πλήρως τις επιχειρήσεις συγκεκριμένου τομέα από τις οικονομικές επιβαρύνσεις που απορρέουν από την κανονική εφαρμογή του γενικού συστήματος, χωρίς η εν λόγω απαλλαγή να δικαιολογείται από τη φύση ή την οικονομία του συστήματος».(διαθέσιμο σε: <http://www.google.gr/search?client=firefox-a&rls=org.mozilla%3Ael%3Aofficial&channel=s&hl=el&source=hp&biw=&bih=&q=T.+ΠΕΔΙΑΔΙΤΑΚΗ+ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ+ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΣ+ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ+ΕΝΤΟΣ+ΤΗΣ+ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ+ΕΝΩΣΗΣ&btnG=Αναζήτηση+Google>),

²¹⁹ Τ. PEDIADITAKI-STAVROPOULOS & PARTNERS, “Tax based schemes and the concept of state Aids”, Athens, ό.π..

επιταχυνόμενες αποσβέσεις, απαλλασσόμενα αποθεματικά και αναπροσαρμογή φορολογικού χρέους²²⁰, που χορηγούνται από το κράτος σε συγκεκριμένες επιχειρήσεις²²¹.

Ταυτόχρονα, οι ιδιαιτερότητες αυτού του συστήματος ελέγχου όπως ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 108 παρ.3 ΣΛΕΕ²²², διαγράφουν νέους περιορισμούς, επιφυλάσσοντας και νέο πλήγμα στην φορολογική κυριαρχία. Ο έλεγχος των εθνικών φορολογικών μέτρων πραγματοποιείται με ποικίλες (ανωτέρω άρθρα) νομικές βάσεις στον τομέα της άμεσης φορολογίας και η εφαρμογή τους εμφορείται από τη θεμελιώδη αρχή της μη διάκρισης. Η αρχή αυτή εκφράζει επαρκή σεβασμό προς τη φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών, τουλάχιστον σε σχέση με το κριτήριο του εμποδίου²²³.

Αναφορικά με το ζήτημα της φορολογικής κυριαρχίας στο τομέα της άμεσης φορολογίας, αυτή, δεν συναντά όρια μόνο μέσω της αρνητικής εναρμόνισης που επιτυγχάνει η νομολογία του ΔΕΕ στη βάση όλων των παραπάνω άρθρων, αλλά συναντά όρια και από την ανάληψη δράσης, δηλ την θετική εναρμόνιση των θεσμικών οργάνων της Ευρωπαϊκής Ένωσης στη βάση, του άρθρου 115 ΣΛΕΕ.

Πράγματι, μέσω της αρνητικής εναρμόνισης το ΔΕΕ ανέλαβε να καλύψει το κενό της θετικής εναρμόνισης στους άμεσους φόρους, αναπτύσσοντας μακρά νομολογία, ερειδόμενο κυρίως, στα άρθρα 34,45,49,56,63,18,110-111και107 της ΣΛΕΕ, σχετικά με τη φορολογική διάσταση των θεμελιωδών ελευθεριών κυκλοφορίας. Με αυτό τον τρόπο η νομολογία του Δικαστηρίου διαμορφώνει ένα συνεκτικό μοντέλο μη διάκρισης, για την εξέταση των ορίων που θέτουν οι θεμελιώδεις ελευθερίες με φορολογική διάσταση, στην φορολογική κυριαρχία.

Συμπερασματικά, αυτό το οποίο προκύπτει, είναι ότι η αναζήτηση νομικού ερείσματος για τη θεμελίωση της εναρμόνισης φορολογικών ρυθμίσεων άμεσων φορών τόσο από τη θεωρία του Ευρωπαϊκού Δικαίου όσο και από τη νομολογία του ΔΕΚ επιβεβαιώνει την ανάγκη θεσπίσεως κοινών κανόνων εντός ΕΕ και στο τομέα των άμεσων φόρων, οι οποίοι τελικά (και αυτοί) θα μπορούσαν να ορθώσουν «εμπόδια» στην επίτευξη της ενιαίας εσωτερικής αγοράς. Πάντως, παρά τη σημαντική συμβολή των προαναφερομένων διατάξεων(αρνητική εναρμόνιση) των Συνθηκών, για την εξάλειψη των εμποδίων ή των διακρίσεων (κριτήριο της αρχής της μη διάκρισης) ο ρόλος τους είναι καθαρά

²²⁰ Χ. Μαλαματάρης, ό.π., σ. 60-61, ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζουν οι αποφάσεις του ΔΕΚ και της Επιτροπής που περιγράφονται εκεί με τις οποίες χαρακτηρίζονται εθνικά μέτρα ως φορολογική διευκόλυνση αντίθετη με τα άρθρα 107 ΣΛΕΕ.

²²¹ Σύμφωνα με το άρθρο 107 παρ.1 ΣΛΕΕ, όπως έχει ερμηνευθεί από τη νομολογία του Γενικού Δικαστηρίου και του ΔΕΕ και έχει εξειδικευθεί στο πλαίσιο της Ανακοίνωσης της Επιτροπής(σχετικά με την άμεση φορολογία ΕΕ C 384, 10/12/1998), προκειμένου μία κρατική ενίσχυση να εμπίπτει στην απαγόρευση του άρθρου αυτού, θα πρέπει να πληροί σωρευτικά τις εξής προϋποθέσεις: α) χορήγηση πλεονεκτήματος προς ορισμένη επιχείρηση ή κλάδο παραγωγής, β) από το κράτος ή μέσω των εσόδων αυτού, γ) να πρόκειται για μέτρο με επιλεκτικό χαρακτήρα, δ) που οδηγεί σε νόθευση του ανταγωνισμού και έχει επιρροή στο εμπόριο εντός της Ε.Ε.

²²² Συγκεκριμένα, το κράτος υποχρεούται να κοινοποιήσει, πριν τη θέση του σε ισχύ, κάθε φορολογικό μέτρο που θα μπορούσε να νοηθεί ως κρατική ενίσχυση, ενώ ταυτόχρονα, απαγορεύεται να εφαρμόσει τα μέτρα αυτά πριν την έκδοση σχετικής απόφασης της Επιτροπής ή πριν την παρέλευση δύο μηνών από την κοινοποίηση, οπότε τεκμαίρεται σιωπηρή έγκριση του μέτρου ως συμβατού με τις επιταγές της εσωτερικής αγοράς (είναι προφανές ότι αυτή η υποχρέωση a priori κοινοποίησης διαφέρει ποιοτικά από τον έλεγχο των φορολογικών μέτρων από το Δικαστήριο(ΔΕΕ), αφού διενεργείται από όργανο της εκτελεστικής εξουσίας(Επιτροπή)καθώς και το γεγονός ότι πρόκειται για γενικευμένος δηλ. αφορά κάθε μέτρο – πιθανή ενίσχυση. Ωστόσο, η θεμελιωδέστερη διαφορά έγκειται στην προληπτική φύση του ελέγχου, η οποία δεν θέτει απλά όρια στην άσκηση της φορολογικής κυριαρχίας(όπως συμβαίνει με τον έλεγχο του ΔΕΕ) αλλά αμφισβητείται η ίδια η ουσία της: γιατί, βέβαια, κυριαρχία υπό τον όρο προηγούμενης έγκρισης δεν νοείται. Για τις περιπτώσεις όπου η Επιτροπή κίνησε διαδικασία επανεξέτασης, βλ. Ν. Μπάρμπας, Άμεσοι Φόροι & Κοινοτικό Δίκαιο, ό.π., σ.222-227.

²²³ Β. Καραγιάννης, Η κοινοτική παρέμβαση στον τομέα της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων, ΝοΒ 2000, σ. 577-578.

επικουρικός και παρακολουθηματικός, καθώς η βασική διάταξη επί της οποίας εδράζεται έστω και έμμεσα η εναρμόνιση της άμεσης φορολογίας είναι η ρύθμιση του άρθρου 115 της ΣΛΕΕ(πρώην άρθρο 94 της ΣΕΚ).

A.2. Εναρμόνιση άμεσων φόρων κατά το παράγωγο κοινοτικό δίκαιο.

Η πορεία προς ένα ολοκληρωμένο φορολογικό σύστημα των επιχειρήσεων στα πλαίσια της ΕΕ, διακρίνεται και τελικά διαιρείται, για λόγους ιστορικούς αλλά και μεθοδολογικούς ερευνητικούς, σε δύο μεγάλες χρονολογικές περιόδους²²⁴. Σε αυτήν μέχρι το 1990, και σε αυτήν από το 1990 μέχρι σήμερα. Ειδικότερα, κατά τη πρώτη περίοδο η Ευρωπαϊκή Επιτροπή με βάση τις προτάσεις αρχικά της «επιτροπής Neumark»²²⁵ και αργότερα της «επιτροπής Van den Tempel»²²⁶ από τα τέλη της δεκαετίας του 1960 είχε προτείνει στο Συμβούλιο, αλλά χωρίς επιτυχία, μια σειρά οδηγιών²²⁷, για την εναρμόνιση των άμεσων φόρων που αφορούσαν στο φορολογικό καθεστώς που εφαρμόζεται στους ομίλους επιχειρήσεων²²⁸, στις συγχωνεύσεις, αποσχίσεις και εισφορές κεφαλαίου²²⁹, και στην παρακράτηση στην πηγή του φόρου επί των μερισμάτων²³⁰. Όμως όλες αυτές οι προσπάθειες εναρμόνισης της άμεσης φορολογίας, έδωσαν μέχρι το 1990 ισχύοντα αποτελέσματα²³¹. Αντίθετα στη δεύτερη περίοδο που ξεκινά το έτος 1990, το οποίο και αποτελεί σταθμό για την προώθηση της εναρμόνισης των άμεσων φόρων. Ειδικότερα το 1992 είναι η χρονολογία στόχος που έθεσε η Ευρωπαϊκή Επιτροπή για την ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς, που ορίστηκε από την Ενιαία Ευρωπαϊκή Πράξη²³² (ΕΕΠ) του Ιουλίου του 1987, ως μια «περιοχή χωρίς σύνορα»²³³ φέρνοντας και πάλι το ζήτημα στο προσκήνιο, οπότε, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή προώθησε εκ νέου προς έγκριση τις προτάσεις οδηγιών που εκκρεμούσαν επί εικοσαετία, ενώ ανάθεσε σε επιτροπή εμπειρογνομόνων γνωστή και ως «επιτροπή Ruding»²³⁴ να εξετάσει το κατά πόσο οι υπάρχουσες διαφορές στις εθνικές νομοθεσίες σχετικά με τη φορολογία των επιχειρήσεων επηρεάζουν την λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, σε περίπτωση δε καταφατικής απάντησης κατά

²²⁴ Γρ. Μιχαηλίδης, ό.π., σ. 55 επ., Κ. Φινοκαλιώτης, Η εναρμόνιση της φορολογίας εισοδήματος συν., ό.π., σ. 54 επ., του ιδίου, Φορολογικό Δίκαιο, γ' έκδοση, ό.π., σ.158-233, Ν. Σκλιά, ό.π., σ.80 επ.

²²⁵ The EEC Reports on Tax Harmonization(Amsterdam, International Bureau of fiscal Documentatio), 1963, σ. 122-123,139, Κ. Φινοκαλιώτης, Η εναρμόνιση της φορολογίας εισοδήματος συνδεδεμένων επιχειρήσεων στα πλαίσια της ενιαίας αγοράς, ό.π., σ. 54 επ.

²²⁶ Κ. Φινοκαλιώτης, Η εναρμόνιση της φορολογίας εισοδήματος συνδ., ό.π., σ. 55.

²²⁷ Β. Κουγέας/Ε. Μπάλτα, Ευρωπαϊκό Φορολογικό Δίκαιο, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, 2009, σ. 56.

²²⁸ ΕΕ C 39, 22.3.1969, σ. 4.

²²⁹ ΕΕ C 39, 22.3.1969, σ. 1.

²³⁰ ΕΕ C 253, 5.11.1975, σ. 2.

²³¹ Το έτος 1976, Ευρωπαϊκή Επιτροπή, με βάση Ψήφισμα του Συμβουλίου της 10.2.1975(ΕΕ C 35της 14.2.1975), υπέβαλε Πρόταση Οδηγίας, η οποία στη συνέχεια εγκρίθηκε από το Συμβούλιο, το οποίο εξέδωσε την Οδηγία 77/799/ΕΟΚ(ΕΕ L 336, της 27.12.1977), βλ.σχ., Ν. Σκλιά, ό.π., σ. 105 επ.

²³² η Επιτροπή, επεξεργάστηκε πρόγραμμα για την ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς, το οποίο εγκρίθηκε από Συμβούλιο στις 29.3.1985. Τούτο οδήγησε στην έκδοση της Λευκής Βίβλου που εγκρίθηκε στην συνδιάσκεψη κορυφής του Μιλάνου τον Ιούνιο του 1985(COM 85 310), η οποία περιλαμβάνει νομοθετικές προτάσεις για την άρση των φραγμών και την ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς. Η Λευκή Βίβλος αποτελεί την πηγή της Ενιαίας Ευρωπαϊκής Πράξης(ΕΕΠ).

²³³ Ν. Σκλιά, ό.π., σ. 24.

²³⁴ Το βασικό συμπέρασμα της επιτροπής ήταν ότι οι διαφορές που υπάρχουν στις νομοθεσίες των κ-μ στο αντικείμενο αυτό, είναι πηγές διπλής φορολογίας, ενώ συγχρόνως επηρεάζουν τις αποφάσεις των επιχειρήσεων σε σχέση με τον τόπο εγκατάστασής τους, προξενώντας έτσι στρεβλώσεις στον ανταγωνισμό, και ως εκ τούτου είναι αναγκαία η κοινοτική δράση, βλ εντελώς ενδεικτικά, Κ. Φινοκαλιώτης, η εναρμόνιση..., ό.π., σ. 57, Ν. Μπάμπας, Άμεσοι Φόροι και Κοιν..., ό.π., σ. 230.

πόσο είναι αναγκαία η κοινοτική δράση²³⁵ ή τα προβλήματα θα αφευθούν να εξαλειφθούν μέσω του μηχανισμού της αγοράς.

Τελικά υιοθετήθηκε ένα πολύ περιορισμένο²³⁶ πλαίσιο ρυθμίσεων, του παράγωγου ενωσιακού δικαίου οι οποίες, έχουν συγκεκριμένες νομοτεχνικές μορφές, όπως οι Οδηγίες, οι Προτάσεις Οδηγιών, οι Ανακοινώσεις της Επιτροπής, προς το Συμβούλιο, οι Συστάσεις της Επιτροπής, οι Συμβάσεις και τα Ψηφίσματα του Συμβουλίου. Έτσι, ευθύς αμέσως, ενόψει και του χαρακτήρα της συγκεκριμένης εργασίας, γίνεται προσπάθεια, συνοπτικής παρουσίασης των κειμένων αυτών, δηλ, τόσο των Οδηγιών και της Σύμβασης Διαιτησίας που αποτελούν τις κύριες πηγές παράγωγου δικαίου για την άμεση φορολογίας καθώς των άλλων κοινοτικών πρωτοβουλιών, στο τομέα της άμεσης φορολογίας, οι οποίες στερούνται καταρχήν δεσμευτικότητας(soft law κείμενα) όχι όμως και σημασίας καθώς και αυτά συμβάλουν περαιτέρω προς την κατεύθυνση της προσέγγισης- «εναρμόνισης» των νομοθεσιών στο τομέα αυτό.

α. Πράξεις του παράγωγου ενωσιακού δικαίου που αποσκοπούν στην άρση των φορολογικών εμποδίων κατά τη διασυνοριακή συνεργασία των επιχειρήσεων διαφορετικών κρατών-μελών.

α. Οδηγία 90/434/ΕΟΚ του Συμβουλίου, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς για τις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών²³⁷

Όπως είναι εύλογο, η ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς προϋποθέτει την ενθάρρυνση των συγχωνεύσεων, των διασπάσεων κλπ των επιχειρήσεων στα πλαίσια της ΕΕ μέσω και ενός ενιαίου και ευνοϊκού φορολογικού περιβάλλοντος, που θα παρέχει σοβαρά φορολογικά κίνητρα για την διασύνδεση αυτού του είδους μεταξύ των επιχειρήσεων²³⁸. Η συγκεκριμένη Οδηγία²³⁹, όπως ορίζει το άρθρο 1, αφορά όλες τις περιπτώσεις «συγχώνευσης, διάσπασης, εισφορών ενεργητικού και ανταλλαγής μετοχών μεταξύ εταιρειών δύο ή περισσότερων κρατών», και εντάσσεται σε μια δέσμη μέτρων, τα οποία ενέκρινε το Συμβούλιο την 23^η Ιουλίου 1990 μετά από πρόταση της Επιτροπής, με βασική επιδίωξη, την αντιμετώπιση των φορολογικών εμποδίων στη διασυνοριακή συνεργασία των κοινοτικών επιχειρήσεων, μέσω της καθιέρωσης ενός εναρμονισμένου, κατά το δυνατόν, συστήματος φορολόγησης των πράξεων μετασχηματισμού των επιχειρήσεων και σύνδεσης μεταξύ τους, οι οποίες έχουν την έδρα τους σε διαφορετικά κράτη μέλη της ΕΕ. Στα πλαίσια αυτά η Οδηγία έχει σκοπό την εξομίωση της φορολογικής μεταχείρισης των πράξεων αναδιάρθρωσης των κεφαλαιουχικών εταιρειών τόσο σε εθνικό όσο και σε

²³⁵ Η μελέτη εξετάζει επίσης γενικότερα διορθωτικά μέτρα με στόχο να περιοριστούν στο ελάχιστο ή να εξαλειφθούν τα εμπόδια με ένα γενικότερο τρόπο και αναλύει ορισμένες σφαιρικές προσεγγίσεις που έχουν παρουσιασθεί στην Επιτροπή, όπως για παράδειγμα η Φορολογία του Κράτους Εγκατάστασης (Home State Taxation, HST), η Κοινή Φορολογική Βάση (Common Consolidated Base Taxation, CCBT), ο Ευρωπαϊκός Φόρος Εισοδήματος Εταιριών (European Union Company Income Tax, EUCIT), και η Υποχρεωτική Ενιαία Βάση Φορολογίας (Compulsory Harmonized Tax Base). Όλες αποσκοπούν στην αντιμετώπιση των διαφόρων φορολογικών εμποδίων μέσω της παροχής στις πολυεθνικές εταιρίες μίας κοινής ενοποιημένης φορολογικής βάσης για τις δραστηριότητές τους σε επίπεδο ΕΕ, βλ. σχετική ανάλυση, Joan Martens Weiner (2002), "Formulary apportionment and the future of company taxation in the European Union", CESifo Forum 1.

²³⁶ Οι Οδηγίες που έχουν μέχρι τώρα υιοθετηθεί περισσότερο στοχεύουν στην αντιμετώπιση μεμονωμένων προβλημάτων διπλής φορολογίας και φορολογικού ανταγωνισμού, βλ. σχ., Χ. Μαλαματάρης ό.π., σ. 97.

²³⁷ Επίσημη Εφημερίδα αριθ. L 225 της 20/08/1990 σ. 0001-0005, βλ. σχ., Β. Κουγέας/Ε. Μπάλτα, Ευρωπαϊκό Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σ. 63 επ.

²³⁸ Γρ. Μιχαηλίδης, ό.π., σ. 61, καθώς και την εκεί υποσ.129

διακρατικό(ενωσιακό) επίπεδο, έτσι προέβλεψε τη μη επιβολή φόρου εισοδήματος στις υπεραξίες²⁴⁰(αφανή αποθεματικά), που προκύπτουν κατά τη διενέργεια των πράξεων αυτών (συγχωνεύσεις, διασπάσεις, ανταλλαγές μετοχών), όταν οι πράξεις αυτές διενεργούνται μεταξύ κεφαλαιουχικών επιχειρήσεων διαφορετικών κρατών μελών. Ουσιαστικά προέβλεψε την αναβολή της φορολόγησης των υπεραξιών αυτών, μέχρις ότου αυτές πραγματοποιηθούν, δηλαδή μέχρι τη μεταβίβαση των εισφερόμενων στοιχείων από την λήπτρια αυτών εταιρία στην ελεύθερη κεφαλαιαγορά, οπότε παύουν να ανήκουν στη μόνιμη εγκατάσταση της λήπτριας εταιρίας στο κράτος της εισφέρουσας εταιρίας και τότε φορολογούνται, με άλλες λέξεις το κράτος μέλος της εισφέρουσας εταιρίας διατηρεί το δικαίωμα (χωρίς ρητή διατύπωση) να φορολογήσει την παραπάνω υπεραξία όταν η υπεραξία αυτή θα έχει πραγματοποιηθεί, με την μεταβίβαση των εισφερόμενων στοιχείων από την λήπτρια εταιρία στην ελεύθερη κεφαλαιαγορά, εξασφαλίζοντας με τον τρόπο αυτό τα δημοσιονομικά έσοδα του κράτους της εισφέρουσας εταιρείας²⁴¹.

Μέσω της Οδηγίας αυτής επιδιώκεται να ανατραπεί μια στρεβλή κατάσταση η οποία είχε παγιωθεί, και την είχαν υιοθετήσει τα κράτη μέλη κατά την άσκηση της αναπτυξιακής τους πολιτικής με στόχο τη δημιουργία μεγάλων ανταγωνιστικών οικονομικών μονάδων, με αποτέλεσμα να μην φορολογούσαν τις πράξεις αυτές (διασπάσεις, συγχωνεύσεις κλπ), που είχαν την φορολογική τους κατοικία στο ίδιο κράτος μέλος. Αντιθέτως, φορολογούσαν τις αντίστοιχες πράξεις όταν πραγματοποιούνταν μεταξύ επιχειρήσεων διαφορετικών κρατών μελών, έχοντας σαν συνέπεια, η διασυνοριακή συνεργασία των επιχειρήσεων αυτών να μειονεκτεί, όσον αφορά την φορολογική τους μεταχείριση, σε σχέση με την αντίστοιχη συνεργασία επιχειρήσεων του ίδιου κράτους.

Στη συνέχεια στο άρθρο 2 της Οδηγίας συγκεκριμενοποιείται το εννοιολογικό περιεχόμενο των εννοιών που αποτελούν το αντικείμενο ρύθμισής της. Ειδικότερα, η έννοια της συγχώνευσης συνιστά την πράξη, κατά την οποία μία ή περισσότερες εταιρίες μεταβιβάζουν το σύνολο των περιουσιακών τους στοιχείων (επέρχεται η λύση της εξαφανιζόμενης εταιρείας χωρίς την εκκαθάρισή της) σε άλλη προϋπάρχουσα εταιρεία ή σε νέα εταιρεία, έναντι παροχής στους εταίρους των παραστατικών τίτλων του εταιρικού κεφαλαίου της άλλης εταιρείας ή σε εταιρεία που κατέχει το σύνολο των παραστατικών του εταιρικού κεφαλαίου. Αναφορικά, με την έννοια διάσπαση, συνίσταται στη πράξη κατά την οποία μια εταιρεία μεταβιβάζει το σύνολο των περιουσιακών της στοιχείων σε δύο ή περισσότερες προϋπάρχουσες ή νέες εταιρείες, έναντι αναλογικής διανομής στους εταίρους της τίτλων παραστατικών του εταιρικού κεφαλαίου των ληπτριών εταιριών. Όσον αφορά την έννοια εισφορά ενεργητικού, εννοεί, την πράξη κατά την οποία μία εταιρεία, χωρίς να λυθεί, εισφέρει το σύνολο ή μέρος της δραστηριότητάς της σε μία άλλη εταιρία έναντι παραδόσεως τίτλων παραστατικών του εταιρικού κεφαλαίου της λήπτριας εταιρείας. Σχετικά με την έννοια ανταλλαγή μετοχών, συνίσταται στη πράξη κατά την οποία μία εταιρία αποκτά συμμετοχή στο κεφάλαιο άλλης εταιρίας, με την απόκτηση, από τους εταίρους της πρώτης, παραστατικών τίτλων του εταιρικού κεφαλαίου της δεύτερης. Τέλος, η εισφέρουσα εταιρία αποτελεί την εταιρία που μεταβιβάζει σε άλλη ή σε άλλες μέρος ή το σύνολο των περιουσιακών της στοιχείων και η έννοια λήπτρια εταιρία αποτελεί την εταιρία που δέχεται μέρος ή το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων άλλης εταιρίας.

²³⁹ Η Οδηγία τέθηκε σε ισχύ σε εθνικό επίπεδο με το ν. 2578/98(Φ.Ε.Κ. 30/Α'/17.2.1998).

²⁴⁰ Για την έννοια της υπεραξίας βλ., Ν. Μπάρμπα, ό.π., σ. 238.

Στο άρθρο 3 προσδιορίζεται το εννοιολογικό περιεχόμενο του όρου εταιρία κράτους μέλους²⁴², όπου η διάταξη παραπέμπει σε προσαρτώμενο παράρτημα που περιέχει πίνακα μορφών εταιριών για κάθε χώρα που καλύπτει τη ρύθμισή της και εξειδικεύει συμπληρωματικά το είδος του φόρου που υπόκειται η εταιρεία σε κάθε κράτος μέλος.

Επιπλέον, με τις ρυθμίσεις που περιέχουν τα άρθρα 4 μέχρι και 10 τα οποία προβλέπουν συγκεκριμένους κανόνες που ισχύουν στις ανωτέρω πράξεις αναδιάρθρωσης (συγχωνεύσεις, διασπάσεις κλπ), επιδιώκεται η εξάλειψη κάθε φορολογικού κόστους που προκύπτει από τις συγχωνεύσεις, διασφαλίζονται τα μελλοντικά δικαιώματα του κράτους μέλους στο οποίο βρίσκεται η εταιρεία που συγχωνεύθηκε, επιτρέπεται η μεταφορά ζημιών από την εταιρία που συγχωνεύεται σε αυτήν που συγχωνεύει και αποτρέπεται η επιβολή φόρων κεφαλαίων στα κέρδη που προκύπτουν από τη διαφορά μεταξύ της πραγματικής αξίας των εισφερομένων στοιχείων του ενεργητικού της εταιρίας και της αξίας τους που αναγράφεται στον ισολογισμό.

Στις τελικές διατάξεις της Οδηγίας(αρθ.11) προβλέπονται οι προϋποθέσεις²⁴³ υπό τις οποίες ένα κράτος μέλος μπορεί να αρνηθεί την εφαρμογή μέρους ή του συνόλου των προαναφερόμενων διατάξεων της, με κύριο σκοπό την πρόληψη ή την πάταξη της φοροαπάτης και φοροδιαφυγής στο βαθμό που αυτές τις διατάξεις καταστρατηγούν στην εφαρμογή τους οι εταιρείες. Προκειμένου τα κράτη μέλη να αποτρέψουν το ενδεχόμενο καταστρατήγησης των ρυθμίσεων της Οδηγίας με τη μέθοδο λογιστικών τεχνασμάτων, που θα είχαν σαν συνέπεια την φοροδιαφυγή και την φοροδιαφυγή, η Οδηγία περιέχει σχετική ρήτρα που απαγορεύει την καταχρηστική προσφυγή των συνεργαζόμενων εταιριών στις πράξεις διασυννοριακής αναδιάρθρωσης.

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει η ερμηνευτική προσέγγιση του ΔΕΚ²⁴⁴ που απάντησε θετικά στην επίλυση του γενικότερου νομικού ζητήματος ως προς την αρμοδιότητα του να κρίνει και να ρυθμίζει μια εθνική-εσωτερική έννομη σχέση, με βάση διατάξεις του Κοινοτικού Δικαίου και όχι με βάση διατάξεις του εθνικού δικαίου του κράτους μέλους, όταν κρίνει ότι έτσι προάγεται καλύτερα το κοινοτικό συμφέρον για ομοιόμορφη ερμηνεία των διατάξεων ή των εννοιών που συμπίπτουν με διατάξεις ή έννοιες του Κοινοτικού δικαίου²⁴⁵. Ειδικότερα, έκανε δεκτό ότι από τη στιγμή που το κράτος μέλος, στην συγκεκριμένη περίπτωση η Ολλανδία, ενσωματώνει τη συγκεκριμένη Οδηγία στο εθνικό του δίκαιο θα πρέπει να την εφαρμόζει και στις περιπτώσεις των μετασχηματισμών των εταιριών με έδρα εντός του εθνικού της χώρου.

Στην Ελλάδα, η Οδηγία ενσωματώθηκε (υπό τον φόβο της καταδικαστικής απόφασης του ΔΕΚ²⁴⁶) αρκετά καθυστερημένα την 17.2.1998 με το ν.2578/98 (ΦΕΚ Α'30/ 17.2.1998).

Τέλος η βασικότερη αιτία που συνετέλεσε ώστε να μην είναι ικανοποιητικά τα αποτελέσματα της εφαρμογής της Οδηγίας στις πράξεις αναδιάρθρωσης (συγχωνεύσεις, διασπάσεις) των επιχειρήσεων σε ενωσιακό/κοινοτικό επίπεδο, αποτέλεσε το γεγονός ότι πολλά κράτη μέλη έδωσαν διαφορετικές ερμηνείες στις ρυθμίσεις της Οδηγίας κατά την διαδικασία ενσωμάτωσης στην εθνική τους έννομη τάξη,

²⁴¹ Ν. Μπάρμπας, ό.π., σ. 239.

²⁴² Για την έννοια «εταιρεία κράτους μέλους»βλ., Β.Κουγέας/Ε. Μπάλτα, Ευρωπαϊκό Φορ., ό.π., σ. 66.

²⁴³ Β. Κουγέας/Ε. Μπάλτα, Ευρωπαϊκό Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σ. 69.

²⁴⁴ ΔΕΚ C-28/95 Υποθ. Leur Bloem, της 17.7.1997, Συλλ 1997, σ. 4161.

²⁴⁵ Ν. Μπάρμπας, ό.π., σ. 240 επ.

γεγονός που οφείλεται στη απουσία ρητών και σαφών ρυθμίσεων από την Οδηγία για τα βασικά σημεία του πεδίου εφαρμογής της²⁴⁷.

Περαιτέρω, καθόσον οι επιχειρήσεις, παρά την ύπαρξη της Οδηγίας συγχωνεύσεων (90/434/ΕΟΚ) εξακολούθησαν να υφίστανται υψηλές φορολογικές δαπάνες και διπλή φορολόγηση σε διεθνές επίπεδο, όταν πραγματοποιούσαν αναδιάρθρωσεις μεταξύ επιχειρήσεων διαφορετικών κρατών οδήγησε την Επιτροπή να εγκρίνει (1993) πρόταση, η οποία στη συνέχεια αποσύρθηκε, που τροποποιούσε την οδηγία συγχωνεύσεων. Αυτή η πρόταση περιελάμβανε δύο τροποποιήσεις: πρώτον, διέκρινε την εφαρμογή της οδηγίας σε όλες τις επιχειρήσεις που εδρεύουν και υπόκεινται σε φόρο επιχειρήσεων σε κράτος μέλος, ανεξάρτητα από τη νομική τους μορφή και, δεύτερον, η έννοια της “συμμετοχής” που προβλέπεται στο άρθρο 7 παρ.2 της Οδηγίας καθίσταται σύμφωνη με την ίδια έννοια στην οδηγία “μητρικών-θυγατρικών”. Όμως, η ύπαρξη διαφοροποιήσεων στην εμπορική νομοθεσία που διέπει τα εταιρικά σχήματα των νομικών οντοτήτων δεν επέτρεψε την υιοθέτηση της πρότασης του 1993, και έτσι το Συμβούλιο στις 17.10.2003 εξέδωσε νέα πρόταση οδηγίας²⁴⁸, η οποία αντικατέστησε την πρόταση του 1993 που απέσυρε η επιτροπή. Η νέα αυτή πρόταση ψηφίστηκε από το Συμβούλιο με την **Οδηγία 2005/19/ΕΚ του Συμβουλίου, της 17^{ης} Φεβρουαρίου 2005, για την τροποποίηση της Οδηγίας 90/434/ΕΟΚ σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς για τις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών**²⁴⁹.

Η Οδηγία 2005/19/ΕΚ τροποποίησε²⁵⁰ την βασική Οδηγία 90/434/ΕΟΚ (συγχωνεύσεις, διασπάσεις) επιφέροντας καθοριστικές επεμβάσεις στην κατεύθυνση της προσέγγισης των νομοθεσιών στο τομέα της άμεσης φορολογίας. Σκοπός της νέας Οδηγίας είναι να επικαιροποιηθεί-αποσαφηνιστεί και να διευρυνθεί το πεδίο εφαρμογής της Οδηγίας 90/434/ΕΟΚ, με απώτερο τελικό σκοπό την εξάλειψη των διαφόρων φορολογικών εμποδίων στη διασυνοριακή οικονομική δραστηριότητα στην εσωτερική αγορά. Η πρόταση αυτή αφορά θέματα παρόμοια με εκείνα που περιλαμβάνονταν στην πρόταση του 1993 και προσθέτει κάποιες διατάξεις που ρυθμίζουν νέα ζητήματα²⁵¹. Ειδικότερα, διέκρινε το κύκλο των εταιριών, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της βασικής οδηγίας²⁵², πρόσθεσε μία ακόμη πράξη αναδιάρθρωσης(μετασχηματισμού), ήτοι την πράξη της μερικής διάσπασης²⁵³, επίσης, τροποποίησε τη

²⁴⁶ ΔΕΚ C-8/97, της 19.2.1998, Επιτροπή κατά Ελλάδας, Συλλ.1998, σ.Ι-823.

²⁴⁷ Για την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων μεταφοράς της Οδηγίας στις εσωτερικές έννομες τάξεις, βλ. σχ., Ν. Μπάρμπας, ό.π., σ. 245 επ.

²⁴⁸ Βλ. Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου της 17.2.2003 που τροποποιεί την οδηγία 90/434/ΕΟΚ της 23.7.1990 σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς για τις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών, COM(2003) 613 της 21/04/2004, η οποία ψηφίστηκε ως Οδηγία 2005/19/ΕΚ, και επίσης για Κοινό φορολογικό καθεστώς: συγχωνεύσεις, διασπάσεις και εισφορές ενεργητικού, διαθέσιμο στο internet, στον διαδικτυακό τόπο: <http://europa.eu.int/scadplus/leg/el/lvb/l26039.htm>.

²⁴⁹ Επίσημη Εφημερίδα αριθ. L 058 της 04/03/2005 σ. 0019-0027, βλ. σχ. Β. Κουγέας/Ε. Μπάλτα, Ευρωπαϊκό Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σ.71 επ.

²⁵⁰ Ν. Μπάρμπας, Εξελιζείς στην εναρμόνιση της κοινοτικής φορολογικής νομοθεσίας, ΔΕΕ 2006, σ.863 επ.

²⁵¹ Για μια συνοπτική παρουσίαση των αλλαγών που εισάγει η νέα πρόταση οδηγίας βλ. σχ. στο internet, διαθέσιμη στον διαδικτυακό τόπο: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/mergers_directive/index_en.pdf.

²⁵² Έτσι εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας η ευρωπαϊκή εταιρεία, η ευρωπαϊκή συνεταιριστική εταιρεία καθώς επίσης και όλες οι εμπορικές, είτε κεφαλαιουχικές, είτε προσωπικές ή μικτές που έχουν περιλάβει τα κ-μ στον πίνακα των εταιριών, βλ. σχ. Β.Κουγέας/Ε.Μπάλτα, Ευρωπαϊκό..., ό.π., σ. 81 επ.

²⁵³ Για την έννοια της μερικής διάσπασης ή απόσχισης είναι η πράξη κατά την οποία η εταιρία μεταβιβάζει, χωρίς να διαλυθεί, μέρος των περιουσιακών της στοιχείων, που αποτελούν έναν ή περισσότερους κλάδους δραστηριότητας σε μια ή περισσότερες προϋπάρχουσες ή νέες εταιρίες. βλ. σχ. Β. Κουγέας/Ε. Μπάλτα, Ευρωπαϊκό Φορολογικό δίκαιο, ό.π., σ. 75.

ρύθμιση αναφορικά με την ανταλλαγή μετοχών²⁵⁴, και επέκτεινε υπό προϋποθέσεις²⁵⁵, το πλεονέκτημα που προέβλεπε η αρχική Οδηγία αναφορικά με τη μη φορολόγηση των υπεραξιών που προκύπτουν από τη διενέργεια πράξεων μετασχηματισμού και στις αντίστοιχες υπεραξίες, που προκύπτουν από τη διενέργεια της πράξης(νέας) της «μερικής διάσπασης», η οποία υιοθετήθηκε από την τροποποιητική αυτή Οδηγία.

Έτσι οι κυριότερες τροποποιήσεις, τις οποίες επιφέρει η νεότερη Οδηγία είναι:

- i. Επικαιροποιεί τον κατάλογο των εταιριών στις οποίες εφαρμόζεται η οδηγία, επεκτείνοντας έτσι το πεδίο εφαρμογής της και κατ' επέκταση τα ευεργετήματά του σε διαφορετικές μορφές οικονομικής οργάνωσης προκειμένου να καλυφθούν και νέες νομικές οντότητες, περιλαμβάνοντας, την Ευρωπαϊκή Εταιρία(SE)²⁵⁶ την Ευρωπαϊκή Συνεταιριστική Εταιρία(SCE)²⁵⁷, καθώς επίσης και συνεταιρισμοί, αμοιβαίες εταιρίες²⁵⁸, εταιρίες χωρίς μετοχικό κεφάλαιο, ταμειυτήρια, ταμεία και ενώσεις με εμπορική δραστηριότητα.
- ii. Για μερικές από τις νέες οντότητες που προτείνεται να προστεθούν στον κατάλογο υφίσταται ένα ιδιαίτερο τεχνικό πρόβλημα, συγκεκριμένα υπάρχουν εταιρίες που υπόκεινται στο φόρο επιχειρήσεων στο κράτος μέλος όπου έχουν την πραγματική τους έδρα, αλλά θεωρούνται ως φορολογικά διαφανείς, δηλαδή ελέγξιμες, σε διαφορετικό κράτος μέλος. Το τελευταίο κράτος αποδίδει το εισόδημα της εταιρίας στον κάτοικό του που έχει συμφέροντα στην εταιρία και το φορολογεί αναλόγως. Με την πρόταση οδηγίας προτείνεται εάν ένα διαφορετικό κράτος μέλος θεωρεί την εταιρία ως φορολογικά διαφανή, το εν λόγω αυτό κράτος δεν θα φορολογεί τους κατοικούντες σε αυτό φορολογούμενους εταίρους στη συγκεκριμένη εταιρία κατά τις συναλλαγές που καλύπτονται από την οδηγία. Αυτοί οι φορολογούμενοι είναι δυνατό να φορολογούνται επ' ευκαιρία μεταγενέστερης εκχώρησης των μεταβιβαζόμενων στοιχείων ενεργητικού.
- iii. Προστίθεται στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας μια νέα μορφή συναλλαγών, γνωστή ως απόσχιση²⁵⁹, στην οποία θα εφαρμόζεται το καθεστώς φορολογικής αναβολής.
- iv. Προβλέπει τη μείωση του ελάχιστου ποσοστού συμμετοχής, το οποίο απαιτείται για την χορήγηση απαλλαγής από τη φορολόγηση της υπεραξίας, από 25% σε 10%, κατ' αντιστοιχία της Οδηγίας για το φορολογικό καθεστώς των «μητρικών-θυγατρικών»(90/435/ΕΟΚ).

²⁵⁴ Για τη πράξη «ανταλλαγή μετοχών», βλ σχ., Β. Κουγέας/Ε.Μπάλα, Ευρωπαϊκό Φορ., ό.π., σ. 75, Ν. Μπάρμπας, Εξελίξεις στην εναρμόνιση της κοινοτικής φορολογικής νομοθεσίας, ΔΕΕ 2006, σ. 866.

²⁵⁵ Οι προϋποθέσεις: Τα στοιχεία της μεταβιβαζόμενης εταιρικής περιουσίας θα παραμείνουν ως μόνιμη εγκατάσταση της λήπτριας εταιρείας στο κράτος της εισφέρουσας εταιρείας και θα συμβάλλουν στη διαμόρφωση των κερδών και ζημιών, που λαμβάνονται υπόψη για φορολογικούς σκοπούς και δεν θα μεταβιβασθούν, επίσης, η λήπτρια εταιρεία θα υπολογίζει τις νέες αποσβέσεις και τα κέρδη ή τις ζημιές σχετικά με τα μεταβιβαζόμενα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού σύμφωνα με τους ίδιους κανόνες, που θα εφάρμοζε η εισφέρουσα εταιρεία στην περίπτωση που δεν είχε γίνει μερική διάσπαση, βλ αναλυτικά, Β. Κουγέας/Ε. Μπάλα, Ευρωπαϊκό Φορολ., ό.π., σ. 76.

²⁵⁶ Βλ σχ., Κανονισμό 2157/2001 του Συμβουλίου της 8.10.2001 περί του καταστατικού της ευρωπαϊκής εταιρίας και Οδηγία 2001/86/ΕΚ του Συμβουλίου της 8/10/2001 για τη συμπλήρωση του καταστατικού της ευρ. Εταιρίας, ΕΕ L 294 της 10/11/2001(η SE είναι δημόσια εταιρία περιορισμένης ευθύνης με ευρωπαϊκή διάσταση).

²⁵⁷ Βλ σχ., Κανονισμό 1435/2003 του Συμβουλίου της 22.7.2003 περί του καταστατικού της ευρωπαϊκής συνεταιριστικής εταιρίας και Οδηγία 2003/72/ΕΚ του Συμβουλίου της 22.7.2003 για τη συμπλήρωση του καταστατικού του ευρ. συνεταιρισμού, ΕΕ L 207 της 18/08/2003(SCE είναι συνεταιρισμός με ευρωπαϊκή διάσταση).

²⁵⁸ Στις Αμοιβαίες Εταιρίες συμμετέχουν συνήθως πρόσωπα που συγκεντρώνουν τα κοινά συμφέροντα τους για να λάβουν, σε αντάλλαγμα υπηρεσίες.

²⁵⁹ Η απόσχιση, αποτελεί ειδικό τύπο διάσπασης- μερική διάσπαση, βλ και ανωτέρω.

v. Διευκρινίζει ότι το καθεστώς αναβολής της φορολόγησης που προβλέπει η οδηγία μπορεί να εφαρμοστεί και στην περίπτωση που η εταιρία αποφασίζει να μετατρέψει το υποκατάστημά της στην αλλοδαπή σε θυγατρική.

vi. Η τροποποιητική οδηγία διασφαλίζει ότι η μεταφορά της κεντρικής έδρας μιας ευρωπαϊκής εταιρίας ή μιας ευρωπαϊκής συνεταιριστικής εταιρίας από το ένα κράτος μέλος στο άλλο δεν οδηγεί άμεσα στην φορολόγηση των υπεραξιών.

vii. Περαιτέρω, διευκρινίζει ότι τα ευεργετήματα της οδηγίας καλύπτουν και την ανταλλαγή μετοχών, όταν η πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου της αποκτώσας εταιρίας αποκτάται από εταίρους που δεν αποτελούν φορολογούμενους κατοίκους κράτους μέλους της Ένωσης. Έτσι παρέχεται η δυνατότητα και σε ομίλους εταιριών που δεν περιλαμβάνουν αποκλειστικά εταιρίες της ευρωπαϊκής ένωσης, να αναλαμβάνουν πράξεις αναδιάρθρωσης, ενώ τα ευρωπαϊκά τμήματά τους θα απολαύουν φορολογικής αναβολής επί των προκύπτουσών υπεραξιών, και

viii. Η αποκτώσα εταιρία στο πλαίσιο ανταλλαγής μετοχών αποδίδει στους λαμβανόμενους τίτλους την πραγματική αξία των τίτλων που παρέχονται στους εταίρους της αποκτώμενης εταιρίας.

Η τροποποιητική Οδηγία 2005/19/EK, ενσωματώθηκε στο ελληνικό δίκαιο με το ν. 3517/2006 ενώ αξίζει να επισημανθεί ότι, εφόσον το κράτος εκτιμήσει ότι μια πράξη μερικής διάσπασης ή μεταφοράς της καταστατικής έδρας της Ευρωπαϊκής Εταιρείας, έχει ως κύριο σκοπό την φοροαποφυγή και φοροδιαφυγή, μπορεί να αρνηθεί την παραχώρηση του πλεονεκτήματος της μη φορολόγησης των κερδών και υπεραξιών.

b. Οδηγία 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών²⁶⁰

Η Οδηγία «μητρικές – θυγατρικές» εφαρμόζεται στις διανομές των κερδών (μερισμάτων) που πραγματοποιούνται μεταξύ συνδεδεμένων κεφαλαιουχικών εταιριών διαφορετικών κρατών μελών, έχοντας ως βασική επιδίωξη οι σχέσεις μεταξύ μητρικών και θυγατρικών εταιριών διαφορετικών κρατών μελών, να μην αντιμετωπίζονται δυσμενέστερα από άποψη φορολογίας, αλλά ανάλογα με τις αντίστοιχες σχέσεις των μητρικών και θυγατρικών εταιριών εντός του ίδιου κράτους μέλους, δηλαδή στόχευε στην εξάλειψη του φαινομένου της διπλής²⁶¹ ή ακόμη και πολλαπλής διεθνούς οικονομικής φορολογίας, που ήταν δυνατόν να υποστούν τα διανεμόμενα κέρδη από τις θυγατρικές εταιρίες ενός κράτους μέλους προς τις αντίστοιχες μητρικές άλλου κράτους μέλους, πριν την ενσωμάτωση των διατάξεων της οδηγίας μητρικές – θυγατρικές στην εσωτερική έννομη τάξη εκάστου κράτους μέλους.

Εξάλλου, στο σύγχρονο και ανταγωνιστικό περιβάλλον της παγκοσμιοποίησης οι συγχωνεύσεις και οι απορροφήσεις, η ελεύθερη εγκατάσταση και λειτουργία επιχειρήσεων είναι μία πολύ σημαντική

²⁶⁰ Επίσημη Εφημερίδα αριθ. L 225 της 20/8/1990 σ. 0006 – 0009, βλ. σχ., Β. Κουγέας/Ε. Μπάλτα, Ευρωπαϊκό Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σ. 88 επ.

²⁶¹ Η απαλλαγή από την παρακράτηση φόρου στην πηγή κατά την καταβολή των κερδών από τη θυγατρική στη μητρική, που είναι και το κύριο νόημα της οδηγίας, έχει ως στόχο να λύσει το πρόβλημα της διπλής φορολόγησης (βλ. σχ. ανωτέρω) και της δυσχέρειας που αντιμετώπιζαν στην κερδοφορία τους οι μητρικές εταιρίες και όσες εταιρίες ήθελαν να επενδύσουν αγοράζοντας συμμετοχές πάνω από 25%.

παράμετρος για την τόνωση της επιχειρηματικότητας, των επενδύσεων και της ανάπτυξης, δημιουργώντας ομίλους επιχειρήσεων ή με οποιονδήποτε άλλο νομικό και οικονομικό τρόπο συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Είναι μάλιστα η κύρια μορφή επιχειρηματικής δράσης τόσο σε ενωσιακό, όσο και σε διεθνές επίπεδο²⁶². Οι όμιλοι επιχειρήσεων παίζουν πολύ σημαντικό ρόλο στην ευρωπαϊκή οικονομία και στόχος είναι να αναπτυχθούν σε ένα προσαρμοσμένο φορολογικό περιβάλλον χωρίς στρεβλώσεις ανταγωνισμού στην κίνηση των κεφαλαίων και να προχωρήσουν σε παγκόσμιο επίπεδο. Η Οδηγία 90/435/ΕΟΚ, εφαρμόζεται στις διανομές κερδών που πραγματοποιούνται από και προς τις θυγατρικές των εταιριών που εδρεύουν στα κράτη μέλη. Δηλαδή, όταν μία μητρική εταιρία, συμμετέχει στη θυγατρική της, και λάβει διανεμηθέντα κέρδη, το κράτος μέλος της ΕΕ της μητρικής εταιρίας πρέπει είτε να μην φορολογήσει τα κέρδη αυτά είτε να τα φορολογήσει επιτρέποντας όμως παράλληλα στη μητρική εταιρία να εκπέσει, από το ποσό του φόρου της, το τμήμα του φόρου της θυγατρικής εταιρίας που αναλογεί στα κέρδη αυτά, επιπλέον, για την εξασφάλιση της φορολογικής ουδετερότητας, να απαλλάσσονται από παρακράτηση στη πηγή²⁶³ τα διανεμηθέντα κέρδη της θυγατρικής εταιρίας προς τη μητρική της. Διευκρινίζεται ότι ο όρος «εταιρία κράτους μέλους» με βάση τρεις σωρευτικές προϋποθέσεις²⁶⁴ που ορίζει το άρθρο 2 της οδηγίας: πρώτον, η επιχείρηση οφείλει να έχει περιβληθεί έναν από τους νομικούς τύπους που καταγράφονται στο προσαρτώμενο παράρτημα της Οδηγίας, δεύτερον, να έχει φορολογική κατοικία – έδρα σε ένα κράτος μέλος και τρίτον, να υπόκειται σε έναν από τους φόρους που καταγράφονται περιπτωσιολογικά για κάθε κράτος μέλος. Ειδικότερα, στην Ελλάδα, αναφέρεται στο φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα, και η εταιρία που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας είναι μόνο η Ανώνυμη Εταιρία.

Περαιτέρω για να θεωρηθεί μητρική η εταιρία πρέπει να συμμετέχει κατά 25% στο κεφάλαιο της εταιρίας άλλου κράτους μέλους (άρθρο 3). Αντίστοιχα προσδιορίζεται και η έννοια της θυγατρικής, θεωρείται επομένως, η εταιρία στο κεφάλαιο της οποίας υφίσταται η συμμετοχή. Βέβαια, πρέπει να

²⁶² Γρ. Μιχαηλίδη, ό.π., σ. 66, καθώς και τις εκεί υποσημ. 144,145.

²⁶³ Παρακράτηση του φόρου στη πηγή, προϋποθέτει ότι στην διαμόρφωση μιας φορολογικής σχέσης εμπλέκονται δύο διαφορετικά μεταξύ τους πρόσωπα: Το πρόσωπο του υποκειμένου από το νόμο στον φόρο και το πρόσωπο του πραγματικά φορολογούμενου ή του υπόχρεου του φόρου. Ως υποκείμενος στο φόρο θεωρείται το πρόσωπο εκείνο στο όνομα του οποίου εκδίδεται η καταλογιστική του φόρου πράξη και έχει την υποχρέωση να καταβάλλει τον φόρο στο δημόσιο ταμείο για λογαριασμό του υπόχρεου του φόρου. Ο υπόχρεος του φόρου είναι το πρόσωπο που φέρει πράγματι το βάρος του φόρου. Κατά κανόνα, στους άμεσους φόρους τα πρόσωπα του υποκειμένου στον φόρο και του υπόχρεου στο φόρο συμπίπτουν (σε αντίθεση με τους έμμεσους). Ωστόσο, κατά την διαδικασία βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου οι εθνικές φορολογικές νομοθεσίες προβλέπουν και περιπτώσεις που τα πρόσωπα του υποκειμένου στο φόρο και του υπόχρεου στο φόρο είναι διαφορετικά, π.χ. σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 61 παρ.2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/94) στη χώρα μας, ο σύζυγος είναι υποκείμενος στο φόρο και για τα εισοδήματα της συζύγου, γι' αυτό άλλωστε η πράξη επιβολής του φόρου (εκκαθαριστικό σημείωμα) εκδίδεται στο όνομα του συζύγου. Κατά την εφαρμογή του συστήματος της παρακράτησης του φόρου στην πηγή, ο υποκείμενος στο φόρο, παρακρατά τον φόρο στην πηγή για λογαριασμό του υπόχρεου του φόρου και στη συνέχεια τον αποδίδει στο δημόσιο ταμείο. Ο δε υπόχρεος του φόρου λαμβάνει το εισόδημά του μειωμένο κατά το ποσό του παρακρατηθέντα φόρου στην πηγή. Σύμφωνα σε, με την ερμηνεία που έδωσε το ΔΕΚ στη διάταξη 5 παρ.1 της οδηγίας, ο όρος αυτός περιλαμβάνει κυρίως τις φορολογικές εκείνες επιβαρύνσεις που καταβάλλονται από την θυγατρική εταιρία που διανέμει τα κέρδη και παρακρατά τον φόρο στην πηγή με την μορφή της πίστωσης φόρου για λογαριασμό των δικαιούχων των διανεμόμενων αυτών κερδών, οι οποίοι στην συνέχεια έχουν δικαίωμα να συμψηφίσουν τον ως άνω παρακρατούμενο φόρο με τον φόρο που αναλογεί στο συνολικό τους εισόδημα, βλ., Αποφάσεις του ΔΕΚ σχετικά με την ερμηνεία του όρου «παρακράτηση του φόρου στη πηγή», του άρθρου 5 παρ. 1 της οδηγίας μητρικές – θυγατρικές, Υποθ. C-375/98 Epson Europe BV της 8.6.2000, Υποθ. C-294/99 Αθηναϊκή Ζυθοποιία της 4.10.2001 και Υποθ. C-58/01 Océ van der Grinten NV της 25.9.2003.

επισημανθεί ότι υπάρχει και ιδιαίτερη παρέκκλιση για τα κράτη ύστερα από δική τους συμφωνία. Έτσι μπορούν να αντικαθιστούν το κριτήριο της συμμετοχής στο κεφάλαιο με το κριτήριο της κατοχής δικαιωμάτων ψήφου. Ακόμη στη παρ.2 του άρθρου αυτού εισάγεται εξαίρεση²⁶⁵ που προβλέπει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να μην εφαρμόζουν τις διατάξεις της οδηγίας στις εταιρίες (αφαιρώντας τους το προνόμιο που εισάγει η οδηγία) που δεν διατηρούν τη συμμετοχή τους σε θυγατρικές τουλάχιστον για δύο έτη.

Στο ουσιαστικό μέρος της οδηγίας, το κράτος στο οποίο βρίσκεται η μητρική εταιρία δεν πρέπει να φορολογεί τα κέρδη που προέρχονται από τις συμμετοχές σε θυγατρικές είτε αν τα φορολογήσει να μειωθεί(να εκπέσει) ο φόρος κατά το τμήμα του φόρου που έχει επιβληθεί στη θυγατρική εταιρία. Αυτό ισχύει όταν η μητρική εταιρία λαμβάνει κέρδη από τη θυγατρική κατά την εκκαθάριση. Το πρώτο μέρος όμως σύμφωνα με την παρ.3 του άρθρου 4 της Οδηγίας, θα ισχύσει αφού τεθεί σε εφαρμογή κοινό σύστημα φορολόγησης των εταιριών.

Σύμφωνα εξάλλου με το άρθρο 4 παρ.2 της οδηγίας, το κράτος μέλος της μητρικής εταιρίας έχει την ευχέρεια να προβλέψει ότι οι επιβαρύνσεις που σχετίζονται με τη συμμετοχή στο κεφάλαιο και οι ζημιές που προκύπτουν από τη μείωση της αξίας των μετοχών της θυγατρικής εταιρίας δεν εκπίπτουν από τα φορολογητέα κέρδη της μητρικής εταιρίας²⁶⁶. Στη περίπτωση δε που τα έξοδα διαχείρισης που απορρέουν από τη συμμετοχή οριστούν σε ποσό κατ' αποκοπή, το ποσό αυτό δεν μπορεί να υπερβαίνει το 5% των κερδών που διανέμει η θυγατρική εταιρία.

Αναφορικά τώρα με το άρθρο 5 της Οδηγίας μητρικές- θυγατρικές, τα κέρδη τα οποία η θυγατρική εταιρία καταβάλει κατά τη διανομή στη μητρική εταιρία απαλλάσσονται από την παρακράτηση φόρου στην πηγή, εξαιρείται όμως, η προκαταβολή φόρου της θυγατρικής εταιρίας που είναι υποχρεωμένη να καταβάλει προς τις εθνικές φορολογικές αρχές. Η διάταξη αυτή εισάγει τρεις πολύ συγκεκριμένες εξαιρέσεις που αφορούν την Ελλάδα, την Γερμανία και την Πορτογαλία (των οποίων όμως η ισχύς έχει ήδη λήξει), συγκεκριμένα στη χώρα μας οι φορολογικές αρχές μπορούν να παρακρατούν τον φόρο επί των διανεμόμενων κερδών στην πηγή, για όσο διάστημα οι αρμόδιες αρχές των μητρικών εταιριών δεν επιβάλλουν φόρους.

Όσον αφορά τη διάταξη του άρθρου 6, αξίζει να αναφερθεί ότι σύμφωνα με αυτή το κράτος μέλος της μητρικής εταιρίας δεν δικαιούται να παρακρατεί στην πηγή φόρο επί των κερδών τα οποία δέχεται από τη θυγατρική εταιρία. Τέλος ο όρος παρακράτηση στην πηγή δεν περιλαμβάνει την προκαταβολή του φόρου στο κράτος στο οποίο βρίσκεται η θυγατρική.

Αν και την Οδηγία αυτή τα κράτη μέλη όφειλαν να την καταστήσουν εσωτερικό τους δίκαιο το αργότερο μέχρι την 1^η Ιανουαρίου 1992, συγκεκριμένα στην Ελλάδα η μεταφορά της Οδηγίας στο εθνικό μας δίκαιο ενσωματώθηκε με αρκετή καθυστέρηση (8 έτη) την 17.2.1998, με το ν.2578/98.

Αξίζει τέλος να αναφερθούν μερικά σοβαρά πρακτικά ζητήματα, όπως η ρύθμιση του άρθρου 3 της Οδηγίας που επιδιώκει να αποτρέψει την καταχρηστική επίκληση και εφαρμογή των ευνοϊκών ρυθμίσεων

²⁶⁴ Β. Κουγέας/Ε. Μπάλτα, Ευρωπαϊκό Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σ. 89 επ.

²⁶⁵ Η νομολογία του ΔΕΚ, εξετάζοντας την εξαίρεση αυτή στην υπόθεση Denkavit, απεφάνθη πάντως ότι κ-μ δεν μπορούν να επωφεληθούν από την εξαίρεση αυτή και να παραβιάσουν με ρυθμίσεις ή διοικητικές πράξεις τους το περιεχόμενο της Οδηγίας, επικαλούμενα την απουσία της συνεχούς και διετούς διακράτησης των μετοχών ή του εταιρικού μεριδίου από την μητρική εταιρία, Υποθ.283/94, 291/94, 292/94, Απόφ. Της 17.10.1996, Συλλ 1996, σ. 5085.

της Οδηγίας, η ελάχιστη απαίτηση του 25% για τη κτήση του κεφαλαίου της θυγατρικής από την μητρική της σε συνδυασμό με την συνεχή διετή περίοδο κτήσης, περιόρισε σημαντικά το πεδίο εφαρμογής του παραπάνω νόμου και κατ' επέκταση της Οδηγίας μητρικές-θυγατρικές. Συμπερασματικά, για την εφαρμογή της συγκεκριμένης Οδηγίας τίθενται δυο ειδικότερα προβλήματα. Πρώτον, η Οδηγία δεν καλύπτει όλες τις νομοτυπικές μορφές των εταιριών που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και, δεύτερον, εφαρμόζεται αποκλειστικά στις άμεσες²⁶⁷ συμμετοχές ποσοστού ίσου ή μεγαλύτερου του 25%²⁶⁸. Αναφορικά με την Ελλάδα, τόσο οι εταιρίες που έχουν συσταθεί μετά το 1990 και έχουν λάβει μια μορφή κεφαλαιουχικής εταιρίας, όπως η εταιρία περιορισμένης ευθύνης, όσο και οι προσωπικές που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων, δεν περιλαμβάνονται στον κατάλογο της οδηγίας και επομένως δεν υπάγονται στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας.

Περαιτέρω, έχουμε κάποιες διαφοροποιήσεις, διότι, με την νεώτερη **Οδηγία 2003/123/ΕΚ**²⁶⁹ τροποποιείται η αρχική Οδηγία 90/435/ΕΟΚ (μητρικές – θυγατρικές) ως προς ορισμένες διατάξεις της, προκειμένου να καταστήσει το φορολογικό καθεστώς για τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις ακόμη πιο ευνοϊκό (και λιγότερο ευνοϊκό προς τις φορολογικές αρχές). Ωστόσο, οι βασικές ρυθμίσεις της αρχικής Οδηγίας, που καθορίζουν το γενικό πλαίσιο λειτουργίας αυτής, εξακολουθούν να ισχύουν και μετά την τροποποίησή της. Σημειωτέον, τα κράτη μέλη έπρεπε με βάση την οδηγία 2003/123/ΕΚ να προσαρμόσουν το αργότερο μέχρι την 1^η Ιανουαρίου 2005 το εθνικό τους δίκαιο σύμφωνα με τις διατάξεις αυτής. Η χώρα μας τελικά ενσωμάτωσε την τροποποιητική Οδηγία 2003/123/ΕΚ στο ελληνικό δίκαιο με το ν.3453/2006.

Σε σχέση με την Οδηγία 90/435/ΕΟΚ οι κυριότερες τροποποιήσεις²⁷⁰ που επέρχονται με την νέα Οδηγία 2003/123/ΕΚ αφορούν στα ακόλουθα:

- Την προοδευτική μείωση από 25% σε 10%, μέχρι την 1^η Ιανουαρίου 2009, του κατώτατου ορίου της συμμετοχής μιας επιχείρησης σε άλλη, ώστε η πρώτη να θεωρηθεί ως μητρική εταιρία και η άλλη ως θυγατρική επιχείρησή της,
- Στη δυνατότητα της επέκτασης στα μόνιμα ιδρύματα²⁷¹ που βρίσκονται σε άλλα κράτη μέλη του ευνοϊκού τρόπου επεξεργασίας των διανομών μερισμάτων μεταξύ μιας θυγατρικής επιχείρησης και της μητρικής εταιρίας της,

²⁶⁶ Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο γ' έκδοση, ό.π., σ. 202.

²⁶⁷ Η προϋπόθεση αυτή όμως μπορεί να προκαλέσει προβλήματα στις περιπτώσεις αναδιάρθρωσης, γιατί οι έμμεσες συμμετοχές δεν λαμβάνονται υπόψη κατά τον υπολογισμό του ελάχιστου αυτού ποσοστού συμμετοχής της οδηγίας. Ως έμμεσες συμμετοχές θεωρούνται οι συμμετοχές που πραγματοποιούνται από την συμμετοχή μιας μητρικής μέσω την μόνιμης εγκατάστασης της στο κράτος της θυγατρικής της, βλ. σχ. Ν. Μπάρμπας, ό.π., σ. 290.

²⁶⁸ Για την αξιολόγηση της πρακτικής εφαρμογής των διατάξεων της Οδηγίας μητρικές θυγατρικές στα κ-μ, βλ. αναλυτικά, Ν. Μπάρμπας, ό.π., σ. 289 επ.

²⁶⁹ Επίσημη Εφημερίδα αριθ. L 007 της 13/01/2004 σ. 0041-0044, βλ. σχ., Β. Κουγέας/ Ε. Μπάλτα, Ευρωπαϊκό Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σ. 94επ

²⁷⁰ Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, γ' εκδ.2005, ό.π., σ. 205.

²⁷¹ « Μόνιμη εγκατάσταση», για την εφαρμογή της Οδηγίας, θεωρείται ο καθορισμένος τόπος επιχειρησιακών δραστηριοτήτων σε κράτος μέλος, μέσω του οποίου διεξάγεται, εξ ολοκλήρου ή εν μέρει, η επιχειρηματική δραστηριότητα εταιρίας άλλου κράτους μέλους, στο βαθμό που τα κέρδη από αυτή τη μόνιμη εγκατάσταση υπόκεινται σε φορολογία στο κράτος μέλος στο οποίο αυτή βρίσκεται, δυνάμει σχετικής διμερούς φορολογικής σύμβασης, ή εάν δεν υφίσταται τέτοια σύμβαση, δυνάμει του εθνικού δικαίου(άρθρο 2 παρ.2 της τροποποιημένης Οδηγίας 90/435/ΕΟΚ) ο προσδιορισμός αυτός συμπίπτει με την αντίστοιχη έννοια που περιέχεται στη διάταξη 5 παρ.1 της πρότυπης σύμβασης ΟΟΣΑ για την αποφυγή της διεθνούς διπλής φορολογίας.

- Στη συμπερίληψη στη λίστα των εταιριών στις οποίες εφαρμόζεται η οδηγία όχι μόνο των Αωνυμικών Εταιριών, των Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης, απλουστευμένης μετοχικής εταιρίας, αλλά και εταιρία αμοιβαίας ασφάλισης, ταμειωτήρια και ταμεία πρόνοιας, τις αστικές εταιρίες τις υποκείμενες στον εταιρικό φόρο, τους συνεταιρισμούς κι ενώσεις συνεταιρισμών, τα ιδρύματα και δημόσιες επιχειρήσεις εμπορικού και βιομηχανικού χαρακτήρα, καθώς επίσης και τις άλλες επιχειρήσεις που σύμφωνα με το γαλλικό δίκαιο υπόκεινται στον εταιρικό φόρο στη Γαλλία.

Με τις νέες ρυθμίσεις το καθεστώς της μη παρακράτησης του φόρου στην πηγή επεκτείνεται και στις περιπτώσεις ύπαρξης τριγωνικής σχέσης μεταξύ των επιχειρήσεων, δηλαδή του κράτους της ημεδαπής θυγατρικής εταιρίας, του κράτους μέλους της αλλοδαπής μητρικής και του κράτους μέλους της μόνιμης εγκατάστασης της δεύτερης εταιρίας.

Βασικό σημείο της Οδηγίας είναι η πρόβλεψη της υποχρέωσης έκπτωσης από το ποσό του φόρου εισοδήματος που προκύπτει για το συνολικό εισόδημα της μητρικής εταιρίας, συμπεριλαμβανομένου του διανεμηθέντος σε αυτή μερίσματος της αλλοδαπής θυγατρικής της, ή για το εισόδημα της μόνιμης εγκατάστασης της μητρικής με έδρα σε άλλο κράτος μέλος εταιρίας του ποσού του φόρου που αναλογεί στα διανεμηθέντα κέρδη της θυγατρικής προς τη μητρική εταιρία έδρα σε άλλο κράτος μέλος ή τη μόνιμη εγκατάσταση εταιρίας άλλου κράτους μέλους καθώς και του ποσού του φόρου που ενδεχομένως παρακρατήθηκε στα ίδια κράτη από τη θυγατρική εταιρία.

Οι ρυθμίσεις της νέας Οδηγίας αναφορικά με το ζήτημα της αντιμετώπισης της διπλής φορολογίας των διανεμόμενων κερδών και της εξασφάλισης της φορολογικής ουδετερότητας, προβλέπεται η έκπτωση από το φόρο που αναλογεί στα κέρδη της μητρικής εταιρίας ή της μόνιμης εγκατάστασης εταιρίας άλλου κράτους μέλους όχι μόνο του φόρου που έχει καταβληθεί στο όνομα της θυγατρικής εταιρίας πρώτου βαθμού αλλά και του φόρου, που είχε προηγουμένως καταβληθεί στο όνομα των θυγατρικών εταιριών δευτέρου και τρίτου βαθμού, δηλαδή των εγγονών και των δισέγγονων εταιριών. Περαιτέρω, τονίζεται και πάλι ότι, ο φόρος που καταβλήθηκε στο όνομα της αλλοδαπής θυγατρικής εταιρίας δεν επιτρέπεται να εκπέσει από το φόρο που αναλογεί στα εισοδήματα της ημεδαπής μητρικής εάν η θυγατρική εταιρία δεν διατηρεί για το ίδιο χρονικό διάστημα το προβλεπόμενο ποσοστό συμμετοχής στο κεφάλαιο της δικής της θυγατρικής εταιρίας, δηλαδή της εγγονής εταιρίας.

Τέλος, αξίζει να αναφερθούν, οι ρυθμίσεις της τροποποιητικής Οδηγίας 2003/123/EK, που προβλέπουν ότι με τη θυγατρική εταιρία άλλου κράτους μέλους ημεδαπής μητρικής είναι δυνατόν να θεωρηθεί από τις αρμόδιες δημοσιονομικές αρχές με βάση τα νομικά χαρακτηριστικά της ως φορολογικά διαφανής, οπότε η ημεδαπή μητρική φορολογείται για το μερίδιο της που αποκτά από τα κέρδη της θυγατρικής της. Συνεπώς, στην περίπτωση αυτή κατά τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης της αλλοδαπής θυγατρικής εταιρίας, προστίθενται στα ακαθάριστα έσοδα της ημεδαπής μητρικής τα κέρδη που αναλογούν κατά το ποσοστό συμμετοχής της στα κέρδη της πρώτης εταιρίας²⁷².

²⁷² Οι νέες ρυθμίσεις της Οδηγίας 2003/123/EK βλ. σχ., Ν. Μπάρμπας, Εξελίξεις στη νομοθεσία της φορολογίας εισοδήματος των συνδεδεμένων διασυννοριακώς επιχειρήσεων, Επιχείρηση 2006.

Η Σύμβαση 90/436/ΕΟΚ ή αλλιώς Σύμβαση Διαιτησίας για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων οφείλει την ύπαρξή της, αφενός μεν, στην πρόταση της Επιτροπής το 1976 για την υιοθέτηση μιας Οδηγίας για τον περιορισμό της διπλής φορολογίας σε περιπτώσεις μεταφοράς κερδών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων διαφορετικών κρατών μελών, αφετέρου δε, στο White Paper²⁷⁴ του 1985 για την υλοποίηση της Εσωτερικής Αγοράς.

Η Σύμβαση αυτή εγκρίθηκε από το Συμβούλιο (ecofin) στις 23 Ιουλίου 1990 με βάση το Πρότυπο Σύμβασης του ΟΟΣΑ, όπως επίσης και τα Πρότυπα Σύμβασης του Ο.Η.Ε. και των Η.Π.Α., εντάσσεται στο ίδιο πακέτο μέτρων με τις Οδηγίες 90/434/ΕΟΚ και 90/435/ΕΟΚ για την εναρμόνιση της φορολογίας των εταιριών και συνοδεύεται από κοινές και μεμονωμένες δηλώσεις των συμβαλλόμενων κρατών μελών ως προς την έννοια ορισμένων από τις διατάξεις της. Πρόκειται για πολυμερή σύμβαση η οποία συνήφθηκε μεταξύ των κρατών μελών και θεμελιωνόταν στη διάταξη του άρθρου 293²⁷⁵ της ΣΕΚ και όχι στη διάταξη του πρώην άρθρου 94 ΣΕΚ και νυν άρθρου 115 της ΣΛΕΕ.

Το γεγονός ότι επιλέχθηκε η μορφή της σύμβασης αντί της οδηγίας υπονοεί ότι το ΔΕΕ (πρώην ΔΕΚ) δεν έχει δικαιοδοσία και ότι η Ευρωπαϊκή Επιτροπή δεν μπορεί να ξεκινήσει τη διαδικασία κατά ενός Κράτους μέλους το οποίο δεν έχει συμμορφωθεί με τις υποχρεώσεις του που απορρέουν από τη Σύμβαση. Όλο αυτό το σκηνικό δείχνει ότι τα κράτη ήταν κάπως απρόθυμα να αποποιηθούν την κυριαρχία τους σε αυτόν τον ευαίσθητο τομέα της φορολογίας. Ωστόσο, η Επιτροπή σε μια Ανακοίνωση με τίτλο “Προς μια Εσωτερική Αγορά χωρίς φορολογικά εμπόδια-Μια στρατηγική για την πρόβλεψη ενοποιημένης φορολογικής βάσης για τις δραστηριότητες των εταιριών σε επίπεδο ΕΕ”²⁷⁶, κοινοποίησε την προτίμησή της για τη μετατροπή της Σύμβασης Διαιτησίας σε ένα από τα εργαλεία του Κοινοτικού Δικαίου, έτσι ώστε να υπόκειται στην ερμηνεία του ΔΕΚ. Συνεπώς, παρόλο που η Σύμβαση δεν αποτελεί αυστηρά κοινοτικό δίκαιο, αλλά είναι μέρος του διεθνούς δικαίου, αφού επιλέχθηκε η μορφή της Σύμβασης και όχι της Οδηγίας ή και ακόμη του Κανονισμού, γίνεται δεκτό ότι η Σύμβαση αυτή αποτελεί μέρος του εν ευρεία κοινοτικού/ενωσιακού δικαίου, από τη στιγμή μάλιστα, που η ερμηνεία της μπορεί να ανατεθεί στο ΔΕΚ με ειδικό πρωτόκολλο, το οποίο πρέπει να υπογραφεί από όλα τα συμβαλλόμενα μέρη²⁷⁷. Η αρχική σύμβαση προεβλέπετο από την ίδια (άρθρο 20) ότι έχει ισχύ για μια πενταετία με δυνατότητα παράτασης. Το πρωτόκολλο, επίσης, παρείχε τη δυνατότητα για αυτόματη ανανέωση²⁷⁸ της Σύμβασης κάθε πέντε χρόνια, εκτός και αν κάποιο συμβαλλόμενο κράτος είχε αντιρρήσεις. Ωστόσο, το Πρωτόκολλο κυρώθηκε από όλα τα κράτη μέλη στα τέλη του 2004, οπότε και η Σύμβαση επανατέθηκε

²⁷³ Επίσημη Εφημερίδα αριθ. L 225 της 20/08/1990 σ. 0010-0024, βλ σχ., Β. Κουγέας/ Ε. Μπάλτα, Ευρωπαϊκό Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σ. 106 επ.

²⁷⁴ Η ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς: Λευκή Βίβλος της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο (Μιλάνο, 28-29 Ιουνίου 1985) COM(85) 310, Ιούνιος 1985, διαθέσιμο στο internet: http://europa.eu/documents/comm/white_papers/pdf/com_1985_0310_f_en.pdf. Disponible http://europa.eu/documents/comm/white_papers/pdf/com1985_0310_f_en.pdf sur.

²⁷⁵ Το άρθρο 293 της ΣΕΚ **καταργήθηκε** με τη Συνθήκη της Λισσαβώνας η οποία υπογράφηκε στις 13 Δεκεμβρίου 2007 στη Λισσαβόνα και άρχισε να ισχύει την 1^η Δεκεμβρίου 2009, βλ, ΕΕ C 83/1, της 30.3.2010: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2010:083:FULL:EL:PDF>

²⁷⁶ COM(2001) 582 της 23.10.2001.

²⁷⁷ Μέχρι την υπογραφή του Πρωτοκόλλου, οι κανόνες που εφαρμόζονται για την ερμηνεία της προέρχονται από τις διατάξεις της Σύμβασης της Βιέννης για της Ερμηνεία των Διεθνών Συνθηκών.

²⁷⁸ Πρωτόκολλο παράτασης ΕΕ αριθ. C 202 της 16.7.1999, σ. 1.

σε ισχύ την 1.11.2004, με αναδρομική εφαρμογή από 1.1.2000. Στη χώρα μας η εξής Σύμβαση κυρώθηκε με το ν.2216/1994²⁷⁹.

Ο βασικός στόχος της Σύμβασης αυτής είναι η εξάλειψη του αρνητικού για τον υγιή ανταγωνισμό και του θετικού για τη φοροδιαφυγή φαινομένου της διπλής φορολογίας²⁸⁰ στα πλαίσια της ΕΕ, στις περιπτώσεις διόρθωσης των κερδών, αλλά και των ζημιών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων των κρατών μελών. Οι συνδεδεμένες, δηλαδή, επιχειρήσεις οι οποίες δραστηριοποιούνται σε περισσότερα του ενός κράτη μέλη επιδιώκουν τη μείωση της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσής τους, μέσω της «κατανομής» των κερδών τους. Αυτό επιτυγχάνεται με τη χρήση λογιστικών τεχνασμάτων, όπως είναι η μέθοδος των υπερτιμολογήσεων και υποτιμολογήσεων των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, έτσι ώστε τα κέρδη της μίας συμβαλλόμενης επιχείρησης να μεταφέρονται στην άλλη, με μοναδικό σκοπό τη μείωση της φορολογικής της υποχρέωσης²⁸¹. Έτσι, η πρακτική της μετάθεσης των κερδών συνεπάγεται το γεγονός ότι τα αποτελέσματα χρήσεως της επιχείρησης δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα, αλλά εμφανίζονται αισθητά χαμηλότερα από τα πραγματικά²⁸². Στη περίπτωση αυτή οι δημόσιες οικονομικές αρχές του ενός κράτους μέλους κατ' εφαρμογή της αρχής της εθνικής φορολογικής κυριαρχίας, αναδιαμορφώνουν τα αποτελέσματα χρήσεως της επιχείρησης στο ύψος εκείνο που θα διαμορφώνονταν, αν οι συναλλαγές πραγματοποιούνταν μεταξύ ανεξάρτητων οικονομικά επιχειρήσεων (αρχή της αμοιβαίας ανεξαρτησίας των μερών), χωρίς όμως οι δημοσιονομικές αρχές του κράτους της άλλης επιχείρησης να αναδιαμορφώνουν αντίστοιχα τα αποτελέσματα χρήσεως της επιχείρησης αυτής, με αποτέλεσμα να παρουσιάζεται το φαινόμενο της διπλής φορολογίας, καθώς το ίδιο ποσό φορολογείται διπλά από δύο διαφορετικές οικονομικές υπηρεσίες κρατών μελών²⁸³.

Η Σύμβαση αυτή εφαρμόζεται όταν, για φορολογικούς σκοπούς, τα κέρδη που περιέχονται στα αποτελέσματα μιας εταιρίας ενός συμβαλλόμενου κράτους συμπεριλαμβάνονται ή είναι ενδεχομένως να συμπεριληφθούν και στα κέρδη μιας επιχείρησης άλλου συμβαλλόμενου κράτους. Περαιτέρω, για να επεκταθεί το πεδίο εφαρμογής των ρυθμίσεων της Σύμβασης Διαιτησίας και στις σχέσεις μεταξύ της έδρας μιας επιχείρησης που βρίσκεται σε ένα κράτος μέλος και της μόνιμης εγκατάστασης της ίδιας επιχείρησης σε άλλο κράτος μέλος, η μόνιμη εγκατάσταση εξομοιώνεται με αυτοτελή επιχείρηση του κράτους στο οποίο αυτή βρίσκεται. Επίσης, οι ρυθμίσεις αυτές εφαρμόζονται και στην περίπτωση που κάποια από τις σχετικές επιχειρήσεις εμφανίζει ζημιές αντί κερδών(άρθρο 1).

Περαιτέρω, οι ρυθμίσεις της Σύμβασης είναι εφαρμοστέες²⁸⁴ στους φόρους εισοδήματος και στους πανομοιότυπους ή ανάλογους που ενδέχεται να θεσπιστούν, και ως τέτοιους, ιδιαίτερα για την Ελλάδα, εντάσσει η Σύμβαση (άρθρο 2, παρ.1,2)το φόρο εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και την

²⁷⁹ ΦΕΚ 83 Α' /31.5.1994.

²⁸⁰ Για το φαινόμενο της διπλής φορολογίας βλ πιο πάνω υπό Ι Κεφ.2, Γ.4 α.

²⁸¹ Ο κώδικας Φορολογίας εισοδήματος(ν.2238/94) στα άρθρα 39 και 105 προβλέπει ότι οι ελληνικές φορολογικές αρχές μπορούν να προβαίνουν σε αναπροσαρμογή των φορολογητέων κερδών των επιχειρήσεων, αν διαπιστώσουν ότι το αντικείμενο των συναλλαγών μεταξύ εξαρτημένων ή συνδεδεμένων επιχειρήσεων, σε εθνικό ή διακρατικό επίπεδο, δεν ανταποκρίνεται σε ποσό τέτοιο που θα είχε διαμορφωθεί υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού μεταξύ ανεξάρτητων οικονομικά επιχειρήσεων. Βλ σχ., Γ. Καβαλάκη, Κωδικοποίηση Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, εκδ. ipirotiki 2005, σ. 206 και 374, Δ. Σταματόπουλος/Α. Καραβοκύρης, ό.π., σ. 559, 927.

²⁸² Β. Κουγέας/Ε. Μπάλτα, Ευρωπαϊκό Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σ. 101.

²⁸³ Ν. Μπάρμπας, Εξελιζείς στην εναρμόνιση των άμεσων φόρων των κρατών μελών της ΕΟΚ προς το ευρωπαϊκό κοινοτικό δίκαιο, ,ΕΕΕυρΔ 1992., σ. 55.

²⁸⁴ Ν. Μπάρμπας, Άμεσοι Φόροι και Κοινοτικό Δίκαιο, ό.π., σ. 302 επ.

εισφορά υπέρ των επιχειρήσεων ύδρευσης και αποχέτευσης. Ως εκ τούτου, καθίσταται προφανές ότι το πεδίο εφαρμογής της Σύμβασης είναι ευρύτερο από αυτό των Οδηγιών για τις «συγχωνεύσεις» και τις «μητρικές – θυγατρικές», καθόσον αφορά όλες τις επιχειρήσεις που εδρεύουν σε κάποιο συμβαλλόμενο κράτος μέλος και μάλιστα ανεξαρτήτως της νομικής τους μορφής²⁸⁵. Στη περίπτωση που δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες συμβαλλόμενου κράτους μέλους προχωρήσουν στην διόρθωση των κερδών(ή και ζημιών) συνδεδεμένων επιχειρήσεων και καταλογισμού κερδών σε μόνιμη εγκατάσταση, η Σύμβαση επιβάλλει την τήρηση ορισμένων αρχών. Συγκεκριμένα, όταν συνδεδεμένες επιχειρήσεις²⁸⁶ συνάπτουν οικονομικές ή εμπορικές σχέσεις υπό όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων, τότε οι φορολογικές αρχές²⁸⁷ του συμβαλλόμενου κράτους μέλους μπορούν να συμπεριλάβουν και να καταλογίσουν τα κέρδη της επιχείρησης. Δηλαδή, ουσιαστικά καταλογίζονται τα υποτιθέμενα ή πιθανά κέρδη που θα εμφάνιζε η επιχείρηση εφόσον θα υπήρχαν συνθήκες ελεύθερης αγοράς και όχι «συνεννοημένα» αποτελέσματα τεχνικά προκατασκευασμένα που προκύπτουν βάσει συμφωνίας. Ταυτόχρονα τα ίδια ισχύουν και για την περίπτωση που αντισυμβαλλόμενος μίας επιχείρησης κράτους μέλους είναι η μόνιμη εγκατάστασή της σε άλλο κράτος μέλος. Ειδικότερα, στην περίπτωση αυτή καταλογίζονται στη μόνιμη εγκατάσταση τα κέρδη εκείνα τα οποία θα πραγματοποιούσε η επιχείρηση, αν συναλλασσόταν με τρίτη επιχείρηση βάσει των κανόνων της ελεύθερης αγοράς.

Σύμφωνα με όσα ανωτέρω περιγράφηκαν, όταν ένα συμβαλλόμενο κράτος μέλος προτίθεται να διορθώσει τα κέρδη μιας επιχείρησης, έχει υποχρέωση να ενημερώσει εγκαίρως²⁸⁸, ούτως ώστε, αυτή να ενημερώσει την άλλη επιχείρηση και αυτή με την σειρά της να ενημερώσει τις φορολογικές αρχές του κράτους, στο οποίο έχει την έδρα της, έτσι ώστε οι τελευταίες να προβούν στην αντίστοιχη μείωση του φόρου, που καταλόγισε σε βάρος της επιχείρησης, που εδρεύει στο συγκεκριμένο κράτος μέλος, για να αποφευχθεί η διπλή φορολόγηση. Σε περίπτωση τώρα, που τα δύο κράτη δεν καταλήξουν σε συμφωνία σχετικά με την μη διπλή φορολόγηση των κερδών των συναλλασσομένων επιχειρήσεων, θα εφαρμοστούν: η διαδικασία του φιλικού διακανονισμού και, εφόσον δεν επέλθει αποτέλεσμα, η διαιτητική διαδικασία (άρθρα 6-14).

Στη περίπτωση που μια από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις, κρίνει ότι δεν τηρήθηκαν οι αρχές που υπαγορεύει η Σύμβαση Διαιτησίας, με αποτέλεσμα να μην συμφωνεί με την επιχειρούμενη από τη δημοσιονομική αρχή διόρθωση των κερδών, τίθεται σε εφαρμογή η διαδικασία του φιλικού

²⁸⁵ Β. Κουγέας/ Ε. Μπάλτα, Ευρωπαϊκό Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σ. 103.

²⁸⁶ Με βάση το άρθρο 4 παρ.1 περ.α' και β' της Σύμβασης, συνδεδεμένες είναι οι επιχειρήσεις, όταν μία επιχείρηση ενός συμβαλλόμενου κράτους συμμετέχει αμέσως ή εμμέσως στην διοίκηση, στον έλεγχο ή στο κεφάλαιο μίας επιχείρησης ενός άλλου συμβαλλόμενου κράτους(περ.α') ή τα ίδια πρόσωπα συμμετέχουν αμέσως ή εμμέσως στην διοίκηση, στον έλεγχο ή στο κεφάλαιο μίας επιχείρησης ενός συμβαλλόμενου κράτους και μίας επιχείρησης ενός άλλου συμβαλλόμενου κράτους(περ.β').

²⁸⁷ Συγκεκριμένα, στην Ελλάδα επιβάλλεται γενική υποχρέωση τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών των ημεδαπών επιχειρήσεων, που συνδέονται με επιχειρήσεις στην αλλοδαπή, προκειμένου οι φορολογικές αρχές να μπορούν να διαπιστώνουν την τήρηση της αρχής της ανοικτής αγοράς που πρέπει να διέπει τις τιμολογήσεις των αγαθών και υπηρεσιών μεταξύ εταιριών ίδιου ομίλου, καθώς η αρχή της ελεύθερης αγοράς ή των ίσων αποστάσεων(arm's length principle) επιτάσσει, οι ενδοομιλικές τιμολογήσεις μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, να μην συνομολογούνται με όρους που να διαφέρουν από αυτούς που ίσχυαν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Βλ. σχ. Δ. Σταματόπουλος/ Α. Καραβοκύρης, ό.π., σ. 566.

διακανονισμού, το περιεχόμενο του οποίου αντιστοιχεί σε μεγάλο βαθμό με την αντίστοιχη διαδικασία²⁸⁹ που προβλέπει το άρθρο 25 του Πρότυπου Σύμβασης του ΟΟΣΑ, με την υποβολή της υπόθεσης στην αρμόδια αρχή του κράτους του οποίου η επιχείρηση είναι κάτοικος ή στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή της. Η υπόθεση πρέπει να υποβληθεί σε τρία χρόνια από την πρώτη κοινοποίηση του μέτρου το οποίο ενδέχεται ή συνεπάγεται διπλή φορολόγηση των κερδών. Η αρμόδια δε αρχή προσπαθεί, εφόσον η ένσταση της φαίνεται βάσιμη, και αδυνατεί ωστόσο, να δώσει η ίδια ικανοποιητική λύση, να επιλύσει το θέμα με φιλικό διακανονισμό με την αρμόδια αρχή κάθε άλλου ενδιαφερόμενου συμβαλλόμενου κράτους(άρθρο 6). Βασικό χαρακτηριστικό της ανωτέρω διαδικασίας είναι ότι το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα της αποφυγής της διπλής φορολογίας επιτυγχάνεται, όταν οι αρμόδιες αρχές των συμβαλλόμενων κρατών καταλήξουν σε κοινή συμφωνία ως προς το αποτέλεσμα αυτό. Εάν όμως για οποιαδήποτε λόγο δεν καταλήξουν σε συμφωνία, εντός δύο ετών από τότε που υποβλήθηκε η υπόθεση σε μία από τις δύο αρμόδιες αρχές των συμβαλλόμενων κρατών, ματαιώνεται η φιλική διαδικασία και αρχίζει η διαιτητική διαδικασία²⁹⁰. Σύμφωνα με αυτήν, οι ενδιαφερόμενες αρμόδιες των συμβαλλόμενων κρατών μελών συγκροτούν μία συμβουλευτική επιτροπή²⁹¹, την οποία επιφορτίζουν να γνωμοδοτήσει (άρθρο 7) σχετικά με τον τρόπο αποφυγής της διπλής φορολόγησης των κερδών. Ωστόσο, η πρόβλεψη στο σώμα της Σύμβασης μιας εξαίρεσης, δίνει τη δυνατότητα στα συμβαλλόμενα κράτη μέλη να αρνηθούν την συμμετοχή τους στην διαδικασία φιλικού διακανονισμού και στην διαιτητική διαδικασία, όταν διαπιστώσουν ότι κάποια από τις ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις έχει υποπέσει σε «σοβαρές φορολογικές παραβάσεις»²⁹². Περαιτέρω, οι επιχειρήσεις(συνδεδεμένες) έχουν δικαίωμα και υποχρέωση εφόσον τους ζητηθεί από την επιτροπή, να παραστούν ή να εκπροσωπηθούν ενώπιον της, προκειμένου να υποστηρίξουν τη θέση τους παρέχοντας πληροφορίες. Η συμβουλευτική επιτροπή (άρθρο 11) γνωμοδοτεί εντός προθεσμίας έξι μηνών από την ημερομηνία κατά την οποία της υπεβλήθη η υπόθεση, ενώ οι αρμόδιες αρχές που εμπλέκονται στη διαδικασία λαμβάνουν, κατόπιν κοινής συμφωνίας, απόφαση που εξασφαλίζει την εξάλειψη της διπλής φορολογίας εντός προθεσμίας έξι μηνών από την ημερομηνία κατά την οποία γνωμοδότησε η συμβουλευτική επιτροπή. Αναφορικά τώρα με την απόφαση αυτή στην οποία καταλήγει η συμβουλευτική επιτροπή, πρέπει να επισημανθεί ότι δεν είναι από μόνη της δεσμευτική. Αλλά εναπόκειται στη διακρατική ευχέρεια των ενδιαφερόμενων κρατών, εάν

²⁸⁸ Η κοινοποίηση της πρόθεσης του συμβαλλόμενου κράτους να διορθώσει τα κέρδη έχει σημασία, προκειμένου να αρχίσουν να τρέχουν οι προβλεπόμενες από τη Σύμβαση προθεσμίες των διαδικασιών επίλυσης των διαφορών που ενδεχομένως να ακολουθήσουν.

²⁸⁹ Κ. Πέρρου, Η διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού των Διεθνών Διμερών Συμβάσεων..., ό.π.. (http://www.kperrou-ontax.com/uploads/7/0/7/2/7072629/dfn2002.mutual_agreement_procedure.pdf.)

²⁹⁰ Ν. Μπάρμπας, Άμεσοι Φόροι και Κοινοτικό Δίκαιο, ό.π., σ. 305, Β. Κουγέας/Ε. Μπάλλα, Ευρωπαϊκό Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σ. 104, Γρ. Μιχαλίδης, ό.π., σ. 75

²⁹¹ Η συμβουλευτική επιτροπή, που διορίζεται ad hoc, αποτελείται από τον πρόεδρο, δύο αντιπροσώπους κάθε ενδιαφερόμενης αρμόδιας αρχής και άρτιο αριθμό ανεξάρτητων προσωπικοτήτων από κάθε κράτος μέλος που διορίζονται από κοινού, ή, ελλείψει συμφωνίας, με κλήρωση που διενεργούν οι ενδιαφερόμενες αρμόδιες αρχές(άρθρο 9 της Σύμβασης).

²⁹² Το εννοιολογικό περιεχόμενο του όρου «σοβαρή φορολογική παράβαση» καθορίζεται μονομερώς με δήλωση του συμβαλλόμενου κράτους που προσαρτάται στο παράρτημα της Σύμβασης. Για παράδειγμα η Ελλάδα στην ανάλογη δήλωσή της συμπεριέλαβε πολλές από τις παραβάσεις(ουσιαστικές- αυτοτελείς) που προβλέπει το Π.Δ. 186/92(Κ.Β.Σ.) όπως είναι η έκδοση πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, η μη ή η ανακριβής έκδοση στοιχείων μεγάλης αξίας, εφόσον από την ανακρίβεια αυτή προκύπτει διαφορά που υπερβαίνει το 10% της συνολικής ποσότητας ή αξίας των αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών, ή ο ν.2238/94(Κ.Φ.Ε.) ή ο ν.2859/00, ΦΕΚ 248 Α' (ΚΩΔΙΚΑ ΦΠΑ), όπως ανακριβείς δηλώσεις ή μη υποβολή δηλώσεων φόρου ζ, τέλη, εισφορές ή φόρο προστιθέμενης αξίας, εφόσον το συνολικό ποσό των παραπάνω φόρων, υπερβαίνει το ποσό του ενός εκατομμυρίου δραχμών για διάστημα ενός ημερολογιακού έτους.

θα αποδεχθούν ή όχι τη «γνώμη» της συμβουλευτικής επιτροπής, μέσα στην εξάμηνη προθεσμία, και, επομένως να υιοθετήσουν ή όχι την απόφαση της. Συνεπώς, μπορούν και να παρεκκλίνουν, στην περίπτωση που και οι δύο πλευρές συναινούν σ' αυτό. Ως προς αυτό το σημείο η διαιτητική διαδικασία πρωτοτυπεί έναντι της κλασικής διαδικασίας του φιλικού διακανονισμού του προτύπου συμβάσεων του ΟΟΣΑ, η οποία απλώς προβλέπει για τις εθνικές φορολογικές αρχές τα μέσα, όχι όμως και την υποχρέωση θεραπείας του προβλήματος της διπλής φορολογίας. Η γνώμη της επιτροπής καθίσταται αυτομάτως δεσμευτική και επομένως οι αρμόδιες φορολογικές αρχές υποχρεούνται να συμμορφωθούν με την υπόδειξη αυτής, αν εντός έξι μηνών από την έκδοση της γνωμοδότησης δεν καταλήξουν σε μία νέα συμφωνία, η οποία βέβαια να επιτυγχάνει το αποτέλεσμα που επιδιώκει και η γνωμοδότηση της επιτροπής.

Η Σύμβαση Διαιτησίας σαφώς αποτελεί σημαντικό βήμα προόδου, στο μέτρο που αναγνωρίζει για πρώτη φορά ένα ουσιαστικό δικαίωμα στους φορολογούμενους για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας, περαιτέρω, τα ενδιαφερόμενα κράτη δεσμεύονται μέσα σ' ένα «αυστηρό» χρονικό πλαίσιο να καταλήξουν σε συμφωνία επίλυσης της διαφοράς, το οποίο δεν μπορεί να ξεπερνά καταρχήν τα τρία χρόνια, δύο χρόνια για τη διαδικασία του Αμοιβαίου Διακανονισμού και ένα χρόνο για τη Διαιτητική Διαδικασία. Η περάτωση της διαδικασίας, σύμφωνα με τη σύμβαση σε συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, αποτρέπει το φαινόμενο την αναμονής των ενδιαφερόμενων επιχειρήσεων επί πολλά έτη που συνήθως παρατηρείται κατά την εφαρμογή της κλασικής διαδικασίας του φιλικού διακανονισμού, κατάσταση που θα είχε ως αποτέλεσμα την δυσβάστακτη οικονομική επιβάρυνση των μικρών και μεσαίων επιχειρήσεων²⁹³. Ωστόσο, οι ρυθμίσεις της Σύμβασης παρουσιάζουν ορισμένες αδυναμίες²⁹⁴ και αρκετά μειονεκτήματα²⁹⁵. Καταρχάς, η Σύμβαση φαίνεται να έχει χαρακτήρα πρόσκαιρο, δεδομένου ότι η ισχύς της παρατείνεται κάθε φορά για μια πενταετία. Περαιτέρω, η έννοια της «εξάλειψης της διπλής φορολογίας» δεν διευκρινίζεται επαρκώς. Η Σύμβαση δεν αναφέρεται καθόλου στις αναγκαίες ρυθμίσεις, που πρέπει να γίνουν στην πορεία ούτε καθορίζει και τον τρόπο και τη διαδικασία εφαρμογής στην πράξη της απόφασης για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας. Επιπλέον, πρέπει να επισημανθεί ότι η συμβουλευτική επιτροπή δεν αποτελεί γνήσιο διαιτητικό δικαστήριο και επομένως η γνωμοδότηση την οποία εκδίδει δεν έχει τον χαρακτήρα διαιτητικής απόφασης, λαμβανομένου υπόψη και του γεγονότος ότι η επιτροπή είναι συμβουλευτική. Σαφώς και η επιτροπή αυτή δεν αποτελεί δικαστήριο, μιας και δεν έχει δικαίωμα να κρίνει νομικά θέματα, αλλά μόνο να εκτιμήσει πραγματικά γεγονότα, επί των οποίων θα στηρίξει την γνωμοδότησή της. Ειδικότερα, η αρμοδιότητά της εξαντλείται στον προσδιορισμό του ποσού των κερδών, τα οποία θα φορολογηθούν σε κάθε ένα από τα ενδιαφερόμενα κράτη. Αναμφισβήτητα όμως, η οριστικότητα και το υποχρεωτικό των αποφάσεων της ανωτέρω περιγραφόμενης διαιτητικής διαδικασίας, δεν εμποδίζει, τόσο τις εμπλεκόμενες επιχειρήσεις να προσφύγουν στην προστασία του εθνικού δικαίου (άρθρο 13), όσο και τα συμβαλλόμενα κράτη να εφαρμόσουν τις εθνικές τους ρυθμίσεις, στο μέτρο που επιτυγχάνουν το σκοπό της εξάλειψης της διπλής φορολόγησης των κερδών. Υπό την ίδια έννοια, η Σύμβαση δεν θίγει ευρύτερες υποχρεώσεις σχετικά με την αποφυγή της διπλής φορολογίας σε περιπτώσεις διόρθωσης κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων, οι οποίες απορρέουν από άλλες

²⁹³ Ν. Μπάρμπας, Άμεσοι Φόροι και Κοινοτικό Δίκαιο, ό.π., σ. 307, Γρ. Μιχαλίδης, ό.π., σ. 75.

²⁹⁴ Ν. Μπάρμπας, Άμεσοι Φόροι και Κοινοτικό Δίκαιο, ό.π., σ. 309 επ..

συμβάσεις που τυχόν έχουν υπογράψει και επικυρώσει ή πρόκειται να συμμετάσχουν τα εμπλεκόμενα μέρη (άρθρα 15-22).

Όπως ειπώθηκε προηγουμένως, η αρμόδια αρχή ενός κράτους έχει το δικαίωμα να αρνηθεί σε μια επιχείρηση την έναρξη της διαδικασίας αμοιβαίου διακανονισμού ή την σύσταση συμβουλευτικής επιτροπής, αν αυτή έχει διαπράξει σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο του κράτους που έχει την έδρα της «σοβαρή παράβαση». Το γεγονός αυτό, παρέχει μεγάλο περιθώριο εκτίμησης στις αρμόδιες δημοσιονομικές αρχές να αρνηθούν την προσφυγή στη διαιτητική διαδικασία της Σύμβασης αναδεικνύοντας τη μεγάλη σημασία του σαφούς και εκ των προτέρων, προσδιορισμού της έννοιας αυτής.

Αναφορικά με τις κυριότερες αδυναμίες της Σύμβασης, προβλήματα ανακύπτουν από την απουσία πρόβλεψης αναστολής καταβολής των πρόσθετων φόρων σε περίπτωση αναπροσαρμογής κερδών²⁹⁶. Πρόβλημα επίσης είναι και εκείνο των υπερβολικών οικονομικών δαπανών (τόκοι εκπρόθεσμη καταβολής, συμπληρωματικές προκαταβολές κλπ) στις οποίες είναι υποχρεωμένες να υποβάλλονται οι επιχειρήσεις κατά το στάδιο της διαιτητικής διαδικασίας επίλυσης της διαφοράς. Εξάλλου σημαντικά προβλήματα προκύπτουν από την διαφορετική ερμηνεία που δίνουν στις διατάξεις της σύμβασης τα διάφορα μέρη, ιδιαίτερα την ερμηνεία των όρων: «έναρξη περιόδου των δύο ετών μέσα στην οποία πρέπει να περατωθεί η διαδικασία», «επιχείρηση», «μόνιμη εγκατάσταση», «συνδεδεμένες επιχειρήσεις», όπως επίσης από τη μονομερή δήλωση που έχει υποβάλει ξεχωριστά το κάθε κράτος στο τι συνιστά «σοβαρή φορολογική παράβαση». Σημαντικό πρόβλημα μπορεί να προκύψει από τον κίνδυνο του φαινομένου της διαφορετικής μεταχείρισης των εμπλεκόμενων επιχειρήσεων, για το λόγο ότι η επιτροπή δεν έχει διαρκή χαρακτήρα με αποτέλεσμα οι αποφάσεις να είναι ανεξάρτητες μεταξύ τους ανάλογα με τη συγκεκριμένη υπόθεση χωρίς η μία να δεσμεύει την άλλη και χωρίς φυσικά να υπάρχει δυνατότητα να δημιουργηθεί πάγια νομολογία, και επομένως ασφάλεια δικαίου. Περαιτέρω πρόβλημα έχει εντοπιστεί από το γεγονός ότι η Σύμβαση δεν αντιμετωπίζει τα προβλήματα που προκαλούνται στις περιπτώσεις που τα κράτη μέλη αρνούνται ή αναβάλλουν αδικαιολόγητα να ενεργήσουν σε εύλογο χρόνο ώστε να προχωρήσει η διαδικασία, όταν δηλαδή το άλλο κράτος μέλος σε σχέση με εκείνο που έχει την κατοικία της ή την μόνιμη εγκατάσταση η αιτούσα επιχείρηση, αρνείται να απαντήσει στο αίτημα της ενδιαφερόμενης επιχείρησης αφήνοντας να παρέλθει η προθεσμία των δύο ετών άπρακτη. Τέλος, σε αντίθεση με τις άλλες πράξεις του παράγωγου ενωσιακού δικαίου (Κανονισμό-Οδηγία), η Σύμβαση Διαιτησίας για να μεταφερθεί στις εθνικές έννομες τάξεις απαιτείται προηγουμένως επικύρωση από τα εθνικά κοινοβούλια, καθιστώντας έτσι προβληματική την εφαρμογή της Σύμβασης αν, έστω και ένα κράτος καθυστερεί την επικύρωσή της. Πρόβλημα βεβαίως που λύνεται στη περίπτωση καθυστερημένης επικύρωσης και κατ' επέκταση αναδρομικής εφαρμογής της Σύμβασης, χωρίς ωστόσο να μπορεί να θεραπεύσει την αύξηση του κόστους των επιχειρήσεων καθώς και γενικότερα την δημιουργία κλίματος αβεβαιότητας στις συναλλακτικές σχέσεις των επιχειρήσεων²⁹⁷.

²⁹⁵ Κ. Πέρρου, Η διαιτησία στις διεθνείς φορολογικές διαφορές, ΧρΙΔ, 2002, σ.363.

²⁹⁶ Μπορεί βέβαια να επιτευχθεί η αναστολή της καταβολής των πρόσθετων φόρων προσφεύγοντας στα εθνικά δικαστήρια των κρατών μελών και μέχρι την έκδοση τελεσίδικης απόφασης από αυτά δεν ξεκινάει όμως η προθεσμία των δύο ετών για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σύμφωνα με τη Σύμβαση, βλ. σχ. Ν. Μπάρμπας, Άμεσοι Φόροι & Κοινοτικό Δίκαιο, ό.π., σ. 309.

²⁹⁷ Ν. Μπάρμπας, Άμεσοι Φόροι και Κοινοτικό Δίκαιο, ό.π., σ. 312.

Συμπερασματικά, πρόκειται για μία *suí generis* διαδικασία διευθέτησης φορολογικών διαφορών η οποία προσεγγίζει τις ανάλογες κλασικές διαδικασίες του διεθνούς δικαίου, κύρια επιδίωξη των διαδικασιών αυτών τόσο σε ενωσιακό όσο και σε διεθνές δηλαδή επίπεδο είναι η εξάλειψη του φαινομένου της διπλής φορολογίας των κερδών και η οποία θεωρείται ότι επιτεύχθηκε, όταν τα κέρδη έχουν συμπεριληφθεί στον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών σε ένα μόνον κράτος, ή εάν το ποσό του φόρου που επιβάλλεται στα κέρδη αυτά σε ένα κράτος μειώνεται κατά ποσό ίσο προς το φόρο που τους έχει επιβληθεί στο άλλο κράτος.

d. Οδηγία 2003/49/ΕΚ του Συμβουλίου, για την καθιέρωση κοινού συστήματος φορολόγησης των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών διαφορετικών κρατών μελών²⁹⁸

Η εγκαθίδρυση και λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, καθώς και οι αρχές που την διέπουν, επιτάσσουν η φορολόγηση των τόκων (interest)²⁹⁹ και δικαιωμάτων (royalties)³⁰⁰ που καταβάλλονται³⁰¹ μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε διακρατικό επίπεδο, να ρυθμίζεται με τέτοιο τρόπο, δηλαδή με την θέσπιση κοινού συστήματος φορολόγησης των διανεμόμενων κερδών, έτσι ώστε αυτές οι καταβολές να μην επιβαρύνονται φορολογικά περισσότερο από τις αντίστοιχες καταβολές που πραγματοποιούνται μεταξύ μητρικών και θυγατρικών ή μεταξύ έδρας και μόνιμης εγκατάστασης, εταιριών εντός του ίδιου κράτους μέλους. Συγκεκριμένα, με την Οδηγία αυτή επιδιώκεται να αποφευχθεί η διπλή φορολογική επιβάρυνση των τόκων, τελών ή δικαιωμάτων, που καταβάλλουν κατά τη διασυνοριακή δραστηριότητά τους οι επιχειρήσεις και γενικότερα των χρηματοοικονομικών ροών στα πλαίσια ομίλου εταιριών με έδρα σε διαφορετικά κράτη μέλη.

Οι πρώτες προσπάθειες της Επιτροπής με την υποβολή ολοκληρωμένης πρότασης Οδηγίας για την εξάλειψη αυτού του φαινομένου ξεκίνησαν στις αρχές της δεκαετίας του 1990³⁰² η πρώτη, ενώ το 1993³⁰³

²⁹⁸ Επίσημη Εφημερίδα αριθ. L 157 της 26/06/2003 σ. 0049-0054, βλ σχ. Β. Κουγέας/Ε. Μπάλτα, Ευρωπαϊκό Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σ. 124 επ.

²⁹⁹ Ως «τόκος» χαρακτηρίζεται το εισόδημα που προκύπτει από κάθε μορφής απαιτήσεις, ασφαλισμένες με υποθήκη ή μη και παρέχουσες ή μη δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη του οφειλέτη, και ιδίως εισόδημα από τίτλους και εισόδημα από ομολογίες ή χρεόγραφα, συμπεριλαμβανομένων ενδεχόμενων πρόσθετων ωφελημάτων και ανταμοιβών που απορρέουν από τίτλους, ομολογίες ή άλλα χρεόγραφα. Αντίθετα επιβαρύνσεις λόγω υπερημερίας ή πρόστιμα για καθυστερημένη πληρωμή δεν θεωρούνται τόκοι.

³⁰⁰ Ως «δικαίωμα» (royalty) νοείται (ενδεικτικά) οι κάθε μορφής πληρωμές που λαμβάνονται σε αντάλλαγμα της χρήσης ή του δικαιώματος χρήσης δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας επί λογοτεχνικού, καλλιτεχνικού ή επιστημονικού έργου, συμπεριλαμβανομένου των κινηματογραφικών ταινιών και λογισμικού, διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, εμπορικών σημάτων, σχεδίων ή υποδειγμάτων ή σε αντάλλαγμα πληροφοριών που αφορούν βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική πείρα ή το δικαίωμα χρήσης βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού.

³⁰¹ Η φορολόγηση των διανεμόμενων τόκων και δικαιωμάτων από τα κράτη μέλη στα οποία βρίσκεται η θυγατρική εταιρία ή η μόνιμη εγκατάσταση προς τα κράτη μέλη που βρίσκεται η μητρική ή η μόνιμη εγκατάσταση αντίστοιχα γίνεται συνήθως είτε με την εφαρμογή της μεθόδου της παρακράτησης του φόρου στη πηγή είτε με την είσπραξη έπειτα από βεβαίωση του φόρου επί των διανεμόμενων αυτών εισοδημάτων στο όνομα της διανέμουσας αυτά επιχείρησης. Αντίστοιχα στην Ελλάδα σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ.6 του ΚΦΕ, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, στα δικαιώματα που καταβάλλονται σε αλλοδαπές επιχειρήσεις που δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, για την χρήση τεχνικών μεθόδων παραγωγής κλπ, επιβάλλεται φόρος 20% που υπολογίζεται στο ακαθάριστο ποσό της αποζημίωσης. Ο φόρος αυτός παρακρατείται στην πηγή με εξάντληση της υποχρέωσης του δικαιούχου και επιβάλλεται εφόσον δεν υπάρχει σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας μεταξύ της Ελλάδας και της χώρας στην οποία έχει την φορολογική της κατοικία η δικαιούχος αλλοδαπή επιχείρηση. Βλ σχ. Ν. Μάρμπας, Άμεσοι Φόροι & Κοινοτικό Δίκαιο, ό.π., σ. 341.

³⁰² Πρώτη πρόταση Οδηγίας COM (90) 571 τελικό, ΕΕ αριθ. C53, 28.2.1991, σ. 26 επ., βλ επίσης Κ. Φινοκαλιώτης, Η Εναρμόνιση Φορολογίας Εισοδήματος Συνδ., ό.π., σ.193 επ.

³⁰³ Συμπληρωματική πρόταση(της προηγούμενης) Οδηγίας COM (93) 196 τελικό, ΕΕ αριθ. C 178, 30.6.1993, σ. 18

επιχειρήθηκε άλλη μια προσπάθεια συμπληρωματική της προηγούμενης, χωρίς όμως αυτές να ευοδωθούν. Η επίγνωση όμως, της σπουδαιότητας του ζητήματος από την Επιτροπή την οδήγησε στο να επανέλθει υποβάλλοντας νέα πρόταση Οδηγίας³⁰⁴ η οποία τελικά υιοθετήθηκε και οδήγησε στην έκδοση της Οδηγίας 2003/49/EK³⁰⁵.

Στο πεδίο εφαρμογής της *ratione personae* εμπίπτει κάθε εταιρία κράτους μέλους, η οποία έχει συσταθεί με μία από τις νομικές μορφές που απαριθμούνται περιοριστικά στο παράρτημα της Οδηγίας³⁰⁶, η οποία έχει τη φορολογική της έδρα σε συγκεκριμένο κράτος μέλος της Ένωσης, σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού, και υπό τον όρο ότι η εταιρία αυτή υπόκειται σε συγκεκριμένες φορολογίες που απαριθμούνται περιοριστικά στη διάταξη του άρθρου 3, συγκεκριμένα στην Ελλάδα : «...- ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων...», χωρίς να έχει τύχει απαλλαγής από αυτόν, ή σε άλλο φόρο πανομοιότυπο ή εν πολλοίς παρόμοιο με αυτόν, ο οποίος επιβάλλεται μετά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της παρούσας οδηγίας, επιπροσθέτως ή σε αντικατάσταση του εν λόγω υφιστάμενου φόρου (άρθρο 3 παρ.α΄ περ.iii της Οδηγίας 2003/49). Αντίθετα, δεν εμπίπτουν εταιρίες η οποίες θεωρούνται, με βάση διεθνείς συμβάσεις, ότι έχουν την έδρα τους σε άλλη τρίτη χώρα³⁰⁷.

Περαιτέρω, για να θεωρηθεί σύμφωνα με την Οδηγία ότι μία εταιρία είναι συνδεδεμένη με άλλη θα πρέπει η πρώτη να συμμετέχει άμεσα σε ποσοστό τουλάχιστον 25% στο μετοχικό κεφάλαιο της δεύτερης ή η τελευταία να κατέχει άμεσα ελάχιστη συμμετοχή σε ποσοστό 25% στο μετοχικό κεφάλαιο της πρώτης ή μία τρίτη εταιρία να κατέχει άμεσα ελάχιστη συμμετοχή στο μετοχικό κεφάλαιο και των δύο εταιριών. Παράλληλα, παρέχεται η ευχέρεια στα κράτη μέλη να αντικαθιστούν το κριτήριο του ελάχιστου ποσοστού συμμετοχής στο κεφάλαιο με το κριτήριο της κατοχής ενός ελάχιστου ποσοστού των δικαιωμάτων ψήφου. Επιπλέον, εμπίπτουν και οι μόνιμες εγκαταστάσεις³⁰⁸ των συνδεδεμένων εταιριών.

Αναφορικά με το πεδίο εφαρμογής *ratione materiae* της Οδηγίας 2003/49, ενώ κατ' αρχήν υπάγεται σε αυτό κάθε σχετική με την καταβολή τόκων και δικαιωμάτων πληρωμή μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων³⁰⁹, προβλέπονται ωστόσο, ορισμένες εξαιρέσεις, σύμφωνα με τις οποίες το κράτος παρακράτησης στην πηγή δεν υποχρεούται να εφαρμόσει το ευνοϊκό καθεστώς της απαλλαγής των διανεμόμενων εισοδημάτων από την φορολογία. Συγκεκριμένα, οι εξαιρέσεις αυτές παρέχουν το δικαίωμα στο κράτος παρακράτησης στην πηγή (κράτος μέλος της πληρωμής στο οποίο εδρεύει η

³⁰⁴ COM (98) 67 τελικό, ΕΕ αριθ. C 123, 22.4.1998, σ. 9 επ.

³⁰⁵ Ε. Ασημακοπούλου, Η κοινοτική νομοθεσία περί φορολογίας εταιριών, ΧρΙΔ 2005, σ. 938-948.

³⁰⁶ Στην περίπτωση της Ελλάδας η Α.Ε., σύμφωνα με το στοιχείο d του παραρτήματος της οδηγίας.

³⁰⁷ Η σύγκρουση των διατάξεων δύο κρατών λόγω εφαρμογής διαφορετικών νομοθετικών κριτηρίων για τον καθορισμό της κύριας έδρας, η οποία ενδεχομένως να οδηγούσε στο πρόβλημα της διπλής κατοικίας (υπαγωγή της εταιρίας σε φορολογία εισοδήματος σε δύο κράτη), αίρεται από την Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ. Βλ επίσης, Β. Βινιέρη, Εταιρίες με διπλή κατοικία και συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας του εισοδήματος, Επιχείρηση, 2006, τευχ.3, σ. 266 επ.

³⁰⁸ Ως «μόνιμη εγκατάσταση» νοείται κάθε σταθερή εγκατάσταση επιχειρηματικής δραστηριότητας που βρίσκεται σε ένα κράτος μέλος και μέσω της οποίας μία εταιρία άλλου κράτους μέλους ασκεί τη δραστηριότητά της ολικώς ή μερικώς, έννοια που συμπίπτει εννοιολογικά με τον αντίστοιχο όρο που περιέχει το άρθρο 5 του Πρότυπου Σύμβασης του ΟΟΣΑ.

³⁰⁹ Από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις η μία κατέχει τη θέση πληρωτή και η άλλη δικαιούχου των τόκων και των royalties. Λογίζεται πληρωτής «η μόνιμη εγκατάσταση» όταν τα ποσά που καταβάλλει με τη μορφή των τόκων ή δικαιωμάτων, αφαιρούνται από το φορολογητέο εισόδημα της ως δαπάνη εκπιπόμενη από το φόρο του κράτους που δραστηριοποιείται. Αντίστοιχα, για να θεωρείται μια εταιρία κ-μ δικαιούχος τόκων και δικαιωμάτων, πρέπει να δέχεται τις πληρωμές αυτών για δικό της λογαριασμό και όχι για λογαριασμό άλλης εταιρίας. Εφόσον συντρέχουν αυτές οι προϋποθέσεις οι πληρωμές με τη μορφή τόκων ή άλλου είδους δικαιωμάτων royalties κλπ, δεν φορολογούνται στο κράτος της πληρωμής, δηλαδή στο κράτος που εδρεύει η καταβάλλουσα εταιρία ή το κράτος στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση της λήπτριας εταιρίας και η

καταβάλλουσα τα εισοδήματα εταιρία) να υπαγάγει την καταβολή τόκων και δικαιωμάτων σε φορολογία³¹⁰ όταν πρόκειται για: i)πληρωμές οι οποίες θεωρούνται διανομή κερδών ή επιστροφή κεφαλαίων σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους της παρακράτησης στην πηγή, ii)οι πληρωμές λόγω απαιτήσεων οι οποίες παρέχουν δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη του οφειλέτη, iii)οι πληρωμές λόγω απαιτήσεων οι οποίες παρέχουν στον πιστωτή το δικαίωμα να ανταλλάξει το δικαίωμα είσπραξης των τόκων που διαθέτει με δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη του οφειλέτη, iv)οι πληρωμές λόγω απαιτήσεων οι οποίες δεν περιλαμβάνουν πρόβλεψη για την εξόφληση του βασικού ποσού ή στις οποίες η εξόφληση προβλέπεται μετά την πάροδο πλέον των 50 ετών από την ημερομηνία γένεσης της απαίτησης, και v)για τις περιπτώσεις στις οποίες, λόγω της ειδικής σχέσης που υπάρχει μεταξύ του οφειλέτη και του δικαιούχου των τόκων ή μεταξύ ενός εξ αυτών και κάποιου τρίτου προσώπου, το ποσό των τόκων υπερβαίνει το αντίστοιχο ποσό που θα είχε συμφωνηθεί από τον οφειλέτη και τον δικαιούχο αν δεν υπήρχε αυτή η ειδική σχέση, οι διατάξεις της οδηγίας εφαρμόζονται μόνο ως προς το τελευταίο αυτό ποσό, εάν υφίσταται.

Η Οδηγία ορίζει ρητώς ότι οι ρυθμίσεις αυτής πρέπει να μεταφερθούν στην εσωτερική έννομη τάξη των κρατών το αργότερο μέχρι την 1^η Ιανουαρίου 2004³¹¹. Ωστόσο, προβλέπεται το ευεργέτημα μιας μεταβατικής περιόδου για την Ελλάδα, την Ισπανία και την Πορτογαλία, καθαρά για δημοσιονομικούς λόγους, ούτως ώστε να δοθεί ένα χρονικό διάστημα³¹² σ' αυτές τις χώρες να μειώσουν σταδιακά τη φορολογία που επιβάλλουν επί των τόκων και δικαιωμάτων, κατά τρόπο, όμως, που να μην επέρχεται η άμεση μείωση των σχετικών φορολογικών εσόδων. Η παρέκκλιση αυτή δικαιολογείται³¹³ από το γεγονός ότι τα κράτη αυτά αποτελούν καθαρούς εισαγωγείς κεφαλαίου και τεχνολογίας και ότι η φορολογία των σχετικών πληρωμών που πραγματοποιούν αντιπροσωπεύει σημαντική πηγή φορολογικών εσόδων.

Συμπερασματικά, και εφόσον συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, οι πληρωμές τόκων ή δικαιωμάτων που ανακύπτουν σε ένα κράτος μέλος απαλλάσσονται από ενδεχόμενους φόρους στο εν λόγω κράτος, είτε παρακρατούνται είτε εισπράττονται κατόπιν βεβαιώσεως, εφόσον ο δικαιούχος των τόκων ή δικαιωμάτων είναι εταιρία άλλου κράτους μέλους ή μόνιμη εγκατάσταση εταιρίας κράτους μέλους ευρισκόμενη σε άλλο κράτος μέλος, και συνεπώς φορολογούνται στο κράτος της δικαιούχου εταιρίας. Με άλλες λέξεις δεν είναι επιτρεπτή η παρακράτηση στην πηγή των τόκων και δικαιωμάτων ή τελών που καταβάλλουν οι θυγατρικές εταιρίες στις μητρικές, ούτε και το αντίστροφο, δηλαδή το ευνοϊκό καθεστώς ισχύει και όταν η σχετική καταβολή γίνεται από την μητρική εταιρία προς τη δικαιούχο θυγατρική.

απαλλαγή αυτή καταλαμβάνει τόσο την παρακράτηση του φόρου στην πηγή όσο και την περίπτωση είσπραξης του φόρου κατόπιν βεβαιώσεως αυτού.

³¹⁰ Α. Τσουρουφλής, Η Φορολογική αντιμετώπιση της υποκεφαλαιοποίησης, Δ/2004, ΧρΙΔ σ. 847.

³¹¹ Στην Ελλάδα η Οδηγία 2003/49/EK ενσωματώθηκε στο εθνικό μας δίκαιο με το ν.3312/2005.

³¹² Για την Ελλάδα και την Πορτογαλία προβλέπεται μεταβατική περίοδο 8 ετών και 6 ετών για την Ισπανία, στη διάρκεια της οποίας μπορούν να παρακρατούν φόρο επί των διανεμόμενων τόκων και δικαιωμάτων προς συνδεδεμένη εταιρία άλλου κράτους μέλους, σε ποσοστό 10% τα πρώτα 4 έτη και 5% στα επόμενα. Ήδη η χώρα μας προσαρμόστηκε στη ρύθμιση αυτή με την διάταξη του άρθρου 15 του ν.3312/2005, η οποία προστέθηκε ως παρ. 7 του άρθρου 13 του ΚΦΕ(ν.2238/94).

³¹³ Θ. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, γ' έκδοση..., ό.π., σ. 478, Ν. Μπάρμπας, Άμεσοι..., ό.π., σ. 350.

Τέλος, η Οδηγία 2003/49ΕΚ, τροποποιήθηκε εν συνεχεία από την **Οδηγία 2004/76/ΕΚ**³¹⁴, ενόψει της ανάγκης προσαρμογής στα νέα δεδομένα μετά και την προσχώρηση στην Ένωση των δέκα νέων κρατών, παρέχοντάς τους έτσι την ευχέρεια να τύχουν των ευνοϊκών μεταβατικών ρυθμίσεων του άρθρου 6 της αρχικής Οδηγίας (2003/49) και για τις χώρες της Τσεχίας, Σλοβακίας, Πολωνίας, Λετονίας και Λιθουανίας³¹⁵. Δηλαδή, παρέχεται και σ' αυτές τις χώρες ένα μεταβατικό χρονικό διάστημα για να μπορέσουν να μειώσουν σταδιακά τη φορολογία που επιβάλλουν επί των πληρωμών τόκων και τελών ή δικαιωμάτων, ούτως ώστε να αποφευχθεί και για τις χώρες αυτές ο δημοσιονομικός εκτροχιασμός των εσόδων τους.

ε. Οδηγία 2003/48/ΕΚ του Συμβουλίου, για τη Φορολόγηση των υπό μορφή τόκων εισοδημάτων από αποταμιεύσεις³¹⁶

Με την Οδηγία 2003/48, ρυθμίστηκε η φορολογία των εισοδημάτων της αποταμίευσης. Ήδη από το έτος 1989³¹⁷, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έχοντας επίγνωση της σπουδαιότητας του ζητήματος, ενόψει του έντονου φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών για προσέλκυση κεφαλαίων, είχε επιδιώξει την εναρμόνιση των διαφορετικών νομοθετικών ρυθμίσεων για τη φορολογία των προϊόντων αποταμίευσης. Οι προσπάθειες της Επιτροπής όμως συνάντησαν την αναμενόμενη άλλωστε αντίδραση των κρατών που αποτελούσαν «φορολογικές οάσεις» στο τομέα αυτό (Λουξεμβούργο Αυστρία) απαλλάσσοντας από τη φορολογία εισοδήματος του τόκου των καταθέσεων³¹⁸.

Εξάλλου, με την έναρξη του καθεστώτος της Ο.Ν.Ε. μεταξύ των κρατών μελών της ευρωζώνης και την κατ' επέκταση κατάργηση των κινδύνων και των δαπανών στην αγορά συναλλάγματος, που είχε ως συνέπεια την αύξηση του ρυθμού κυκλοφορίας των κεφαλαίων, ετέθη και πάλι το ζήτημα της εναρμόνισης της φορολογίας των εισοδημάτων με την μορφή προϊόντων αποταμίευσης. Έτσι στις 20 Μαΐου 1998 η Επιτροπή υπέβαλε εκ νέου πρόταση Οδηγίας³¹⁹ που είχε ως αντικείμενο την εξασφάλιση μιας ελάχιστης πραγματικής φορολόγησης των εισοδημάτων αποταμίευσης με τη μορφή τόκων στο εσωτερικό της Κοινότητας. Ωστόσο, και αυτή τη φορά για του ίδιους λόγους δεν επήλθε συμφωνία (ομοφωνία) επί του περιεχομένου της σχετικής Οδηγίας. Τελικά, μετά από αλληπάλληλες διαπραγματεύσεις στους κόλπους της Επιτροπής και του Συμβουλίου, το έτος 2003 το Συμβούλιο υιοθέτησε την πρόταση της Επιτροπής και εξέδωσε την Οδηγία 2003/48, κύριος στόχος της οποίας είναι η αντιμετώπιση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού, δεδομένου ότι με την πλήρη απελευθέρωση της κυκλοφορίας των κεφαλαίων, συνεπεία της χορήγησης³²⁰ άμεσου αποτελέσματος στο άρθρο 63 ΣΛΕΕ στο εσωτερικό της Ένωσης και με δεδομένη την έλλειψη κοινοτικών ρυθμίσεων στον εν λόγω τομέα, τα κράτη μέλη υιοθέτησαν φορολογικές ρυθμίσεις που προβλέπουν είτε ελάχιστες ή ακόμη και

³¹⁴ Επίσημη Εφημερίδα αριθ. L 157 της 30/4/2004, όπως διορθώθηκε από την Επίσημη Εφημερίδα αριθ. L 195 της 02/06/2004 σ. 0033-0035, βλ. σχ. Β. Κουγέας/Ε. Μπάλτα, Ευρ. Φορ., ό.π., σ. 133 επ.

³¹⁵ Β. Κουγέας/Ε. Μπάλτα, Ευρωπαϊκό Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σ. 123.

³¹⁶ Επίσημη Εφημερίδα αριθ. L 157 της 26/06/2003 σ. 0038-0048, βλ. σχ. Β. Κουγέας/Ε. Μπάλτα, Ευρωπαϊκό..., ό.π., σ. 140 επ., Ευ. Βουλγαράκη, Η κοινοτική οδηγία για τη φορολογία των αποταμιεύσεων, ΛΟΓΙΣΤΗΣ, 2005, σ. 428 επ.

³¹⁷ COM (89) 60 τελικό, ΕΕ αριθ. C 141, 7.6.1989, σ. 5.

³¹⁸ Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, γ' έκδοση, ό.π., σ. 220, βλ. επίσης, Β. Κουγέας/Ε. Μπάλτα, Ευρωπαϊκό Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σ. 137 καθώς και την εκεί υποσημείωση αριθ. 262.

³¹⁹ COM(98) 295 1998, τελικό της 20.5.1998, ΕΕ αριθ. C 212, 8.7.1998, σ. 13.

³²⁰ Χ. Μαλαματάρης, ό.π., σ. 164.

μηδενικές φορολογικές επιβαρύνσεις (από το κράτος πηγής) στους τόκους καταθέσεων που καταβάλλουν τα πιστωτικά τους ιδρύματα στους κατοίκους των άλλων κρατών μελών, είτε την εισαγωγή τραπεζικού απορρήτου(με αποτέλεσμα μα μην μπορεί να φορολογήσει τα κεφάλαια ούτε το κράτος κατοικίας, επειδή δεν γνωρίζει την ύπαρξή τους), με στόχο την προσέλκυση κεφαλαίων (λειτουργώντας ως «φορολογικός παράδεισος») από τα άλλα κράτη μέλη.

Επομένως, αιτιολογική βάση της παρούσας Οδηγίας είναι η έλλειψη εναρμόνισης των εθνικών νομοθεσιών στο τομέα της φορολογικής επιβάρυνσης των προϊόντων αποταμίευσης, η οποία σε συνδυασμό με την ελεύθερη κίνηση των κεφαλαίων στην Κοινότητα διευκόλυναν τα φαινόμενα της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, και οδηγούσαν σε αυθαίρετες διακρίσεις και πολύ περισσότερο σε συγκεκαλυμμένους περιορισμούς της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων.

Αναφορικά με το πεδίο εφαρμογής της Οδηγίας, αυτό περιορίζεται μόνο στα εισοδήματα από αποταμίευση υπό μορφή τόκων που καταβάλλονται σε ένα κράτος μέλος υπέρ δικαιούχων που είναι φυσικά πρόσωπα, κάτοικοι άλλου κράτους μέλους, αποκλεισμένων των νομικών προσώπων, και αυτό υπαγορεύτηκε από το γεγονός ότι τα νομικά πρόσωπα υποχρεούνται να συμπεριλάβουν και τα εισοδήματα από τόκους καταθέσεων στις ετήσιες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, οι οποίες γίνονται αντικείμενο ελέγχου από τις φορολογικές αρχές, άρα υφίσταται μειωμένος κίνδυνος εμφάνισης φοροδιαφυγής. Αντίθετα τα φυσικά πρόσωπα εμφανίζονται αρκετές φορές επιρρεπή στο πειρασμό, ελλείψει αποτελεσματικών ρυθμίσεων, να συμπεριφέρονται με τέτοιο τρόπο ώστε να αποφεύγουν την καταβολή φόρων που τους αναλογούν. Χωρίς βέβαια αυτό να διασφαλίζεται οριστικά και αποτελεσματικά μιας και, τίποτε δεν θα εμπόδιζε ορισμένα φυσικά πρόσωπα να καταστρατηγήσουν³²¹ τις διατάξεις της οδηγίας τοποθετώντας τις αποταμιεύσεις τους σε διάφορες εταιρικές μορφές επενδύσεων.

Περαιτέρω, οι ρυθμίσεις της Οδηγίας εφαρμόζονται στους τόκους που καταβάλλονται σε ένα κράτος μέλος από το φορέα πληρωμής, δηλαδή τον οικονομικό φορέα που καταβάλλει τους τόκους στον πραγματικό δικαιούχο ή φυσικό πρόσωπο που εισπράττει τόκους. Αναφορικά με τα προϊόντα αποταμίευσης, που εντάσσονται στο πεδίο εφαρμογής της Οδηγίας είναι οι τόκοι από εισοδήματα από τίτλους του δημοσίου, ομολογιακά δάνεια, τόκοι που καταβάλλονται από οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων κινητών αξιών κλπ, στους δικαιούχους αυτών, εφόσον οι οργανισμοί αυτοί επενδύουν ποσοστό ανώτερο του 40% του ενεργητικού τους σε απαιτήσεις από τόκους κάθε φύσης, ενώ δεν καλύπτονται οι τόκοι υπερημερίας. Επίσης, από το πεδίο εφαρμογής της Οδηγίας εξαιρούνται οι πληρωμές τόκων που πραγματοποιούνται προς όφελος εταιριών ή άλλων νομικών προσώπων, καθώς και οι καταβολές προς τους φορείς πληρωμής του άρθρου 4 παρ.1, καθώς και οι πληρωμές τόκων, που πραγματοποιούνται προς φυσικά πρόσωπα που ενεργούν για λογαριασμό του πραγματικού δικαιούχου του οποίου η ταυτότητα πρέπει να γνωστοποιείται στον φορέα πληρωμής.

Προκειμένου οι τόκοι καταθέσεων να φορολογηθούν στο κράτος μέλος όπου έχει την κατοικία του ο πραγματικός δικαιούχος το οποίο είναι διαφορετικό σε σχέση με το κράτος μέλος που είναι εγκατεστημένος ο φορέας πληρωμής, το άρθρο 8 της Οδηγίας θεσπίζει μηχανισμό ανταλλαγής πληροφοριών, καθιερώνοντας την υποχρέωση του πιστωτικού ιδρύματος (φορέα πληρωμής) προς υποβολή στην αρμόδια αρχή του κράτους της εγκατάστασής του ορισμένες πληροφορίες σε σχέση με

τον πραγματικό δικαιούχο. Το ελάχιστο περιεχόμενο αυτών των πληροφοριών που οφείλει ο φορέας πληρωμής να υποβάλει στην αρμόδια αρχή συνίστανται στα στοιχεία ταυτότητας, κατοικίας, αριθμό λογαριασμού του δικαιούχου, το ποσό των καταβληθέντων ή πιστωθέντων τόκων, το όνομα και η διεύθυνση του φορέα πληρωμής κλπ. Στη συνέχεια η αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους μέλους του φορέα πληρωμής κοινοποιεί αυτόματα μια φορά το χρόνο μέσα σε προθεσμία έξι μηνών από τη λήξη του φορολογικού έτους του κράτους εγκατάστασης του φορέα πληρωμής, όλες τις παραπάνω πληροφορίες που αφορούν το σύνολο των τόκων που καταβλήθηκαν κατά την διάρκεια του συγκεκριμένου έτους στην αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους μέλους της κατοικίας του πραγματικού δικαιούχου. Έτσι μέσω αυτής της διαδικασίας αίρεται το τραπεζικό απόρρητο και παρέχεται η δυνατότητα στη φορολογική αρχή που έχει την κατοικία του ο δικαιούχος, να λαμβάνει γνώση και στη συνέχεια να φορολογεί τους κατοίκους της, που αποκτούν εισόδημα από τόκους καταθέσεων σε πιστωτικά ιδρύματα άλλων κρατών μελών, σύμφωνα με την εθνική τους νομοθεσία. Συνοπτικά, η Οδηγία προβλέπει τη φορολόγηση των τόκων στο κράτος μέλος κατοικίας του δικαιούχου, σύστημα που προϋποθέτει ροή πληροφοριών από το κράτος μέλος εγκατάστασης του φορέα πληρωμής. Έτσι, το τελευταίο δεν έχει λόγο να εισάγει χαμηλούς συντελεστές φορολόγησης και ταυτόχρονα υποχρεούται να εγκαταλείψει το τραπεζικό απόρρητο.

Επιπλέον, διευκρινίζεται ότι η εφαρμογή του συστήματος πληροφοριών που προβλέπει η Οδηγία δεν αποκλείει την εφαρμογή των διατάξεων της γενικής Οδηγίας 77/799/ΕΟΚ, περί αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στους τομείς της άμεσης και της έμμεσης φορολογίας, εφόσον οι διατάξεις αυτής (Οδηγίας 2003/48) δεν παρεκκλίνουν από τις διατάξεις της γενικής Οδηγίας (77/799)³²².

Αξιοσημείωτη είναι η ρύθμιση που προβλέπει μεταβατική περίοδο, στην διάρκεια της οποίας το Λουξεμβούργο, το Βέλγιο και η Αυστρία, δεν θα είναι υποχρεωμένα να παρέχουν πληροφορίες στα κράτη μέλη της κατοικίας των δικαιούχων των τόκων αλλά θα παρακρατούν ένα φόρο στην πηγή³²³, με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, επί των εισοδημάτων αυτών που θα καταβάλλονται σε κατοίκους των άλλων κρατών μελών, προκειμένου την σταδιακή και ομαλή προσαρμογή των τριών αυτών χωρών στις διατάξεις της οδηγίας. Ωστόσο, η Οδηγία παρέχει την ευχέρεια στους ενδιαφερόμενους να ζητήσουν τη μη παρακράτηση του φόρου στη πηγή, αλλά την φορολόγηση τους στο κράτος κατοικίας τους, μετά από σχετική βεβαίωση που εκδίδει η αρχή του κράτους κατοικίας των δικαιούχων πιστοποιώντας τη φορολόγηση του ποσού καθώς και των στοιχείων του δικαιούχου.

Τέλος, η εφαρμογή της Οδηγίας εξαρτάται από την πλήρωση της προϋπόθεσης της εφαρμογής μέτρων ισοδυνάμου αποτελέσματος από ορισμένα τρίτα κράτη³²⁴. Ειδικότερα, προκειμένου να αποφευχθεί το ενδεχόμενο τα κεφάλαια από τις χρηματαγορές των κρατών μελών να στραφούν προς

³²¹ Ν. Μπάρμπας, Αμεσοι Φόροι και Κοινοτικό Δίκαιο, ό.π., σ. 336.

³²² Ν. Μπάρμπας, Αμεσοι Φόροι & Κοινοτικό Δίκαιο, ό.π., σ. 334.

³²³ Τα εν λόγω κράτη θα παρακρατούν φόρο στην πηγή κατά την διάρκεια της μεταβατικής περιόδου ύψους 15% τα τρία πρώτα έτη, 20% τα τρία επόμενα έτη και στη συνέχεια 35% με παράλληλη υποχρέωση να μεταβιβάζουν το 75% των εσόδων στα κράτη μέλη της κατοικίας του πραγματικού δικαιούχου των τόκων και θα διατηρούν μόνο το υπόλοιπο 25%. Η μεταβατική αυτή περίοδος θα αρχίσει κανονικά την 1.1.2005 και θα λήξει στο τέλος του φορολογικού έτους μέσα στο οποίο η Ευρωπαϊκή Ένωση θα συνάψει την τελευταία συμφωνία για ανταλλαγή πληροφοριών σύμφωνα με το υπόδειγμα συμφωνίας που εξέδωσε την 18.4.2002 ΟΟΣΑ.

«οιονεί φορολογικούς παραδείσους» όπως λχ η Ελβετία, το Λιχτενστάιν, η Ανδόρα, το Μονακό και ο Άγιος Μαρίνος, εξαιτίας της ελάχιστης φορολόγησης ή πλήρους απαλλαγής των εισοδημάτων από προϊόντα αποταμίευσης σε συνδυασμό με την αυστηρή εφαρμογή τραπεζικού απορρήτου, ώστε να αναζητήσουν «φορολογικό άσυλο» στις αντίστοιχες αγορές των εν λόγω κρατών, με άμεση βέβαια συνέπεια την εις βάρος των κρατών μελών της Ένωσης απώλεια σημαντικών κεφαλαίων και κατ' επέκταση φορολογικών εσόδων από προϊόντα αποταμίευσης, η οδηγία 2003/48 περιέχει ειδικές διατάξεις που προβλέπουν ότι τα κράτη μέλη θα εφαρμόζουν μεν τις διατάξεις της Οδηγίας από την 1/1/2005, με την προϋπόθεση όμως ότι τα εν λόγω τρίτα κράτη (Ελβετία Λιχτενστάιν κλπ) θα αρχίσουν να εφαρμόζουν από την ίδια ημερομηνία ισοδύναμα μέτρα με αυτά που προβλέπει η οδηγία κατ' εφαρμογή συμφωνιών που θα συνάψουν με την Ευρωπαϊκή Ένωση, μετά από ομόφωνες αποφάσεις του Συμβουλίου.

B. Περαιτέρω προσπάθειες εναρμόνισης των φορολογικών ρυθμίσεων στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής Ένωσης στο τομέα των άμεσων φόρων.

Παρά τη σημαντική συμβολή των προαναφερθεισών νομικά δεσμευτικών κειμένων (Οδηγιών), στην εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών στο τομέα της άμεσης φορολογίας, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έχει επανέλθει τα τελευταία έτη αναλαμβάνοντας σημαντικές πρωτοβουλίες για την περαιτέρω προσέγγιση στον τομέα αυτό. Οι πρωτοβουλίες αυτές τις Επιτροπής ενσωματώνονται στα παρακάτω **μη** νομικά δεσμευτικά κείμενα:

B.1. Κώδικας Δεοντολογίας για τη φορολογία επιχειρήσεων

Το κείμενο αυτό εντάσσεται στη δέσμη των μέτρων, που πρότεινε η Ευρωπαϊκή Επιτροπή με Ανακοίνωση³²⁵ της στα πλαίσια της αντιμετώπισης του φορολογικού ανταγωνισμού. Στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα εμπίπτουν οι φορολογικές ρυθμίσεις εισάγουσες χαμηλό έως ανύπαρκτο επίπεδο φορολόγησης, μέσω διαφορετικού συντελεστή ή φορολογικής βάσης, σε σχέση με τα επίπεδα που κανονικά ισχύουν στο συγκεκριμένο κράτος μέλος, και οι οποίες έχουν ή μπορούν να έχουν επιπτώσεις στην επιλογή του τόπου εγκατάστασης των οικονομικά δρώντων εντός της Ένωσης.

Ο Κώδικας Δεοντολογίας προτείνει ενδεικτικά κριτήρια, στη βάση των οποίων, ως επιζήμια φορολογικά μέτρα μπορούν να οριστούν: αυτά που εισάγουν χαμηλότερο επίπεδο φορολόγησης ευνοώντας αποκλειστικά μη κατοίκους ή συναλλαγές με μη κατοίκους παρέχοντας φορολογικά προνόμια χωρίς να υπάρχει ουσιαστική οικονομική δραστηριοποίηση ή παρουσία επιχείρησης το κράτος μέλος. Έτσι τα κράτη μέλη καλούνται είτε να μην θεσπίσουν νέα τέτοια μέτρα, είτε να καταργήσουν τα ήδη υπάρχοντα. Στο κάλεσμα αυτό, καθοριστικό ρόλο θα διαδραματίσει η μεταξύ των κρατών αμοιβαία εμπιστοσύνη και συνεργασία η αλληλοενημέρωση καθώς και η από κοινού αξιολόγηση των μέτρων αυτών σε συνεργασία πάντα με το Συμβούλιο, το οποίο υποστηρίζει την όλη διαδικασία συστήνοντας και ειδική ομάδα

³²⁴ Ν. Μπάρμπας, Άμεσοι Φόροι & Κοινοτικό Δίκαιο, ό.π., σ. 337 επ.

³²⁵ COM (97) 564 τελικό, 5.11.1997, Η Ανακοίνωση αυτή περιελάμβανε πέρα από τον Κώδικα, και μέτρα για την εξάλειψη των παρακρατουμένων φόρων στην πηγή για τις πληρωμές τόκων και δικαιωμάτων μεταξύ επιχειρήσεων με διασυνοριακές δραστηριότητες και μέτρα για την εξάλειψη των στρεβλώσεων στη φορολόγηση των εισοδημάτων κεφαλαίου.

αξιολόγησης³²⁶ προς το σκοπό αυτό, απαρτιζόμενη από αντιπροσώπους υψηλού επιπέδου, που προτείνουν τα κράτη μέλη.

Έτσι κύριοι στόχοι του Κώδικα Δεοντολογίας είναι η εξάλειψη των αρνητικών συνεπειών των επιζήμιων φορολογικών μέτρων, μέσω της συνεργασίας των κρατών μελών, η αποφυγή και εξάλειψη των αρνητικών φαινομένων της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, ιδίως μέσω διεθνών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Περαιτέρω, στους στόχους του περιλαμβάνονται «ρυθμίσεις», που αποσκοπούν στην εξάλειψη των επιζήμιων φορολογικών μέτρων σε εκείνα τα εδάφη και τις τρίτες χώρες με τις οποίες τα κράτη μέλη έχουν συνδεδεμένα εδάφη, ειδικές υποχρεώσεις ή φορολογικά προνόμια.

Τέλος ο Κώδικας προβλέπει ότι πολλά από τα φορολογικά μέτρα των κρατών μελών, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων του Ενωσιακού Δικαίου για τις κρατικές ενισχύσεις, θα τεθούν υπό τον αυστηρό έλεγχο και επανεξέταση της Επιτροπής, έτσι ώστε να επιτευχθεί η ίση φορολογική μεταχείριση των επιχειρήσεων εντός της Ενιαίας Αγοράς.

Αξιοσημείωτο είναι το γεγονός, με ελληνικό σαφώς ενδιαφέρον, της κατάργησης του AN 89/1967³²⁷ της Ελληνικής έννομης τάξης που προέβλεπε φορολογικές απαλλαγές για τις αλλοδαπές εμποροβιομηχανικές επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα, “κατ’ επιταγή” και σε εφαρμογή των **μη δεσμευτικών ρυθμίσεων** του Κοινοτικού Κώδικα Δεοντολογίας, από το άρθρο 12 του ν.2992/2002 «Μέτρα για την ενίσχυση της κεφαλαιαγοράς και την ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας και άλλες διατάξεις». Αυτό που προξενεί εντύπωση είναι ότι η αιτιολογική έκθεση του καταργητικού αυτού νόμου αναφέρει ότι η κρίση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής είναι δεσμευτική κάτι φυσικά που δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα³²⁸ καθώς ο Κώδικας Δεοντολογίας και κατ’ επέκταση η προκαλούμενη από αυτόν κρίση της Επιτροπής, στερούνται δεσμευτικότητας.

B.2. Σύσταση της Επιτροπής περί του τρόπου φορολογίας των μικρομεσαίων επιχειρήσεων

Με το κείμενο αυτής της Σύστασης³²⁹ η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, αφού διαπίστωσε, ότι τα διάφορα φορολογικά καθεστώτα των φυσικών προσώπων και των επιχειρήσεων στα κράτη μέλη, με τις στρεβλώσεις που παρατηρούνται και με την άδικη φορολογία των ατομικών επιχειρήσεων και των προσωπικών εταιριών σε σχέση με αυτήν των κεφαλαιουχικών, στρεβλώνουν και κατ’ επέκταση περιορίζουν την αυτοχρηματοδοτούμενη επενδυτική δυνατότητα των μικρομεσαίων επιχειρήσεων επιφέροντας αρνητικές συνέπειες στην οικονομική ανάπτυξη, την ανταγωνιστικότητα και την απασχόληση, πρότεινε, την εναρμόνιση των καθεστώτων φορολογίας, με τη δημιουργία ενός ουδέτερου φορολογικού συστήματος, το οποίο να μην επιβαρύνει τουλάχιστον τα επανεπενδύόμενα κέρδη των επιχειρήσεων αυτού του μεγέθους, διότι ουσιαστικά αποτελεί αυτοχρηματοδότησή τους³³⁰.

³²⁶ Στα πλαίσια αυτά συστήθηκε η λεγόμενη ομάδα εργασίας Primarolo στην οποία ανατέθηκε ο εντοπισμός και η αξιολόγηση των εθνικών φορολογικών ρυθμίσεων που δεν συνάδουν με τον Κώδικα Δεοντολογίας, περαιτέρω η ομάδα αυτή μελέτησε και τις εθνικές νομοθεσίες, που εισάγουν ευνοϊκά φορολογικά καθεστώτα για τις ναυτιλιακές επιχειρήσεις.

³²⁷ Για την αμφιβολία περί του αν οι διατάξεις του AN 89/1967 που καταργήθηκε κατ’ επίκληση του Κώδικα Δεοντολογίας, αντίκειται σ’ αυτές που εισάγει ο Κώδικας αυτός βλ. σχ., Γ. Μάτσου, Κριτική θεώρηση της κατάργησης του AN 89/1967, ΔΕΕ 2003, σ. 38 επ.

³²⁸ Γρ. Μιχαλίδης, ό.π., σ. 85.

³²⁹ ΕΕΕΚ L 177 της 9.7.1994(94/390/ΕΚ), σ. 1 επ.

³³⁰ Γρ. Μιχαλίδης, ό.π., σ. 85 επ. με τις εκεί παραπομπές.

Έτσι λοιπόν, τα κράτη μέλη θα πρέπει να υιοθετήσουν και να θεσπίσουν φορολογικά μέτρα, που να διορθώνουν και να αμβλύνουν τις επιπτώσεις της προοδευτικότητας του φόρου που επιβάλλεται στις ατομικές επιχειρήσεις και στις προσωπικές εταιρίες, όταν πρόκειται για τα κέρδη τους τα οποία επανεπενδύουν. Με τα μέτρα αυτά η φορολογική επιβάρυνση των μικρομεσαίων επιχειρήσεων θα πρέπει να προσεγγίζει αυτή των κεφαλαιουχικών παρέχοντας είτε την δυνατότητα επιλογής του φόρου των κεφαλαιουχικών εταιριών, είτε (διαζευκτικά ή σωρευτικά) να μειώνουν τα φορολογικά βάρη που επιβάλουν στα κέρδη που επανεπενδύονται σε ποσοστό ανάλογο με αυτό του φόρου επί των κεφαλαιουχικών εταιριών, ενώ παράλληλα, θα πρέπει να θεσπίσουν τέτοια μέτρα που θα άρουν ή θα καταργούν όλα τα υφιστάμενα φορολογικά εμπόδια κατά τον μετασχηματισμό των ατομικών επιχειρήσεων και των προσωπικών εταιριών σε κεφαλαιουχικές.

B.3 Η Σύσταση της Επιτροπής σχετικά με τη φορολογία ορισμένων εισοδημάτων τα οποία αποκτούν σε κράτος μέλος πρόσωπα που έχουν την κατοικία τους σε άλλο κράτος μέλος

Η συγκεκριμένη Σύσταση³³¹ της Ευρωπαϊκής Επιτροπής στοχεύει στην προστασία της ελεύθερης κυκλοφορίας των προσώπων, όπως αυτή προβλέπεται και εφαρμόζεται σε ενωσιακό επίπεδο, από εθνικές διατάξεις φορολογίας φυσικών προσώπων, οι οποίες επιβαρύνουν περισσότερο τους μη κατοίκους σε σχέση με τους κατοίκους, οι οποίοι βρίσκονται σε ανάλογη κατάσταση. Έτσι, λοιπόν, η Σύσταση εισάγει τον κανόνα ότι τα εισοδήματα, όταν υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος δεν θα υποβάλλονται σε φόρο μεγαλύτερο από αυτόν που θα υπέκειντο ο φορολογούμενος και τα μέλη της οικογένειάς του αν ήταν και κάτοικοι του συγκεκριμένου κράτους μέλους.

B.4. Δράσεις για μια εσωτερική αγορά χωρίς φορολογικά εμπόδια στις επιχειρήσεις

Στο πλαίσιο της ανανεωμένης στρατηγικής της Λισσαβώνας η Ευρωπαϊκή Επιτροπή εξέδωσε την 25.10.2005 μια Ανακοίνωση³³² με την οποία καθορίστηκαν οι πρωτοβουλίες που απαιτούνται για να καταστεί η Ευρώπη ελκυστικότερος τόπος επενδύσεων και εργασίας, να προωθηθούν η γνώση και η καινοτομία και να μπορέσουν οι ευρωπαϊκές επιχειρήσεις να δημιουργήσουν περισσότερες και καλύτερες θέσεις εργασίας. Έτσι, χωρίς να καταδικάσει το φορολογικό ανταγωνισμό μεταξύ των κρατών μελών, η Επιτροπή επισήμανε ότι η ύπαρξη διαφορετικών φορολογικών συστημάτων στην ΕΕ αυξάνει σημαντικά το κόστος λειτουργίας των επιχειρήσεων λόγω των διοικητικών υποχρεώσεων συμμόρφωσης σε διαφορετικές φορολογικές νομοθεσίες. Η κατάσταση αυτή δημιουργεί φραγμούς για την αποτελεσματικότερη διανομή των πόρων και δυσχεραίνει την εγκαθίδρυση μιας υγιούς ανταγωνιστικής εσωτερικής αγοράς. Ενόψει αυτής της κατάστασης, η Επιτροπή καθόρισε σειρά ενεργειών για την εμβάθυνση της εσωτερικής αγοράς, ορίζοντας ως προτεραιότητα την άρση των φορολογικών εμποδίων, καθώς εκτιμάται ότι θα δημιουργήσει νέες ευκαιρίες για τους νεοεισερχόμενους στην αγορά ενεργοποιώντας τις επενδύσεις. Στη συνέχεια και συγκεκριμένα τον επόμενο χρόνο, ακολούθησε μια δεύτερη Ανακοίνωση³³³ για την ανάγκη συντονισμού των συστημάτων άμεσης φορολογίας των κρατών

³³¹ EEEK L 39/10.2.1994(94/79/EK), σ. 22 επ.

³³² COM (2005) 532, 25.10.2005

³³³ COM (2006) 823, 19.12.2006

μελών στην εσωτερική αγορά, επισημαίνοντας την ανάγκη συντονισμού των εθνικών συστημάτων άμεσης φορολογίας, έτσι ώστε να καταστούν συμβατά με τις Συνθήκες και να διασφαλιστεί η απρόσκοπτη λειτουργία τους. Η πρόταση του συντονισμού αντί της εναρμόνισης με τη θέσπιση υπερεθνικής ενωσιακής νομοθεσίας αντανάκλα το συμβιβασμό των κοινοτικών επιδιώξεων με την ελευθερία που αναγνωρίζει η ενωσιακή νομοθεσία στα κράτη μέλη της να καθορίζουν τα δικά τους συστήματα στο τομέα της άμεσης φορολογίας. Έτσι, κατά την Επιτροπή, για να διασφαλιστεί συνεκτική και συντονισμένη φορολογική μεταχείριση απαιτείται να εξαλειφθούν οι διακρίσεις, η διπλή φορολόγηση, οι καταστάσεις ακούσιας μη φορολογίας και κατάχρησης³³⁴ και να μειωθεί το κόστος συμμόρφωσης από την υπαγωγή σε περισσότερα του ενός φορολογικά συστήματα.

Επιπλέον, κατά την Επιτροπή δύο ακόμη τομείς όπου απαιτείται συντονισμένη δράση είναι η διασυννοριακή αντιμετώπιση των ζημιών³³⁵ καθώς και στους φόρους κατά την έξοδο³³⁶.

B.5. Δράσεις για μια κοινή ενοποιημένη φορολογική βάση για το φόρο εταιριών

Η πρωτοβουλία της Επιτροπής να εγκαθιδρύσει κοινή ενοποιημένη φορολογική βάση για τις εταιρίες που αναπτύσσουν διασυννοριακή δράση εκδηλώθηκε το 2001³³⁷ ενώ το 2004 συστάθηκε σχετική Ομάδα Εργασίας εμπειρογνομόνων από όλα τα κράτη μέλη. Ακολούθησαν δύο Ανακοινώσεις της Επιτροπής το 2006³³⁸ και το 2007³³⁹, στις οποίες παρουσιάστηκε η επιτευχθείσα πρόοδος και επισημάνθηκαν οι τομείς όπου είναι επιθυμητή η περαιτέρω πολιτική υποστήριξη και χάραξη κατευθύνσεων. Η κεντρική ιδέα της Ενοποιημένης Φορολογικής Βάσης είναι να επιτρέψει στις εταιρίες που διαθέτουν υποκαταστήματα ή θυγατρικές(εγκαταστάσεις) σε τουλάχιστον δύο κράτη μέλη να υπολογίζουν τη φορολογητέα βάση τους με βάση ένα και μόνο σύνολο κανόνων ενωσιακής προέλευσης, το οποίο θα επιτρέψει τον συμψηφισμό κερδών και ζημιών εντός του ίδιου ομίλου εταιριών. Έτσι, τα κέρδη των εταιριών που θα προσδιορίζονται με αυτόν τον τρόπο, θα κατανέμονται στη φορολογική δικαιοδοσία των κρατών μελών, στα οποία έχει εγκαταστάσεις η εταιρία με βάση μία μέθοδο επιμερισμού, έτσι ώστε το κάθε κράτος μέλος να επιβάλλει στο τμήμα των κερδών που του αναλογεί το δικό του φορολογικό συντελεστή.

Βέβαια, παρά τη διακηρυγμένη πρόθεση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής να παρουσιάσει σχέδιο Οδηγίας για την ενοποιημένη φορολογική βάση εντός του έτους 2008, στην πραγματικότητα η πρόοδος³⁴⁰ στο ζήτημα αυτό εμποδίζεται από την διστακτικότητα ή και την απροθυμία ορισμένων κρατών μελών να οδηγηθούν σε λύσεις, οι οποίες είναι αντίθετες ή ξένες προς το δικό τους φορολογικό σύστημα.

B.6. Πρωτοβουλίες και δράσεις αναφορικά με τη διευθέτηση του ζητήματος transfer pricing (τιμές συναλλαγών) μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων

³³⁴ Η Επιτροπή εξέδωσε την 10.12.2007 Ανακοίνωση COM (2007) 785, με θέμα την εφαρμογή κανόνων κατά των καταχρήσεων στο τομέα της άμεσης φορολογίας εντός της ΕΕ και όσον αφορά τρίτες χώρες.

³³⁵ Ανακοίνωση της Επιτροπής την 19.12.2006, COM (2006) 824.

³³⁶ Ανακοίνωση της Επιτροπής την 19.12.2006, COM (2006) 825.

³³⁷ COM (2001) 582 και ακολούθησε και 2^η Ανακοίνωση το 2003 COM (2003) 726.

³³⁸ COM (2006) 157.

³³⁹ COM (2007) 223.

³⁴⁰ Γ. Πιτσιλής, Άμεση φορολογία των επιχειρήσεων στην Ευρωπαϊκή Ένωση: κατάσταση και προοπτικές, ΧρΙΔ 2008, σ. 364 επ.

Τα θέματα, τα οποία περικλείει ο καθορισμός των τιμών συναλλαγών είναι ιδιαίτερα σημαντικά τόσο για τις επιχειρήσεις όσο και για τις φορολογικές διοικήσεις των κρατών μελών. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή σε μια προσπάθεια να αντιμετωπίσει τα ζητήματα αυτά συνέστησε το 2002 ένα κοινό ευρωπαϊκό φόρουμ, απαρτιζόμενο από εμπειρογνώμονες όλων των φορολογικών διοικήσεων των κρατών μελών καθώς και εκπροσώπους επιχειρήσεων, κύρια αποστολή του οποίου ήταν να προτείνει ρεαλιστικές και εφαρμόσιμες μη νομοθετικές λύσεις στα προβλήματα που ανακύπτουν σχετικά με το ζήτημα του transfer pricing των συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Τα αποτελέσματα των εργασιών αυτού του φόρουμ συνοψίζονται στα παρακάτω μη δεσμευτικά κείμενα:

α. Κώδικας Συμπεριφοράς για την αποτελεσματική εφαρμογή της Σύμβασης Διαιτησίας

Με τον Κώδικα Συμπεριφοράς, ο οποίος υιοθετήθηκε από το Συμβούλιο³⁴¹ την 7.12.2004, τα κράτη μέλη δεσμεύονται πολιτικά για την καθιέρωση κοινών διαδικασιών ως προς την αποτελεσματική εφαρμογή της Σύμβασης Διαιτησίας για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διόρθωσης κερδών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Περαιτέρω, γίνεται Σύσταση στα κράτη μέλη να προβλέψουν την αναστολή της είσπραξης των καταλογισθέντων φόρων για όσο διάστημα διαρκούν οι διασυνοριακές διαδικασίες επίλυσης των διαφορών που έχουν κινηθεί στο πλαίσιο της Σύμβασης Διαιτησίας, ενώ ταυτόχρονα, καλούνται να υποβάλλουν στην Επιτροπή κάθε δύο χρόνια απολογιστική έκθεση με τα αποτελέσματα από την εφαρμογή του Κώδικα αυτού στη πράξη.

β. Κώδικας Δεοντολογίας για την τεκμηρίωση των τιμών συναλλαγών (transfer pricing)

Το κείμενο αυτό περιέχει μη νομικά δεσμευτικές ρυθμίσεις και αποτελεί απλώς πολιτικού περιεχομένου δέσμευση, υιοθετήθηκε με Ψήφισμα του Συμβουλίου³⁴², με το οποίο επιδιώχθηκε να επιλυθεί ένα μόνιμο πρόβλημα που αντιμετωπίζουν οι όμιλοι επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται σε περισσότερα τους ενός κράτη μέλη και σχετίζεται με το υψηλό κόστος συμμόρφωσης των ομίλων αυτών στις απαιτήσεις τεκμηρίωσης³⁴³ των εθνικών φορολογικών νομοθεσιών των κρατών μελών. Ειδικότερα, ο Κώδικας αυτός στοχεύει στην τυποποίηση της τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών διασυνοριακών συναλλαγών, δηλαδή της υποχρέωσης σε παροχή στοιχείων και πληροφοριών τεκμηρίωσης των τιμών των μεταξύ τους συναλλαγών προς τις φορολογικές αρχές για τον έλεγχο των προϋποθέσεων πραγματοποίησης πωλήσεων αγαθών ή παροχή υπηρεσιών με οικονομικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, έτσι ώστε να μειωθεί σημαντικά το ανωτέρω

³⁴¹ Ο Κώδικας υιοθετήθηκε από το Συμβούλιο (ΕΕΕΚ C 176 της 28.7.2006) αφού προηγουμένως η Ευρωπαϊκή Επιτροπή με Ανακοίνωσή της (COM [2004] 297, 24.3.2004) είχε υιοθετήσει την σχετική πρόταση της Ομάδας Εργασίας (φόρουμ) για την υιοθέτηση του Κώδικα αυτού.

³⁴² Το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο υιοθέτησε το κείμενο αυτό με Ψήφισμά του την 27.6.2006 (ΕΕΕΚ C 176 της 28.7.2006) μετά από σχετική πρόταση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής με βάση τα αποτελέσματα και τις προτάσεις της Ομάδας Εργασίας (κοινό ευρωπαϊκό φόρουμ) του 2002.

³⁴³ Για παράδειγμα στην Ελλάδα το άρθρο 39^A του Ν.2238/94 (Κ.Φ.Ε.) όπως ισχύει από τη περίπτ. ζ' της παραγρ.13 του άρθρου 11 του ν.3842/2010 (ΦΕΚ Α'58) επιβάλλει γενική υποχρέωση τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών, υποβάλλοντας στοιχεία και πληροφορίες τεκμηρίωσης των τιμών, προκειμένου οι φορολογικές αρχές να μπορούν να διαπιστώνουν την τήρηση της αρχής της ανοικτής αγοράς (arm's length principle) που πρέπει να διέπει τις τιμολογήσεις των αγαθών και υπηρεσιών μεταξύ εταιριών του ίδιου ομίλου, όπως προβλέπονται από τα άρθρα 2 και 8 του άρθρου 39 του Κ.Φ.Ε. (Υπερτιμολογήσεις και υποτιμολογήσεις), βλ. σχ., Δ. Σταματόπουλος/ Α. Καραβοκύρης, ό.π., σ. 559 επ. και 563 επ.

κόστος συμμόρφωσης προς τις εθνικές φορολογικές νομοθεσίες. Περαιτέρω, τα κράτη μέλη καλούνται να υποβάλλουν στην Επιτροπή ετήσια έκθεση σχετικά με την εφαρμογή του Κώδικα αυτού.

Υ. Συμφωνίες Προκαθορισμένων Τιμών

Οι Συμφωνίες Προκαθορισμένων Τιμών είναι διμερείς ή πολυμερείς συμφωνίες μεταξύ φορολογικών αρχών σχετικά με τον τρόπο, με τον οποίο θα φορολογούνται μελλοντικά ορισμένες συναλλαγές που σχετίζονται με τις τιμές μεταβίβασης μεταξύ φορολογουμένων³⁴⁴. Έτσι, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, επιδιώκοντας την αποφυγή αντιδικιών μεταξύ φορολογικών αρχών και φορολογουμένων (εταιριών διασυννοριακών συναλλαγών) σχετικά με το ύψος των τιμών συναλλαγών και την συνακόλουθη διπλή φορολογία, παρουσίασε με Ανακοίνωσή³⁴⁵ της κατευθυντήριες οδηγίες για τις Συμφωνίες Προκαθορισμένων Τιμών εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Οι κατευθυντήριες οδηγίες της Επιτροπής αφού προσδιορίζουν τις τέσσερις φάσεις της διαδικασίας σύναψης Συμφωνιών Προκαθορισμένων Τιμών, ήτοι υποβολή ανεπίσημης αίτησης από τον φορολογούμενο, υποβολή επίσημης αίτησης σύναψης Συμφωνιών, αξιολόγηση και διαπραγμάτευση των Συμφωνιών Προκαθορισμένων Τιμών και επίσημη σύναψή τους, στη συνέχεια περιγράφουν τις ενέργειες που πρέπει να γίνουν σε κάθε φάση. Με τις κατευθυντήριες αυτές οδηγίες, καθορίζονται από κοινού με συμφωνίες από τις ενδιαφερόμενες φορολογικές διοικήσεις των κρατών μελών, οι ορθές τιμές συναλλαγών, με αποτέλεσμα να γνωρίζουν εκ των προτέρων τόσο οι φορολογούμενοι (εταιρίες) όσο και οι φορολογικές αρχές τον τρόπο που θα καθορίσουν τις ορθές τιμές μεταβίβασης, έτσι ώστε να αποφεύγονται οι αμφισβητήσεις και οι αντιδικίες για τον υπολογισμό των τιμών στις μελλοντικές μεταβιβάσεις, αφού η φορολογική αρχή θα ελέγχει μόνο την πιστή εφαρμογή των Συμφωνιών Προκαθορισμένων Τιμών για τις τιμές μεταβίβασης αγαθών και υπηρεσιών και δεν θα είναι υποχρεωμένη πλέον να διεξάγει τακτικό φορολογικό έλεγχο για τον καθορισμό των ορθών τιμών συναλλαγών, κάτι σίγουρα που αποτρέπει την χρονοβόρα διαδικασία του τακτικού ελέγχου στα εμπλεκόμενα κράτη μέλη. Έτσι, με δεδομένα αυτά τα πλεονεκτήματα, οι Συμφωνίες Προκαθορισμένων Τιμών προκρίνονται έναντι άλλων μεθόδων μείωσης του κόστους συμμόρφωσης σχετικά με τις τιμές συναλλαγών όπως οι ταυτόχρονοι φορολογικοί έλεγχοι στα εμπλεκόμενα κράτη μέλη, η πραγματογνωμοσύνη ή διαμεσολάβηση, ένα σύστημα προηγούμενης κοινοποίησης, προκαταρκτικής διαβούλευσης κλπ.

2^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ: Η Αρμοδιότητα επί της Άμεσης Φορολογίας στο πλαίσιο της Ε.Ε. κατά τη νομολογία του Δ.Ε.Ε.(ΔΕΚ).

Α. Οι γενικές αρχές όπως απορρέουν από το ενωσιακό δίκαιο και η συμβολή της νομολογίας του ΔΕΚ στη διάπλασή τους

Το Δικαστήριο³⁴⁶ της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ) πρώην ΔΕΚ, επιλαμβάνεται είτε μετά από πρωτοβουλία της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, είτε κατόπιν προσφυγής του ιδιώτη (φορολογούμενου). Ιδιαίτερη αποστολή έχει το Δικαστήριο και επί των προδικαστικών ερωτημάτων που του απευθύνουν τα

³⁴⁴ Γ. Πιτσιλής, Άμεση φορολογία των επιχειρήσεων στην Ευρωπαϊκή..., ό.π., σ. 364 επ.

³⁴⁵ COM (2007) 71, 26.2.2007

³⁴⁶ Π. Κανελλόπουλος, ό.π., σ. 185 επ.

εθνικά Δικαστήρια των κρατών μελών, υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, σχετικά με την ερμηνεία διατάξεων των Συνθηκών ή την ερμηνεία και το κύρος των πράξεων θεσμικών και λοιπών οργάνων της Ένωσης. Στις περιπτώσεις ερωτημάτων για την ερμηνεία, το Δικαστήριο ασχολείται με το νομικό μέρος της συγκεκριμένης διάταξης, την οποία ερμηνεύει προκειμένου να εξασφαλιστεί η ενιαία ερμηνεία και εφαρμογή της σε ολόκληρο τον ενωσιακό χώρο. Ενώ στις περιπτώσεις ερωτημάτων για το κύρος διατάξεων(αποκλειστικά παράγωγου) ενωσιακού δικαίου, το Δικαστήριο αποφαινεται επί του κύρους αυτής. Ωστόσο, υπάρχουν υποθέσεις επί των οποίων το Δικαστήριο ενεργεί και ως δικαστήριο ουσίας³⁴⁷, αφού δικάζει τις υποθέσεις αυτές σε πρώτο και τελευταίο βαθμό. Έτσι, ερμηνεύοντας λοιπόν το ΔΕΚ το Ενωσιακό Δίκαιο, προσέδωσε μία έντονη φορολογική διάσταση στις θεμελιώδεις ελευθερίες, όπως απορρέουν από αυτό, δηλαδή της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων(άρθρο 28 ΣΛΕΕ), προσώπων, των υπηρεσιών και των κεφαλαίων(άρθρα 49-66 ΣΛΕΕ), θέτοντας συγχρόνως μια σειρά περιορισμών στη νομοθεσία των κρατών μελών της Ένωσης, αναλαμβάνοντας με τον τρόπο αυτό να καλύψει τα κενά ή αδυναμίες που ενέχουν οι κοινοτικές ρυθμίσεις στον τομέα της άμεσης φορολογίας, τα οποία κενά είναι αποτέλεσμα του γεγονότος ότι ο ενωσιακός/κοινοτικός νομοθέτης είτε εγκλωβισμένος από την αρχή της ομοφωνίας για τη λήψη μέτρων φορολογικού χαρακτήρα, είτε από την απροθυμία των κρατών μελών να παραχωρήσουν στα ενωσιακά θεσμικά όργανα την άσκηση ενός από τα τελευταία εργαλεία οικονομικής πολιτικής, απέχει μερικές φορές και συνειδητά από τη ρύθμιση κάποιων ζητημάτων, τα οποία αποτελούν συνήθως κομβικά σημεία της εναρμόνισης της φορολογικής νομοθεσίας των κρατών μελών στο τομέα της άμεσης φορολογίας.

Επομένως, η συμβολή του ΔΕΚ είναι τεράστια και καθοριστική αναφορικά με την άμεση φορολογία και κατ' επέκταση στην εγκαθίδρυση και λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Περαιτέρω, το ΔΕΚ κρίνοντας επί υποθέσεων με φορολογική διάσταση βρίσκεται στο πεδίο σύγκρουσης μεταξύ της ανάγκης εφαρμογής των κανόνων του Ενωσιακού Δικαίου, που αφορούν την απαγόρευση διακρίσεων και την ομαλή λειτουργία της Ενιαίας Εσωτερικής Αγοράς και αφετέρου το σεβασμό της έννοιας του Κράτους και της κατ' επέκταση φορολογικής κυριαρχίας του, την οποία και προβάλλουν συχνά σημειώνοντας, την ιδιαίτερη σημασία της φορολογίας για την επιβίωση τους³⁴⁸. Βέβαια, η συμβολή αυτή του Δικαστηρίου της Ένωσης στο τομέα της Άμεσης Φορολογίας, περιορίζεται κατ' αρχήν, σε αυτά ακριβώς τα θέματα της απαγόρευσης διακρίσεων και της ομαλής λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς, με δεδομένο όμως, ότι τα θεμελιώδη αυτά ζητήματα είναι πιθανόν να ανακύψουν σε πλείστες όσες υποθέσεις φορολογίας, όπου το εσωτερικό δίκαιο θέτει εμπόδια στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και παραβιάζει τον κανόνα της απαγόρευσης διακρίσεων, γίνεται αντιληπτό ότι η εξουσία του και η δύναμη επιρροής και διαμόρφωσης κανόνων που αφορούν τη φορολογία είναι ιδιαίτερος σημαντική.

Μέσα από τις αποφάσεις³⁴⁹ του το ΔΕΚ σκιαγραφεί το κοινοτικό πλαίσιο άσκησης της εθνικής κυριαρχίας στα ζητήματα της άμεσης φορολογίας³⁵⁰, όπως επαναλαμβάνει σταθερά στις πρώτες σκέψεις

³⁴⁷ Κυρίως προσφυγές των κρατών μελών και των ενωσιακών οργάνων.

³⁴⁸ Στην Υπόθεση C- 422/2001 Forsakringsaktiebolaget Skandia(publ) v. Riksskattverket, η Δανία προέβαλε ότι αν η υπόθεση κατέληγε σε βάρος της, το αποτέλεσμα θα ήταν μακροπρόθεσμα να υποχρεωθούν τα κράτη μέλη να μειώσουν τη φορολογία τους, γεγονός που θα έπληττε την οικονομία και την ευμάρειά τους, βλ. σχ., Γ. Φουφόπουλου, Η Θεμελίωση και οι συνέπειες των Αρχών του Ευρωπαϊκού Δικαίου της Άμεσης Φορολογίας (Α' μέρος) ΔΦΝ 2004, σ. 1181 επ.

³⁴⁹ Οι αποφάσεις του ΔΕΚ στο τομέα της άμεσης φορολογίας είναι σημαντικές και σε αριθμό και σε ποσοστό επιτυχίας, επιπλέον, από το 1980 που ξεκίνησε να εξετάζει το ΔΕΚ τέτοια ζητήματα οι συνέπειες για τα διάδικα κράτη μέλη, είναι

του αιτιολογικού κάθε απόφασής του, «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». Το πράττει δε προβαίνοντας στον έλεγχο της συμφωνίας των εθνικών φορολογικών νομοθεσιών όχι μόνο με κάποια νομική πράξη της Ένωσης (Κανονισμό, Οδηγία ή Απόφαση), αλλά και προς τις διατάξεις των Συνθηκών που αποτελούν τον καταστατικό χάρτη του Δικαίου της Ένωσης, και οι οποίες διακηρύσσουν και προστατεύουν τις κοινοτικές ελευθερίες.

Οι ατέλειες και τα κενά του πρωτογενούς ενωσιακού δικαίου, ως ενός δικαίου υπό διαμόρφωση, αλλά και η ανάγκη πειθαρχίας και συμμόρφωσης των κανόνων του ενωσιακού δικαίου σε ένα σύστημα αρχών και αξιών που διέπουν τον ευρύτερο ευρωπαϊκό πολιτισμό, δημιούργησαν την ανάγκη προσφυγής του Δικαστηρίου στις γενικές αρχές του δικαίου, προκειμένου μέσω αυτών να δίδεται λύση στα ζητήματα που προκύπτουν κατά την εφαρμογή του ενωσιακού δικαίου και την απονομή της δικαιοσύνης³⁵¹. Η αναγνώριση, διάπλαση και μορφοποίηση των γενικών αρχών του δικαίου της Ένωσης γίνεται από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης μέσω των αποφάσεων που εκδίδει. Η άντλησή τους όμως γίνεται από το διεθνές δίκαιο, από τα εθνικά δίκαια, καθώς και από την ενωσιακή νομοθεσία και πρακτική των θεσμικών οργάνων της Ένωσης. Έτσι, το ΔΕΚ βασιζόμενο στις ανωτέρω πηγές, προβαίνει στη διαμόρφωση και διάπλαση γενικών αρχών, δια της επεκτατικής εφαρμογής των οποίων επί εννόμων σχέσεων που δεν ρυθμίζονται λεπτομερώς από τις τεθείσες διατάξεις του Ενωσιακού Δικαίου, εξασφαλίζεται αφενός η δογματική συνοχή και αυτοτέλεια του φορολογικού δικαίου, αφετέρου, η αποτελεσματική δικαστική προστασία των ευρωπαϊών φορολογούμενων.

Ενόψει των ανωτέρω καθίσταται έκδηλος ο κεντρικός ρόλος του ΔΕΚ στην ανάδειξη της ριζικής επιρροής του ενωσιακού δικαίου ακόμη και στο χώρο της Άμεσης Φορολογίας. Στα πλαίσια αυτής της επιρροής των γενικών αρχών του ενωσιακού δικαίου στην άμεση φορολογία εν γένει αλλά κυρίως στη φορολογία των επιχειρήσεων, η νομολογία του ΔΕΚ κινείται σε δύο επίπεδα³⁵²:

Κατ' αρχάς, το Δικαστήριο αποφαινεται κατά πόσο τα εθνικά φορολογικά μέτρα που τίθενται στην κρίση του αντίκεινται στην κοινοτική νομοθεσία και πρωτίστως, στις θεμελιώδεις κοινοτικές ελευθερίες, που οι ίδιες οι Συνθήκες καθιερώνουν. Στη βάση αυτή καταδικάζει τόσο τα μέτρα εκείνα που ευθέως συνιστούν άμεση δυσμενή διακριτική μεταχείριση φυσικών ή νομικών προσώπων άλλου κράτους μέλους, που εγκαθίστανται στο κράτος μέλος που επιβάλλει το μέτρο, όπως η επιβολή ενός υψηλού φορολογικού συντελεστή³⁵³. Περαιτέρω το ΔΕΚ καταδικάζει και τα μέτρα εκείνα, που εκ πρώτης όψεως δεν φαίνεται να

σημαντικές, δεδομένου ότι υποχρεούνται σχεδόν όλες τις φορές να τροποποιούν την εθνική τους νομοθεσία ή ακόμη και να καταβάλλουν αποζημιώσεις στους ενδιαφερόμενους φορολογούμενους.

³⁵⁰ Γ. Πιτσιλής, Η φορολογική διάσταση των θεμελιωδών ελευθεριών του Κοινοτικού δικαίου: 15 έτη νομολογίας του Δικαστηρίου Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, ΧρΙΔ 2001, σ. 545 επ.

³⁵¹ Για το δημιουργικό ρόλο του Δικαστηρίου στη διαμόρφωση της νομοθεσίας της Ένωσης βλ. σχ. Β. Χριστιανού, Η Δυναμική των σχέσεων Δικαστή και Νομοθέτη στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα, Εκδ. Αντ. Ν. Σάκουλα, 2005.

³⁵² Οι εθνικοί κανόνες άμεσης φορολογίας υπό το πρίσμα του κοινοτικού δικαίου, ΔΕΕ 2002, σ. 241 επ

³⁵³ Απόφαση της 29^{ης} Απριλίου 1999, Υπόθεση C-311/1997, Royal Bank of Scotland plc κατά Ελληνικού Δημοσίου, Συλλ. 1999, σ. I-2651. Ειδικότερα, από το διατακτικό της απόφασης προκύπτει ότι με την εφαρμογή στα κέρδη ενός ν.π., που προέρχονται από τη μόνιμη εγκατάστασή της στην Ελλάδα του αυξημένου φορολογικού συντελεστή 40% αντί του κανονικού 35% στον οποίο υπάγονται τα κέρδη των ν.π.(τραπεζών) που έχουν την έδρα τους στην Ελλάδα, η ελληνική φορολογική νομοθεσία παραβίαζε τις διατάξεις της κοινοτικής νομοθεσίας και συγκεκριμένα: «..η οποία αποκλείει τις εταιρίες, που έχουν την έδρα τους εντός άλλου κράτους μέλους και ασκούν δραστηριότητες εντός του πρώτου κράτους μέλους μέσω μόνιμης εγκατάστασης που κείται στο κράτος αυτό, από τη δυνατότητα, που αναγνωρίζεται μόνο στις εταιρίες που έχουν την έδρα τους εντός του πρώτου κράτους μέλους, να τυγχάνουν χαμηλότερου συντελεστή φορολογίας των

επιβάλλουν άμεσα κάποια διακριτική μεταχείριση, εκ του αποτελέσματος όμως, μπορεί τελικά, έστω και σε συγκεκριμένες μόνο περιπτώσεις, να καταλήγουν σε αποθάρρυνση ημεδαπών επιχειρήσεων από το να εγκατασταθούν σε άλλο κράτος μέλος, όπως στην υπόθεση: AMID³⁵⁴ ή από το να παρέχουν ή να δέχονται υπηρεσίες σε άλλο κράτος μέλος, όπως στην υπόθεση: Ben Vestergaard³⁵⁵.

Τέλος, εν αντιθέσει του πρώτου ανωτέρω σταδίου, το Δικαστήριο, σε δεύτερο επίπεδο, κρίνει κατά πόσο στις περιπτώσεις που υπάρχει όντως αντίθεση με τις αρχές που καθιερώνουν οι κοινοτικές ελευθερίες, μπορεί να δικαιολογηθεί και να στοιχειοθετηθεί η ανάγκη απόκλισης από τους κανόνες αυτούς. Έτσι, στο στάδιο αυτό το ΔΕΚ είναι φειδωλό³⁵⁶ στο να αποδεχθεί περιθώρια δικαιολόγησης και ανοχής, των προσβαλλόντων εθνικών διατάξεων, επί τη βάση, κυρίως, του κριτηρίου: της ανάγκης διατήρησης της συνοχής του εθνικού φορολογικού συστήματος, διαμορφώνοντας μία νομολογία την οποία επικαλούνται συχνά τα κράτη μέλη προκειμένου να δικαιολογήσουν μια διάκριση με τους άμεσους φόρους σε βάρος των κοινοτικών υπηκόων κατοίκων άλλου κράτους μέλους. Οποιοσδήποτε άλλες αιτιάσεις από πλευράς κρατών μελών για απώλεια εσόδων ή για φοροδιαφυγή δεν γίνονταν(κατά το παρελθόν) αποδεκτές από το ΔΕΚ. Ο κύριος συλλογισμός του σ' αυτές τις δύο αποφάσεις, συνίσταται ότι παρόλο που οι εθνικές ρυθμίσεις συνιστούν περιορισμούς και εμπόδια στην ελεύθερη κυκλοφορία, ωστόσο, συμβιβάζονται με το κοινοτικό δίκαιο γιατί αποτελούν απαραίτητη προϋπόθεση για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού γενικού συμφέροντος, επομένως λόγω της έλλειψης εναρμόνισης των άμεσων φόρων, τα κράτη μέλη μπορούν να δικαιολογήσουν από την άποψη του κοινοτικού δικαίου την πρόκληση φορολογικών διακρίσεων σε ορισμένες περιπτώσεις σε βάρος των κατοίκων αυτών, υπηκόων άλλων κρατών μελών υπό το πρίσμα του γενικού συμφέροντος³⁵⁷ και μπορούν να δικαιολογηθούν χάρη σ' αυτό. Παρόλα αυτά ωστόσο, το Δικαστήριο, χωρίς να αναιρεί τελικά το κύριο συλλογισμό του σ' αυτές τις δύο αποφάσεις, έκρινε σ' όλες τις μεταγενέστερες αποφάσεις του, ότι τα προσβαλλόμενα φορολογικά μέτρα δεν εξυπηρετούσαν την ανάγκη εξασφάλισης της συνοχής του φορολογικού συστήματος.

Ενόψει αυτών, προκύπτει ότι το ΔΕΚ υπερασπίζεται με σθένος και συνέπεια³⁵⁸ την τήρηση και εφαρμογή των βασικών κοινοτικών/ενωσιακών ελευθεριών κατά την κρίση υποθέσεων που άγονται

κερδών, εφόσον δεν υφίσταται καμία αντικειμενική διαφορά καταστάσεως μεταξύ αυτών των δύο κατηγοριών εταιριών ικανή να δικαιολογήσει μια τέτοια διαφορετική μεταχείριση».

³⁵⁴ Απόφαση της 14^{ης} Δεκεμβρίου 2000, Υπόθεση C-141/99 AMID, Συλλ 2000, σ. I-11619. Συγκεκριμένα στη υπόθεση αυτή το ΔΕΚ απεφάνθη ότι το Βελγικό φορολογικό σύστημα είναι συχνά ευνοϊκότερο για τις εταιρίες που έχουν εγκατάσταση στην αλλοδαπή, το σύστημα όμως αυτό δεν εμποδίζει, όταν αποδεικνύεται μειονεκτικό για τις εταιρίες αυτές, να υπάρξει τελικά άνιση μεταχείριση έναντι των εταιριών που δεν έχουν εγκατάσταση εκτός Βελγίου.

³⁵⁵ Απόφαση της 28^{ης} Οκτωβρίου 1999, Υπόθεση C-55/98, Ben Vestergaard, Συλλ 1999, σ. I-7641. Στην υπόθεση αυτή το ΔΕΚ έκρινε χαρακτηριστικά ότι δεν είναι ο εθνικός κανόνας αυτός κάθε αυτός που αντίκειται στο Κοινοτικό Δίκαιο, αλλά η εφαρμογή του, δηλαδή τα αποτελέσματα, που αυτή συνεπάγεται στη συγκεκριμένη περίπτωση.

³⁵⁶ Πρέπει να σημειωθεί ότι το ΔΕΚ μέχρι σήμερα μόνο σε δύο αποφάσεις του, δηλαδή στις Υποθέσεις Bachman C-204/90(Συλλ 1992, σ. I-249) και, Comission κατά Belgium, C-300/90(Συλλ 1992, σ. I-305) που εκδόθηκαν την ίδια ημερομηνία στις 28.1.1992, έκανε δεκτό τον ισχυρισμό της ενδιαφερόμενης κυβέρνησης ότι μία διαφορετική φορολογική μεταχείριση μεταξύ κατοίκων και μη κατοίκων είναι δυνατό να δικαιολογηθεί όταν επιβάλλεται από λόγους που συνδέονται με την ανάγκη διατήρησης της συνοχής του εθνικού συστήματος άμεσης φορολογίας.

³⁵⁷ “Επιτακτικοί λόγοι γενικού συμφέροντος” και όχι “εξαιρέσεις”(δημόσια τάξη, ασφάλεια και υγεία, άρθρο 45 παρ.3 ΣΛΕΕ), βλ σχ., Χ. Πουλάκος, Το φαινόμενο της περιγραφής του φορολογικού νόμου, ιδιαίτερα στο φόρο εισοδήματος, κατά το ευρωπαϊκό δίκαιο, Περιοδικό Δίκη 2009 (διαθέσιμο, <http://www.kostasbeys.gr/articles.php?s=4&mid=1479&mnu=3&id=25620>), Ν. Μπάρμπας, ό.π., σ. 131

³⁵⁸ **Εξαιρέση, παρατηρείται σε πολύ πρόσφατη νομολογία** όπως εκτίθεται παρακάτω όπου, το ΔΕΕ φαίνεται τελικά να δέχεται και άλλους λόγους (εκτός της φορολογικής συνοχής-tax cohesion), για τη δικαιολόγηση εθνικών φορολογικών μέτρων σε αντίθεση προς τις θεμελιώδεις ελευθερίες κυκλοφορίας. Τέτοιοι λόγοι είναι: η καταπολέμηση της

ενώπιον του αναφορικά με ρυθμίσεις στα πλαίσια της άμεσης φορολογίας ενώ ταυτόχρονα δείχνει να υιοθετεί και να εφαρμόζει κανόνες και αρχές, που συντονίζουν τις εθνικές νομοθεσίες στην κατεύθυνση της εναρμόνισης του τομέα της άμεσης φορολογίας. Εξάλλου, με πρόσφατη νομολογία του³⁵⁹ το ΔΕΚ θωρακίζει την αρχή της κοινοτικής νομιμότητας, επεκτείνοντας το ήδη ευρύ πεδίο εφαρμογής της, συμπληρώνοντας το πεδίο των πιθανών κυρώσεων για παραβάσεις του Ενωσιακού Δικαίου κατά τρόπο, που να καλύπτει και την εθνική δικαστική εξουσία³⁶⁰.

B. Η απαγόρευση των διακρίσεων υπό το πρίσμα της νομολογίας του ΔΕΕ

B.1. Η απαγόρευση των διακρίσεων με βάση την ιθαγένεια

Η απαγόρευση των διακρίσεων με βάση την ιθαγένεια συνεπάγεται για τους κατοίκους της Ευρωπαϊκής Ένωσης την απόλαυση του ευεργετήματος της μεταχείρισης ημεδαπού στο κράτος μέλος υποδοχής. Η απόλαυση και η άσκηση τώρα των κοινοτικών θεμελιωδών ελευθεριών³⁶¹ διασυνοριακής κυκλοφορίας των προσώπων, υπηρεσιών και κεφαλαίων καθώς και η αποτελεσματικότητα των ρυθμίσεων που τις προστατεύουν προϋποθέτουν κατ' κανόνα την απαγόρευση των διακρίσεων³⁶². Το ΔΕΚ σε αντίθεση με τα φυσικά πρόσωπα χρειάστηκε να προσδιορίσει την έννοια του υπηκόου-νομικού προσώπου λέγοντας ότι για τις εταιρίες που έχουν συσταθεί κατά τη νομοθεσία ενός κράτους μέλους και έχουν την καταστατική τους έδρα, την κεντρική τους διοίκηση ή την κύρια εγκατάστασή τους εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η έδρα τους με την έννοια αυτή, χρησιμεύει για τον προσδιορισμό, όπως η ιθαγένεια για τα φυσικά πρόσωπα, της σύνδεσής τους με την έννομη τάξη ενός κράτους³⁶³.

Επομένως, κάθε διαφορετική φορολογική μεταχείριση με κριτήριο την έδρα μιας εταιρίας αποτελεί διάκριση με βάση την ιθαγένεια της εταιρίας αυτής, η οποία απαγορεύεται από το άρθρο 49 της ΣΛΕΕ(πρώην άρθρο 43 ΣΕΚ). Βέβαια ο τρόπος αυτός, ο οποίος ερεϊδεται στη νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με τις κοινοτικές ελευθερίες, αναδεικνύει ένα ευρύ πεδίο εφαρμογής της αρχής της απαγόρευσης των διακρίσεων με βάση την ιθαγένεια. Ωστόσο, η αρχή αυτή δεν αποτελεί γενική ρήτρα ισότητας,

φοροδιαφυγής(Cadbury Schweppes), η αρχή της εδαφικότητας(Futura Participations σκ. 20-22), η ισόρροπη κατανομή φορολογικών εξουσιών(Marks & Spencer & ACT Group Litigation) και ο κίνδυνος διπλού συνυπολογισμού ζημιών(Marks & Spencer σκ.48) βλ. σχ., Χ. Πουλάκος, δικαστικός αντιπρόσωπος Ν.Σ.Κ., Το φαινόμενο της περιγραφής του φορολογικού νόμου...ό.π., όπου εκτίθενται ενδιαφέρουσες σκέψεις καθώς και σχολιασμός των πρόσφατων αποφάσεων του ΔΕΕ: Marks & Spencer, Cadbury Schweppes (διαθέσιμο, <http://www.kostasbeys.gr/articles.php?s=4&mid=1479&mnu=3&id=25620>)

³⁵⁹ ΔΕΚ, Απόφαση της 30.9.2003, C-224/01, Υπόθεση Kobler, Απόφαση της 9.12.2003, C-129/00 Υπόθεση Επιτροπή κατά Ιταλίας, Απόφαση της 13.1.2004, C-453/00 Υπόθεση Kuhne & Heitz, βλ. σχ. Γρ. Μιχαηλίδης ό.π., σ. 103.

³⁶⁰ Γρ. Μιχαηλίδης, ό.π., σ. 103 επ., καθώς και όσα εκτίθενται στην εκεί υποσημ. αριθ. 267.

³⁶¹ Οι κοινοτικές ελευθερίες στο πεδίο του φορολογικού δικαίου λειτουργούν όπως οι ρήτρες περί απαγόρευσης των διακρίσεων στις διεθνείς συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας.

³⁶² Γ. Πιτσιλής, Η φορολογική διάσταση των θεμελιωδών ελευθεριών του κοινοτικού...ό.π., σ. 545 επ.

³⁶³ ΔΕΚ Υπόθ. C-270/83, Επιτροπή κατά Γαλλίας “*avoir fiscal*”, ό.π., σκέψη 18, Η ελευθερία εγκαταστάσεως, που αναγνωρίζει το άρθρο 52 στους υπηκόους των κρατών μελών και η οποία συνεπάγεται γι' αυτούς την ανάληψη και άσκηση μη μισθωτών δραστηριοτήτων υπό τις ίδιες προϋποθέσεις με εκείνες που καθορίζει η νομοθεσία του κράτους μέλους εγκαταστάσεως για τους δικούς του υπηκόους, περιλαμβάνει σύμφωνα με το άρθρο 58 της Συνθήκης, για τις εταιρίες που έχουν συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία ενός κράτους μέλους και έχουν την καταστατική τους έδρα, την κεντρική του διοίκηση ή την κύρια εγκατάστασή τους εντός Κοινότητας, το δικαίωμα να ασκούν τη δραστηριότητα τους στο οικείο κράτος μέλος μέσω υποκαταστήματος ή πρακτορείου. Στο πλαίσιο αυτό πρέπει να τονιστεί, όσον αφορά τις εταιρίες, ότι η έδρα τους υπό την προαναφερθείσα έννοια χρησιμεύει, όπως η ιθαγένεια για τα φυσικά πρόσωπα, στον προσδιορισμό της σύνδεσής τους με την έννομη τάξη ενός κράτους. Με την ίδια απόφαση, το Δικαστήριο κατέληξε ότι το να γίνει δεκτό ότι τι κράτος μέλος εγκαταστάσεως μπορεί ελεύθερα να προβαίνει σε διαφορετική μεταχείριση λόγω και μόνον του γεγονότος ότι η έδρα της εταιρίας βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος θα αφαιρούσε από τη διάταξη αυτή το περιεχόμενό της. Βλ. επίσης και Υπόθ. C-330/91 Commerzbank (Συλλ.1993), σ. I-4017, σκέψη 13.

δεδομένου ότι δεν απαγορεύεται η ευνοϊκότερη μεταχείριση των κοινοτικών υπηκόων σε σχέση με τους ημεδαπούς³⁶⁴. Εξάλλου, η επίκληση των κοινοτικών ελευθεριών αποκλείει την εφαρμογή της γενικής αρχής της απαγόρευσης κάθε διάκρισης λόγω ιθαγένειας, η οποία θεσπίζεται στο άρθρο 18 της Σ.Λ.Ε.Ε.(πρώην άρθρο 12 της ΣΕΚ), καθώς η αρχή αυτή μπορεί να εφαρμόζεται αυτοτελώς μόνο σε περιπτώσεις για τις οποίες οι Συνθήκες δεν προβλέπουν ειδικό κανόνα για απαγόρευση των διακρίσεων³⁶⁵. Περαιτέρω, η αρχή αυτή δεν εφαρμόζεται στις καθαρά εσωτερικές υποθέσεις³⁶⁶, όπως απεφάνθη το ΔΕΚ το άρθρο 43 της ΣΕΚ(νυν 49 ΣΛΕΕ) δεν εμποδίζει ένα κράτος μέλος να εφαρμόζει διαφορετική φορολογική μεταχείριση στους υπηκόους του ανάλογα με το αν αυτοί είναι κάτοικοι ή όχι. Αντιθέτως, έκρινε ότι δεν αποτελεί εσωτερική υπόθεση η διαφορετική φορολογική μεταχείριση μεταξύ υπηκόων του ίδιου κράτους μέλους, όταν αυτή συνδέεται με την άσκηση κοινοτικής ελευθερίας. Ομοίως, δεν αποτελεί εσωτερική υπόθεση η διαφορετική φορολογικά αντιμετώπιση των συναλλαγών ενός υπηκόου ανάλογα με την ιθαγένεια αντισυμβαλλόμενου. Το ΔΕΚ προκειμένου να εφαρμόσει τον κοινοτικό κανόνα αναζητά πάντοτε στα πραγματικά περιστατικά των κρινόμενων υποθέσεων την ύπαρξη ενός στοιχείου που να εκφεύγει από το καθαρώς εθνικό πλαίσιο. Συνεπώς, οι κοινοτικές διατάξεις έχουν πλήρη εφαρμογή, όταν ένα πρόσωπο εξαιτίας της δραστηριότητάς του σε περισσότερα κράτη μέλη, βρίσκεται σε παρόμοια κατάσταση³⁶⁷ με οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο, το οποίο κάνει χρήση των ευεργετημάτων, που απορρέουν εκ των κοινοτικών ελευθεριών. Τέλος, πρέπει να αναφερθεί ότι η διάκριση με βάση την ιθαγένεια και κατ' επέκταση διαφορετική φορολογική αντιμετώπιση προσλαμβάνει διάφορες μορφές, έτσι αυτή εκδηλώνεται είτε με τη μορφή του μεγαλύτερου φορολογικού συντελεστή για τις αλλοδαπές εταιρίες³⁶⁸, είτε με τη μορφή της μη απόλαυσης φορολογικών απαλλαγών ή πλεονεκτημάτων, όπως έκπτωσης φόρου, εξαρτώμενων από τη φορολογική έδρα της μητρικής³⁶⁹ ή την υπηκοότητα της εταιρίας που έχει τον έλεγχο³⁷⁰.

³⁶⁴ ΔΕΚ Απόφ. της 13.7.1993, Υπόθ. C-330/91, Commerzbank AG (Συλλ. 1993, σ. I-4038)

³⁶⁵ Το ΔΕΚ αποφεύγει να εξετάσει το ζήτημα του συμβατού προς το κοινοτικό δίκαιο των φορολογικών διακρίσεων υπό το πρίσμα της γενικής αρχής της απαγόρευσης των διακρίσεων με βάση την ιθαγένεια κλπ, με το επιχείρημα ότι η ρύθμιση αυτή εφαρμόζεται επικουρικά μόνο ελλείψει ειδικής ρύθμισης, βλ σχ., Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο γ' έκδ., ό.π., σ. 172, καθώς και την απόφαση ΔΕΚ C-305/87 Επιτροπή κατά Ελλάδας(Συλλ.1989, σ.1461).

³⁶⁶ Όπως το ΔΕΚ αποφάνθηκε στην υπόθεση ICI(Απόφ. της 16.7.1998 Υπόθ., C-264/96, Συλλ.1998, σ. I-4695 Imperial Chemical Industries), "(...), όταν η διαφορά της οποίας έχει επιληφθεί το εθνικό δικαστήριο αφορά κατάσταση που εκφεύγει του πεδίου εφαρμογής του κοινοτικού δικαίου, το κοινοτικό δίκαιο δεν επιτάσσει το εθνικό δικαστήριο ούτε να ερμηνεύσει τη νομοθεσία του σύμφωνα με τους κοινοτικούς κανόνες ούτε να μην εφαρμόσει τη νομοθεσία αυτή(...)" σκ. 34.

³⁶⁷ Τέτοια είναι η περίπτωση ενός υπηκόου ενός κράτους μέλους, που μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία σε άλλο κράτος μέλος, προκειμένου να αναπτύξει εκεί μια οικονομική δραστηριότητα απολαμβάνοντας το δικαίωμα εγκατάστασης, ιδίως όταν η άσκηση αυτής της δραστηριότητας αποτελεί το αντικείμενο της αντιδικίας με το κράτος καταγωγής του(εμπόδια κατά την έξοδο) ή όταν αναδιοργανώνει την επιχείρησή του προκειμένου να τύχει φορολογικής απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων ή από το φόρο επί της περιουσίας, βλ σχ., ΔΕΚ Απόφ. της 18.11.1999, Υπόθ. C-200/98, X AB-Y AB (Συλλ. 1999, σ. I-8261), επίσης Απόφ. της 18.9.2003, Υπόθ. C-168/01 Bosal(Συλλ. 2003, σ. I-9409) και Απόφ. της 13.4.2000, Υπόθ. C-251/98 Baars(Συλλ. 2000, σ. I-2787).

³⁶⁸ Βλ σχ. ανωτέρω (Royal Bank of Scotland C-311/97)

³⁶⁹ ΔΕΚ Απόφαση της 12.12.2002 Υπόθεση C-304/00 Lankhorst – Hohorst GmbH, με τη οποία κρίθηκε ότι η διαφοροποίηση μεταξύ κατοίκων κράτους θυγατρικών άλλων επιχειρήσεων αναλόγως του αν οι μητρικές τους εταιρίες έχουν την έδρα τους ή όχι σε αυτό το κράτος, συνιστά εμπόδιο στην ελευθερία εγκατάστασης.

³⁷⁰ Στην υπόθεση ICI η Αγγλική Διοίκηση αρνήθηκε στη βρετανική αυτή εταιρία, τη δυνατότητα να εκπέσει από τα έσοδά της τις ζημιές μιας βρετανικής θυγατρικής της, την οποία ήλεγχε μέσω μιας βρετανικής εταιρίας συμμετοχών, για το λόγο ότι ο όμιλος επιχειρήσεων υπό τη βρετανική holding δεν αποτελείτο κατ' αποκλειστικότητα ή κατά το μεγαλύτερο μέρος του από εταιρίες του Αγγλικού δικαίου, προϋπόθεση απαραίτητη για τη χορήγηση της σχετικής έκπτωσης, ρύθμιση η οποία κρίθηκε αντίθετη με το 49ΣΛΕΕ(πρυν 43ΣΕΚ) προκαλώντας εμπόδια στη ελευθερία εγκαταστάσεως.

B.2. Η απαγόρευση των διακρίσεων στη βάση της φορολογικής κατοικίας

Το γεγονός ότι η άμεση φορολογία και ιδίως οι φόροι επί του εισοδήματος σπάνια χρησιμοποιούν ως κριτήριο διάκρισης την ιθαγένεια των φορολογουμένων, αλλά αντιθέτως περιλαμβάνουν πλήθος διακρίσεων με βάση τη φορολογική κατοικία, την ίδια στιγμή η ανάγκη παροχής ολοκληρωμένης προστασίας έναντι των παραβάσεων των κοινοτικών ελευθεριών υπαγόρευσε την διαμόρφωση πάγιας πλέον νομολογίας από το ΔΕΚ σύμφωνα με την οποία, περιπτώσεις διακριτικής μεταχείρισης επί τη βάσει διαφόρων κριτηρίων, και, πρωτίστως αυτού της κατοικίας, εξομοιώνονται με διακρίσεις βασιζόμενες στην ιθαγένεια. Έτσι σύμφωνα με αυτή τη νομολογιακή εξέλιξη ο κανόνας της ίσης μεταχείρισης απαγορεύει όχι μόνο τις εμφανείς δυσμενείς διακρίσεις που στηρίζονται στην ιθαγένεια αλλά και όλες τις συγκεκριμένες μορφές δυσμενούς διάκρισης, οι οποίες με την εφαρμογή άλλων κριτηρίων καταλήγουν στο ίδιο αποτέλεσμα. Συνεπώς, μία διάταξη η οποία επιφυλάσσει διαφορετικό φορολογικό καθεστώς για τους μη κατοίκους ενός κράτους είναι δυνατόν να αποτελέσει έμμεση διάκριση με βάση την ιθαγένεια. Βεβαίως, η διαπίστωση αυτή δεν συνεπάγεται τη γενίκευση της απαγόρευσης των διακρίσεων με βάση τη κατοικία του φορολογουμένου. Απλώς, η διεύρυνση των κριτηρίων της διάκρισης οδήγησε το ΔΕΚ να στραφεί στη χρησιμοποίηση μεθόδων συλλογισμού που προσιδιάζουν στον έλεγχο της αντίθεσης μιας διάταξης στην εθνική αρχή ισότητας. Πράγματι, σύμφωνα με πάγια νομολογία³⁷¹ του ΔΕΚ, απαγορευμένη διάκριση συνίσταται είτε στην εφαρμογή διαφορετικών κανόνων σε όμοιες-παρεμφερείς καταστάσεις είτε στην εφαρμογή του ίδιου κανόνα σε διαφορετικές καταστάσεις³⁷². Ωστόσο, παραδέχεται ότι στο τομέα της άμεσης φορολογίας οι κάτοικοι και οι μη κάτοικοι ενός κράτους δεν τελούν γενικά σε αντικειμενικά συγκρίσιμες καταστάσεις, αφού στις περισσότερες περιπτώσεις το εισόδημα που λαμβάνουν οι μη κάτοικοι ενός κράτους στο κράτος αυτό δεν αποτελεί παρά ένα μέρος του παγκοσμίου εισοδήματός τους. Συνεπώς, δεν συνιστά καταρχήν απαγορευμένη διάκριση, η διαφορετική αντιμετώπιση με βάση την κατοικία ενός φορολογούμενου.

Άλλως όμως έχουν τα πράγματα στην περίπτωση που ο κάτοικος και ο μη κάτοικος ενός κράτους μέλους βρίσκονται σε αντικειμενικά συγκρίσιμες³⁷³ καταστάσεις, διότι στην περίπτωση αυτή το ΔΕΚ διαπιστώνει την ύπαρξη της διάκρισης και εφόσον αυτή δεν δικαιολογείται από κάποιον από τους λόγους που προβλέπουν οι Συνθήκες, την κηρύσσει αντίθετη προς τις προστατευόμενες κοινοτικές ελευθερίες. Φαίνεται λοιπόν, ότι ο έλεγχος του παρεμφερούς των καταστάσεων αποτελεί κομβικό στάδιο στον έλεγχο της μη διάκρισης, αφού όμοια μεταχείριση αξιώνεται μόνο σε παρεμφερείς καταστάσεις και αντίστροφα, καταδικάζεται αν αφορά μη³⁷⁴ παρεμφερείς περιπτώσεις, και έτσι, μ' αυτό τον τρόπο το ΔΕΕ δικαιολογεί ορισμένα διακρίνοντα μέτρα διότι αναγνωρίζει ότι αντιμετωπίζουν μη παρεμφερείς καταστάσεις.

³⁷¹ ΔΕΚ Απόφ. της 27.6.1996, Υπόθ. C-107/94, Asscher(Συλλ 1996, σ. I-3089), Απόφ. της 14.2.1995, Υπόθ. C-279/93 Schumacker(Συλλ 1995, σ. I-225) και Απόφ. της 16.5.2000, Υπόθ. C-87/99 Zurstrassen (Συλλ 2000, σ. I-3337).

³⁷² ΔΕΚ Απόφαση της 13.11.1984, Υπόθ. C-283/83, Racke (Συλλ 1984, σ. I-3791), σκέψη 7.

³⁷³ T. O'Shea, Taxation of Non-residents, EU LAW March 2009 The Tax Journal, σ.20-21, διαθέσιμο (http://www.law.qmul.ac.uk/people/academic/docs/oshea_09_TOS%20Non%20residents.pdf)

³⁷⁴ Λόγου χάρι στην υπόθεση Bachmann ο ασφαλισμένος ο οποίος έχει συνάψει ασφαλιστική σύμβαση με βελγική εταιρία δεν βρίσκεται σε παρεμφερή κατάσταση με τον αντισυμβαλλόμενο αλλοδαπής εταιρίας, ως προς την φορολόγηση των εισφορών τους. Κι αυτό γιατί ο πρώτος θα υποβληθεί αργότερα και σε φορολογία του ασφαλισματος, κάτι που δεν θα συμβεί για το δεύτερο. Δηλ. οι καταστάσεις δεν είναι παρόμοιες γιατί η πρώτη εντάσσεται πλήρως σε ένα συνεκτικό φορολογικό σύστημα ενώ η δεύτερη όχι. Βλ. σχ., Απόφαση Bachmann, ό.π..

Σε αντικειμενικά συγκρίσιμες ή παρεμφερείς καταστάσεις είναι δυνατόν να βρίσκονται οι κάτοικοι και οι μη κάτοικοι ενός κράτους μέλους είτε εκ των πραγμάτων είτε εκ του νόμου³⁷⁵. Εκ των πραγμάτων, όταν αντλούν το σύνολο ή σχεδόν το σύνολο των εισοδημάτων τους στο κράτος υποδοχής. Όπως αυτό συμβαίνει στην περίπτωση της υπόθεσης Schumacker³⁷⁶, όπου το Δικαστήριο απεφάνθη ότι ένας υπήκοος και κάτοικος Βελγίου, ο οποίος εργαζόταν στην Γερμανία, από όπου ελάμβανε και το σύνολο του οικογενειακού του εισοδήματος βρισκόταν αντικειμενικά στην ίδια κατάσταση με έναν Γερμανό φορολογούμενο που ασκούσε την ίδια δραστηριότητα με εκείνον στη χώρα αυτή. Συνεπώς, δικαιούτο και αυτός να επωφεληθεί των διατάξεων της γερμανικής νομοθεσίας που λαμβάνουν υπόψη τη προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση και τη φοροδοτική του ικανότητα, αφού στο κράτος της κατοικίας του δεν αποκτούσε αξιόλογο μέρος του συνολικού εισοδήματός του για να επωφεληθεί των αντίστοιχων ρυθμίσεων. Αντίθετα, αντλούσε το σημαντικότερο μέρος των φορολογητέων εισοδημάτων του από δραστηριότητα που ασκούσε στο κράτος απασχόλησής του, οπότε το κράτος της κατοικίας του δεν ήταν σε θέση να του παράσχει τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση. Εκ του νόμου, όταν το σύνολο των διατάξεων, που έχουν εφαρμογή στο πρόσωπο ενός συγκεκριμένου μη κατοίκου έχουν ως αποτέλεσμα τη φορολογική εξομοίωση του με τον κάτοικο σε σχέση με κάποιο κανόνα φορολόγησης. Όπως αυτό συμβαίνει στη υπόθεση Asscher, η Ολλανδική νομοθεσία προέβλεπε αυξημένο φορολογικό συντελεστή της πρώτης κλίμακας φορολόγησης για τους μη κατοίκους, οι οποίοι αντλούσαν από Ολλανδικές πηγές λιγότερο από το 90% των εισοδημάτων τους. Ωστόσο, σύμφωνα με τη Σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ Ολλανδίας και Βελγίου, κράτους κατοικίας του κ. Asscher, το Βέλγιο είχε το δικαίωμα να λαμβάνει υπόψη κατά τον υπολογισμό του προοδευτικού συντελεστή του φόρου των κατοίκων του, τα εισοδήματα ολλανδικής πηγής που εξαιρούνταν από το βελγικό φόρο ως φορολογούμενα στο κράτος πηγής. Στην προκειμένη περίπτωση το ΔΕΚ απεφάνθη ότι οι κάτοικοι και οι μη κάτοικοι Ολλανδίας βρίσκονται σε παρεμφερή κατάσταση(στην ίδια αντικειμενική κατάσταση) από την άποψη της εφαρμογής της προοδευτικής κλίμακας του φόρου εισοδήματος και συνεπώς η επίμαχη διάταξη του ολλανδικού νόμου συνιστούσε δυσμενή διάκριση.

Έτσι, με βάση τις σκέψεις αυτές το ΔΕΚ κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η εθνική φορολογική διάταξη των Κάτω Χωρών σύμφωνα με την οποία στα εισοδήματα ορισμένων μη κατοίκων της χώρας εφαρμόζεται συντελεστής φόρου εισοδήματος υψηλότερος σε σχέση με αυτόν που εφαρμόζεται στα εισοδήματα των κατοίκων αυτής και των εξομοιούμενων με αυτούς, αποτελεί έμμεση δυσμενή διάκριση που απαγορεύεται από το πρώην άρθρο 43 της ΣΕΚ (νυν άρθρο 49 ΣΛΕΕ). Περαιτέρω, στην υπόθεση Cie de Saint-Gobain ZN³⁷⁷ κρίθηκε ότι αντικειμενική διαφορά καταστάσεως δεν υφίσταται όταν η μόνη αιτία της διαφοράς είναι αυτή ακριβώς η αμφισβητούμενη ρύθμιση, διότι το ΔΕΚ δεν έκανε δεκτό το επιχείρημα του γερμανικού κράτους ότι οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών εταιριών βρίσκονται σε μία αντικειμενικά διαφορετική κατάσταση από εκείνη των γερμανικών εταιριών, παρατηρώντας ότι στην πραγματικότητα η διαφορετική μεταχείριση υπάρχει μόνον όσον αφορά στη χορήγηση των αμφισβητούμενων φορολογικών πλεονεκτημάτων.

³⁷⁵ Διάκριση που επιχειρεί ο Γ. Πιτσιλής, Η φορολογική διάσταση των θεμελιωδών..., ό.π., σ. 549

³⁷⁶ Σημεία της απόφασης (σκέψεις) 37 και 36.

³⁷⁷ ΔΕΚ Απόφ. της 21.9.1999, Υπόθ. C-307/97, Saint-Gobain, Συλλ.1999, σ. I-6161.

Τέλος, όπως και στις διακρίσεις λόγω ιθαγένειας, οι διακρίσεις με βάση την κατοικία είναι δυνατόν να αφορούν στα πρόσωπα με τα οποία ο φορολογούμενος συνδέεται με μια ιδιαίτερη έννομη σχέση ή κατάσταση από την οποία αντλεί οικονομικά οφέλη. Όπως για παράδειγμα στην υπόθεση *Eurowings Luftverkehrs AG*³⁷⁸, το Δικαστήριο έκρινε αντίθετη με το πρώην άρθρο 49 της ΣΕΚ (και νυν άρθρο 56 της ΣΛΕΕ) Για την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών τις διατάξεις της γερμανικής νομοθεσίας, οι οποίες προέβλεπαν ότι οι γερμανικές επιχειρήσεις μπορούσαν κατά τον προσδιορισμό της βάσης επιβολής του φόρου επί της επαγγελματικής δραστηριότητας να μη συνυπολογίσουν την αξία των μισθωμένων παγίων στοιχείων μόνο αν ο εκμισθωτής τους ήταν εγκατεστημένος στη Γερμανία. Ειδικότερα, στη βάση επιβολής του φόρου προστίθενται και αφαιρούνται κάποια στοιχεία με βάση τη φορολογία εισοδήματος, στη προκειμένη περίπτωση προστίθενται το ήμισυ των καταβαλλομένων ενοικίων για την χρησιμοποίηση οικονομικών στοιχείων που εξυπηρετούν τις εγκαταστάσεις της επιχείρησης και ανήκουν κατά κυριότητα σε τρίτους. Εν τούτοις, η πρόσθεση αυτή στην φορολογική βάση του εισοδήματος του μισθωτή δεν πραγματοποιείται αν το ενοίκιο υποβάλλεται στον αντίστοιχο φόρο ως εισόδημα του εκμισθωτή, εξαίρεση η οποία προβλέφθηκε για να αποφεύγεται η διπλή φορολογία, δηλαδή είτε ο εκμισθωτής υπόκειται στο γερμανικό φόρο εισοδήματος για τα μισθώματα, οπότε απαλλάσσεται από την πρόσθεση στη φορολογική βάση του ενοικίου, είτε ο εκμισθωτής απαλλάσσεται από τον γερμανικό φόρο για τα μισθώματα, οπότε στο φορολογητέο εισόδημα του μισθωτή θα προστεθεί και το μισό του καταβαλλόμενου ενοικίου. Το Δικαστήριο στην υπόθεση *Eurowings* αφού κλήθηκε να αποφανθεί αν οι διατάξεις της Γερμανικής φορολογικής νομοθεσίας που προβλέπουν την πρόσθεση στην φορολογική βάση της μισθώτριας εταιρίας το μισό του ποσού του ενοικίου που είχε καταβάλλει στην εκμισθώτρια Ιρλανδική εταιρία αεροσκαφών, συμβιβάζονται με την αρχή της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η επίμαχη νομοθεσία προβλέπει ένα διαφορετικό φορολογικό καθεστώς, ανάλογα με το αν η επιχείρηση που παρέχει τις υπηρεσίες είναι εγκατεστημένη στην Γερμανία ή σε άλλο κράτος μέλος, δηλαδή προβλέπει για τις γερμανικές επιχειρήσεις που μισθώνουν αγαθά από εκμισθωτές που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος ένα φορολογικό καθεστώς λιγότερο ευνοϊκό σε σχέση με τους εκμισθωτές που είναι εγκατεστημένοι στην Γερμανία, με αποτέλεσμα οι εν λόγω μισθωτές να αποθαρρύνονται να προσφεύγουν στη λήψη υπηρεσιών από τους πρώτους εκμισθωτές (Ιρλανδικής υπηκοότητας)³⁷⁹

B.3. Η απαγόρευση των διακρίσεων με βάση τον τόπο σύναψης ή εκτέλεσης μιας σύμβασης

Το Δικαστήριο τέλος, έχει καταλήξει στο συμπέρασμα, ότι περιορίζονται ανεπίτρεπτα οι κοινοτικές ελευθερίες, όπου οι εθνικές νομοθεσίες επιφυλάσσουν διαφορετικό φορολογικό καθεστώς ανάλογα με τον τόπο που συνάπτεται μια σύμβαση ή που εκτελείται μια παροχή ή γενικότερα μια δραστηριότητα, ανεξαρτήτως ιθαγένειας ή κατοικίας των αντισυμβαλλομένων. Το πιο χαρακτηριστικό, ίσως, και από τα πλέον πρόσφατα νομολογιακά παραδείγματα του Δ.Ε.Κ., αποτελεί η απόφαση³⁸⁰ του Έκτου Τμήματος του της 28^{ης} Οκτωβρίου 1999 με την οποία το Δικαστήριο αντιμετώπισε την περίπτωση εταιρίας

³⁷⁸ ΔΕΚ Απόφ. της 26.10.1999, Υπόθ. C-294/97, *Eurowings Luftverkehrs AG*, Συλλ. 1999, σ.Ι-7447.

³⁷⁹ Ν. Μπάρμπας, Άμεσοι Φόροι & Κοινοτικό Δίκαιο, ό.π., σ. 99.

³⁸⁰ ΔΕΚ Απόφ. 28.10.1999 (C-55/98, *Skatteministeriet κατά Bent Vestergaard* Συλλ. 1999, σ.Ι-7641).

εγκατεστημένης στη Δανία η οποία και διοργάνωσε ενημερωτικό συνέδριο – σεμινάριο για το προσωπικό της στην Κρήτη. Η φορολογική αρχή της Δανίας δεν δέχτηκε να εκπέσουν από τα φορολογητέα κέρδη της επιχείρησης τα έξοδα του συνεδρίου – σεμιναρίου αυτού. Αυτό συνέβη με βάση τη πρακτική της να απορρίπτει τα έξοδα τέτοιων εκδηλώσεων όταν πραγματοποιούνται στην αλλοδαπή και ιδίως σε τόπους τουριστικού ενδιαφέροντος. Βέβαια η διοργάνωση του συνεδρίου-σεμιναρίου αυτού στη Κρήτη από τη δανέζικη επιχείρηση εύκολα παραπέμπει σε σχετικό προβληματισμό και στο συμπέρασμα ότι η πραγματοποίησή του δεν συνδέεται αποκλειστικά με επαγγελματικούς και επιμορφωτικούς σκοπούς. Όμως το ΔΕΚ έκρινε ότι η πράξη αυτή της φορολογικής αρχής της Δανίας προσκρούει στο πρώην άρθρο 49 της ΣΕΚ (νυν άρθρο 56 της ΣΛΕΕ), που καθιερώνει την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών, στο βαθμό που η απόρριψη της σχετικής δαπάνης της εταιρίας, δηλαδή η συγκεκριμένη εκδήλωσή της, που διοργάνωσε και πραγματοποίησε στο εξωτερικό (Κρήτη), εισάγει μια δυσμενή διακριτική μεταχείριση για τις επιχειρήσεις – εταιρίες άλλου κράτους μέλους(Κρήτη- Ελλάς), διότι εμποδίζει του λήπτες(δανέζικη εταιρία) μιας υπηρεσίας να στραφούν σε άλλα κράτη μέλη προκειμένου να επωφεληθούν από τις εκεί παρεχόμενες υπηρεσίες μιας και η φορολογική αρχή της Δανίας δέχεται ως νόμιμη την ομοειδή δαπάνη για αντίστοιχη εκδήλωση που πραγματοποιείται μόνο σε θέρετρο σ' αυτή- ημεδαπή(Δανίας). Ομοίως, στη υπόθεση Bachman³⁸¹, το Δικαστήριο έκρινε ότι η βελγική νομοθεσία, η οποία θέτει ως όρο για την έκπτωση από το φόρο εισοδήματος των συνταξιοδοτικών εισφορών και των εισφορών για ασφάλιση ζωής οι εισφορές αυτές να καταβάλλονται σε ίδρυμα εγκατεστημένο στο Βέλγιο, καταρχήν αντιβαίνει στα πρώην άρθρα 39 και 49 της ΣΕΚ (νυν άρθρα 45 και 56 της ΣΛΕΕ), στο μέτρο που δεν υπάρχει ουσιαστική δικαιολογία για τον περιορισμό αυτόν. Περαιτέρω, στην υπόθεση Baxter³⁸² έκρινε ότι η γαλλική νομοθεσία, η οποία επέτρεπε την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των φαρμακευτικών επιχειρήσεων μόνο των δαπανών έρευνας που πραγματοποιούνταν στη γαλλική επικράτεια, ήταν αντίθετη στα πρώην άρθρο 43 της ΣΕΚ(νυν 49 της ΣΛΕΕ), διότι, αν και εφαρμοζόμενη ανεξαρτήτως του τύπου εγκατάστασης των επιχειρήσεων, στην πράξη λειτουργούσε κυρίως σε βάρος των αλλοδαπών επιχειρήσεων, οι οποίες δεν διαθέτουν εργαστήρια έρευνας στη Γαλλία.

Γενικότερα, το Δικαστήριο αναζητά σε κάθε περίπτωση το ενδεχόμενο μια τοπική διάκριση να λειτουργεί ουσιαστικά σε βάρος των υπηκόων άλλων κρατών μελών.

B.4. Η απαγόρευση των διακρίσεων ή αρχή της μη διάκρισης και σε περιπτώσεις με στοιχείο διασυνοριακότητας

Όπως προαναφέρθηκε ως αποτέλεσμα της κυρίαρχης φορολογικής εξουσίας ενός κράτους και της κατ' επέκταση παντοδυναμίας του να φορολογήσει μια συναλλαγή, εφόσον συνδέεται με δεσμούς εδαφικότητας προς τα πρόσωπα (κατοικία ως σύνδεσμος) ή προς την ίδια την συναλλαγή (πηγή του φορολογητέου εισοδήματος ως σύνδεσμος), ενυπάρχει ο κίνδυνος ενδεχόμενης διπλής φορολόγησης των διασυνοριακών οικονομικών δραστηριοτήτων, καθώς το κράτος της κατοικίας (έδρας) του επιχειρούντος και το κράτος της πηγής του εισοδήματος μπορούν να επιβάλλουν φορολογία σωρευτικά.

³⁸¹ ΔΕΚ Απόφαση Bachmann, ό.π..

³⁸² ΔΕΚ Απόφ. της 8.7.1999, Υπόθ. C-254/97, Baxter(Συλλ.1999, σ. I-4809), σκέψεις 12 και 13.

Το Δικαστήριο αντιμετώπισε το πρόβλημα της διπλής φορολογίας και στους άμεσους φόρους. Σε σειρά αποφάσεων³⁸³, τόνισε ότι η επιβολή επιβάρυνσης από περισσότερα κράτη μέλη στο ίδιο φορολογητέο εισόδημα, ως αποτέλεσμα των φορολογικών κυριαρχιών τους, δημιουργεί στρεβλώσεις στην αγορά. Συγκεκριμένα, καθιστά πιο ευνοϊκή την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας στο εσωτερικό των εθνικών αγορών, αντί της επέκτασης και σε άλλα κράτη μέλη³⁸⁴.

Όπως υποστηρίζεται από τη θεωρία, το πρόβλημα αντιμετωπίζεται μόνο ως ένα βαθμό με βάση τις θεμελιώδεις ελευθερίες κυκλοφορίας, όσο επιτρέπει η αρχή της μη διάκρισης. Η αρχή αυτή επιτάσσει να επεκτείνονται τα υπάρχοντα εσωτερικά μέτρα αντιμετώπισης της διπλής φορολογίας και σε καταστάσεις με στοιχεία διασυνοριακότητας³⁸⁵. Χαρακτηριστική είναι η απόφαση Manninen, όπου το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι το Φινλανδικό σύστημα πίστωσης φόρου εταιριών που χορηγείται στους λήπτες μερισμάτων ημεδαπών εταιριών πρέπει να επεκταθεί και στους λήπτες μερισμάτων προερχομένων από εταιρίες με έδρα σε άλλα κράτη μέλη. Τελικά, δηλαδή, θεώρησε ότι οι λήπτες μερισμάτων ημεδαπής και αλλοδαπής προέλευσης βρίσκονται σε παρεμφερή κατάσταση, παρ' ότι η Φινλανδία επιβάλλει φόρο εταιριών μόνο στις ημεδαπές(διανέμουσες) εταιρίες.

Παρ' όλα αυτά, το ΔΕΕ όπως φαίνεται και από την απόφαση Kerckhaert- Mores³⁸⁶, όπου υποστήριξε ότι η εξουσία για τη κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας και οι πιθανές αλληλεπικαλύψεις παραμένουν αποκλειστικά στην φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών και δεν επηρεάζονται από τη διαμόρφωση της εσωτερικής αγοράς, αποφεύγοντας με αυτό τον τρόπο να πάρει θέση για τον τρόπο που θα έπρεπε να εφαρμοστούν οι διατάξεις περί θεμελιωδών ελευθεριών, και συγκεκριμένα ποιού κράτους μέλους τα φορολογικά μέτρα και συνακόλουθα, τη φορολογική κυριαρχία πρέπει να «καταδικάσει».

Συνοψίζοντας, το Δικαστήριο πρώτα ελέγχει σε επίπεδο καθενός κράτους μέλους αν τα εθνικά φορολογικά μέτρα διακρίνουν σε βάρος των καταστάσεων με στοιχεία αλλοδαπότητας, σε δεύτερο επίπεδο, αφού διαπιστωθεί πως κάτι τέτοιο δεν συμβαίνει, αν οι διασυνοριακές καταστάσεις παραμένουν σε δυσμενέστερη θέση, αρνείται να τις αντιμετωπίσει με βάση τις θεμελιώδεις ελευθερίες. Ευνόητο είναι, πως δεν το πράττει γιατί διαφορετικά θα καλούνταν εμμέσως να παίξει έναν πολιτικά ευαίσθητο ρόλο, κατανέμοντας το ίδιο(ΔΕΕ) τις φορολογικές αρμοδιότητες μεταξύ κρατών μελών, κάτι που σε επίπεδο διεθνούς δικαίου μόνο με Συμβάσεις (ΔΣΑΔΦ) μπορεί να επιτευχθεί³⁸⁷.

Γ. Λόγοι που δικαιολογούν την διάκριση ή τον περιορισμό

Η διακριτική μεταχείριση ή ο περιορισμός στην άσκηση μιας κοινοτικής ελευθερίας απαγορεύεται καταρχήν από τις Συνθήκες. Ωστόσο, είναι δυνατόν να δικαιολογηθεί αν συντρέχει επιτακτικός λόγος

³⁸³ Βλ. σχ., Αποφάσεις ΔΕΚ: Bouanich, ό.π., Verkooijen(της 6.6.2000, C-35/98, Συλλ 2000 σ. I-4071), Lenz(της 15.7.2004, C-315/02, Συλλ 2004 σ. I-7063) και Manninen(της 7.9.2004, C-319/02, Συλλ 2004 σ. I-7477).

³⁸⁴ ΔΕΚ Αποφ., Bouanich, ό.π., σκ. 49.

³⁸⁵ Βλ. σχ., Σ. Μαρουσάκη, Πρόσφατες εξελίξεις της νομολογίας του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων στον τομέα της άμεσης φορολογίας, ΔΕπΕτ 2006, σ. 1257, 1261 επ.

³⁸⁶ ΔΕΚ Απόφ. της 14.11.2006 Kerckhaert-Morres, ό.π..

³⁸⁷ Χ. Μαλαματάρης, ό.π., σ. 118.

γενικού συμφέροντος και αν τηρείται η αρχή της αναλογικότητας³⁸⁸. Ως τέτοιοι, γίνονται δεκτοί καταρχήν λόγοι που αναφέρονται ρητώς στις Συνθήκες³⁸⁹. Βέβαια, το ΔΕΚ ερμηνεύοντας τις ενωσιακές διατάξεις σε συγκεκριμένες περιπτώσεις έκανε δεκτούς, κυρίως σε παλαιότερες αποφάσεις, πέραν αυτών και άλλους λόγους που μπορούν να δικαιολογήσουν μια διακριτική μεταχείριση ή έναν περιορισμό στην άσκηση των κοινοτικών/ενωσιακών ελευθεριών, όπως την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων ή την ανάγκη διατήρησης της φορολογικής συνοχής³⁹⁰ το επιχείρημα αυτό έγινε δεκτό σε δύο μόνο αποφάσεις (Bachman, και Comission κατά Belgium)³⁹¹ έκτοτε το ΔΕΚ ουδέποτε δέχθηκε τελικά περιορισμό των κοινοτικών ελευθεριών με βάση τον λόγο αυτό. Ειδικότερα, σε τρεις πρόσφατες αποφάσεις του, επί προσφυγών της Ευρωπαϊκής Επιτροπής κατά Κράτους μέλους για παραβίαση του κοινοτικού δικαίου και συγκεκριμένα κατά της Πορτογαλίας (C-345/05)³⁹² της Σουηδίας (C-104/06)³⁹³ και

³⁸⁸ Με βάση την αρχή αυτή, σε συνδυασμό πάντα με την αρχή της επικουρικότητας, η θέσπιση κοινοτικών ρυθμίσεων στο πεδίο της άμεσης φορολογίας εντός της Ένωσης είναι επιτρεπτή μόνο στο μέτρο που η κοινοτική αυτή παρέμβαση είναι απολύτως αναγκαία για την ολοκλήρωση μιας ελάχιστης βάσης ολοκληρωμένης παρέμβασης στο πεδίο αυτό και κατ' επέκταση της αρμονικής λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς. Επομένως, η αρχή της αναλογικότητας εισάγει το κριτήριο της απόλυτης αναγκαιότητας, σύμφωνα με το οποίο η άσκηση της αρμοδιότητας των ενωσιακών οργάνων στο πεδίο αυτό θα μπορεί να αφήνει περιθώριο ελευθερίας κινήσεως στα κράτη μέλη, μέχρι του βαθμού που δεν θα υπονομεύεται από εθνικές ρυθμίσεις η προσπάθεια ολοκλήρωσης και λειτουργίας του εναρμονισμένου συστήματος φορολόγησης της επιχειρηματικής δράσης εντός της Ένωσης, δηλαδή ενός minimum ρυθμίσεων, κοινών για όλες τις χώρες κ-μ, που να αποτελεί μία ελάχιστη βάση κοινών και απόλυτα βασικών διατάξεων και όχι το μέγιστο των ρυθμίσεων που να καλύπτουν το σύνολο της δράσης των οικονομικά δρώντων εντός της Ένωσης, εξυπηρετώντας πλήρως το μεγάλο σκοπό της Ένωσης, ήτοι την εγκαθίδρυση και λειτουργία της ενιαίας εσωτερικής αγοράς, βλ. σχ. Γρ. Μιχαηλίδης, ό.π., σ. 108 επ., Σ. Ορφανουδάκης/Β. Κόκοτα, Η εφαρμογή της αρχής της αναλογικότητας στην ελληνική και στην κοινοτική έννομη τάξη: συγκλίσεις και αποκλίσεις, ΕΕΕυρΔ 2007, σ. 691-720 και Ε. Πρεβεδούρου, Η εφαρμογή της αρχής της αναλογικότητας στη νομολογία του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, ΔτΑ ΤεΣ III/2005, σ.167-226.

³⁸⁹ Το άρθρο 45 της ΣΛΕΕ (πρώην 39 της ΣΕΚ) στη παρ. 3 και το άρθρο 52 ΣΛΕΕ (πρώην 46 ΣΕΚ) στη παρ. 1 αναφέρουν ως θεμιτούς λόγους διακριτικής μεταχείρισης των υπηκόων άλλων κρατών μελών τη δημόσια τάξη, δημόσια ασφάλεια και τη δημόσια υγεία.

³⁹⁰ Τα συνθετικά στοιχεία της έννοιας της εν λόγω νομολογιακής αρχής είναι τα εξής: i Η αμοιβαία σχέση μεταξύ των φορολογικών διατάξεων που προβλέπουν την έκπτωση και εκείνων που προβλέπουν την φορολόγηση πρέπει να αναζητείται στα πλαίσια του ίδιου είδους φορολογίας και όχι από την σύγκριση μεταξύ διαφορετικών ειδών φόρων ή μεταξύ φορολογικών και ασφαλιστικών επιβαρύνσεων. Π.χ. η υπερβολική φορολόγηση των μη κατοίκων, με το σκεπτικό ότι δεν επιβαρύνονται με ορισμένες ασφαλιστικές εισφορές δεν δικαιολογείται από την ανάγκη της εσωτερικής συνοχής ενός συστήματος φορολογίας (υπόθεση Asscher), ii Η ύπαρξη της αναγκαίας αμοιβαίας σχέσης πρέπει να αναζητείται σε σχέση με την ίδια φορολογική βάση. Ειδικότερα, δεν δικαιολογείται από την ανάγκη διατήρησης της συνοχής ενός φορολογικού συστήματος η υπερβολική φορολόγηση στην οποία υπόκεινται οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις που δεν είναι εγκατεστημένες σε ένα κράτος μέλος, σε σχέση με την φορολογία στην οποία υπόκεινται οι λήπτες των ασφαλιστικών υπηρεσιών που είναι ασφαλισμένοι σε επιχειρήσεις εγκατεστημένες στο κράτος αυτό. Δηλαδή, στην περίπτωση αυτή υπάρχει διαφορετική φορολογική βάση και διαφορετικά είδη φόρων (υπόθεση Jessica Safir), και iii Η αμοιβαία, σχέση των φορολογικών διατάξεων πρέπει να αφορά το ίδιο πρόσωπο του φορολογουμένου. Π.χ. μια φορολογική ελάφρυνση μιας θυγατρικής εταιρίας που ανήκει σε ένα όμιλο εταιριών εξαιτίας των ζημιών που υπέστη στο κράτος μέλος που είναι εγκατεστημένη και η φορολόγηση των κερδών των θυγατρικών που δεν είναι εγκατεστημένες στο κράτος αυτό, δεν δικαιολογείται από την συνοχή του φορολογικού συστήματος (υπόθεση ICI) βλ. σχ., Ν. Μπάρμπας, Άμεσοι Φόροι & Κοινοτικό Δίκαιο, ό.π., σ. 135.

³⁹¹ Βλέπε ανωτέρω υποσημ. 356.

³⁹² Στην απόφαση αυτή η Πορτογαλία καταδικάστηκε επειδή με την προϋπόθεση που έθετε, της εκ νέου επενδύσεως των αποκτώμενων κερδών στην αγορά ακινήτων εντός της πορτογαλικής επικράτειας, προκειμένου να χορηγηθεί φοροαπαλλαγή της υπεραξίας που προκύπτει από τη μεταβίβαση εξ επαχθούς αιτίας ακινήτων, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα (πρώην) άρθρα 18 (νυν 21 ΣΛΕΕ), 39 (νυν 45 ΣΛΕΕ), 43 (νυν 49 ΣΛΕΕ) και 56 παρ.1 ΕΚ (νυν 63 ΣΛΕΕ), καθώς και τα άρθρα 28, 31 και 40 της Συμφωνίας για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο (EOX). Το Δικαστήριο δέχθηκε ότι η διαφορετική μεταχείριση όσον αφορά τη φορολόγηση της υπεραξίας από την πώληση ακινήτων είναι περιορισμός που είναι δυνατόν να έχει αντίκτυπο στην περιουσία του φορολογουμένου που επιθυμεί να μεταφέρει την κατοικία του εκτός Πορτογαλίας και να τον αποθαρρύνει από το να προβεί σε μια τέτοια μεταφορά.

³⁹³ Η Σουηδία στην υπόθεση αυτή καταδικάστηκε και το επιχείρημα της περί διατήρησης των περιορισμών για λόγους συνοχής του σουηδικού φορολογικού συστήματος δεν έγινε δεκτό, επειδή παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα πρώην άρθρα 18, 39 και 41 της ΣΕΚ (νυν 21, 45 και 47 της ΣΛΕΕ αντίστοιχα), διατηρώντας σε ισχύ τη νομοθεσία της, που εξαρτά τη χορήγηση του ευεργετήματος της αναστολής φορολογήσεως της υπεραξίας που προκύπτει από τη μεταβίβαση ιδιωτικού

κατά της Δανίας(C-150/04)³⁹⁴, επειδή θέσπισαν και διατηρούσαν εν ισχύ φορολογικούς περιορισμούς στην άσκηση κοινοτικών ελευθεριών, ετέθη το ζήτημα αν δικαιολογούνται τέτοιου τύπου περιορισμοί για λόγους συνοχής του εθνικού φορολογικού συστήματος, το Δικαστήριο απέρριψε πλέον κατηγορηματικά ως αιτιολογία την ανάγκη διατήρησης της συνοχής του φορολογικού συστήματος.

Αντίθετα, το ΔΕΚ δεν δέχεται ως δικαιολογητικούς λόγους διάκρισης τις δημοσιονομικές συνέπειες στον κρατικό προϋπολογισμό, τη διατήρηση της διακρατικής ισορροπίας που υπάρχει στις διμερείς φορολογικές συμβάσεις, την ανάγκη ελλείψει εναρμόνισης να ληφθούν υπόψη οι διαφορές μεταξύ των εθνικών φορολογικών νομοθεσιών³⁹⁵, την ανάγκη πρόληψης της φοροδιαφυγής³⁹⁶ κ.α.

Εξάλλου, ως προς την αρχή της φορολογικής συνοχής³⁹⁷ την οποία, όπως ειπώθηκε ανωτέρω, είχε δεχτεί αρχικά το ΔΕΚ, το πεδίο εφαρμογής της περιορίστηκε αρκετά από το 1995 και εφεξής. Περαιτέρω, η αρχή της φορολογικής συνοχής γίνεται δεκτή από το ΔΕΚ ως δικαιολογητικός λόγος διάκρισης μόνο αν υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ φοροαπαλλαγής και φορολόγησης εντός του ίδιου φορολογικού συστήματος και για το ίδιο πρόσωπο³⁹⁸.

Ωστόσο, το ΔΕΚ δεν φαίνεται να είναι απόλυτα συνεπές προς την προμνηθείσα νομολογιακή γραμμή. Πράγματι, σε δύο πρόσφατες αποφάσεις, προσδιόρισε με σαφήνεια τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες μία εθνική διάταξη περί απαγόρευσης κατάχρησης φορολογικών δυνατοτήτων³⁹⁹ δεν προσκρούει στις θεμελιώδεις κοινοτικές ελευθερίες. Ειδικότερα, στην υπόθεση, Marks & Spencer⁴⁰⁰ το High Court of Justise, αφού ανέστειλε την ενώπιόν του διαδικασία, υπέβαλε στο δικαστήριο το εξής προδικαστικό ερώτημα: εάν οι διατάξεις του Ηνωμένου Βασιλείου, με τις οποίες δεν παρέχεται στην εγκατεστημένη στην ημεδαπή μητρική εταιρία η δυνατότητα να εκπέσει από τα φορολογητέα κέρδη της τις ζημιές που υπέστη η εγκατεστημένη εντός ενός άλλου κράτους μέλους θυγατρική της, ενώ αντίθετα παρέχεται η δυνατότητα αυτή για τις ζημιές που υπέστη μία εγκατεστημένη στην ημεδαπή θυγατρική, προσκρούουν

κτιρίου ιδιοκατοικήσεως ή δικαιώματος οικήσεως ιδιωτικού συνεταιριστικού κτιρίου, από την προϋπόθεση η αποκτώμενη νέα κατοικία διαμονής να κείται στη Σουηδική επικράτεια.

³⁹⁴ Στην υπόθεση αυτή η Δανία καταδικάστηκε επειδή θέσπισε και διατήρησε σε ισχύ ένα σύστημα ασφάλειας ζωής και συντάξεων, κατά το οποίο το δικαίωμα φορολογικής εκπτώσεως των εισφορών που καταβάλλονται στο πλαίσιο ενός συνταξιοδοτικού συστήματος, παρέχεται μόνο για τις καταβολές εισφορών βάσει συμβάσεων συναπτόμενων με συνταξιοδοτικά ιδρύματα που εδρεύουν στη Δανία, ενώ δεν παρέχεται όταν οι εν λόγω συμβάσεις συνάπτονται με ιδρύματα εδρεύοντα σε άλλο κράτος μέλος, βλ. σχ. Ε. Ασημακοπούλου, Η κοινοτική νομολογία περί φορολογίας εταιριών, ΧρΙΔ 2007, σ. 1004 επ.

³⁹⁵ Έτσι έκρινε για πρώτη φορά το ΔΕΚ στην υπόθεση Avoir Fiscal, ό.π..

³⁹⁶ Βλ. σχ., Υπόθ. C-264/96, και την απόφ. στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-395/98 και C-410/98.

³⁹⁷ «(..)Τα φορολογικά μέτρα οργανώνονται σε ενιαίο και συνεκτικό σύστημα. Η απαγόρευση των διακρίσεων ως προς ένα μόνο μέτρο που εισάγει φορολογική επιβάρυνση ή ελάφρυνση μπορεί να οδηγήσει σε αποδιοργάνωση ολόκληρου του συστήματος. Προς αυτήν την κατεύθυνση λειτουργεί η φορολογική συνοχή και οι υπόλοιποι δικαιολογητικοί λόγοι(..)», βλ. σχ., Χ. Μαλαματάρης, ό.π., σ.178, βλ. επίσης, για την έννοια της συνοχής της φορολογικής έννομης τάξης και το αντίστοιχο επιχείρημα αναφορικά με την έννοια αυτή, Χ. Πουλάκος, Η αρχή της «συνοχής της φορολογικής έννομης τάξης» ως δικαιολογητικός λόγος επέμβασης στις θεμελιώδεις ελευθερίες του κοινοτικού δικαίου», Τόμος Τιμητικός του Ν.Σ.Κ., Εκδ. Σάκκουλα, 2008, σ. 883 επ.

³⁹⁸ Βλ. υπόθ. C-294/97, Eurowings, ό.π., σκ. 42.

³⁹⁹ Πρόκειται για «άσκηση δικαίου ή δικαιώματος», και υπό αυτή την έννοια «επιτρεπτή» άσκηση δικαίου, όταν το υποκείμενο του δικαίου προκαλεί τη γένεση πραγματικών περιστατικών ή χρησιμοποιεί ήδη υπάρχουσες πραγματικές καταστάσεις, συχνά σε συνδυασμούς, προκειμένου αυτές αρχικώς να υπαχθούν στο πραγματικό μίας από εκείνο (υποκείμενο) σκοπούμενης διάταξης νόμου και στη συνέχεια να προκαλέσουν την επέλευση των προβλεπομένων από τη διάταξη και επωφελών για το υποκείμενο του δικαίου εννόμων συνεπειών. Τουναντίον, η «επιτρεπτή» άσκηση δικαίου συνιστά μία πραγματική συμπεριφορά, η οποία αντιστοιχεί στο περιεχόμενο του δικαίου και εναρμονίζεται, συνειδητά ή ασυνείδητα, με το πραγματικό ενός ειδικού ή γενικού κανόνα δικαίου, βλ. σχ., Χ. Πουλάκος, ό.π..

⁴⁰⁰ ΔΕΚ Απόφαση της 13.12.2005, Marks & Spencer, C-446/03, Συλλ 2005, σ. I-10837.

στα άρθρα 43 και 48 ΣΕΚ (νυν 49 & 54 ΣΛΕΕ). Επικαλούμενο την πάγια νομολογία του το Δικαστήριο υπενθυμίζει αρχικώς ότι μια φορολογική ελάφρυνση εξισώνεται προς ένα φορολογικό πλεονέκτημα, καθώς η χορήγησή της επιταχύνει την εκκαθάριση των ζημιών των ελλειμματικών επιχειρήσεων ενός ομίλου μέσω του άμεσου καταλογισμού των ζημιών αυτών στα κέρδη άλλων εταιριών του ίδιου ομίλου, παρέχοντας έτσι στον τελευταίο ένα ταμειακό πλεονέκτημα. Ο αποκλεισμός από το πλεονέκτημα αυτό, συνεχίζει το Δικαστήριο, όσον αφορά τις ζημιές που υπέστη μία εγκατεστημένη εντός άλλου κράτους μέλους θυγατρική εταιρία, η οποία δεν ασκεί οικονομική δραστηριότητα εντός του κράτους της έδρας της μητρικής εταιρίας, είναι ικανή να αποτρέψει την τελευταία από τη σύσταση θυγατρικών εντός άλλων κρατών μελών, και ως εκ τούτου συνιστά περιορισμό της ελευθερίας εγκατάστασης⁴⁰¹. Στη συνέχεια, κατά την εξέταση των δικαιολογητικών του περιορισμού της ελευθερίας εγκατάστασης λόγων το ΔΕΚ δεν ακολούθησε τη συλλογιστική της εισήγησης του Γενικού Εισαγγελέα Maduro⁴⁰² αποφεύγοντας έτσι για πρώτη φορά στην έως σήμερα νομολογία του να σταθμίσει το επιχείρημα της συνοχής της φορολογικής έννομης τάξης κατέληξε, ωστόσο, στο ίδιο συμπέρασμα. Κατ' αρχάς επανέλαβε το ισχύον δόγμα, κατά το οποίο η μείωση των φορολογικών εσόδων δεν συνιστά επιτακτικό λόγο δημοσίου (γενικού) συμφέροντος, ο οποίος θα μπορούσε να δικαιολογήσει κάποιο εθνικό μέτρο ή διάταξη αντιβαίνουσα σε θεμελιώδη ελευθερία, η δικαιολόγηση μίας δυσμενούς μεταχείρισης, δηλ μίας διάκρισης επιτρέπεται μόνον κατά περίπτωση και επί τη βάσει ουσιωδών αντικειμενικών κριτηρίων. Το δόγμα αυτό μετριάζεται, ωστόσο στη συνέχεια, καθώς το ΔΕΚ αναγνώρισε ότι το αίτημα μίας εταιρίας να ληφθούν υπόψη κατά τον υπολογισμό της βάσης επιβολής του φόρου, οι ζημιές της εντός διαφορετικών κρατών μελών μέσω της μεταφοράς των ζημιών εντός του ομίλου δεν διακυβεύει μόνον την ισόρροπη κατανομή της φορολογικής κυριαρχίας μεταξύ των κρατών μελών⁴⁰³, αλλά και τη διασφάλιση των κρατικών εσόδων από τη φορολόγηση. Τούτο διότι οι διαφορετικοί φορολογικοί συντελεστές μεταξύ των κρατών μελών είναι ικανοί να παροτρύνουν τη μεταβίβαση των ζημιών στο πλαίσιο ενός ομίλου εταιριών προς εκείνες ακριβώς τις θυγατρικές εταιρίες που είναι εγκατεστημένες στα κράτη μέλη με τους υψηλότερους φορολογικούς συντελεστές, δηλ στα κράτη στα οποία η φορολογητέα αξία των ζημιών είναι υψηλότερη. Το Δικαστήριο υπογράμμισε τη δυνατότητα των κρατών μελών, τηρουμένης της αρχής της αναλογικότητας⁴⁰⁴, να θέτουν περιοριστικές κανονιστικές ρυθμίσεις προς αποτροπή αποκλειστικά **επίπλαστων** φορολογικών πρακτικών, μόνος σκοπός των οποίων τυγχάνει η καταστρατήγηση της εθνικής φορολογικής νομοθεσίας. Η ισόρροπη κατανομή χρησιμοποιήθηκε από το Ηνωμένο Βασίλειο με επιτυχία στην απόφαση ACT Group Litigation⁴⁰⁵, όπου θεωρήθηκε θεμιτό το κράτος μέλος να μην παρέχει πίστωση του φόρου εταιριών που κατέβαλε η ημεδαπή διανέμουσα εταιρία επί των μερισμάτων

⁴⁰¹ ΔΕΚ Απόφαση της 13.12.2005, Marks & Spencer, C-446/03, ό.π., σκ. 30-35.

⁴⁰² Προτάσεις του Γενικού Εισαγγελέα Maduro(C-446/03), Συλλ 2005, σ.Ι-10839, σκ. 65 επ.

⁴⁰³ Θέση του Ηνωμένου Βασιλείου προς δικαιολόγηση της αναγκαιότητας των εθνικών του διατάξεων, επιπλέον υποστήριξε ότι, σε περίπτωση που οι ζημιές λαμβάνονται υπόψη στο κράτος μέλος της έδρας της μητρικής, θα γεννάτο κίνδυνος διπλής εκπτώσεως, και ότι εάν οι ζημιές δεν λαμβάνονταν υπόψη εντός του κράτους μέλους της εγκατάστασης της θυγατρικής, θα γεννάτο κίνδυνος φοροδιαφυγής (σκέψη 43 της απόφασης C-446/03 Marks & Spencer).

⁴⁰⁴ Ως προς το εάν και σε ποιο βαθμό οι τιθέμενοι με τις βρετανικές διατάξεις περιορισμοί περί αποκλεισμού της φορολογικής ελάφρυνσης σε μη εγκατεστημένη στην ημεδαπή θυγατρική εταιρία βαίνει πέραν του μέτρου που είναι απολύτως αναγκαίο για την επιτυχή αποτροπή της φοροαποφυγής.

⁴⁰⁵ ΔΕΚ Απόφαση της 12.12.2006 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Συλλ 2006, σ. Ι-11673 (σκ. 59)

στους μερισματούχους που έχουν έδρα στο εξωτερικό και δεν θα φορολογηθούν στο Ηνωμένο Βασίλειο για τα μερίσματα αυτά.

Επιβεβαιώνοντας τη νομολογιακή αυτή γραμμή και στην υπόθεση Cadbury Schweppes⁴⁰⁶, το ΔΕΚ κλήθηκε να αποφανθεί αναφορικά με την εναρμόνιση των διατάξεων CFC⁴⁰⁷ προς την ελευθερία εγκατάστασης. Σημειώνεται ότι αυτές οι διατάξεις αποτελούν τη βρετανική «αμυντική» νομοθεσία περί ελεγχόμενων αλλοδαπών προκειμένου να αποτρέψουν τη μεταφορά κερδών μεταξύ εταιριών ενός ομίλου, οι οποίες ήταν εγκατεστημένες σε διαφορετικά κράτη μέλη, να γίνονται με κύριο σκοπό τη μείωση των κερδών και επιπλέον να αποτρέψουν την ίδρυση θυγατρικών (αλλοδαπών) εταιριών με κύριο σκοπό στην επίτευξη της μείωσης των φορολογητέων κερδών εντός του Ηνωμένου Βασιλείου. Εν όψει του γεγονότος, ότι οι επίμαχες διατάξεις θα μπορούσαν να επηρεάσουν την πρόθεση εταιριών εγκατεστημένων στο Ηνωμένο Βασίλειο από να δραστηριοποιηθούν σε άλλα κράτη μέλη, το Δικαστήριο διέγινωσε ότι στην ένδικη περίπτωση πρόκειται κατ' αρχάς περιορισμός της ελευθερίας εγκατάστασης, και προχώρησε στην διερεύνηση τυχόν υπαρχόντων δικαιολογητικών λόγων. Το Η.Β. υποστήριξε ότι με τις διατάξεις περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιριών επιδιώκεται η καταπολέμηση μίας ειδικής μορφής φοροαποφυγής, η οποία συνίσταται σε «ενδοομιλιακές» συναλλαγές με αντικείμενο την τεχνητή μεταφορά κερδών σε θυγατρικές εταιρίες, οι οποίες προηγουμένως έχουν ιδρυθεί σε κράτη μέλη με χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές. Το ΔΕΚ υπογράμμισε αρχικώς τις πάγιες θέσεις του, κατά τις οποίες αφ' ενός δεν επιτρέπεται σε κάποιο κράτος μέλος να αντισταθμίζει ένα φορολογικό πλεονέκτημα που γεννάται στη θυγατρική μίας εταιρίας εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος με μία λιγότερο ευνοϊκή φορολογική ρύθμιση για τη μητρική εταιρία κατ' επίκληση της διασφάλισης των κρατικών εσόδων αφ' ετέρου η ίδρυση μίας θυγατρικής σε άλλο κράτος μέλος δεν συνιστά ένα γενικό τεκμήριο φοροδιαφυγής ή κατάχρησης φορολογικών δυνατοτήτων⁴⁰⁸, μία εθνική διάταξη η οποία θα εισήγαγε ένα τέτοιο γενικό τεκμήριο καταστρατήγησης θα ήταν απαράδεκτη κατά το κοινοτικό δίκαιο, καθώς θα απέκλειε μία ad hoc έρευνα των πραγματικών περιστάσεων. Μία προσεκτικότερη εξέταση των διατάξεων για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρίες αποκαλύπτει κατά το Δικαστήριο, ωστόσο, ότι με αυτές επιδιώκεται πράγματι η καταπολέμηση μίας ξεχωριστής μορφής καταστρατήγησης του εθνικού φορολογικού δικαίου **αποκλειστικά επίπλαστων**⁴⁰⁹ και μη ανταποκρινομένων στην οικονομική πραγματικότητα πρακτικών και καταστάσεων με σκοπό την αποφυγή υπαγωγής στις εθνικές φορολογικές διατάξεις για

⁴⁰⁶ ΔΕΚ Απόφαση της 12.9.2006 Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Συλλ. 2006, σ. I-07995.

⁴⁰⁷ Οι διατάξεις Controlled Foreign Corporations του βρετανικού νόμου περί φόρου εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων του 1988(άρθ.747-756, παραρτήματα 24-26) προβλέπουν ότι τα κέρδη μίας ελεγχόμενης αλλοδαπής θυγατρικής εταιρίας(αλλοδαπής), το κεφάλαιο της οποίας κατέχεται σε ποσοστό μεγαλύτερο του 50% από μία ημεδαπή εταιρία, συμπεριλαμβάνονται στη φορολογική βάση της τελευταίας και φορολογούνται ως κέρδη αυτής, παρεχόμενης όμως της δυνατότητας πίστωσης φόρου με βάση το φόρο που κατέβαλε η εταιρία CFC εντός του κράτους εγκατάστασής της. Οι διατάξεις αυτές έχουν εφαρμογή εφόσον η ελεγχόμενη αλλοδαπή θυγατρική υπόκειται σε «χαμηλότερη φορολογία», γεγονός το οποίο συντρέπει εφόσον ο φόρος που καταβάλλει η εταιρία αυτή στο κράτος της εγκατάστασής της, και μάλιστα για κάθε λογιστική χρήση, είναι μικρότερος από τα 75% του ποσού που θα καταβαλλόταν βάσει των φορολογητέων στο Ηνωμένο Βασίλειο κερδών, και μάλιστα για κάθε λογιστική χρήση.

⁴⁰⁸ Το ΔΕΚ επικαλείται εδώ τη σκέψη του με αρ. 26 στην απόφαση της 16.7.1988, "ICI" (C-264/96) και με αρ. 62 στην απόφαση της 6.6.2002, "X und Y"(C-436/00).

⁴⁰⁹ Για τον προσδιορισμό αυτών των επίπλαστων καταστάσεων το ΔΕΚ ανατρέπει σε αντικειμενικές ενδείξεις για την πραγματική άσκηση της ελευθερίας εγκατάστασης, και συγκεκριμένα σε μία μόνιμη υποδομή της θυγατρικής εταιρίας, ικανή να εξυπηρετήσει τον επιχειρηματικό σκοπό για αόριστο χρονικό διάστημα, ήτοι στα στοιχεία εκείνα που συγκροτούν την έννοια της πραγματικής εγκατάστασης μίας θυγατρικής εταιρίας σε ένα κράτος μέλος,(σκ. 51-56 της απόφ. C-196/04).

δραστηριότητες οι οποίες υπό κανονικές συνθήκες θα φορολογούνταν στο κράτος μέλος όπου είχαν λάβει χώρα, δηλ στην ημεδαπή, εν προκειμένω: στο Ηνωμένο Βασίλειο.

Εξάλλου, ως επιτακτικός λόγος γενικού συμφέροντος είχε γίνει δεκτή η αρχή της εδαφικότητας⁴¹⁰ για πρώτη φορά στην απόφαση Futura Participations⁴¹¹, όπου δεν καταδικάστηκε το φορολογικό σύστημα του Λουξεμβούργου που προέβλεπε ότι οι ζημιές ημεδαπών μόνιμων εγκαταστάσεων αλλοδαπής εταιρίας μπορούν να μεταφερθούν σε επόμενη εταιρική χρήση, μόνο αν συνδέονται με εισόδημα που αποκτάται εντός του Λουξεμβούργου.

Τέλος, ακόμη ένα δικαιολογητικό λόγος (θεμιτός) που έγινε δεκτός από το Δικαστήριο, αφορά και πάλι στην απόφαση Marks & Spencer⁴¹², όπου το ΔΕΕ αναγνώρισε (από κοινού⁴¹³ με την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και την ισόρροπη κατανομή φορολογικής εξουσίας, που προαναφέρθηκαν) τον κίνδυνο διπλού συνυπολογισμού των ζημιών⁴¹⁴ μίας επιχείρησης. Επιτράπηκε, δηλαδή, στα κράτη μέλη η λήψη μέτρων για την αντιμετώπιση του φαινομένου να ζητείται συνυπολογισμός των ζημιών μίας (θυγατρικής, συνήθως) εταιρίας για τη μείωση της φορολογικής υποχρέωσης που υπέχει (η ίδια ή η μητρική της) σε περισσότερα κράτη.

Στις υποθέσεις C-446/03 και C-196/04, το ΔΕΚ με τις διαπιστώσεις του υποδηλώνει μία σαφή μεταβολή της νομολογία του και πάντως τη μετακίνηση της κρίσης του προς την κατεύθυνση του σεβασμού, τουλάχιστον, κατ' αποτέλεσμα, και των συχνά ευαίσθητων κρατικών προϋπολογισμών, «ανοίγοντας» ουσιαστικά την πόρτα στον εθνικό νομοθέτη (χωρίς βεβαίως να προεξοφλείται τίποτα), στην παραγωγή είτε γενικών είτε ειδικών διατάξεων, που να ανταποκρίνονται στα ανωτέρω εκτεθέντα πρότυπα, για την απαγόρευση της καταστρατήγησης του φορολογικού δικαίου.

Δ. Γενικές παρατηρήσεις

Συμπερασματικά, η νομολογία που αναπτύχθηκε αναφορικά με το συμβατό της φορολογίας των επιχειρήσεων καθώς και των φυσικών προσώπων στο τομέα των άμεσων φόρων προς το ενωσιακό δίκαιο αντανakλά τα σοβαρά ζητήματα που αναφύονται σε σχέση με το θέμα αυτό. Η πρόβλεψη διαφορετικής φορολογικής μεταχείρισης των φυσικών ή νομικών προσώπων με μοναδικό κριτήριο την διαφορά εθνικότητας όχι μόνο θέτει ζήτημα εφαρμογής του πρώην άρθρου 12 της ΣΕΚ (νυν άρθρο 18 της ΣΛΕΕ), που απαγορεύει τις διακρίσεις των προσώπων με βάση την εθνικότητα, αλλά εγείρει ζητήματα σε σχέση με τις κοινοτικές ρυθμίσεις που προβλέπουν την ελεύθερη εγκατάσταση των επαγγελματιών και εταιριών και την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών, καθώς αυτές οι διατάξεις εξασφαλίζουν στους κοινοτικούς υπηκόους που έχουν ασκήσει τις θεμελιώδεις αυτές κοινοτικές ελευθερίες, καθώς και στις εταιρίες που εξομοιούνται με αυτούς, το ευεργέτημα της μεταχείρισεως

⁴¹⁰ Η αρχή αυτή εκφράζει τους θεμελιώδεις κανόνες του διεθνούς φορολογικού δικαίου, σύμφωνα με τους οποίους το κράτος φορολογεί το εισόδημα που πηγάζει από δραστηριότητες στο έδαφός του είτε το παγκόσμιο εισόδημα όσων κατοικούν στο έδαφός του, βλ. Φορολογική επιθεώρηση., ό.π.,

⁴¹¹ ΔΕΚ Απόφαση της 15.05.1997 C-250/95, Futura Participations, Συλλ 1997 σ. I-2741(σκ.20-22)

⁴¹² Απόφαση Marks & Spencer, ό.π., σκ. 48.

⁴¹³ Παρατηρείται εδώ, αλλαγή στάσης από το Δικαστήριο, γιατί, ενώ στις αρχικές αποφάσεις του σε ζητήματα περιορισμού της φορολογικής κυριαρχίας, εξέταζε μεμονωμένα τους δικαιολογητικούς λόγους(π.χ. φορολογική συνοχή, καταπολέμηση της φοροδιαφυγής κ.α.) και έδινε για καθένα ξεχωριστή απάντηση, μετά την απόφαση Marks & Spencer, το Δικαστήριο αλλάζει στάση και η απόφαση πλέον εκδίδεται στη βάση συνδυαστικής εφαρμογής των δικαιολογητικών λόγων.

ημεδαπού στο κράτος μέλος υποδοχής (ICI σκέψη 20). Πρέπει, καταρχάς να διευκρινιστεί ότι ελλείψει μέτρων εναρμονίσεως, τα κράτη μέλη παραμένουν αρμόδια για τον καθορισμό των κριτηρίων φορολογίας των εισοδημάτων και της περιουσίας, προκειμένου να εξαλειφθεί, ενδεχομένως δια της συμβατικής οδού, η διπλή φορολογία. Στο πλαίσιο αυτό, τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα, στο πλαίσιο των διμερών συμβάσεων που συνήφθησαν, να καθορίζουν τα κριτήρια της μεταξύ τους κατανομής της φορολογικής τους εξουσίας⁴¹⁵. Όσον αφορά την άσκηση της φορολογικής εξουσίας που κατανέμεται με τον τρόπο αυτό, τα κράτη μέλη δεν μπορούν, εντούτοις, να απαλλάγουν της τηρήσεως των κοινοτικών κανόνων.

Πράγματι, κατά πάγια νομολογία⁴¹⁶ του Δικαστηρίου, καίτοι ο τομέας των άμεσων φόρων ανήκει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, τα κράτη αυτά ωστόσο οφείλουν να ασκούν τις σχετικές αρμοδιότητες τους τηρώντας το κοινοτικό δίκαιο.

Επομένως, ενόψει όλων των προαναφερομένων, βεβαίως και δεν απαγορεύεται η θέσπιση περιορισμών σε σχέση με τα δικαιώματα αυτά, από τις εθνικές νομοθεσίες. Είναι όμως ασυμβίβαστες προς τις ελευθερίες αυτές οικονομικές επιβαρύνσεις που επιβάλλονται κατά τρόπο που εισάγει διακρίσεις μεταξύ υπηκόων του κράτους αυτού και εκείνων των άλλων κρατών μελών. Και για το λόγο αυτό οι τυχόν προβλεπόμενες διαφοροποιήσεις που κρίνονται θεμιτές ως θεμελιούμενες σε λόγους δημοσίας τάξεως ασφάλειας, δημόσιας υγείας κλπ, ερμηνεύονται από το ΔΕΚ στενά. Περαιτέρω, με τη «νέα γενιά» αποφάσεων του (Marks & Spencer-Cadbury Schweppes), το ΔΕΚ επιβεβαιώνει, όπως και στην έως τώρα νομολογία του, ότι αντιλαμβάνεται το περιεχόμενο της ελευθερίας εγκατάστασης με εξαιρετικά ευρύ τρόπο. Νέο στοιχείο αποτελεί ωστόσο, ότι η καταστρατήγηση του φορολογικού νόμου που αναβαθμίζεται πλέον σε αυτοτελή λόγο, ο οποίος είναι από μόνος του ικανός να δικαιολογήσει τον περιορισμό της συγκεκριμένης ελευθερίας. Περαιτέρω, εξειδικεύει τον λόγο αυτόν προσδίδοντάς του συγκεκριμένο περιεχόμενο, παύει, δε, να τον εξετάζει σε συνδυασμό με το επιχείρημα της προάσπισης της συνοχής της φορολογικής έννομης τάξης.

Έτσι το ΔΕΚ αποδίδει πλέον μεγαλύτερη σημασία απ' ότι κατά το παρελθόν στα θεμιτά εθνικά συμφέροντα, και ειδικότερα σε εκείνα που αναφέρονται στην διασφάλιση των κρατικών εσόδων και την ισόρροπη κατανομή της φορολογικής κυριαρχίας μεταξύ των κρατών μελών. Τούτο δεν σημαίνει, βεβαίως, ότι εγκαταλείπεται η φιλελεύθερη αντίληψη που διέπει συνολικότερα τη σκέψη του Δικαστηρίου ούτε ότι με την νεότερη νομολογία αναιρείται ο θεμελιώδης για οικονομία της αγοράς κανόνας, σύμφωνα με τον οποίο το φορολογικό κόστος εξακολουθεί να αποτελεί ουσιώδη παράμετρο για την επιλογή του κράτους στο οποίο θα ιδρυθεί μία επιχείρηση ή θα εγκατασταθεί μία εταιρία. Το ΔΕΚ κάνει, ωστόσο, για πρώτη φορά σαφές ότι και στο μη εναρμονισμένο (ακόμη) πεδίο των άμεσων φόρων ο επανειλημμένος συμψηφισμός ζημιών ή η μεταφορά κερδών ως φορολογικά πλεονεκτήματα που καθίσταται εφικτά χάρη σε επίπλαστες⁴¹⁷, και μόνον κατά φαινόμενο νόμιμες, κατασκευές του αστικού δικαίου δεν

⁴¹⁴ Ο δικαιολογητικός αυτός λόγος αναφέρθηκε εκ νέου στις μεταγενέστερες αποφάσεις Rewe Zentralfinanz της 29.3.2007, C-347/04, Συλλ. 2007σ.Ι-2647(σκ.47) και Lidl Belgium απόφ. της 15.05.2008 C-414/06 Συλλ.2008 σ.Ι-3601.

⁴¹⁵ Βλ υπό την έννοια αυτή την απόφ. της 12.5.1998, C-336/96, Gilly, ό.π., σκ. 24, 30.

⁴¹⁶ Βλ σχ., Απόφαση ICI, σκέψη 19 ό.π., καθώς και την παρατιθεμένη νομολογία ανωτέρω.

⁴¹⁷ Η επιλογή του φορολογούμενου υπαγορεύεται αποκλειστικά από φορολογικούς σκοπούς και όχι από (αποδεκτούς) επιχειρηματικούς- οικονομικούς σκοπούς ή άλλους παράγοντες, όπως η «εμπορικότητα» της συγκεκριμένης νομικής κατασκευής.

προστατεύονται (πλέον) από την ελευθερία περί εγκατάστασης ή από άλλη θεμελιώδη κοινοτική ελευθερία.

3° ΚΕΦΑΛΑΙΟ: Ο Επαναπροσδιορισμός της Αρμοδιότητας της Άμεσης Φορολογίας στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής Ένωσης από την Οικονομική κρίση και την επακόλουθη υπογραφή του Μνημονίου

Όλα τα προηγούμενα ειπωμένα υπό το πρίσμα της νέας νομικο-πολιτικής αρχιτεκτονικής που δημιουργεί, όσον αφορά στην δομή άσκησης της εξουσίας, ο ρόλος του Μνημονίου υπαγορεύουν τον επαναπροσδιορισμό της έννοιας της φορολογικής κυριαρχίας και της εθνικής κυριαρχίας γενικότερα, για την χώρα μας.

Καταρχάς, μετά την ένταξή μας στις Ευρωπαϊκές Κοινότητες, η ελληνική φορολογική κυριαρχία επαναπροσδιορίζεται, ειδικότερα, όσον αφορά την αρμοδιότητα επί της άμεσης φορολογίας, όπως διεξοδικά εκτέθηκε στη παρούσα μελέτη, αυτή επηρεάζεται από τη συμμετοχή σε υπερεθνικούς οργανισμούς, όπως η Ευρωπαϊκή Ένωση, καθώς όπως προαναφέρθηκε, μπορεί τα κράτη μέλη κατ' αρχάς να παραμένουν αρμόδια για τον καθορισμό των κριτηρίων φορολογίας εισοδήματος και περιουσίας. Ωστόσο, δεν μπορούν, εντούτοις, να απαλλαγούν της τηρήσεως των κοινοτικών κανόνων.

Ο επαναπροσδιορισμός αυτός της έννοιας της φορολογικής κυριαρχίας δεν επέρχεται μόνο από την άμεση εφαρμογή των ρυθμίσεων του ενωσιακού δικαίου στην ελληνική έννομη τάξη, αλλά από μια νέα ανάγνωση των σχετικών νομοθετικών ρυθμίσεων υπό το φώς των κατευθυντήριων αρχών που περικλείει το κείμενο του Μνημονίου, προκειμένου μέσω των πολιτικών που περιέχει και των στοχεύσεων που επιδιώκει, δηλαδή, της δημοσιονομικής εξυγίανσης και της μείωσης του δημοσιονομικού ελλείμματος της χώρας μας, να εκπληρωθούν οι απορρέουσες από το πρωτογενές Κοινοτικό Δίκαιο νομικές υποχρεώσεις της Ελλάδας προς την Ευρωπαϊκή Ένωση την ΟΝΕ και το σύμφωνο σταθερότητας και οι οποίες έχουν αναληφθεί και ενσωματωθεί στην ελληνική έννομη τάξη μέσω της κύρωσης της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΣΛΕΕ, ν.3671/2008 ΦΕΚ Α 129/3.7.2008) και παλαιότερα της Συνθήκης για τις Ευρωπαϊκές Κοινότητες και την Ευρωπαϊκή Ένωση με νόμο κατά τη διαδικασία του άρθρου 28 του ελληνικού Συντάγματος.

Βέβαια, η απάντηση στο ερώτημα κατά πόσο περιορίζεται η φορολογική κυριαρχία μας από την υπογραφή και ενσωμάτωση του Μνημονίου στην ελληνική έννομη τάξη, προϋποθέτει εκτός από την προπαρατεθείσα ανάλυση του ζητήματος της εναρμόνισης, τόσο της θετικής (Οδηγίες) όσο και της αρνητικής (νομολογία ΔΕΕ/ΔΕΚ), της άμεσης φορολογίας, στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και, την εξέταση εν συντομία, ενόψει και του σκοπού της παρούσας εργασίας, του κειμένου του Μνημονίου.

A. Νομική φύση του κειμένου του Μνημονίου⁴¹⁸

Το Μνημόνιο⁴¹⁹ περιλαμβάνει ένα οιονεί κυβερνητικό οικονομικό πρόγραμμα, με το οποίο καθορίζονται οι στόχοι δημοσιονομικής προσαρμογής και τα μέσα επιτεύξεώς τους εντός της προβλεπόμενης τριετούς

⁴¹⁸ Για την φύση και το ειδικό καθεστώς του Μνημονίου, βλ. σχ., Π. Γκλαβίνης, Το Μνημόνιο της Ελλάδος, στην ευρωπαϊκή, τη διεθνή και την εθνική έννομη τάξη, Εκδ. Σάκκουλα, 2010, σ. 63 επ., Γ. Κατρούγκαλου, Memoranda sunt Servanda,

προγραμματικής περιόδου, με σκοπό την ενεργοποίηση του ευρωπαϊκού μηχανισμού στήριξης⁴²⁰ της ελληνικής οικονομίας. Δηλαδή συνιστά έναν εκ των προτέρων καθορισμό της οικονομικής, δημοσιονομικής και κοινωνικής πολιτικής της χώρας σε μακροπρόθεσμη βάση, ενώ ταυτόχρονα θέτει την εφαρμογή της πολιτικής αυτής υπό την ασφυκτική διαρκή επιτήρηση της ευρωπαϊκής και διεθνούς «τρόικας»(ΕΕ, ΕΚΤ, ΔΝΤ)⁴²¹. Από νομική άποψη βέβαια δεν φαίνεται⁴²² να ανακύπτει δέσμευση και πολύ περισσότερο περιορισμός της εθνικής κυριαρχίας κατά την έννοια του άρθρου 28 παρ. 3 του Συντάγματος, η Ελλάδα εκουσίως υπήχθη στον μηχανισμό στήριξης και με τον ίδιο τρόπο μπορεί να αποσυρθεί. Το Μνημόνιο δεν περιέχει κανένα κανόνα δικαίου δεσμευτικό σ' ότι αφορά την ελληνική έννομη τάξη.

Επομένως, πέραν των γενικών κατευθύνσεων που περιέχει, το Μνημόνιο δεν περιέχει κανόνες δικαίου και, συνεπώς, δεν έχει έννομες συνέπειες. Τέτοιες συνέπειες προκύπτουν με τη θέσπιση από τη νομοθετική εξουσία ή την κανονιστικώς δρώσα Διοίκηση ρυθμίσεων, με τις οποίες πραγματοποιούνται οι εξαγγελόμενες στο Μνημόνιο δημοσιονομικές και οικονομικές πολιτικές.

Συνεπώς, μόνο μέσω των κανόνων δικαίου – νόμων ή κανονιστικών πράξεων που θα θεσπίσουν τα κατά περίπτωση αρμόδια όργανα του Ελληνικού Κράτους, θα μπορούν στο μέλλον ν' αποκτήσουν κανονιστικό περιεχόμενο οι εξαγγελίες αυτές.

Ως προς δε την πολιτική «δέσμευση» της κυβέρνησης για την εφαρμογή των διαπιστώσεων και γενικών στόχων του Μνημονίου, επισημαίνεται ότι αυτή δεν μπορεί να έχει πλήρη νομική αντίστιξη, εντός της ελληνικής έννομης τάξης, χωρίς τη θέσπιση συγκεκριμένων κανόνων δικαίου, υπό τους όρους και τις προϋποθέσεις του Συντάγματος και του Κανονισμού της Βουλής. Κατά συνέπεια τα «Μνημόνια» που ενσωματώθηκαν ως παράρτημα στο Ν.3845/2010, θεωρούμενα νομικώς και μόνο, συνιστούν ένα είδος «ατελών» ρυθμίσεων (*leges imperfectae*), των οποίων το θεσμικό μέλλον εξαρτάται από τον Έλληνα νομοθέτη, υπό την ευρεία του όρου έννοια, ο οποίος, με δική του πρωτοβουλία, νομοθετικώς ή κανονιστικώς, θα θεσπίσει δεσμευτικούς κανόνες δικαίου ως προς την εφαρμογή τους⁴²³. Εξάλλου, η έλλειψη νομικής δεσμευτικότητας του Μνημονίου επιβεβαιώνεται από το γεγονός ότι τα υπογράφοντα το Μνημόνιο μέρη, μετά την υπογραφή του και την δημοσίευσή του ν.3845/2010, στον οποίο προσαρτώνται ως Παραρτήματα τα δύο κυριότερα μέρη του Μνημονίου, προχώρησαν στην έκδοση κατ' εφαρμογή των άρθρων 126 παρ. 9 και 136 της Συνθήκης για την λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης(ΣΛΕΕ), της απόφαση 2010/320/ΕΕ του Συμβουλίου, με την οποία προσδιορίστηκαν τα δημοσιονομικά και οικονομικά μέτρα που υποχρεούται να λάβει το Ελληνικό Κράτος για να περιορίσει το υπερβολικό

Εφημερίδα Διοικητικού Δικαίου, τ. 2/2010, του ιδίου, Το οικονομικό Σύνταγμα και το «παρασύνταγμα» του Μνημονίου, περιοδικό «Ευρωπαίων Πολιτεία», τ. 2/2010.

⁴¹⁹ Έκφραση που έχει επικρατήσει και περιγράφει κατά νομική ακριβολογία τα δύο Μνημόνια που ενσωματώθηκαν ως Παραρτήματα στον Ν.3845/2010, καθώς και την σχετική δανειακή σύμβαση που υπέγραψε η Ελλάδα με την ΕΚΤ, τις χώρες της ευρωζώνης και το ΔΝΤ.

⁴²⁰ Π. Γκλαβίνης, Το Μνημόνιο της Ελλάδος, ό.π., σ. 12 επ.

⁴²¹ Κ. Χρυσόγονος, Η Χαμένη Τιμή της Ελληνικής Δημοκρατίας ο μηχανισμός «στήριξης της ελληνικής οικονομίας» από την οπτική της εθνικής κυριαρχίας και της δημοκρατικής αρχής, ημερίδα υπό την αιγίδα του ΔΣΑ Αθηνών, στις 15 Ιουνίου 2010, με τίτλο «Μνημόνιο, Σύνταγμα, Ευρωπαϊκή Συνθήκη και ΕΣΔΑ, βλ. σχ., περιοδικό Νομικό Βήμα(NoB), Εκδ. Δ.Σ.Α., 2010, σ. 1353 επ.

⁴²² Βλ. σχ., το πολύ ενδιαφέρον άρθρο του Α. Μανιτάκη, “Το Φάντασμα του Μνημονίου και η Εθνική Κυριαρχία” διαθέσιμο: (http://news.kathimerini.gr/4dcgi/_w_articles_columns_1_12/06/2011_445590)

έλλειμμα κατ' επιταγή των υποχρεώσεων που έχουν αναληφθεί δυνάμει των Συνθηκών και της ΟΝΕ και όχι του Μνημονίου⁴²⁴.

B. Οικονομική λογική και πολιτική πραγματικότητα

Διάφορο, βέβαια, είναι το ζήτημα εάν και κατά πόσο τα μέτρα του Μνημονίου που συνομολόγησε η Ελληνική Δημοκρατία στη Ευρωπαϊκή και Διεθνή έννομη τάξη απέκτησαν με τον ενδεδωγμένο από το ελληνικό δίκαιο τρόπο δεσμευτική ισχύ στην εσωτερική έννομη τάξη⁴²⁵, ζήτημα του οποίου η ανάλυση εκφεύγει του σκοπού και των ορίων της παρούσης εργασίας. Από την άλλη βέβαια οι νομικές αυτές αμφισβητήσεις δεν πρέπει να συσκοτίζουν ούτε την οικονομική στόχευση⁴²⁶ του Μνημονίου, ούτε την νέα νομικό-πολιτική αρχιτεκτονική που δημιουργεί. Χαρακτηριστική περίπτωση αποτελεί ο βαθμός επέμβασης της τρόικας στην εσωτερική πολιτική και η ένταση των υποδείξεων στις οποίες προβαίνει, που συνθέτουν την νέα πολιτική πραγματικότητα.

Πράγματι, δημιουργείται μια σύγχρονη νομικο-πολιτική αρχιτεκτονική, κυρίαρχο χαρακτηριστικό της οποίας, όσον αφορά στην δομή άσκησης της εξουσίας, είναι ο ρόλος του Μνημονίου ως ιδιότυπου «παρασυντάγματος»⁴²⁷, που επιβάλλει την ακολουθητέα πολιτική με ένα τρόπο που παρακάμπτει τα συντεταγμένα όργανα, δικαιολογώντας έτσι τον χαρακτηρισμό του Μνημονίου ως θεσμικού μηχανισμού έξωθεν επιβολής πολιτικών⁴²⁸. Τα συντεταγμένα όργανα της πολιτείας, που ανήκουν στην νομοθετική και εκτελεστική εξουσία, προσφέρουν το νομικό κάλυμμα – ένδυμα για την τυπική νομιμοποίηση, μέσω της θέσπισης νόμων, κανονιστικών πράξεων κλπ, των λαμβανόμενων μέτρων, στερουμένων όμως ουσιαστικής νομιμοποίησης και δημοκρατικών ερεισμάτων.

Αντί Επιλόγου: Συμπερασματικές παρατηρήσεις

Έχοντας υπόψη όλα τα προηγούμενα δεν χωρεί πλέον αμφιβολία, ότι η πορεία προς την Ευρωπαϊκή Ενοποίηση, ασκεί ισχυρή επίδραση ως προς την έκταση και κατανομή της εθνικής κυριαρχίας, και, κατ' επέκταση, και στο ζήτημα που επιχειρήθηκε η έρευνα και καταγραφή, δηλαδή στη αρμοδιότητα επί της αμέσου φορολογίας. Βέβαια, πρέπει να επισημανθεί ότι η όλη διαδικασία «αποψίλωσης» της κυριαρχίας μας γίνεται με την συναίνεσή μας και σε καμία περίπτωση δεν επιβάλλεται εξωθεσμικώς ούτε εκβιάζεται. Σύμφωνα με τον ορισμό που δίνει η θεωρία για την έννοια της κυριαρχίας ως «αρμοδιότητα της αρμοδιότητας»: Κυριαρχία είναι η ικανότητα του απόλυτου αυτοπροσδιορισμού και αυτοπεριορισμού της πολιτικής εξουσίας, η οποία δεν δεσμεύεται νομικά από έξω παρά μόνο με τη δική της θέληση και μόνον

⁴²³ Π. Παυλόπουλος, Παρατηρήσεις ως προς τη νομική φύση και τις έννομες συνέπειες του «Μνημονίου», διαθέσιμο στο internet(site):<http://www.constitutionalism.gr/html/ent/786/ent.1786.asp>

⁴²⁴ Η δεσμευτικότητα του Μνημονίου στην ελληνική έννομη τάξη προκύπτει αβίαστα και από πράξεις του Eurogroup και του Συμβουλίου της ΕΕ, οι οποίες βρίσκουν νομικό έρεισμα στα άρθρα 136 και 129(9) ΣΛΕΕ. Κατά συνέπεια, τόσο η συμβατότητα του Μνημονίου προς το ευρωπαϊκό δίκαιο, όσο και η υποχρέωση της χώρας να συμμορφωθεί προς τις επιταγές του πρωτογενούς και δευτερογενούς ευρωπαϊκού δικαίου στην εσωτερική της έννομη τάξη, υποχρέωση την οποία εκπλήρωσε με την ψήφιση του ν.3845/2010 και εκπληρώνει με την εφαρμογή του νόμου αυτού, είναι αδιαμφισβήτητες, βλ. σχ., Π. Γκλαβίνης, ό.π., σ. 102 επ.

⁴²⁵ Για τα ζητήματα αυτά έχουν εκφραστεί από τη θεωρία πλείστες αντικρουόμενες απόψεις, για τις κυριότερες εξ αυτών βλ. εντελώς ενδεικτικά, Γ. Κατρούγκαλου, Memoranda sunt Servanda, ό.π., Κ. Χρυσόγονος, ό.π., Π. Παυλόπουλος, ό.π., Π. Γκλαβίνης, ό.π., σ.118 επ.

⁴²⁶ Για το σκοπό και τους στόχους του Μνημονίου, βλ. σχ., Π. Γκλαβίνης, ό.π., σ. 54 επ.

⁴²⁷ Γ. Κατρούγκαλου, Το οικονομικό Σύνταγμα και το «παρασύνταγμα» του Μνημονίου..., ό.π..

εφόσον και καθόσον το θέλει η ίδια. Είναι η αποκλειστική ικανότητα ή δύναμη της Πολιτείας να καθορίζει αυτή και μόνον αυτή τα όρια της αρμοδιότητάς της ή τις αρμοδιότητες του κράτους που εγκαθιστά, δηλαδή την «αρμοδιότητα της αρμοδιότητας»⁴²⁹.

Κυρίαρχο δεν είναι επομένως το κράτος που δεν υπακούει σε κανένα κανόνα, αλλά το κράτος που δεν υπόκειται σε κανόνες που έχουν τεθεί χωρίς τη συναίνεσή του, και τέτοιο είναι το κράτος το οποίο νομικά έχει τη δυνατότητα να περιορίζεται μόνο με τη δική του θέληση. Η συμμετοχή της Ελλάδας σε υπερεθνικούς οργανισμούς δεν εκβιάστηκε ούτε εκχωρήθηκε αβίαστα, αλλά πραγματοποιήθηκε με τη συναίνεσή της, προσδοκώντας τα οφέλη που απορρέουν από μια τέτοια πολιτική επιλογή. Ωστόσο, για κάθε όφελος αντιστοιχεί ενίοτε δε και ένα σοβαρό ή ασήμαντο κόστος. Στη προκειμένη περίπτωση με την πολιτική αυτή επιλογή, στο βωμό της ειρηνικής, ασφαλούς και ευημερούς διαβίωσης του Ελληνικού λαού, θυσιάστηκε μέρος (αυστηρά περιορισμένων και ορισμένων) των κυριαρχικών αρμοδιοτήτων μας. Εντωμεταξύ, η πορεία αυτή βρίσκεται σε διαδικασία συνεχούς εξέλιξης, στην αρχική της σύλληψη είχε περιορισμένους στόχους με οικονομικό προσανατολισμό, στη πορεία επεκτάθηκαν και στο πολιτικό και κοινωνικό πεδίο, αυτονόητο είναι στη πορεία αυτή ανακύπτουν εμπόδια, αναδεικνύονται οι αδυναμίες, απόρροια ίσως και της στρεβλής αρχιτεκτονικής με την οποία δομείται το οικοδόμημα της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Περαιτέρω, πέρα από κάθε θεωρία συνωμοσιολογίας πολιτικές τις Ένωσης, όπως η ΟΝΕ, και κατ' επέκταση το σύμφωνο για το Ευρώ που επιδιώκει τη στήριξή του, έχουν σαν συνέπεια περαιτέρω κάμψη και «αποψίλωση» της εθνικής κυριαρχίας, ταυτόχρονα εγγενείς αδυναμίες του κυρίαρχου συστήματος, αυτό της Οικονομίας της Ανοιχτής Αγοράς, με την οικονομική αστάθεια και αβεβαιότητα, ενισχύουν τη λογική προς την κατεύθυνση της στήριξης αυτού του οικοδομήματος με κοινούς στόχους και μέτρα με συνέπεια την περαιτέρω κάμψη της εθνικής μας κυριαρχίας και κατ' επέκταση «αποψίλωση» των ζητημάτων που διαμορφώνονται και αποφασίζονται κυριαρχικά από τη χώρα μας.

Περαιτέρω, το γεγονός ότι τα υιοθετούμενα με το Μνημόνιο μέτρα συνεπάγονται παραβίαση συνταγματικά κατοχυρωμένων δικαιωμάτων⁴³⁰ δεν ασκεί επιρροή ως προς το ζήτημα της διατήρησης ή μη της εθνικής κυριαρχίας μέσω της υιοθέτησης του μνημονίου, διότι πρώτον τα μέτρα καθορίστηκαν με συγκεκριμένο τρόπο ως προς το περιεχόμενό τους κατόπιν πολιτικών αποφάσεων που δεν επιβλήθηκαν ως τέτοια από το ΔΝΤ ή την ΕΕ. Το μόνο που μπορούμε να πούμε ότι επιβλήθηκε στον εθνικό νομοθέτη ήταν η επιδίωξη και επίτευξη των στόχων της δημοσιονομικής εξυγίανσης, χωρίς ωστόσο να επιβάλλεται σε αυτόν κάποια δέσμευση ως προς το ακριβές περιεχόμενο και την ακριβή κατεύθυνση των μέτρων αυτών. Κατά δεύτερον, εφόσον, το μνημόνιο τελικά, δεν αποτελεί παρά ένα μηχανισμό «πίεσης» προς την Ελλάδα προκειμένου να επιτύχει τους δημοσιονομικούς στόχους της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΣΛΕΕ) και να ενεργοποιηθεί ο ευρωπαϊκός μηχανισμός στήριξής της, το ζήτημα της προσβολής ή μη συνταγματικών δικαιωμάτων και της επιτρεπτής ή μη εκχώρησης κρατικής κυριαρχίας μεταφέρεται σε ένα άλλο επίπεδο: αυτό της συμβατότητας⁴³¹ ή μη με το Σύνταγμα, των

⁴²⁸ Κ. Χρυσόγονος, ό.π..

⁴²⁹ Α. Μανιτάκης, Συνταγματική Οργάνωση του Κράτους γ' εκδ., ό.π., σ. 117.

⁴³⁰ Κυρίως των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 22 Συντάγματος περί δικαιώματος στην εργασία και συλλογικής αυτονομίας, βλ σχ., Γ. Κατρούγκαλου, Το οικονομικό σύνταγμα και το «παρασύνταγμα» του Μνημονίου., ό.π., σ. 309 επ.

⁴³¹ Για το θέμα αυτό βλέπε αναλυτικά, Π. Γκλαβίνης, ό.π., σ. 91 επ.

ενωσιακών διατάξεων του πρωτογενούς και παράγωγου κοινοτικού δικαίου και της σχέσεως μεταξύ των δύο αυτών δικαιοκτών συστημάτων, ζήτημα, που εκφεύγει της παρούσης ανάλυσης.

Αναφορικά τώρα με το ζήτημα που πραγματεύεται η εργασία, ήτοι της Αρμοδιότητας επί της Άμεσης Φορολογίας, δεν φαίνεται να εκχωρείται στη παρούσα φάση της Ευρωπαϊκής Ενοποίησης, στα θεσμικά όργανα της Ένωσης άλλα διατηρείται στην κυριαρχική εξουσία των κρατών μελών. Και η όποια εναρμόνιση (θετική) υλοποιείται μόνον έμμεσα, θεμελιούμενη στη βάση του άρθρου 115 της ΣΛΕΕ (πρώην άρθρο 94ΣΕΚ), συνεπικουρούμενη από την νομολογία του ΔΕΕ(αρνητική), ήτοι του θεσμού που λειτουργεί ως εγγυητής και θεματοφύλακας των Συνθηκών και των απορρέουσων εξ αυτών ελευθεριών, κατά την επίλυση των σχετικών διαφορών. Ωστόσο, οι σχεδιαζόμενες πολιτικές στο τομέα αυτό εντάσσονται σε ένα πλαίσιο το οποίο υπαγορεύουν οι απορρέουσες από τις Συνθήκες Κοινοτικές Ελευθερίες. Περαιτέρω, τόσο το Μνημόνιο, που αφορά τη χώρα μας, όσο και το Σύμφωνο για το Ευρώ (Euro Plus Pact)⁴³² δεν φαίνεται να επιτάσσουν ούτε εξειδικευμένες πολιτικές, ποσώ δε μάλλον δεσμευτικούς νομικούς κανόνες, αναλαμβάνοντας περισσότερο συντονιστική δράση, αφήνοντας την αρμοδιότητα σχεδιασμού και υλοποίησης στο τομέα των αμέσων φόρων⁴³³ στα κράτη μέλη. Όπως γίνεται αντιληπτό από τους στόχους του Συμφώνου, παραχωρούνται στα κοινοτικά θεσμικά όργανα (Επιτροπή, Συμβούλιο, Κοινοβούλιο) συγκεκριμένοι ρόλοι στην επίτευξη της διαδικασίας. Ωστόσο, Η φορολογική πολιτική αποτελεί τον πυρήνα της πολιτικής ευθύνης των κρατών μελών και έτσι παραμένει εξαιρετικά σημαντική, καθώς εκτιμάται ως το όχημα ενίσχυσης των δημοσίων εσόδων: «Η άμεση φορολογία παραμένει υπό εθνική ευθύνη». Ο ρεαλιστικός συντονισμός των φορολογικών πολιτικών είναι αναγκαίο στοιχείο μιας ισχυρότερης εναρμόνισης στη ζώνη του ευρώ, προκειμένου να στηριχθούν η δημοσιονομική εξυγίανση και η οικονομική ανάπτυξη. Στο πλαίσιο αυτό, τα κράτη μέλη δεσμεύονται να

⁴³² Η Σύνοδος Κορυφής του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου στις 25.3.2011 αποφάσισε αφενός, τη μεταρρύθμιση της Συνθήκης της Λισσαβώνας με την ίδρυση του Ευρωπαϊκού Μηχανισμού Σταθερότητας ως απάντηση στην κρίση χρέους της ευρωζώνης και αφετέρου, τη μεταρρύθμιση του Συμφώνου Σταθερότητας και Ανάπτυξης με την υιοθέτηση του Συμφώνου Ανταγωνιστικότητας και Σύγκλισης. Με το Σύμφωνο τα κράτη μέλη δεσμεύονται για την ολοκλήρωση της ενιαίας αγοράς. Οι νέες αυτές δεσμεύσεις θα ενσωματώνονται εφεξής στα εθνικά προγράμματα μεταρρυθμίσεων και σταθερότητας και θα υπάγονται στο σύνηθες πλαίσιο εποπτείας με την Επιτροπή να διαδραματίζει πρωταγωνιστικό ρόλο στην παρακολούθηση της εφαρμογής των δεσμεύσεων και με τη συμμετοχή όλων των σχετικών συνθέσεων του Συμβουλίου και του Euro-group. Θα αφορά κυρίως δράσεις που εμπίπτουν στην αρμοδιότητα των κρατών μελών. Αναφορικά με τα όρια μεταξύ της κοινοτικής παρέμβασης και της άσκησης πολιτικών από εθνικές κυβερνήσεις, στο Σύμφωνο του Ευρώ, παρέχεται στα κοινοτικά όργανα (Επιτροπή- Ευρωπαϊκό Συμβούλιο) η υποχρέωση να θέτουν τους στόχους και το δικαίωμα στις εθνικές κυβερνήσεις να επιλέγουν εκείνες τον τρόπο, με τον οποίο θα επιτυγχάνουν τα κράτη μέλη τους στόχους τους, «εφαρμόζοντας το δικό τους μίγμα πολιτικών και λαμβάνοντας υπόψη τους τις ιδιαίτερες προκλήσεις που αντιμετωπίζουν». Για τον Ευρωπαϊκό Μηχανισμό Στήριξης βλ.σχ., Π. Γκλαβίνης, ό.π., σ. 64 επ., επίσης για το Σύμφωνο Σταθερότητας και Ανάπτυξης βλ. σχ., Β. Σιοκορέλης, ΙΝΣΤΙΤΟΥΤΟ ΔΙΕΘΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΧΕΣΕΩΝ, αγορά Χωρίς Σύνορα Τριμηνιαία επιθεώρηση διεθνούς οικονομίας και πολιτικής, Τόμος 13*Τεύχος 1*Ιούνιος Ιούλιος Αύγουστος 2007, Εκδ. Παπαζήση, Το Σύμφωνο Σταθερότητας και Ανάπτυξης στη ζώνη του ευρώ: Μήπως έφτασε η ώρα για την αναθεώρησή του, σ. 122-136.

⁴³³ Στο Σύμφωνο για το Ευρώ σχετικά με το ζήτημα της φορολογίας αναφέρεται ότι: «θα δοθεί προσοχή στον συντονισμό της φορολογικής πολιτικής. Η άμεση φορολογία παραμένει υπό εθνική ευθύνη. Ο ρεαλιστικός συντονισμός των φορολογικών πολιτικών είναι αναγκαίο στοιχείο ενός ισχυρότερου συντονισμού στη ζώνη του ευρώ προκειμένου να στηριχθούν η δημοσιονομική εξυγίανση και η οικονομική ανάπτυξη. Στο πλαίσιο αυτό, τα κράτη μέλη δεσμεύονται να μετράσουν σε συστηματικές συζητήσεις για θέματα φορολογικής πολιτικής, ιδίως για την εξασφάλιση της ανταλλαγής βέλτιστων πρακτικών, την αποφυγή επιζήμιων πρακτικών και την υποβολή προτάσεων για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής. Η διαμόρφωση κοινής βάσης φορολογίας των επιχειρήσεων θα μπορούσε να είναι ένας ουδέτερος ως προς τα έσοδα τρόπος για την εξασφάλιση της συνοχής των εθνικών φορολογικών συστημάτων, τηρουμένων των εθνικών φορολογικών στρατηγικών, και τη συμβολή στη δημοσιονομική διατηρησιμότητα των δημόσιων οικονομικών και την ανταγωνιστικότητα των ευρωπαϊκών επιχειρήσεων.» βλ. σχ., ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΚΕΝΤΡΟ ΕΥΡΩΠΑΪΚΩΝ ΜΕΛΕΤΩΝ, EURO

μετάσχουν σε συστηματικές συζητήσεις για θέματα φορολογικής πολιτικής, ιδίως για την εξασφάλιση της ανταλλαγής βέλτιστων πρακτικών, την αποφυγή επιζήμιων πρακτικών και την υποβολή προτάσεων για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής.

Υπό το φως των προηγηθεισών σκέψεων, εκτιμάται, λοιπόν, ότι τόσο το Μνημόνιο όσο και το Σύμφωνο για το Ευρώ, υπαγορεύουν το γενικό πλαίσιο τους γενικούς προσανατολισμούς και δείχνουν την κατεύθυνση που πρέπει να ακολουθηθεί για την ολοκλήρωση της ενιαίας αγοράς, στα αρμόδια εθνικά μας όργανα για τις πολιτικές και κοινές δράσεις στο τομέα της άμεσης φορολογίας, και η οποία έχει συναποφασιστεί κοινή συναινέσει σε ευρωπαϊκό επίπεδο κατ' επιταγή των διατάξεων των Συνθηκών.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνόγλωσση

- Ι. Αναστόπουλου-Θ. Φορτσάκη**, Φορολογικό Δίκαιο, β' Έκδ. 2003
- Γ. Αναστόπουλου**, Φορολογικό Δίκαιο, Πανεπιστημιακές Παραδόσεις, τεύχος Α', Εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, 1983.
- Χ. Αναγνωστόπουλου**, Το φορολογικό καθεστώς των μητρικών και θυγατρικών εταιριών, ΔΦΝ, 1992, σ. 242.
- Ελ. Ασημακοπούλου**, Η κοινοτική νομοθεσία περί φορολογίας εταιριών, ΧρΙΔ 2005, σ. 938-948.
- Ελ. Ασημακοπούλου**, Η κοινοτική νομολογία περί φορολογίας εταιριών, ΧρΙΔ 2007, σ. 1004 επ.
- Β. Βινιέρη**, Εταιρίες με διπλή κατοικία και συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας του εισοδήματος, Επιχείρηση, 2006, τευχ.3, σ. 266 επ.
- Ευ. Βουλγαράκη**, Η κοινοτική οδηγία για τη φορολογία των αποταμιεύσεων, ΛΟΓΙΣΤΗΣ, 2005, σ. 428 επ.
- Π. Κ. Γιαννακούρη-Β.Σπ. Κουκοβίνη**, Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, έκδοση ΙΒ', Εκδ. Σταμούλης, 2007.
- Π. Γκλαβίνης**, Το Μνημόνιο της Ελλάδος, στην ευρωπαϊκή, τη διεθνή και την εθνική έννομη τάξη, Εκδ. Σάκκουλα, 2010.
- Β. Δαλαμάγκα**, Δημοσιονομική Θεωρία – Θεωρία των Φόρων, 1981.
- Λ. Θεοχαροπούλου**, Φορολογικό Δίκαιο, τόμος Α', Θεσ/νικη 1981.
- Λ. Θεοχαροπούλου**, Δίκαιο Κρατικού Προϋπολογισμού, 1979.
- Γ. Καβαλάκη**, Κωδικοποίηση Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, εκδ. ipirotiki 2005, σ. 206 και 374,
- Α. Καλύβα**, "Φορολογικός Ανταγωνισμός και Επιπτώσεις στην Φορολογική Πολιτική στην Ε.Ε". (http://www.poedoy.gr/fe/ar_me.htm).
- Π. Κανελλόπουλος**, Το Δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, 5^η Έκδοση, Εκδ. Σάκκουλα, 2010.
- Β. Καραγιάννης**, Η κοινοτική παρέμβαση στον τομέα της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων, ΝοΒ 2000, σ. 577-578.
- Γ. Κατρούγκαλου**, Memoranda sunt Servanda, Εφημερίδα Διοικητικού Δικαίου, τ. 2/2010.
- Γ. Κατρούγκαλου**, Το οικονομικό Σύνταγμα και το «παρασύνταγμα» του Μνημονίου, Περιοδικό Ευρωπαϊών Πολιτεία, 2/2010.
- Δ. Κόρσος**, "Δημοσιονομικόν Δίκαιον", Τεύχος Β', Εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, 1981.
- Β. Κουγέας- Ε. Μπάλτα**, Ευρωπαϊκό Δημοσιονομικό Δίκαιο, Εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, 2008.
- Β. Κουγέας – Ε. Μπάλτα**, Ευρωπαϊκό Φορολογικό Δίκαιο, Εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, 2009.

Κυπραίου, ΣτοιχΦΔ, 1980.

Χ. Μαλαματάρης, Η φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, Εκδ. Α. Σάκκουλα, 2010.

Α. Μανιτάκης, Το «Σύνταγμα» της Ευρώπης Αντιμέτωπο με την Εθνική και Λαϊκή Κυριαρχία, Εκδ. Παπαζήση, 2004.

Α. Μανιτάκης, Συνταγματική Οργάνωση του Κράτους, Γ' έκδοση-επαυξημένη, Εκδ. Σάκκουλα, 2009.

Α. Μανιτάκης, Εκχώρηση αρμοδιοτήτων στην Ευρωπαϊκή Ένωση και η επιφύλαξη κυριαρχίας κατά το άρθρο 28 παρ.2 και 3 Σ., ΕΕΕυρΔ 2003, σ. 741 επ.

Α. Μανιτάκη, "Το Φάντασμα του Μνημονίου και η Εθνική Κυριαρχία "
(http://news.kathimerini.gr/4dcgi/_w_articles_columns_1_12/06/2011_445590)

Σ. Μαρουσάκη, Πρόσφατες εξελίξεις της νομολογίας του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων στον τομέα της άμεσης φορολογίας, ΔΕπΕτ 2006, σ. 1257, 1261 επ.

Γ. Μάτσου, Κριτική θεώρηση της κατάργησης του ΑΝ 89/1967, ΔΕΕ 2003, σ. 38 επ.

Ν. Μηλιώνης, Στοιχεία Ευρωπαϊκού Δημοσιονομικού Δικαίου, Εκδ. Αντ. Σάκκουλα, 2008.

Ν. Μηλιώνης, Ευρωπαϊκή ολοκλήρωση και εθνική δημοσιονομική κυριαρχία.
(http://www.pspa.uoa.gr/data/download/ede/conferences/SDE_2005/papers/Milionis_Nikolaos.pdf)

Γρ. Μιχαηλίδης, Εναρμόνιση της Φορολογίας Εισοδήματος των Επιχειρήσεων στην ΕΕ, Εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη 2006.

Ν. Μπάρμπας, Άμεσοι Φόροι και Κοινοτικό Δίκαιο, Εμπόδια στη λειτουργία των κανόνων της εσωτερικής αγοράς, Εκδ. Σάκκουλα, 2005.

Ν. Μπάρμπας, Εξελίξεις στην εναρμόνιση της κοινοτικής φορολογικής νομοθεσίας, ΔΕΕ 2006, σ.863 επ.

Ν. Μπάρμπας, Εξελίξεις στη νομοθεσία της φορολογίας εισοδήματος των συνδεδεμένων διασυνοριακώς επιχειρήσεων, Επιχείρηση 2006.

Ν. Μπάρμπας, Εξελίξεις στην εναρμόνιση των άμεσων φόρων των κρατών μελών της ΕΟΚ προς το ευρωπαϊκό κοινοτικό δίκαιο, ,ΕΕΕυρΔ 1992., σ. 55.

Σ. Ορφανουδάκης/Β. Κόκοτα, Η εφαρμογή της αρχής της αναλογικότητας στην ελληνική και στην κοινοτική έννομη τάξη: συγκλίσεις και αποκλίσεις, ΕΕΕυρΔ 2007, σ. 691-720

Παλαιοδήμος Γ., Συγκρίνοντας τα Φορολογικά Συστήματα στην Ε.Ε., ΙΣΤΑΜΕ,
(<http://www.google.gr/search?client=firefox-a&rls=org.mozilla%3Ael%3Aofficial&channel=s&hl=el&source=hp&biw=&bih=&q=Παλαιοδήμος+Γ.+Συγκρίνοντας+τα+φορολογικά+συστήματα+στην+ΕΕ+%2C+ΙΣΤΑΜΕ&btnG=Αναζήτηση+Google>)

Παπαγιαννίδης – Χριστογιαννόπουλος, Ερμηνεία κατ' άρθρο της Συνθήκης της Ε.Ο.Κ., 1981.

Γ. Παπαδημητρίου, Η Συνταγματοποίηση της Ευρωπαϊκής Ένωσης, Εκδ. Παπαζήση, 2002.

Γ. Παπαδημητρίου, Το Σύνταγμα και η διαδικασία της Ευρωπαϊκής Ενοποίησης, Εκδ. Αντ. Σάκκουλα, 1982.

Ρ.-Ε. Παπαδοπούλου, Φόρος Προστιθέμενης Αξίας και παροχή οδικής βοήθειας έναντι συνδρομής- Με αφορμή την απόφαση ΔΕΚ της 7-12-2006, Επιτροπή κατά Ελλάδας(C-13/2006), Δίκαιο Επιχειρήσεων & Εταιριών (ΔΕΕ), Τόμος 2007, Έκδ. 2008 σ. 496-499.

Π. Παυλόπουλος, Παρατηρήσεις ως προς τη νομική φύση και τις έννομες συνέπειες του «Μνημονίου», (<http://www.constitutionalism.gr/html/ent/786/ent.1786.asp>)

Τ. Πεδιαιτάκη, “Φορολογικός Ανταγωνισμός και Φορολογικός Σχεδιασμός-ΟΟΣΑ & Ευρωπαϊκή Ένωση” 7^η Ιουνίου 2010 Ευρωπαϊκό Φορολογικό Δίκαιο, Π.Μ.Σ. «Δίκαιο & Ευρωπαϊκή Ενοποίηση» Πάντειο Πανεπιστήμιο. σ. 5-6.

Τ. PEDIADITAKI-STAVROPOULOS & PARTNERS, “Tax based schemes and the concept of state Aids”, Athens, June 2nd, 2007, σ. 6.

(<http://www.google.gr/search?client=firefox-a&rls=org.mozilla%3Ael%3Aofficial&channel=s&hl=el&source=hp&biw=&bih=&q=T.+ΠΕΔΙΑΔΙΤΑΚΗ+ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ+ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΣ+ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ+ΕΝΤΟΣ+ΤΗΣ+ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ+ΕΝΩΣΗΣ&btnG=Αναζήτηση+Google>),

Κ. Πέρρου, Η διαιτησία στις διεθνείς φορολογικές διαφορές, ΧρΙΔ, 2002, σ.363.

Κ. Πέρρου, Η διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού, ΔΦΝ,2002, σ. 583.

Κ. Πέρρου, Η διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού των Διεθνών Διμερών Συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου, διαθέσιμο:
http://www.kperrouontax.com/uploads/7/0/7/2/7072629/dfn2002.mutual_agreement_procedure.pdf, σ.3.

Γ. Πιτσιλής, Εξελίζεις στη νομολογία του Δικαστηρίου Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων: Το Δικαστήριο συνεχίζει το «καταστροφικό» του έργο, ΧρΙΔ 2004, σ. 465.

Γ. Πιτσιλή, Άμεση φορολογία των επιχειρήσεων στην Ευρωπαϊκή Ένωση: κατάσταση και προοπτικές, ΧρΙΔ 2008, σ. 364 επ.

Γ. Πιτσιλή, Η φορολογική διάσταση των θεμελιωδών ελευθεριών του Κοινοτικού δικαίου: 15 έτη νομολογίας του Δικαστηρίου Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, ΧρΙΔ 2001, σ. 545 επ.

Χ. Πουλάκος, δικαστικός αντιπρόσωπος Ν.Σ.Κ., Το φαινόμενο της περιγραφής του φορολογικού νόμου, ιδιαίτερα στο φόρο εισοδήματος, κατά το ευρωπαϊκό δίκαιο, Περιοδικό Δίκη 2009, (<http://www.kostasbeys.gr/articles.php?s=4&mid=1479&mnu=3&id=25620>)

Χ. Πουλάκος, Η αρχή της «συνοχής της φορολογικής έννομης τάξης» ως δικαιολογητικός λόγος επέμβασης στις θεμελιώδεις ελευθερίες του κοινοτικού δικαίου», Τόμος Τιμητικός του Ν.Σ.Κ., Εκδ. Σάκκουλα, 2008, σ. 883 επ.

Ε. Πρεβεδούρου, Η εφαρμογή της αρχής της αναλογικότητας στη νομολογία του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, ΔτΑ ΤεΣ ΙΙΙ/2005, σ.167-226.

Α. Ραΐκου, Η φορολογική εξουσία του κράτους δικαίου, 1972.

Κ. Σαββαΐδου / Σ. Πέρρου, Η μεταφορά και ο συμψηφισμός ζημιών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Μέρος Β') ΔΦΝ 2008, σ. 170, 192.

Ευγενία Σαχπεκίδου, Ευρωπαϊκή Ένωση, Βασικά Κείμενα, Γ' έκδοση.

Β. Σιοκορέλης, ΙΝΣΤΙΤΟΥΤΟ ΔΙΕΘΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΧΕΣΕΩΝ, αγορά Χωρίς Σύνορα Τριμηνιαία επιθεώρηση διεθνούς οικονομίας και πολιτικής, Τόμος 13*Τεύχος 1*Ιούνιος Ιούλιος Αύγουστος 2007, Εκδ. Παπαζήση, Το

Σύμφωνο Σταθερότητας και Ανάπτυξης στη ζώνη του ευρώ: Μήπως έφτασε η ώρα για την αναθεώρησή του, σ. 122-136.

Ν. Σκανδάμης, “Οι Όψεις του κράτους μέλους σε μεταεθνική ανασύνθεση”, στο Η Προοπτική ενός Συντάγματος για την Ευρώπη, (Τ.Δ..Δ.&Π.Ε., Τμήμα Νομικής Α.Π.Θ., Επιμέλεια: Α. Μανιτάκης/Λ. Παπαδοπούλου), Εκδ. Σάκκουλα, 2003, σ. 106-126.

Ν. Σκανδάμης, Το παράδειγμα της Ευρωπαϊκής Διακυβέρνησης: μεταξύ κυριαρχίας και αγοράς, Εκδ. Αντ.Σάκκουλα, 2006.

Ν. Σκλιά, Η Εναρμόνιση των Φόρων στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα, Εκδ. Σάκκουλα, 1992.

Δ. Σταματόπουλος/Α. Καραβοκύρης, Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών & Νομικών Προσώπων, Εκδ. ELFORIN «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΙΝΣΤΙΤΟΥΤΟ», 2010.

Στασινόπουλου, Μαθήματα Δημοσιονομικού Δικαίου, σ. 257.

Κ. Στεφάνου- Ε. Ασημακοπούλου, Η Φορολογία των Εταιριών στο Νέο Διεθνές και Ευρωπαϊκό Περιβάλλον, Βιβλιοθήκη Διεθνούς και Ευρωπαϊκού Φορολογικού Δικαίου, Εκδ. Σάκκουλα, 2006.

Κ. Στουγιάννου, Η Ευρωπαϊκή Πρότυπη Σύμβαση: μια νέα προσέγγιση στο πρόβλημα της εξάλειψης της διπλής φορολογίας, ΧρΙΔ 2003, σ. 75.

Κ. Στουγιάννου, Οι Διμερείς Φορολογικές Συμβάσεις για την αποφυγή της Διπλής Φορολογίας και το Ευρωπαϊκό δίκαιο, ΧρΙΔ. 2005, σ.660.

Δ. Τσάτσος, Ευρωπαϊκή Συμπολιτεία, Εκδ. Λιβάνη, 2007, σ. 99-123, 127-141,

Γ. Τσίκος, “Η προβληματική του εταιρικού φόρου από την άποψη της οικονομικής θεωρίας”, στο συλλογικό έργο, Κ. Στεφάνου/Ε. Ασημακοπούλου, Η Φορολογία των Εταιριών στο νέο Διεθνές και Ευρωπαϊκό Περιβάλλον, (Βιβλιοθήκη Διεθνούς και Ευρωπαϊκού Φορολογικού Δικαίου), Εκδ. Σάκκουλα, 2006, σ.159-173.

Α. Τσουρουφλής, Η Φορολογική αντιμετώπιση της υποκεφαλαιοποίησης, Δ/2004, ΧρΙΔ σ. 847.

Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Γ΄ Έκδοση, Εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2005.

Κ. Φινοκαλιώτης, Η Εναρμόνιση της Φορολογίας Εισοδήματος Συνδεδεμένων Επιχειρήσεων στα πλαίσια της Ενιαίας Αγοράς, Εκδ. Σάκκουλα, 1995.

Φορολογική Επιθεώρηση, Συμβάσεις Αποφυγής Φορολογίας του Εισοδήματος & του Κεφαλαίου, Ειδική Έκδοση, Σεπτέμβριος 2006, **Ομοσπονδία Εφοριακών(ΠΟΕ-ΔΟΥ)**,

Θ. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο γ΄ έκδοση, Εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, 2008.

Γ. Φουφόπουλου, Η Θεμελίωση και οι συνέπειες των Αρχών του Ευρωπαϊκού Δικαίου της Άμεσης Φορολογίας (Α΄ μέρος) ΔΦΝ 2004, σ. 1181 επ.

Ι. Φωτόπουλου, Η Φορολογία Μεταβίβασης Ακινήτων, Έκδοση Δεύτερη, Τόμος Α΄, Εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα 1999.

Ι. Φωτόπουλου, Η Φορολογία Κληρονομιών-Δωρεών & Γονικών Παροχών, Τέταρτη Έκδοση, Εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα 2000.

Ευ. Χατζηιωακειμίδου, Η επίδραση του κοινοτικού δικαίου στις συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας, ΕΕΕυρ.Δ, 2004, σ.34

Β. Χριστιανός, Η Δυναμική των σχέσεων Δικαστή και Νομοθέτη στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα, Εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, 2005.

Β. Χριστιανός, Η Συνθήκη της Λισαβόνας και οι νέοι κανόνες λειτουργίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ΝοΒ 2009, σ.818-819.

Κ. Χρυσόγονος, Η Χαμένη Τιμή της Ελληνικής Δημοκρατίας ο μηχανισμός «στήριξης της ελληνικής οικονομίας» από την οπτική της εθνικής κυριαρχίας και της δημοκρατικής αρχής, ημερίδα υπό την αιγίδα του ΔΣΑ Αθηνών, στις 15 Ιουνίου 2010, με τίτλο «Μνημόνιο, Σύνταγμα, Ευρωπαϊκή Συνθήκη και ΕΣΔΑ, βλ.σχ., περιοδικό Νομικό Βήμα(ΝοΒ), Εκδ. Δ.Σ.Α., 2010, σ. 1353 επ.

Ξενόγλωσση

Common corporate consolidated tax base,
“Commissioner- designate favours common tax base”, ITR (International Tax Review)
19.1.2010(<http://www.internationaltaxreview.com/?Page=9&PUBID=210&ISS=25549&SID=724113>)

S. Kingston, The Boundaries of Sovereignty: The ECJ’s Controversial Role Applying Internal Market Law to Direct Tax Measures, CYBELS 2007, σ.287-288.

K. Lasok, Indirect Taxation, European Business Law Review, Vol.16,No.3,2005 519-532,
(<http://centers.law.nyu.edu/jmtoc/article.cfm?id=1562724007&searchid=&page=>).

T. O’Shea, Taxation of Non-residents, EU LAW March 2009 The Tax Journal, σ.20-21,
(http://www.law.qmul.ac.uk/people/academic/docs/oshea_09_TOS%20Non%20residents.pdf)

Joan Martens Weiner (2002), “Formulary apportionment and the future of company taxation in the European Union”, CESifo Forum 1.

ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

www.europa.eu.int

www.google.com

www.oecd.org

www.poedoy.gr

www.kostasbeys.gr

www.ekem.gr

http://europa.eu/documents/comm/white_papers/pdf/com1985_0310_f_en.pdf. Disponible
http://europa.eu/documents/comm/white_papers/pdf/com1985_0310_f_en.pdf sur.

<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2010:083:FULL:EL:PDF>