

ΜΠΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΚΑΙ ΕΥΡΩΠΑΪΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ

ΕΙΔΙΚΕΥΣΗ: ΔΙΚΑΙΟ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ ΔΙΕΘΝΟΥΣ
ΕΜΠΟΡΙΟΥ ΚΑΙ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ

Επιβλέπων καθηγητής: Κ. Στεφάνου

Νικόλας Στρ. Εμιρζάς

***«Η εναρμόνιση της φορολογίας των
επιχειρήσεων στην Ευρωπαϊκή Ένωση»***

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Αθήνα, ΙΟΥΝΙΟΣ 2008

Πίνακας Περιεχομένων

1.	Εισαγωγή.....	1
1.1	Φορολογία των επιχειρήσεων και ευρωπαϊκή ενιαία αγορά	1
1.2	Αντικείμενο και διάρθρωση της εργασίας.....	2
2.	Α΄ Μέρος	5
2.1	Εθνική φορολογική ανεξαρτησία και διεθνής φορολογικός ανταγωνισμός....	5
2.1.1	Το μεταβαλλόμενο υπόβαθρο της φορολογικής πολιτικής	5
2.1.2	Το αίτημα της εθνικής (φορολογικής) ανεξαρτησίας	7
2.1.3	Ο διεθνής φορολογικός ανταγωνισμός και η αναπότρεπτη ροπή προς την εναρμόνιση.....	10
2.1.4	Το κόστος της εναρμόνισης	15
2.2	Η εναρμόνιση της φορολογικής αντιμετώπισης των επιχειρήσεων στο πλαίσιο της ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς.....	18
2.2.1	Η σημασία των πολιτικών εναρμόνισης της φορολογίας για την ολοκλήρωση της ενιαίας αγοράς.....	18
2.2.2	Οι γενικές κατευθύνσεις της Επιτροπής Ruding για τη φορολογία των επιχειρήσεων.....	21
2.2.3	Η εναρμόνιση της φορολογίας των επιχειρήσεων στο πλαίσιο της Ε.Ε....	26
3.	Β΄ Μέρος	32
3.1	Η προώθηση της εναρμόνισης της φορολογίας των επιχειρήσεων στο πλαίσιο της Στρατηγικής της Λισαβόνας	32
3.2	Το πρωτογενές και το παράγωγο κοινοτικό δίκαιο σχετικά με την εναρμόνιση της φορολογίας των επιχειρήσεων	36
3.2.1	Το πρωτογενές κοινοτικό δίκαιο.....	36
3.2.2	Το παράγωγο κοινοτικό δίκαιο	41

3.3	Η νομολογία του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (ΔΕΚ)	58
3.4	Η πρόταση για τη θέσπιση της Κοινής Ενοποιημένης Βάσης Φορολογίας των Επιχειρήσεων (ΚΕΒΦΕ-Common Consolidated Corporate Tax Base-CCCTB)	62
4.	Συμπέρασμα	67

Παράρτημα

Πηγές	70
Ελληνόγλωσση Βιβλιογραφία	75
Ξενόγλωσση Βιβλιογραφία	77
Χρήσιμοι δικτυακοί τόποι	86

1. Εισαγωγή

1.1 Φορολογία των επιχειρήσεων και ευρωπαϊκή ενιαία αγορά

Η φορολογία αποτελεί βασικό στοιχείο της κυριαρχίας των χωρών, εφόσον αυτές δεν θα μπορούσαν να εφαρμόσουν τις πολιτικές τους, χωρίς τους χρηματικούς πόρους που εκείνη τους παρέχει. Το φορολογικό σύστημα δεν είναι όμως απλώς η πηγή εσόδων του κράτους. Αποτελεί ένα κεντρικό πολιτικό θεσμό, ο οποίος επηρεάζει την αποταμίευση, την κατανάλωση, κατευθύνει τους διαθέσιμους επενδυτικούς πόρους και καθορίζει το επιχειρηματικό κλίμα κάθε κράτους. Η φορολογική πολιτική επιτελεί, επομένως, σημαντικό ρόλο σε όλα τα κράτη μέλη της Ε.Ε. και ο τρόπος άσκησης της σε ένα από αυτά έχει αντίκτυπο και στο ίδιο και στα υπόλοιπα κράτη μέλη. Σκοπός της Ε.Ε., στο πλαίσιο της οποίας αναπτύσσεται η ενιαία αγορά, είναι ο συντονισμός και η κοινή κατεύθυνση των επιμέρους πολιτικών και όχι η διάσταση ή η σύγκρουση μεταξύ τους.

Στον τομέα της φορολογίας, ωστόσο, οι επιμέρους φορολογικές ρυθμίσεις εξαρτώνται κυρίως από τα κράτη μέλη, τα οποία εκχωρούν, κατά περίπτωση, σε τοπικό ή περιφερειακό επίπεδο ένα μέρος της αρμοδιότητάς τους, ανάλογα με τη διοικητική και συνταγματική διάρθρωσή τους. Είναι βέβαιο ότι και στο μέλλον οι περισσότερες αποφάσεις σχετικά με την φορολογία θα συνεχίσουν να λαμβάνονται στο εσωτερικό των κρατών μελών.

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι επομένως η παρουσίαση της επικουρικής δράσης που αναλαμβάνεται για τα θέματα της φορολογίας σε ευρωπαϊκό επίπεδο, με ιδιαίτερη αναφορά στα ζητήματα της άμεσης φορολογίας και μάλιστα της φορολόγησης των επιχειρήσεων. Η δράση αυτή έχει ως στόχο όχι να εξομοιώσει τα εθνικά συστήματα φορολογίας, αλλά φιλοδοξεί να τα καταστήσει περισσότερο συμβατά, τόσο μεταξύ τους, όσο και με τους στόχους της Συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας (στο εξής ΣυνΘΕΚ).

Έτσι, μολονότι είναι τα κράτη μέλη που θα συνεχίσουν να λαμβάνουν τις περισσότερες αποφάσεις στον τομέα της φορολογίας των επιχειρήσεων, η φορολογική πολιτική της Ε.Ε. είναι και αυτή σε θέση να δώσει κατευθύνσεις και προτεραιότητες, εξασφαλίζοντας ότι οι επιμέρους πολιτικές ενός κράτους μέλους δεν θα έχουν δυσμενείς επιπτώσεις στα

υπόλοιπα και ότι θα διασφαλίζουν τα δικαιώματα των επιχειρήσεων στο πλαίσιο της ενιαίας αγοράς και της εφαρμογής των θεμελιωδών ελευθεριών.

1.2 Αντικείμενο και διάρθρωση της εργασίας

Αντικείμενο της παρούσης εργασίας αποτελούν οι προσπάθειες για την εναρμόνιση της φορολογίας των επιχειρήσεων στο πλαίσιο της Ε.Ε. Στον τομέα αυτό, όπως και γενικότερα στα ζητήματα της άμεσης φορολογίας, η σχετική πρόοδος είναι περιορισμένη σε σχέση με άλλους τομείς και μάλιστα σε σχέση με αυτόν της έμμεσης φορολογίας. Οι σχετικές ρυθμίσεις, μολονότι εμφορούνται από ένα κοινό πνεύμα και κινούνται στην ίδια γενικά κατεύθυνση, παραμένουν περιορισμένες τόσο ως προς το πεδίο εφαρμογής τους, όσο και ως προς τον αντίκτυπό τους στο ευρύτερο ευρωπαϊκό φορολογικό και οικονομικό τοπίο.

Πιο συγκεκριμένα, στο κέντρο του ενδιαφέροντός μας θέσαμε το πρωτογενές και το παράγωγο κοινοτικό δίκαιο για τη φορολόγηση των επιχειρήσεων, με σκοπό να εντοπίσουμε τους παράγοντες που τα επηρεάζουν, την ουσιαστική συμβολή τους στο στόχο της εναρμόνισης της σχετικής φορολογικής νομοθεσίας, καθώς και την επίπτωσή τους στις μελλοντικές πρωτοβουλίες με τον προαναφερθέντα στόχο. Θέση μας υπήρξε ότι τα κενά που παρατηρούνται στην ευρωπαϊκή φορολογική αντιμετώπιση των επιχειρήσεων θέτουν εμπόδια στην ελεύθερη εγκατάσταση και ανάπτυξη των εταιρειών, παραβιάζοντας τις σχετικές θεμελιώδεις αρχές του κοινοτικού δικαίου.

Σε αυτό το πλαίσιο, μέσα από την παρουσίαση της σχετικής κοινοτικής νομοθεσίας, ασχοληθήκαμε ιδιαίτερα με τα ζητήματα του υποκειμένου του φόρου των επιχειρήσεων, του αντικειμένου του φόρου και των συντελεστών φορολόγησής του, καθώς και των προνομίων και απαλλαγών που προβλέπονται. Ενώπιον της διστακτικότητας και της περιορισμένης αποτελεσματικότητας των κοινοτικών ρυθμίσεων, θεωρούμε ότι μια συνολική και συνεκτική παρέμβαση στον συγκεκριμένο τομέα θα μπορούσε να εξυπηρετήσει καλύτερα και αμεσότερα τις ανάγκες της ενιαίας αγοράς και τα καλώς εννοούμενα συμφέροντα των επιχειρήσεων. Άλλωστε, η φορολογική αντιμετώπιση των επιχειρήσεων σε ευρωπαϊκό επίπεδο αποτελεί σημαντικό εργαλείο οικονομικής ανάπτυξης και αύξησης της ευρωπαϊκής ανταγωνιστικότητας, παράμετρος η οποία δεν θα πρέπει να παραγνωρίζεται.

Η μελέτη διαρθρώνεται σε δύο μέρη.

Στο πρώτο μέρος, επιχειρείται να δοθεί με συνοπτικό τρόπο το γενικό πλαίσιο της εναρμόνισης της φορολογικής αντιμετώπισης των επιχειρήσεων τόσο σε ευρωπαϊκό, όσο και σε διεθνές επίπεδο, προκειμένου να αξιολογηθεί η μέχρι σήμερα σχετική πρόοδος εντός της Ε.Ε.

Έτσι, στο πρώτο κεφάλαιο (υπό 2.1) παρουσιάζονται σύντομα οι βασικές συντεταγμένες της διεθνούς συζήτησης σχετικά με τη σημασία της εθνικής φορολογικής ανεξαρτησίας και του διεθνούς φορολογικού ανταγωνισμού. Εξετάζονται το μεταβαλλόμενο υπόβαθρο της φορολογικής πολιτικής σε καθεστώς προϊούσας παγκοσμιοποίησης (υπό 2.1.1), το (ανεδαφικό πλέον) αίτημα της εθνικής φορολογικής ανεξαρτησίας (υπό 2.1.2), η σημασία του διεθνούς φορολογικού ανταγωνισμού και η ώθηση που δίδει αυτός, ταυτόχρονα, στις αντίρροπες κινήσεις της μεγαλύτερης διαφοροποίησης και της μεγαλύτερης προσέγγισης μεταξύ των επιμέρους φορολογικών συστημάτων (υπό 2.1.3). Τέλος, εν είδει προβληματισμού, παρουσιάζεται συνοπτικά η επιχειρηματολογία υπέρ της συγκρατημένης εναρμόνισης ή της συγκρατημένης διαφοροποίησης σε φορολογικά θέματα (υπό 2.1.4).

Στο δεύτερο κεφάλαιο (υπό 2.2), αξιοποιώντας τα εργαλεία που χρησιμοποιήσαμε στο πρώτο κεφάλαιο, επικεντρωνόμαστε στην εναρμόνιση της φορολογικής αντιμετώπισης των επιχειρήσεων στο πλαίσιο της Ε.Ε. Πιο συγκεκριμένα, αναλύεται η σημασία των πολιτικών εναρμόνισης της φορολογίας στο πλαίσιο της ενιαίας αγοράς (υπό 2.2.1), παρουσιάζονται οι βασικές προτάσεις της Επιτροπής Ruding για την αναμόρφωση του φορολογικού δικαίου για τις επιχειρήσεις (υπό 2.2.2) και, υπό το πρίσμα τους, αξιολογούνται τα μέχρι σήμερα αποτελέσματα της προσπάθειας εναρμόνισης της εταιρικής φορολόγησης στο πλαίσιο της Ε.Ε. (υπό 2.2.3).

Στο δεύτερο μέρος, έχουν συγκεντρωθεί και αναλύονται τα βασικά κείμενα της ευρωπαϊκής νομοθεσίας σχετικά με την εναρμόνιση της φορολογίας των επιχειρήσεων, καθώς και η νομολογία του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου (στο εξής ΔΕΚ), καθώς και οι προτάσεις σχετικά με τις μελλοντικές πρωτοβουλίες σε αυτό τον τομέα.

Καταρχάς, παρουσιάζεται η συσχέτιση της εναρμόνισης της φορολογίας των επιχειρήσεων με τη στρατηγική της Λισαβόνας, που αποτελεί μια συνολική στρατηγική

για την ενίσχυση της οικονομικής ανάπτυξης και την αύξηση της ανταγωνιστικότητας της Ε.Ε. (υπό 3.1). Στη συνέχεια, αναλύονται οι κείμενες διατάξεις του πρωτογενούς κοινοτικού δικαίου σχετικά με το θέμα μας (υπό 3.2.1) και παρουσιάζονται σε ικανή έκταση οι βασικότερες πράξεις του παράγωγου κοινοτικού δικαίου σχετικά με την εναρμόνιση της φορολογίας των επιχειρήσεων (υπό 3.2.2). Τέλος, σε ξεχωριστά κεφάλαια, επιχειρείται να συνοψισθεί η σχετική συμβολή του ΔΕΚ (υπό 3.3), καθώς και οι προτάσεις της Ευρωπαϊκής Επιτροπής σχετικά με την πλήρη ενοποίηση της φορολογικής αντιμετώπισης των εταιρειών σε κοινοτικό επίπεδο (υπό 3.4).

2. Α' Μέρος

2.1 Εθνική φορολογική ανεξαρτησία και διεθνής φορολογικός ανταγωνισμός

2.1.1 Το μεταβαλλόμενο υπόβαθρο της φορολογικής πολιτικής

Η φορολογική πολιτική, παντού και πάντοτε, αποτελεί συνισταμένη της αλληλεπίδρασης τεσσάρων παραγόντων: του οικονομικού, του νομικού, του διοικητικού και του πολιτικού. Εάν επιχειρούσαμε να σχηματοποιήσουμε τη σύνθετη και διάχυτη αυτή διαδικασία, το ιδανικό σχήμα που θα προέκυπτε θα είχε στη βάση του έναν ορισμένο υπολογισμό της οικονομικής επίδρασης των διαφόρων εναλλακτικών μέτρων φορολογικού περιεχομένου που προτείνονται· στη συνέχεια, η επίτευξη του προτιμητέου, μεταξύ πολλών, οικονομικού αποτελέσματος θα επιβάλλονταν μέσω ενός συνεκτικού συστήματος νομικών κανόνων· περαιτέρω, ένας αποτελεσματικός διοικητικός μηχανισμός θα εξασφάλιζε τη συνεπή εφαρμογή της συγκεκριμένης φορολογικής νομοθεσίας· τέλος, το πολιτικό σύστημα θα εγγυόταν τη διαμόρφωση και διατήρηση των συναινέσεων που είναι απαραίτητες για τη λειτουργία του μηχανισμού λήψης αποφάσεων, χρησιμοποιώντας, κατά περίπτωση, το σύνολο των νομιμοποιητικών μέσων που διαθέτει.

Ιστορικά, ωστόσο, η διαμόρφωση των φορολογικών συστημάτων αποδεικνύεται πολύ λιγότερο γραμμική, συναιρώντας, ατελώς και με ασυνέχειες, στόχους συχνά αλληλοαναιρούμενους στο οικονομικό, κοινωνικό και ιδεολογικό επίπεδο. Παρ' όλα αυτά – και σε επίπεδο διακηρύξεων τουλάχιστον – η μορφή και η έκταση της φορολογικής επιβάρυνσης στο πλαίσιο των μέχρι πρότινος, κατά το μάλλον ή ήττον, «κλειστών» οικονομιών, εξακολουθούσαν να διαμορφώνονται με κύριο γνώμονα το επίπεδο των δημοσίως παρεχομένων αγαθών και μεταβιβάσεων που καθιστούσαν επιθυμητό οι ιδιαίτερες πολιτικές προτεραιότητες στο εσωτερικό της κάθε εθνικής κοινότητας. Σε αυτό το πλαίσιο, το ύψος των φορολογικών συντελεστών, ο καθορισμός της φορολογικής βάσης, το μείγμα άμεσων και έμμεσων φόρων, η παραχώρηση φορολογικών προνομίων ή κινήτρων και γενικά κάθε φορολογικό μέτρο,

αποφασίζονταν στη βάση πρωταρχικά εθνικών συμφερόντων και οι συνέπειες τους περιορίζονταν, ως επί το πλείστον, εντός των αυτών εθνικών ορίων.

Η επιταχυνόμενη ενσωμάτωση των εθνικών οικονομιών σε ένα ενιαίο διεθνές οικονομικό σύστημα έχει ουσιαστικά μεταβάλει τους όρους διεξαγωγής της συζήτησης γύρω από τη φορολογική πολιτική και εξακολουθεί να την επηρεάζει με αυξανόμενη, μάλιστα, ένταση. Η διαμόρφωση μιας παγκόσμιας ανοικτής αγοράς κεφαλαίων, υπηρεσιών και προϊόντων και η επιθυμία των κρατών να συμμετέχουν στα οφέλη της, καθοδηγούν τον διεθνή συναγωνισμό στο πεδίο της φορολογικής πολιτικής, ωθώντας τα κράτη στη λήψη μέτρων εκσυγχρονισμού των φορολογικών συστημάτων τους και σταδιακού περιορισμού της φορολογικής επιβάρυνσης που επιβάλλουν ιδιαίτερα στον τομέα της άμεσης φορολογίας¹. Ταυτόχρονα, ο εντεινόμενος ανταγωνισμός μεταξύ των επιχειρήσεων και η διαρκώς μειούμενη σημασία της φυσικής εγκατάστασης των διαφόρων λειτουργιών παραγωγής και διοίκησής τους, οδηγούν τις χώρες στη λήψη μέτρων ενεργητικής προσέλκυσης επενδύσεων, μεταξύ των οποίων η βελτίωση του «φορολογικού κλίματος» κατέχει εξέχουσα σημασία.

Στην πραγματικότητα, το γεγονός ακριβώς ότι στον τομέα της φορολογικής πολιτικής τα κράτη εξακολουθούν να κατέχουν σημαντικά περιθώρια διαφοροποίησης μεταξύ τους, έχει αυξήσει τη δυνητική επίδραση της φορολογίας στον διεθνή καταμερισμό εργασίας και επενδύσεων. Σε ένα περιβάλλον προϊούσας κατάργησης των περιορισμών στο διεθνές εμπόριο και στην κίνηση των κεφαλαίων, τα φορολογικά μέτρα αποδεικνύονται σημαντικός διαφοροποιητικός παράγοντας μεταξύ των εθνικών, αλλά πολλαπλά αλληλοεπηρεαζόμενων οικονομιών. Σε κάθε περίπτωση, η φορολογική πολιτική αποτελεί πλέον σημαντικό παράγοντα ενσωμάτωσης των σύγχρονων «ανοικτών» οικονομιών στον διεθνή ανταγωνισμό, υποχρεώνοντας τα κράτη να αξιολογούν, ολοένα και συχνότερα, τα επιμέρους φορολογικά μέτρα με κριτήριο και την επίδραση που θα έχουν στη βελτίωση της διεθνούς οικονομικής θέσης τους.

¹ OECD (1998), σελ. 13

2.1.2 Το αίτημα της εθνικής (φορολογικής) ανεξαρτησίας

Η κατάρτιση αποτελεσματικών συστημάτων συλλογής φορολογικών εσόδων είναι επιβεβλημένη σε όλες τις χώρες, στο μέτρο που όλες τους αντιμετωπίζουν παρόμοιους δημοσιονομικούς περιορισμούς, προκειμένου να εξεύρουν πηγές χρηματοδότησης για την αντιμετώπιση των δαπανών που συνδέονται με την εθνική άμυνα, την εκπαίδευση, την κοινωνική πρόνοια και τις λοιπές κρατικές λειτουργίες². Ο φορολογικός ανταγωνισμός από άλλα κράτη αντιμετωπίζεται συνεπώς με μεγάλη καχυποψία, ως παράγοντας ανεξέλεγκτης παρέμβασης στις πηγές της οικονομικής ανεξαρτησίας των κρατών. Στο μέτρο που, ιστορικά, το κρατικό μονοπώλιο εξουσίας ταυτιζόταν πάντοτε, αν όχι και συγχεόταν με το μονοπώλιο στην επιβολή φορολογίας, κάθε απειλή εναντίον του δεύτερου θεωρείται ότι άμεσα θέτει σε αμφισβήτηση και το πρώτο³.

Παρόλα αυτά, η οικονομική ανάλυση δεν παρέχει εμπειρικές αποδείξεις για την επίπτωση της φορολογίας στις πραγματικές οικονομικές αποφάσεις. Οι πλέον χρησιμοποιούμενοι δείκτες για την περιγραφή των επιπτώσεων της φορολογίας στην επενδυτική συμπεριφορά βασίζονται σε μακροχρόνιες προσεγγίσεις και προϋποθέτουν τον υπολογισμό και τη σύγκριση του πραγματικού φορολογικού βάρους για τα υποθετικά μελλοντικά επενδυτικά σχέδια ή, εναλλακτικά, του πραγματικού φορολογικού βάρους για ένα υποθετικό μελλοντικό μοντέλο συμπεριφοράς των επιχειρήσεων, με βάση τα επιμέρους χαρακτηριστικά των φορολογικών συστημάτων⁴. Η επίπτωση αυτή είναι δύσκολο να ποσοτικοποιηθεί, είτε λόγω αδυναμιών των υφιστάμενων μεθοδολογιών, είτε λόγω έλλειψης δεδομένων. Δεν υπάρχει, ωστόσο, αμφιβολία ως προς την αρνητική συσχέτιση μεταξύ της φορολογίας και της επιλογής του τόπου εγκατάστασης των επιχειρήσεων, λαμβανομένων βέβαια υπόψη του είδους της επένδυσης, του τόπου πραγματοποίησής της, καθώς και μιας σειράς από άλλες διαρθρωτικές και οικονομικές παραμέτρους που αποτελούν καθοριστικούς παράγοντες της επενδυτικής συμπεριφοράς⁵.

² Βλ. Καράγιωργας (1981^α), σελ.

³ Βλ. Genschel & Jachtenfuchs (2007), σελ. 4-6

⁴ Βλ. Begg & Dornbusch (1998), κεφ. 16, σελ. 602 επ.

⁵ Βλ. Bracewell-Milnes (1999), Mult et alii (2003) και Zee (2004).

Σε κάθε περίπτωση, τίποτε δεν υποχρεώνει τα κράτη να διατηρούν ταυτόσημα επίπεδα και δομές φορολογίας. Χωρίς να παραγνωρίζεται το γεγονός ότι οι διαφοροποιήσεις μεταξύ των φορολογικών συστημάτων μπορεί να έχουν σημαντικές επιπτώσεις σε άλλα κράτη και στη διεθνή θέση της χώρας, η φορολογική πολιτική εξακολουθεί να αντιμετωπίζεται ως αποκλειστικώς εξαρτώμενη από τις πολιτικές αποφάσεις των επιμέρους εθνικών κυβερνήσεων⁶. Σε αυτό το πλαίσιο, σε εφαρμογή ανεξάρτητων μεταξύ τους αποφάσεων, η δομή του φορολογικού συστήματος μπορεί να μεταβάλλεται, οι φορολογικοί συντελεστές να είναι σχετικά υψηλοί ή χαμηλοί σε σύγκριση με άλλες χώρες και η συνολική φορολογική επιβάρυνση να παραμένει ή όχι σταθερή. Μια χώρα μπορεί να έχει εκσυγχρονίσει το φορολογικό σύστημά της νωρίτερα από άλλες, για παράδειγμα ελαττώνοντας τους φορολογικούς συντελεστές ή διευρύνοντας τη φορολογική βάση ή αυξάνοντας τη διαφάνεια και τη συνέπεια του μηχανισμού συλλογής φόρων. Σε κάθε περίπτωση, όμως, θεωρείται ότι τα μέτρα αυτά πηγάζουν από την ελευθερία βούλησης του κράτους στην κατάρτιση της φορολογικής πολιτικής του, απηχώντας κυρίως εσωτερικές προτεραιότητες και δευτερευόντως εξωτερικές – με τον αυτονόητο περιορισμό τα κράτη να μην εκφεύγουν κάποιων γενικώς παραδεκτών κανόνων διεθνούς φορολογικής συμπεριφοράς⁷.

Η παραδοχή αυτή πηγάζει από την αναγνώριση ότι ο φορολογικός ανταγωνισμός και η αλληλεπίδραση μεταξύ των φορολογικών συστημάτων έχουν συνέπειες που, σε τελική ανάλυση, κάποια κράτη αντιμετωπίζουν ως θετικές και κάποια ως αρνητικές⁸. Για παράδειγμα, ενώ μια χώρα μπορεί να θεωρεί τα κίνητρα προσέλκυσης επενδύσεων ως ένα χρήσιμο εργαλείο πολιτικής, από μια γειτονική, αυτά τα ίδια μπορεί να θεωρηθούν ως μια αθέμιτη παρέμβαση στην ομαλή διεθνή κατανομή των επενδυτικών πόρων. Σε αυτό το πλαίσιο, χώρες με συγκεκριμένα δομικά χαρακτηριστικά, όπως έκκεντρη γεωγραφική θέση, έλλειψη πρώτων υλών κλπ., θεωρούν τα φορολογικά κίνητρα ή την επί το ευνοϊκότερο μεταρρύθμιση των φορολογικών συστημάτων τους ως απαραίτητα

⁶ Για μια συνοπτική παρουσίαση των γενικών κατευθύνσεων του διεθνούς φορολογικού δικαίου (International Tax Law), βλ. αντί άλλων, Pires (2001).

⁷ OECD (1998), σελ. 15.

⁸ Για την ανάγκη υπέρβασης της «ανταγωνιστικής» αντιμετώπισης στο τομέα της φορολογικής πολιτικής, βλ. ενδεικτικά OECD (2002).

αντίβαρα για την αναπλήρωση των λοιπών μειονεκτημάτων τους. Με τον ίδιο τρόπο, άλλωστε, στο εσωτερικό των κρατών, θεωρείται φυσιολογικό οι περιοχές που παρουσιάζουν αναπτυξιακή υστέρηση να επιχειρούν να την υπερβούν μέσω της παραχώρησης σε αυτές – από την κεντρική εξουσία – φορολογικών προνομίων, με τη μορφή μειωμένων φορολογικών συντελεστών ή άλλων κινήτρων φορολογικού χαρακτήρα για τη διευκόλυνση της οικονομικής δραστηριότητας σε αυτές⁹.

Συμπερασματικά, στο πλαίσιο του εντεινόμενου διεθνούς ανταγωνισμού για την προσέλκυση επενδύσεων και τον προσπορισμό αυξημένων εσόδων για τους εθνικούς προϋπολογισμούς, ο διεθνής φορολογικός ανταγωνισμός παρουσιάζεται συχνά ως μια πράξη ευθέως επιθετική με σκοπό (και πάντως αποτέλεσμα) την προσέλκυση επενδύσεων και τη συρρίκνωση της φορολογητέας βάσης των θιγόμενων κρατών. Ορισμένες από αυτές τις πρακτικές μπορούν πράγματι να χαρακτηρισθούν ως «αθέμιτος φορολογικός ανταγωνισμός» στο μέτρο που δεν θεμελιώνονται σε μια σαφή και διακηρυγμένη φορολογική πολιτική σχετικά με το επιθυμητό μείγμα μεταξύ άμεσων και έμμεσων φόρων, το ύψος των φορολογικών συντελεστών ή τη λειτουργία των μηχανισμών συγκέντρωσης των φόρων. Παράμετροι σαν τις τελευταίες, είναι γενικά παραδεκτό ότι αντανακλούν τη θεμελιακή εθνική φορολογική ανεξαρτησία κάθε κράτους και επομένως δεν (θα πρέπει να) θεωρούνται επιζήμιοι στην ομαλή λειτουργία του διεθνούς ανταγωνισμού για την προσέλκυση επενδύσεων. Μέτρα, όμως, που λαμβάνονται με αποκλειστικό στόχο την προσέλκυση καταθέσεων ή επενδυτικών κεφαλαίων ή την διευκόλυνση της φοροαποφυγής στην χώρα προέλευσης των εισοδημάτων – τα οποία και έχουν, προσφυώς, χαρακτηριστεί ως «λαθροθηρία»¹⁰ – θίγουν άμεσα και φανερά τα φορολογικά έσοδα που «κανονικά» ανήκουν σε άλλα

⁹ Γίνεται, ωστόσο, επίσης παραδεκτό ότι ο αναπροσανατολισμός στη διεθνή ροή των επενδύσεων ως αποτέλεσμα των διαφορετικών φορολογικών συστημάτων που ισχύουν σε διαφορετικές χώρες, δεν αποτελεί *απαραίτητα* αποτέλεσμα ειδικής σχετικής κυβερνητικής πολιτικής. Είναι επίσης δυνατόν να οφείλεται σε μη σκοπούμενες διαφοροποιήσεις, διαφορές – συχνά όχι ασήμαντες – που διακρίνουν τη φορολογική νομοθεσία μεταξύ των κρατών και που έχουν προκύψει «ομαλά», μέσα από τη εξέλιξη στο χρόνο αυτής της νομοθεσίας. Είναι φανερό ότι και αυτές οι διαφοροποιήσεις μπορούν να επηρεάσουν τη συμπεριφορά ιδιωτών και επενδύσεων, που πάντοτε επιδιώκουν να επωφεληθούν από το ευνοϊκότερο διαθέσιμο φορολογικό καθεστώς. Για μια σύντομη παρουσίαση αυτής της παραμέτρου, η οποία εκφεύγει του ενδιαφέροντος της παρούσης εργασίας, βλ. Moerman (1999).

¹⁰ “poaching”: η έκφραση στο OECD (1998), σελ. 16

κράτη¹¹. Είτε έτσι, όμως, είτε αλλιώς, τα κράτη τείνουν να παρουσιάζουν τη λήψη των θεμιτών ή αθέμιτων φορολογικών μέτρων εκ μέρους τους ως πηγάζουσα από την εν γένει πολιτική ανεξαρτησία τους και, αντίστοιχα, να αντιμετωπίζουν κάθε θεμιτό ή αθέμιτο μέτρο των άλλων κρατών ως προσβολή της ανεξαρτησίας τους αυτής¹².

2.1.3 Ο διεθνής φορολογικός ανταγωνισμός και η αναπότρεπτη ροπή προς την εναρμόνιση

Η παγκοσμιοποίηση και η συνακόλουθη εντατικοποίηση του ανταγωνισμού ανάμεσα στα κράτη για την προσέλκυση επενδυτικών κεφαλαίων είχε μέχρι σήμερα – και αναμφισβήτητα θα συνεχίσει να έχει και στο μέλλον – πολλές και σημαντικές θετικές συνέπειες στην αύξηση της συνολικής αποτελεσματικότητας του διεθνούς συστήματος στην κατανομή των διαθέσιμων πόρων διεθνώς. Παρόλα αυτά, το γεγονός ότι ο φορολογικός ανταγωνισμός μπορεί να οδηγήσει στην υιοθέτηση αθέμιτων πρακτικών και οι πρακτικές αυτές να επεκταθούν αλλοιώνοντας τη βάση όλων των φορολογικών συστημάτων, υποδεικνύει την ανάγκη για εντατικοποίηση της διεθνούς φορολογικής συνεργασίας, καθώς όλες οι κυβερνήσεις έχουν συμφέρον να προστατέψουν την εθνική φορολογητέα ύλη τους ή, με άλλα λόγια, την πηγή της δυνατότητας τους να χρηματοδοτούν επαρκώς όλες τις εθνικές προτεραιότητές τους¹³.

Αξίζει να σημειωθεί ότι, μέχρι τις αρχές της δεκαετίας του 1990, ή ίδια η έκφραση «φορολογικός ανταγωνισμός», η οποία τείνει να καταστεί τρέχουσα στις ημέρες μας, ήταν σπάνια¹⁴. Γεννάται, ωστόσο, το ερώτημα για ποιο λόγο – σε ένα περιβάλλον γενικότερης αποδοχής των ωφελειών του διεθνούς ανταγωνισμού – θα πρέπει να

¹¹ Ως τέτοια θεωρούνται ιδίως η δημιουργία «φορολογικών παραδείσεων», η σκόπιμη υπονόμευση της αποτελεσματικότητας των φορολογικών και άλλων ελεγκτικών μηχανισμών, η καλλιέργεια κλίματος «φορολογικής ασυλίας» σε ορισμένες κατηγορίες φορολογουμένων, η αδιαφάνεια και ασυνέπεια του φορολογικού συστήματος, η ανισοκατανομή των φορολογικών βαρών και αλλοίωση της ισορροπίας μεταξύ έμμεσων και άμεσων φόρων, η υπέρμετρη επιβάρυνση ορισμένων κατηγοριών φορολογητέας ύλης (συνήθως των λιγότερο κινητικών, π.χ. της εργασίας, της ιδιοκτησίας ή της κατανάλωσης) κλπ., βλ. OECD (1998), αναλυτικά, σελ. 26 και συν.

¹² Βλ. Radaelli (1997), σελ. 139 επ. και Oliver (2000).

¹³ Βλ. τις γενικές κατευθύνσεις που έχει υιοθετήσει ο ΟΟΣΑ για την αντιμετώπιση του αθέμιτου φορολογικού ανταγωνισμού “Guidelines for Dealing with Harmful Preferential Tax Regimes in Member Countries”, διαθέσιμες στην ιστοσελίδα του Οργανισμού.

¹⁴ Η παρατήρηση στο Bracewell-Milnes (1999), σελ. 86.

θεωρείται «ύποπτη» ή και «αθέμιτη» αυτή η συγκεκριμένη διάστασή του. Με τον ίδιο τρόπο που η ενίσχυση του ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων ενισχύει τη συνολική αποτελεσματικότητα του επιχειρηματικού κόσμου, θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι ο ανταγωνισμός μεταξύ των κυβερνήσεων στον τομέα της φορολογικής πολιτικής μπορεί να βελτιώσει την αποτελεσματική διεθνή κατανομή του κεφαλαίου. Τα επιμέρους φορολογικά συστήματα μπορεί να είναι λιγότερο ή περισσότερο συνεπή, διαφανή ή αποδοτικά. Η αύξηση της έκθεσης των συστημάτων στον διεθνή ανταγωνισμό θα προσελκύσει έσοδα από άλλες χώρες, θα αυξήσει την διάδραση μεταξύ των συστημάτων και, τελικά, θα δημιουργήσει διεθνώς ένα ευνοϊκότερο επιχειρηματικό κλίμα¹⁵.

Μέχρι σήμερα, η συστηματική αντίδραση των κρατών στο γεγονός της αύξησης του ανταγωνισμού σε φορολογικά θέματα υπήρξε κυρίως αμυντική. Εντός του Ο.Ο.Σ.Α., αλλά και στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης η συνειδητοποίηση της σημασίας του φορολογικού ανταγωνισμού μοιάζει να εξερέθισε ανακλαστικά ιδιαίτερα οξυμμένα σε ένα περιβάλλον διαρκούς αμφισβήτησης των ορίων της εθνικής δικαιοδοσίας σε οικονομικά θέματα. Τον Απρίλιο του 2006, υποβλήθηκε η έκθεση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής “Taxation in the European Union”, όπου η υιοθέτηση χαμηλότερων φορολογικών συντελεστών από ορισμένα κράτη μέλη περιγράφονταν ως «αθέμιτος ανταγωνισμός στον τομέα της φορολογίας»¹⁶. Έναν χρόνο, το κείμενο προβληματισμού “Towards Tax Coordination in the European Union: a package to tackle Harmful Tax Competition” περιείχε το πρώτο σχέδιο ενός Κώδικα Συμπεριφοράς για την Φορολόγηση των Επιχειρήσεων¹⁷, στον οποίο – χαρακτηριστικά – η υιοθέτηση σχετικά «χαμηλών» φορολογικών συντελεστών επισημαίνονταν ως «επιζήμια» (harmful), χωρίς το ίδιο να συμβαίνει για τους σχετικά «υψηλούς» συντελεστές. Αντίστοιχη πολιτική κατεύθυνση δόθηκε από τους Υπουργούς Οικονομίας των Κρατών Μελών του Ο.Ο.Σ.Α.

¹⁵ Για μια ανάπτυξη του επιχειρήματος, βλ. Bracewell-Milnes (1999).

¹⁶ Οι πληροφορίες για τη σχετική δραστηριότητα της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, καθώς και του Ο.Ο.Σ.Α. έχουν αντληθεί από τους αντίστοιχους ιστοτόπους (πρόσβαση Αύγουστος 2007).

¹⁷ “Code of Conduct for Business Taxation”, όπως στο προηγούμενο.

στον Οργανισμό, με αποτέλεσμα την προετοιμασία της έκθεσης “Harmful Tax Competition”, το 1998¹⁸.

Σε έναν ορισμένο βαθμό, τα κράτη μπορούν να αμυνθούν αποτελεσματικά έναντι του διεθνούς φορολογικού ανταγωνισμού υιοθετώντας κατάλληλες προσαρμογές στα εθνικά φορολογικά τους συστήματα. Η αντίδραση αυτή μπορεί να είναι γενική και συνεκτική ή να αντιμετωπίζει στοχευμένα ειδικές πτυχές του φορολογικού συστήματός τους, αυτές ακριβώς που εμφανίζονται περισσότερο ευάλωτες στον διεθνή ανταγωνισμό. Η δυνατότητα αυτή δημιουργεί τον κίνδυνο ενός «ανταγωνισμού προς τα κάτω»¹⁹, με τα κράτη να συναγωνίζονται σε έναν διαρκή αγώνα δρόμου μείωσης των φορολογικών συντελεστών που μεσοπρόθεσμα θα θέσει σε κίνδυνο τη δυνατότητά τους να συγκεντρώνουν επαρκή για τις ανάγκες τους φορολογικά έσοδα. Ο κίνδυνος αυτός κινητοποιεί τα ανακλαστικά επιβίωσης τόσο των φορολογικών αρχών, όσο και των ομάδων που περισσότερο συνδέουν την εξασφάλιση της θέσης τους στις κρατικές μεταβιβάσεις. Στο πλαίσιο της συζήτησης γύρω από τη μεταρρύθμιση του φορολογικού συστήματος, το ακροατήριο αυτό, εκκινώντας από θέσεις που θεωρούνται «κεκτημένες» εντός της δεδομένης πολιτικής συγκυρίας, εμφανίζεται αμετακίνητο και κατέχει σημαντική δυνατότητα παρέμβασης στη διαδικασία λήψης των αποφάσεων. Αντίθετα, οι ομάδες εκείνες, οι οποίες θα είχαν τα περισσότερα να ωφεληθούν από τη μεταρρύθμιση, έχουν σχετικά μικρότερη δυνατότητα άμεσης παρέμβασης στις αποφάσεις και σχετικά μικρότερο συμφέρον να επιμείνουν στην προώθηση των θέσεών τους, στο μέτρο που τα οφέλη τους δεν εξαρτώνται αναγκαστικά από την αλλαγή του δεδομένου φορολογικού συστήματος, αλλά μπορούν να προκύψουν και από άλλες ευκαιρίες που δημιουργεί η λειτουργία τους σε ένα διεθνοποιημένο περιβάλλον²⁰.

Η προσπάθεια οριζόντιας και σε βάθος μεταρρύθμισης του φορολογικού συστήματος, συναντά τις ίδιες δυσκολίες, αλλά υποστηρίζεται από ένα σημαντικό επιχείρημα: η διεθνοποίηση των επιχειρήσεων έχει δημιουργήσει ένα εξαιρετικά περίπλοκο περιβάλλον

¹⁸ Βλ. OECD (1998). Στο κείμενο της εν λόγω έκθεσης επισύναψαν την επιφύλαξη τους η Ελβετία και το Λουξεμβούργο, χώρες που επίμονα – και για ευνόητους λόγους – διεκδικούν διευρυμένο περιθώριο ανεξαρτησίας στον καθορισμό της εθνικής φορολογικής πολιτικής τους.

¹⁹ “race to the bottom”.

²⁰ Βλ. Radaelli (1997), σελ. 57 επ.

για τις ίδιες τις επιχειρήσεις που καλούνται να λειτουργήσουν εντός μιας ποικιλίας διαφορετικών και κάποτε αλληλοσυγκρουόμενων νομοθεσιών, αλλά και για τις φορολογικές αρχές που έχουν ως αποστολή να παρακολουθούν τη δραστηριότητά τους. Στο πλαίσιο αυτό, η ιδέα για την καθιέρωση ενός ενιαίου συντελεστή φορολόγησης ο οποίος θα επιβάλλονταν στο σύνολο των εισοδημάτων μιας επιχείρησης, ανεξαρτήτως προέλευσης, προσφέρει αναμφισβήτητα τη δυνατότητα ομογενοποίησης της φορολογικής τους αντιμετώπισης, αυξάνοντας ταυτόχρονα τη διαφάνεια και τον δίκαιο χαρακτήρα του συστήματος, σε ένα διεθνές περιβάλλον όπου οι «φορολογικοί παράδεισοι» και ο «αθέμιτος φορολογικός ανταγωνισμός» αντιμετωπίζονται ως σημαντικές προκλήσεις για τα υπάρχοντα φορολογικά συστήματα²¹.

Αναλυτικότερα, η διεθνής εναρμόνιση στον τομέα της φορολογίας των επιχειρήσεων θα μπορούσε να ακολουθήσει τις εξής εκκρεμότητες, είτε μεμονωμένα, είτε σωρευτικά²²:

(α) την καθιέρωση μιας κοινής φορολογικής βάσης για τα εισοδήματα των επιχειρήσεων, η οποία θα βασίζεται σε έναν κοινό ορισμό των φορολογητέων εισοδημάτων, χωρίς να αρνείται ωστόσο στα κράτη τη δυνατότητα να καθορίσουν το καθένα το δικό του συντελεστή φορολόγησης. Η απόφαση αυτή, προκειμένου να επιτύχει το μέγιστο των προσδοκωμένων αποτελεσμάτων θα πρέπει να ρυθμίζει την αντιμετώπιση των δαπανών που εκπίπτουν από το φορολογητέο εισόδημα (αρνητικές υπεραξίες, αποσβέσεις, ασώματες παγιοποιήσεις κλπ.), να προβλέπει συγκεκριμένα όρια για τα φορολογικά κίνητρα που θα δύνανται να παρέχουν τα κράτη, καθώς και σαφείς προβλέψεις για την αντιμετώπιση των εισοδημάτων που αποκτώνται στο εξωτερικό.

(β) την εναρμόνιση των φορολογικών συντελεστών φορολόγησης επιχειρήσεων, η οποία, μολονότι είναι δύσκολο να επιτευχθεί ολοκληρωτικά, βαίνει στην κατεύθυνση της

²¹ Πρόκειται για την εφαρμογή της γνωστής ως αρχής Haig-Simons, σύμφωνα με την οποία η βάση φορολόγησης ενός εισοδήματος πρέπει να είναι ενιαία και να επιβάλλεται στο σύνολο του ποσού, ανεξαρτήτως της προέλευσης των επιμέρους εισοδημάτων που το συνθέτουν. Η εφαρμογή αυτής της αρχής σημαίνει πρακτικά ότι παύει οποιαδήποτε διαφοροποίηση μεταξύ των εσόδων που προέρχονται από την εργασία και το κεφάλαιο και ότι τα εισοδήματα που προέρχονται από επιχειρηματική δραστηριότητα ενσωματώνονται στο συνολικό προσωπικό εισόδημα, βλ. Aaron & Galper (1985), σελ. 29 και Zee (2004), σελ. 353-354.

²² Βλ. αντί άλλων, Bond et alii (2000), σελ. 65-75.

διαχρονικής μείωσης τους ύψους των συντελεστών που ακολουθείται διεθνώς και θα συνέβαλε, σε σημαντικό βαθμό, στην εξουδετέρωση των στρεβλώσεων που συνδέονται με την «αθέμιτη» προσέλκυση επενδυτικών κεφαλαίων.

(γ) την καθιέρωση ενός «διεθνούς φόρου για τις επιχειρήσεις», λύση η οποία θα συνδύαζε τα ανωτέρω υπό (α) και (β) σημεία, χωρίς όμως να θίγει την αυτοτέλεια των φορολογικών συστημάτων των επιμέρους κρατών. Η υποχρεωτική υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση για την πραγματοποίηση αυτού του βήματος, το οποίο θα άνοιγε το δρόμο για τη συνεκτική μιας σειράς ζητημάτων στη φορολόγηση επιχειρήσεων που παραμένουν εκκρεμή, αν και το ζήτημα του μερισμού των εσόδων από αυτή τη φορολογία θα ήταν εξαιρετικά δύσκολο να επιλυθεί. Εναλλακτικά, θα μπορούσαν να υιοθετηθούν συστήματα διαφορισμένης ενιαίας φορολόγησης (που θα φορολογούσαν, για παράδειγμα, με ενιαίο τρόπο τις εταιρείες με διεθνή δραστηριότητα και με ενιαίο, αλλά διαφορετικό συντελεστή τις εταιρείες με διεθνή παρουσία) ή θα μπορούσε ο «διεθνής φόρος για τις επιχειρήσεις» να συμφωνηθεί ως φόρος αναφοράς μόνον, παρέχοντας στα κράτη τη δυνατότητα να ρυθμίζουν κατά βούληση και σε προκαθορισμένο εύρος έναν ορισμένο αριθμό παραμέτρων.

(δ) σε περίπτωση που η συμφωνία στον παραπάνω στόχο αποδεικνύονταν δυσεπίτευκτη, τα κράτη θα μπορούσαν να συμφωνήσουν στην καθιέρωση της αρχής της φορολόγησης από το κράτος προέλευσης²³, απόφαση που θα προϋπέθετε την αμοιβαία αναγνώριση των εθνικών συστημάτων φορολόγησης των επιχειρήσεων. Σε αυτή την περίπτωση, τα κέρδη θα φορολογούνταν στον τόπο πραγματοποίησής τους, ανάλογα με τον συντελεστή της κάθε χώρας και στο σύνολό τους θα διαιρούνταν ακολούθως μεταξύ των κρατών που θα συμμετείχαν στη συμφωνία ανάλογα με μια συμπεφωνημένη κοινή κλείδα κατανομής.

(ε) τέλος, η διεθνής εναρμόνιση της φορολόγησης των επιχειρήσεων θα μπορούσε να λάβει τη μορφή μιας ακόμη ριζοσπαστικότερης λύσης, προβλέποντας τη σταδιακή ή και άμεση κατάργηση της φορολόγησης των επιχειρήσεων. Η υιοθέτηση μηδενικών

²³ “Home State Taxation”

φορολογικών συντελεστών για τις επιχειρήσεις θα υποχρέωνε ασφαλώς στην αύξηση των συντελεστών φορολόγησης άλλων εισοδημάτων, της περιουσίας, καθώς και της κατανάλωσης. Παρά τις προφανείς δυσκολίες ενός τέτοιου εγχειρήματος, ο σταδιακός περιορισμός του ύψους των συντελεστών σε διεθνές επίπεδο, φαίνεται να ανοίγει το δρόμο αν όχι για την πλήρη κατάργηση, πάντως για την εξισορρόπηση των συντελεστών φορολόγησης σε ολοένα και χαμηλότερα ποσοστά.

2.1.4 Το κόστος της εναρμόνισης

Στο πλαίσιο της προσπάθειας διάκρισης μεταξύ θεμιτού και αθέμιτου φορολογικού ανταγωνισμού, η έκθεση του Ο.Ο.Σ.Α. που προαναφέρθηκε²⁴, κατατάσσει τα συστήματα των κρατών χρησιμοποιώντας βασικά τις παραμέτρους των φορολογικών συντελεστών που έχουν υιοθετήσει και του είδους και της έκτασης της φορολογικής βάσης που χρησιμοποιούν. Μολονότι η εν λόγω έκθεση αναγνωρίζει γενικά ότι η αλληλεπίδραση μεταξύ των φορολογικών συστημάτων μπορεί να είναι θετική σε διεθνές επίπεδο, προωθώντας τους σκοπούς της ανάπτυξης των αγορών, επισημαίνει ορισμένες πλευρές των φορολογικών συστημάτων που άλλοτε έχουν τη μορφή νομοθετικών μέτρων κι άλλοτε διοικητικών πρακτικών και που δημιουργούν αρνητικές εξωτερικότητες στα φορολογικά συστήματα άλλων κρατών, χωρίς στην πραγματικότητα να μπορούν να αποδοθούν στην επίσημη, διακηρυγμένη φορολογική πολιτική του κράτους που τα υιοθετεί²⁵.

Η στάση του Ο.Ο.Σ.Α. είναι αντιπροσωπευτική της κυρίαρχης διεθνώς αντίληψης, η οποία, ενώ θεωρεί ότι η φιλελευθεροποίηση των αγορών και η τεχνολογική εξέλιξη δημιουργούν νέες ευκαιρίες οικονομικής ανάπτυξης, ταυτόχρονα εμφορείται από το φόβο ότι η κινητικότητα των κεφαλαίων θα οδηγήσει σε σμίκρυνση τη φορολογική βάση και σε διάβρωση τα κρατικά έσοδά τους. Τα στοιχεία, ωστόσο, του Ο.Ο.Σ.Α. δεν φαίνεται να επιβεβαιώνουν αυτό το φόβο. Τα τελευταία 40 χρόνια τα φορολογικά έσοδα στις χώρες του Οργανισμού συνεχίζουν να αυξάνονται ως ποσοστό του ΑΕΠ. Ο μέσος συντελεστής στις παραπάνω χώρες αυξήθηκε την προαναφερθείσα περίοδο από το 26

²⁴ OECD (1998)

²⁵ Βλ. Sommerhalder (1999), σελ. 245.

στο 37%, ενώ η απόσταση μεταξύ των χωρών με τον υψηλότερο και των χωρών με τον χαμηλότερο φορολογικό συντελεστή διευρύνθηκε από το 22 προς 28% σε 25 προς 42%²⁶. Τα στοιχεία αυτά διαψεύδουν την από πολλές πλευρές καταγγελλόμενη “race to the bottom” και αποδεικνύουν ότι τα κράτη εξακολουθούν να μπορούν να συγκεντρώνουν φορολογικά έσοδα και μάλιστα σε αυξανόμενο βαθμό²⁷.

Σε κάθε περίπτωση, αυτός ο φόβος βρίσκεται στη βάση των προσπαθειών διεθνούς εναρμόνισης των φορολογικών συστημάτων σε αμυντική βάση, όπως η πρόταση της Γαλλίας και της Γερμανίας, το 2004, για την καθιέρωση ενός ενιαίου, ελάχιστου συντελεστή στη φορολόγηση των εταιρικών κερδών στην Ευρωπαϊκή Ένωση²⁸. Αντίστοιχα, το άρθρο III-70 του σχεδίου Συνταγματικής Συνθήκης προέβλεπε ότι «οι οικονομικές πολιτικές των Κρατών Μελών θα πρέπει να συμβάλλουν στην επίτευξη των στόχων της Ένωσης», παρέχοντας τη νομική βάση στο ΔΕΚ για να απαιτήσει από τα κράτη μέλη μέτρα φορολογικής εναρμόνισης σε ευρεία κλίμακα. Άλλωστε, και η προτεραιότητα που αποδίδεται από την Επιτροπή στην ανάγκη ταχείας εναρμόνισης της φορολογίας επιχειρήσεων στην Ευρωπαϊκή Ένωση ευθέως συνδέεται με την «πρόκληση» που θέτει στα φορολογικά συστήματα των παλαιών Κρατών Μελών η υιοθέτηση χαμηλών συντελεστών από τα περισσότερα από τα νέα κράτη μέλη²⁹.

Θα πρέπει ωστόσο να γίνει κατανοητό ότι και η φορολογική εναρμόνιση έχει κόστος. Από θεωρητική σκοπιά, σε σύγκριση με την απουσία φόρων, η επιβολή φορολογίας προκαλεί τρία είδη στρεβλώσεων: πρώτον, στρεβλώσεις στο εσωτερικό του δεδομένου φορολογικού συστήματος· δεύτερον, στρεβλώσεις μεταξύ περιοχών ή Κρατών Μελών πολυεθνικών σχηματισμών όπως η Ευρωπαϊκή Ένωση· τρίτον, στρεβλώσεις μεταξύ

²⁶ Τα στοιχεία στην ιστοσελίδα του Ο.Ο.Σ.Α. Επισημαίνουμε ότι οι χρονικές σειρές που περιλαμβάνουν διαφορετικές εκθέσεις δεν συμπίπτουν πάντοτε καθώς οι συντάκτες άλλοτε χρησιμοποιούν αποκλειστικά τους ονομαστικούς φορολογικούς συντελεστές και άλλοτε επιχειρούν να υπολογίσουν τη συνολική πραγματική φορολογική των επιχειρήσεων. Μολονότι το θέμα εκφεύγει του ενδιαφέροντος της παρούσας εργασίας, αξίζει να επισημανθεί ότι η διαφορά μεταξύ ονομαστικής και πραγματικής επιβάρυνσης μπορεί να φτάνει, σε ορισμένες περιπτώσεις, το 1 προς 2, βλ. Έκθεση του Ο.Ο.Σ.Α. για την ελληνική οικονομία (2006).

²⁷ Βλ. σχετικά και παρατηρήσεις του Sommerhalder (1999).

²⁸ Στο Bracewell-Milnes (2004), σελ. 457.

²⁹ Βλ. κείμενο γενικής παρουσίασης της δραστηριότητας της αρμόδιας Γενικής Διεύθυνσης της Επιτροπής, στον ιστοτόπο της τελευταίας (Νοέμβριος 2007).

των σχηματισμών αυτών και του υπόλοιπου κόσμου. Ακόμη και στο εσωτερικό ενός μεμονωμένου κράτους, η υπερβολική φορολόγηση μπορεί να βλάψει την οικονομία καθιστώντας την αεργία περισσότερο ελκυστική από την εργασία και τη δαπάνη προτιμητέα της αποταμίευσης και ανακατευθύνοντας επενδυτικούς πόρους σε δραστηριότητες μικρότερης οικονομικής αποδοτικότητας³⁰. Η φορολογική εναρμόνιση στο εσωτερικό της Ευρωπαϊκής Ένωσης θα μπορούσε να περιορίσει τη δεύτερη από τις στρεβλώσεις που προαναφέρθηκαν, αυξάνοντας όμως ταυτόχρονα τις άλλες δύο.

Στην πραγματικότητα, επειδή ο φορολογικός ανταγωνισμός τείνει να περιορίζει τα φορολογικά βάρη και τους φορολογικούς συντελεστές, προκαλεί αντιδράσεις σε όλους αυτούς, εντός και εκτός των κρατικών δομών, που επιθυμούν να συντηρούν, για τους όποιους λόγους, υψηλά τη φορολογική επιβάρυνση. Ακόμη και ο «αθέμιτος» φορολογικός ανταγωνισμός, ακριβώς επειδή βασίζεται και ενισχύει τις φορολογικές επιλογές, σε τελική ανάλυση έχει ως συνέπεια την ελάφρυνση των φορολογουμένων, με τον ίδιο τρόπο που η διεύρυνση του ανταγωνισμού μεταξύ των εμπορικών επιχειρήσεων λειτουργεί τελικά σε όφελος του καταναλωτή. Ο φορολογικός ανταγωνισμός θα μπορούσε μάλιστα να αποδειχθεί ιδιαίτερα επωφελής στον τομέα φορολόγησης του κεφαλαίου, όπου τόσο η νομοθεσία, όσο και η πρακτική παρουσιάζουν μεγάλη ποικιλία μεταξύ των κρατών, δημιουργώντας ευκαιρίες για τα περισσότερο αποδοτικά συστήματα και κίνητρα συμμόρφωσης στις λιγότερο ανταγωνιστικές χώρες³¹.

³⁰ Βλ. την ανάπτυξη του επιχειρήματος στο Rosen (2000), σελ. 349 επ.

³¹ Βλ. Bracewell-Milnes (2004), σελ. 458.

2.2 Η εναρμόνιση της φορολογικής αντιμετώπισης των επιχειρήσεων στο πλαίσιο της ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς

2.2.1 Η σημασία των πολιτικών εναρμόνισης της φορολογίας για την ολοκλήρωση της ενιαίας αγοράς

Προκειμένου να επιτευχθεί ο στόχος της ευρωπαϊκής περιφερειακής ολοκλήρωσης, δηλαδή της «συσσωμάτωσης κρατών σε επίπεδο γεωγραφικής περιφέρειας για την επίτευξη κοινών σκοπών»³², η κοινοτική μέθοδος ολοκλήρωσης συνίσταται σε μια σειρά εργαλείων διαμορφωμένων από την πρακτική χρησιμοποίησή τους στο εσωτερικό της Κοινότητας και κατάλληλων να προσαρμόζονται στις εκάστοτε ανάγκες, τη δυναμική, καθώς και τις επιμέρους προτεραιότητες της πολιτικής ολοκλήρωσης³³. Ιστορικά, αλλά και ουσιαστικά, το πρώτο τέτοιο εργαλείο υπήρξε η έμμεση ή λειτουργική μέθοδος ολοκλήρωσης³⁴, η οποία βασίζεται στην κατά περίπτωση παράκαμψη των στόχων που θεωρούνται ανώριμοι για προώθηση και στην επικέντρωση στους τομείς (ιδίως τον οικονομικό) όπου η συνεργασία είναι ευκολότερο να επιφέρει χειροπιαστά αποτελέσματα. Η απόδειξη των ωφελειών που δημιουργεί η συνεργασία, σε βάθος χρόνου, δημιουργεί τις απαραίτητες συναινέσεις για την εμβάθυνση συνεργασίας, σταδιακά, και στους λοιπούς τομείς. Ο σταδιακός αυτός χαρακτήρας της ολοκλήρωσης μπορεί είτε να μεθοδευτεί μέσα από τον κατάλληλο προγραμματισμό (με την θέσπιση δεσμευτικών χρονοδιαγραμμάτων ή με τη λήψη θετικών μέτρων), είτε να προκύψει ως αποτέλεσμα μιας αυτοτροφοδοτούμενης διαδικασίας ολοκλήρωσης³⁵, όπου η εφαρμογή μέτρων σε έναν τομέα πολιτικής, δημιουργεί την ανάγκη ρυθμιστικής παρέμβασης σε έναν γειτονικό τομέα για να καλυφθεί το κενό που απομένει. Η μεταβαλλόμενη δυναμική της προώθησης των πολιτικών ολοκλήρωσης επέβαλε την παροχή της δυνατότητας στον κοινοτικό νομοθέτη να προωθεί τις ρυθμίσεις του με ευελιξία, όχι μόνον μέσω ειδικών δεσμευτικών κανονισμών, αλλά και μέσω οδηγιών, που αφήνουν στα κράτη

³² Η διατύπωση στο Στεφάνου (2001), σελ. 183.

³³ Για μια εκτενή ανάλυση της κοινοτικής μεθόδου ολοκλήρωσης, βλ. αντί άλλων Στεφάνου (2001) και (2002).

³⁴ Η μέθοδος Schumann/Monnet.

³⁵ “functional linkage” και “spill-over effect”.

μέλη τη δυνατότητα να επιλέγουν τα ίδια τα προσφορότερα μέτρα για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού.

Στο πλαίσιο της ολοκλήρωσης της ενιαίας αγοράς, η προώθηση της ρυθμιστικής εναρμόνισης στον τομέα της φορολογίας προωθήθηκε με όλους τους παραπάνω τρόπους³⁶, δεδομένης της αναγνώρισης της σημασίας της προώθησης ενισχυμένης συνεργασίας στον τομέα αυτό³⁷. Μολονότι η φορολογική πολιτική παραμένει πολύ στενά συνδεδεμένη με εθνικές προτεραιότητες και περιορισμούς, ο ίδιος ο χαρακτήρας της Κοινότητας ως *suì generis* περιφερειακού οικονομικού οργανισμού, ήδη από την ίδρυσή της, έθεσε τα ζητήματα της φορολογίας στο κέντρο του κοινοτικού ενδιαφέροντος. Άλλωστε, η φορολογία δεν θα έπρεπε να αφεθεί να υποκαταστήσει τους καταργούμενους τελωνειακούς δασμούς και τα μέτρα ισοδύναμου αποτελέσματος, εισάγοντας νέα εμπόδια στην ελεύθερη διακίνηση εμπορευμάτων και κεφαλαίων σε αντικατάσταση των παλαιών³⁸. Σταδιακά, η κοινοτική φορολογική επεκτάθηκε και στους άμεσους φόρους (για τους οποίους η Συνθήκη του 1958 δεν περιλάμβανε καμία αναφορά), ως αποτέλεσμα της εν γένει εξέλιξης και ωρίμανσης της Κοινότητας από την τελωνειακή στην οικονομική, νομισματική και πολιτική ένωση.

Η εναρμόνιση της φορολογικής πολιτικής απαιτεί από τα κράτη μέλη όχι απλώς να απέχουν από μέτρα αρνητικής φορολογικής διάκρισης εις βάρος των εταίρων τους, αλλά επιβάλλει τη λήψη θετικών μέτρων, νομοθετικού και διοικητικού χαρακτήρα, έτσι ώστε να ενοποιηθούν τα χαρακτηριστικά των εθνικών φορολογικών συστημάτων, προκειμένου ομοειδή φορολογικά θέματα να αντιμετωπίζονται με ενιαίο τρόπο σε ολόκληρη την έκταση της Κοινότητας. Με την επίτευξη αυτού του στόχου, άλλωστε, συνδέεται η προώθηση της ανάπτυξης, της απασχόλησης και της εν γένει ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς³⁹. Η μη επίτευξή του, αντίθετα, θα έχει ως αποτέλεσμα τη μη βέλτιστη κατανομή των επενδυτικών πόρων εντός της Ε.Ε. και την αποδυνάμωση της διεθνούς ανταγωνιστικότητας των ευρωπαϊκών οικονομιών. Σε ένα περιβάλλον

³⁶ Βλ. σύντομη αναδρομή στο Mortelmans (1998)

³⁷ Βλ. Σκλιάς (1992), σελ. 16 επ.

³⁸ Στο ίδιο, σελ. 17.

³⁹ Βλ. COM (2001) 261 τελικό.

προϊούσας αύξησης της αλληλεξάρτησης των οικονομιών σε παγκόσμιο επίπεδο, αλλά και ταχείας ολοκλήρωσης της εσωτερικής ευρωπαϊκής αγοράς, μέσω της οικονομικής και νομισματικής ενοποίησης, οι στρεβλώσεις που προκαλούνται από την ανομοιογένεια των φορολογικών συστημάτων των Κρατών Μελών καθίστανται περισσότερο έντονες⁴⁰.

Η προώθηση της εναρμόνισης της φορολογικής νομοθεσίας σε ευρωπαϊκό επίπεδο συναντά τα ίδια εμπόδια και τις ίδιες δυσκολίες που συναντούν αντίστοιχες πρωτοβουλίες σε διεθνές επίπεδο⁴¹. Τα κράτη μέλη λειτουργούν και αυτά υπό την πίεση εξεύρεσης επαρκών εσόδων για την κάλυψη των αναγκών τους και θεωρώντας τη φορολογική πολιτική παραδοσιακά συνδεδεμένη με θέματα εθνικής ανεξαρτησίας θεωρούν ότι θα πρέπει να προστατεύσουν τις πηγές αυτών των εσόδων σε ένα περιβάλλον μακροπρόθεσμης επιβάρυνσης της δημοσιονομικής εικόνας τους, λόγω της γήρανσης του πληθυσμού και των αυξανόμενων ελλειμμάτων της κοινωνικής ασφάλισης. Ταυτόχρονα, ο διεθνής φορολογικός ανταγωνισμός καθιστά στενότερα τα περιθώρια της συναίνεσης για την προώθηση της εναρμόνισης σε κοινοτικό επίπεδο, στο μέτρο που ήδη μειώνεται η φορολογητέα βάση για το κεφάλαιο και ήδη επιβαρύνεται σταδιακά περισσότερο η φορολογική επιβάρυνση της εργασίας και της κατανάλωσης⁴². Σε αυτό το πλαίσιο διάβρωσης της φορολογικής πίεσης προς τις επιχειρήσεις, λόγω της αυξανόμενης διεθνούς κινητικότητάς τους, η συμφωνία για την μείωση των φορολογικών συντελεστών σε πανευρωπαϊκό επίπεδο καθίσταται δυσχερής για τις χώρες που επιφυλάσσουν παραδοσιακά υψηλές επιβαρύνσεις στο κεφάλαιο και χωρίς αντικείμενο για εκείνες που επέλεξαν τη δραστική περικοπή τους ακριβώς ως μέτρο επιθετικής προσέλκυσης επενδύσεων.

Ο κανόνας ομοφωνίας για τα σχετικά θέματα που ισχύει εντός της Ε.Ε., αλλά και η διαμετρικά αντίθετες απόψεις των Κ-Μ δυσχεραίνουν περαιτέρω τη ενεργητική προώθηση της φορολογικής εναρμόνισης σε κοινοτικό επίπεδο. Ανεξαρτήτως των συγκυριών της εσωτερικής πολιτικής κατάστασης, το ζήτημα του διεθνούς φορολογικού ανταγωνισμού έχει συνδεθεί με τη ρητορική σχετικά με την παγκοσμιοποίηση και με το

⁴⁰ Βλ. Μιχαηλίδης (2006), σελ. 35.

⁴¹ Βλ. παραπάνω κεφ. 2.1.

⁴² Βλ. διεξοδικά Radaelli, σελ. 57 επ.

φόβο εγκατάλειψης των εθνικών προνομίων στους ανεξέλεγκτους νόμους της διεθνούς αγοράς⁴³. Παρόλα αυτά, η πρόοδος που έχει συντελεσθεί στον τομέα της έμμεσης φορολογίας φωτίζει με πολύ δυσμενή τρόπο τη σχετική υστέρηση στην εναρμόνιση της άμεσης φορολογίας⁴⁴. Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, ο βασικός έμμεσος φόρος στα κράτη μέλη και κύρια πηγή των φορολογικών εσόδων τους αποτελεί μια ευρωπαϊκή κατάκτηση που αποδεικνύει ότι αυτό που απαιτείται – και στην άμεση φορολογία – είναι η συντονισμένη δράση και ο στενότερος συντονισμός των φορολογικών πολιτικών, προκειμένου να περιορισθούν οι ενδοιασμοί των Κρατών Μελών και να πάψει η ενιαία αγορά να παραμένει διαιρεμένη ως προς αυτόν τον τόσο καίριο παράγοντα λήψης οικονομικών αποφάσεων.

2.2.2 Οι γενικές κατευθύνσεις της Επιτροπής Ruding για τη φορολογία των επιχειρήσεων

Το πόρισμα της Επιτροπής των Ανεξαρτήτων Εμπειρογνομόνων σχετικά με την Φορολογία των Επιχειρήσεων⁴⁵ (ή Επιτροπής Ruding, όπως έμεινε γνωστή από το όνομα του επικεφαλής της, πρώην Υπουργού Οικονομίας της Ολλανδίας) αποτελεί τη σημαντικότερη ως σήμερα προσπάθεια συστηματικής καταγραφής της ανάγκης εναρμόνισης της φορολογίας των επιχειρήσεων στην Ε.Ε. Σύμφωνα με τις οδηγίες που έλαβε, η Επιτροπή ανέλαβε να εξετάσει τα ακόλουθα τρία κυρίως ζητήματα: (α) εάν οι διαφοροποιήσεις στον τομέα της φορολόγησης των επιχειρήσεων επηρεάζουν τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, (β) εάν οι διαφοροποιήσεις αυτές μπορούν να εξαλειφθούν μέσω της λειτουργίας των νόμων της αγοράς και του φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ των Κρατών Μελών και (γ) εάν απαιτείται η λήψη ειδικών μέτρων από την Κοινότητα για την εξάλειψη ή τουλάχιστον για τον περιορισμό αυτών των διαφοροποιήσεων. Οι προτάσεις της Επιτροπής, αν και κρίθηκαν τολμηρές κατά το χρόνο υποβολής τους, αντιμετωπίζουν με συνεκτικό και ουσιαστικό τρόπο το σύνολο

⁴³ Η παρατήρηση στο Μιχαηλίδης (2006), σελ. 36.

⁴⁴ Για την πορεία της φορολογικής εναρμόνισης, βλ. παρακάτω υπό 2.2.3.

⁴⁵ Committee of Independent Experts on Company Taxation. Για το κείμενο του πορίσματος βλ. European Commission (1992).

των ζητημάτων που συνδέονται με τη φορολογική εναρμόνιση και αποτελούν καίρια συμβολή στον σχετικό προβληματισμό⁴⁶.

Ως προς τα βασικά ευρήματα της έρευνας που πραγματοποίησε η Επιτροπή, το πόρισμα επισημαίνει τις διαφορές μεταξύ των φορολογικών συστημάτων των Κρατών Μελών, καθώς και τις στρεβλώσεις που αυτές προκαλούν στην κατανομή των επενδυτικών πόρων εντός της Κοινότητας. Όπως παρατηρείται, η ύπαρξη ενός τόσο διαφοροποιημένου κανονιστικού πλαισίου αντικειμενικά θίγει τις αρχές του κράτους προέλευσης, της μη διάκρισης μεταξύ των Κρατών Μελών και της αμοιβαιότητας, θέτοντας σημαντικά ζητήματα ως προς τη δίκαιη μεταχείριση των επιχειρήσεων. Περαιτέρω, η ποικιλία των φορολογικών συστημάτων μειώνει τη διαφάνεια των κανόνων φορολόγησης και δυσχεραίνει τον φορολογικό σχεδιασμό των επιχειρήσεων, προκαλώντας επιπλέον κόστος για την παροχή εξειδικευμένων υπηρεσιών σε κάθε εθνική αγορά ξεχωριστά. Συμπερασματικά, η μη εναρμόνιση των φορολογικών νομοθεσιών για τις επιχειρήσεις θεωρείται σημαντικό εμπόδιο στην ολοκλήρωση της ενιαίας αγοράς, καθώς μειώνει την ασφάλεια δικαίου, αυξάνει το κόστος συμμόρφωσης για τους υποκείμενους στο φόρο, αλλά και το κόστος εφαρμογής της νομοθεσίας από τις αρμόδιες υπηρεσίες⁴⁷.

Πιο συγκεκριμένα, ως προς το ζήτημα της εξάλειψης της διπλής φορολόγησης των εισοδημάτων που αποκτώνται από επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε παραπάνω από ένα κράτη μέλη, η Επιτροπή πρότεινε την εναρμόνιση των εθνικών φορολογικών συστημάτων σταδιακά, σε τρεις φάσεις⁴⁸.

Στο πρώτο στάδιο, η πρόταση προέβλεπε την επέκταση του πεδίου εφαρμογής της Οδηγίας 90/435/ΕΟΚ σχετικά με την καθιέρωση κοινού φορολογικού καθεστώτος για τα εισοδήματα των μητρικών και θυγατρικών εταιρειών τους που εδρεύουν σε διαφορετικά κράτη μέλη⁴⁹, έτσι ώστε να περιλαμβάνει πλέον όλες τις επιχειρήσεις, ανεξάρτητα από το νομικό καθεστώς τους, καθώς και τη σημαντική μείωση του ποσοστού συμμετοχής που

⁴⁶ Βλ. Boverberg et alii (1992), σελ. 6.

⁴⁷ Βλ. European Commission (1992), σελ. 21-24.

⁴⁸ Βλ. στο ίδιο, σελ. 28-32.

⁴⁹ Βλ. παρακάτω, υπό σημείο 3.3.2.3

ορίζεται για τη σχέση μεταξύ θυγατρικής και μητρικής εταιρείας⁵⁰. Ακόμη, η Επιτροπή πρότεινε την επικύρωση από όλα τα κράτη μέλη της Σύμβασης Διαιτησίας 90/436/ΕΟΚ⁵¹, την υιοθέτηση Οδηγίας σχετικά με τον συμψηφισμό των ζημιών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων με έδρα σε διαφορετικά Κράτη-Μέλη, καθώς και τη φορολόγηση των καταβολών των τόκων και αμοιβών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων με ενιαίο τρόπο σε ολόκληρη την Κοινότητα. Περαιτέρω, η Επιτροπή ενεθάρρυνε τα κράτη μέλη όχι μόνο να συνάψουν διμερείς συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας, όπου τέτοιες δεν υφίσταντο ήδη μεταξύ τους, αλλά και να συμπληρώσουν τις υπάρχουσες, όπου αυτό απαιτείτο. Τέλος, η Επιτροπή Ruding συνέστηνε στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή να προχωρήσει, σε συνεννόηση με τα κράτη μέλη, στον καθορισμό της κοινής στάσης της Κοινότητας στα θέματα της διπλής φορολογίας, με σεβασμό στις επιμέρους εθνικές έννομες τάξεις, αλλά και σε αυτές τρίτων χωρών.

Σε ένα δεύτερο στάδιο, η Επιτροπή θεωρούσε εφικτή την επέκταση του πεδίου εφαρμογής της Οδηγίας 90/435/ΕΟΚ σε όλες τις εμπορικές επιχειρήσεις που υποβάλλονται στη φορολογία εισοδήματος, άρα και στις ατομικές επιχειρήσεις⁵². Επιπρόσθετα, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή καλούνταν να προωθήσει νέα Οδηγία, με σκοπό τον περιορισμό του συντελεστή παρακράτησης φόρου επί των διανεμομένων κερδών των επιχειρήσεων στο 30%. Τέλος, σε αυτή τη φάση της εναρμόνισης της φορολογικής νομοθεσίας, η Επιτροπή Ruding εισηγούνταν την εισαγωγή, σε εθνικό επίπεδο, του πλήρους οριζόντιου και κάθετου συμψηφισμού των ζημιών εντός ομίλων επιχειρήσεων. Στο τρίτο στάδιο της διαδικασίας, η Επιτροπή θεωρούσε ότι θα μπορούσε αυτός ο συμψηφισμός να επεκταθεί στους ομίλους επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται σε ολόκληρο τον κοινοτικό χώρο.

Ως προς το ζήτημα των εταιρικών φόρων, η Επιτροπή Ruding προβαίνει στο πόρισμά της σε σειρά λεπτομερειακών επισημάνσεων για την εναρμόνιση των εθνικών συστημάτων φορολόγησης, οι οποίες παρείχαν ξεκάθαρη κατεύθυνση σε όλες τις υστερότερες σχετικές πρωτοβουλίες. Οι προτάσεις της, άλλωστε, θέλησαν να

⁵⁰ Το ποσοστό καθορίστηκε σε 25%, βλ. Μιχαηλίδης (2006), σημ. 330.

⁵¹ Βλ. παρακάτω, υπό σημείο 3.3.2.5

⁵² Η συμπλήρωση στο Μιχαηλίδης (2006), σελ. 123.

αποκτήσουν εξ αρχής το χαρακτήρα συγκροτημένου προγράμματος δράσης, οργανωμένες σε τρεις διαδοχικές φάσεις υλοποίησης, κατά το παράδειγμα των προτάσεων για την εξάλειψη της διασυννοριακής φορολογίας. Κατά τούτο, αντιμετωπίζουν όλες τις πλευρές της σχετικής νομοθεσίας, δηλαδή τόσο το πλαίσιο επιβολής της (δηλαδή, τον τρόπο και την έκταση της φορολόγησης των μετόχων για το μέρος των διανεμόμενων κερδών), όσο και το ύψος των εταιρικών φορολογικών συντελεστών και τον καθορισμό της φορολογητέας ύλης⁵³.

Στην πρώτη φάση, η Επιτροπή πρότεινε την κατάργηση των διακρίσεων που ίσχυαν στη φορολόγηση μερισμάτων που προέρχονταν από επιχειρηματική δράση σε Κράτος Μέλος διαφορετικό από το κράτος έδρας. Περαιτέρω, η Επιτροπή ζητούσε την καθιέρωση ελάχιστου φορολογικού συντελεστή 30% σε όλα τα κράτη μέλη και για όλες τις επιχειρήσεις, ανεξαρτήτως εάν τα κέρδη αποθεματοποιούνταν ή διανέμονταν. Στο πλαίσιο προώθησης της φορολογικής εναρμόνισης, η Επιτροπή Rüdiger σύνεστηνε στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή τη συγκρότηση μιας ανεξάρτητης ομάδας τεχνικών εμπειρογνομόνων για την επεξεργασία προτάσεων στο ζήτημα υπολογισμού της φορολογητέας βάσης και καθορισμού των χρονοδιαγραμμάτων εφαρμογής τους. Επιπρόσθετα, η Επιτροπή πρότεινε την κατάργηση όλων των ειδικών κανόνων σχετικά με τις αποσβέσεις και τη θέση σε ισχύ ενός συστήματος αποσβέσεων που θα επέτρεπε στις επιχειρήσεις την επιλογή μεταξύ της μειούμενης και της άμεσης απόσβεσης όλων των αποσβεστέων στοιχείων, εκτός των κτιρίων. Ταυτόχρονα, η Επιτροπή πρότεινε την υιοθέτηση μέτρων για την απόσβεση της φήμης και της πελατείας ⁵⁴, καθώς και των λοιπών άυλων στοιχείων ενεργητικού. Τέλος, η Επιτροπή πρότεινε επίσης την εισαγωγή ενός συστήματος ελεύθερης, αλλά δεσμευτικής επιλογής για τις εμπορικές επιχειρήσεις ως προς τη μέθοδο εκτίμησης των αποθεμάτων τους⁵⁵.

⁵³ Βλ. European Commission (1992), σελ. 32-44.

⁵⁴ “goodwill” στο κείμενο, σελ. 39.

⁵⁵ FIFO, LIFO, μέσο ή μοναδιαίο κόστος, στο ίδιο, σελ. 39. Λανθασμένα, στο Μιχαηλίδης (2006), σελ. 125, ο όρος “stock valuation” που χρησιμοποιείται στο κείμενο του πορίσματος της Επιτροπής Rüdiger μεταφράζεται σε «μέθοδος μετοχικής εκτίμησης», πράγμα που μεταβάλλει εντελώς το νόημα της σχετικής παραγράφου.

Ως προς την καταγραφή των δαπανών που προκύπτουν από την πληρωμή των ασφαλιστικών εισφορών, η Επιτροπή, σε αυτό το πρώτο στάδιο της εναρμόνισης, πρότεινε αυτές να εκπίπτουν του φορολογητέου εισοδήματος των επιχειρήσεων, ανεξαρτήτως της έδρας του ασφαλιστικού ταμείου και του τρόπου φορολόγησης των εισοδημάτων που προκύπτουν από την συμμετοχή σε ασφαλιστικούς φορείς. Γενικότερα, για το θέμα της καταγραφής των δαπανών των επιχειρήσεων, η Επιτροπή προτείνει την έκδοση Οδηγίας σχετικά με την έκπτωσή τους από το φορολογητέο εισόδημα, τον καθορισμό κανόνων σχετικά με τον προσδιορισμό των δαπανών έδρας και την τιμολόγηση των δαπανών διοίκησης και άλλων ομαδικών υπηρεσιών που παρέχονται κεντρικά στο εσωτερικό των επιχειρήσεων.

Στη δεύτερη φάση της εναρμόνισης, η Επιτροπή Rüding πρότεινε την υιοθέτηση ενός μέγιστου φορολογικού συντελεστή 40%, υπολογιζόμενου με ενιαίο τρόπο σε όλα τα κράτη μέλη⁵⁶. Ως προς το ζήτημα του υπολογισμού των αποσβέσεων, η Επιτροπή θεωρούσε ότι θα έπρεπε να υπάρξει ομογενοποίηση ως προς την καταγραφή των ενσώματων ακινητοποιήσεων, συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων και καθορισμός του μέγιστων και των ελάχιστων διαστημάτων απόσβεσης ανάλογα με την κατηγορία των στοιχείων. Αντίστοιχη ομογενοποίηση των κανόνων καταγραφής πρότεινε η Επιτροπή και για το ζήτημα του σχηματισμού προβλέψεων⁵⁷, υπό τον όρο ότι αυτή θα βασίζονταν στους γενικά αποδεκτούς λογιστικούς κανόνες και ότι δεν θα προέβλεπαν τον καθορισμό αυθαίρετων ορίων.

Κατά το δεύτερο αυτό στάδιο φορολογικής εναρμόνισης, η Επιτροπή θεωρούσε ώριμη την κατάργηση όλων των τοπικών επιχειρηματικών φόρων και την αντικατάστασή τους από έναν, ενιαίο σε εθνικό και ευρωπαϊκό φορολογικό συντελεστή για όλες τις επιχειρήσεις. Όσο για το τρίτο στάδιο της εναρμόνισης, η Επιτροπή πρότεινε τη συνολική εναρμόνιση των εθνικών φορολογικών συστημάτων, στην κατεύθυνση και με

⁵⁶ Σκοπός ήταν η εξισορρόπηση της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης που προκύπτει για τις επιχειρήσεις ως άθροισμα των τοπικών φόρων και του φόρου που εισπράττεται από την κεντρική κυβέρνηση. Η Επιτροπή Rüding πρότεινε το συνολικό άθροισμα των δύο να κινείται σε κάθε περίπτωση μεταξύ 30 και 40%, βλ. στο ίδιο, σελ. 36.

⁵⁷ Για τις περιπτώσεις διαγραφής χρεών, κατάπτωσης εγγυήσεων και συναλλαγματικού κινδύνου, βλ. στο ίδιο, σελ. 40.

τον τρόπο που θα πρότεινε η ομάδα εμπειρογνομόνων που θα είχε συσταθεί κατά το πρώτο στάδιο, καθώς και τη λήψη μέτρων για την μείωση των διαφορών ανάμεσα στους εμπορικούς λογαριασμούς και τους λογαριασμούς που χρησιμοποιούνται για φορολογικούς σκοπούς.

Όπως συνάγεται από τα παραπάνω, η Επιτροπή Ruding προέβη σε μια λεπτομερειακή καταγραφή των σημείων όπου η έλλειψη εναρμόνισης της φορολογίας επιχειρήσεων δημιουργεί, ως σήμερα, τα σημαντικότερα προβλήματα στην κινητικότητα των εταιρειών και την ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς. Όπως έχει παρατηρηθεί, παρά τη χρονική κλιμάκωσή τους, οι προτάσεις της δεν θα μπορούσαν να αποτελέσουν ένα ολοκληρωμένο ευρωπαϊκό φορολογικό σύστημα, αλλά μάλλον στοχεύουν στην κλιμάκωση της εναρμόνισης στους πολλούς, διάσπαρτους, επιμέρους τομείς της εταιρικής φορολόγησης⁵⁸. Παρ' όλα αυτά, στην Επιτροπή Ruding πρέπει να αναγνωρισθεί ότι αντιμετώπισε με ενιαίο τρόπο και ξεκάθαρη κατεύθυνση την ποικιλία των ισχυουσών ρυθμίσεων και ότι είχε το θάρρος να προτείνει έναν βαθμό φορολογικής εναρμόνισης που ακόμη και σήμερα παραμένει ζητούμενο στις σχετικές συζητήσεις.

2.2.3 Η εναρμόνιση της φορολογίας των επιχειρήσεων στο πλαίσιο της Ε.Ε.

Η ανάληψη πρωτοβουλιών για την εναρμόνιση της άμεσης φορολογίας στο πλαίσιο της Ε.Ε. καθίσταται επιβεβλημένη από τη διαπίστωση ότι οι άμεσοι φόροι ορθώνουν φραγμούς στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων δυνητικά το ίδιο αποτελεσματικούς με αυτούς που δημιουργούν οι έμμεσοι στην ελεύθερη κυκλοφορία των προϊόντων. Ήταν, επομένως, αναπόφευκτη η ενασχόληση του κοινοτικού νομοθέτη με τη σύγκλιση των φορολογικών συστημάτων των κρατών μελών ήδη σε ένα πρώιμο στάδιο της εξέλιξης της ευρωπαϊκής ενοποίησης. Και ήταν επόμενο η ενασχόληση αυτή να γίνεται ολοένα και περισσότερο έντονη και φιλόδοξη όσο σχηματοποιούνταν το σχήμα της ενιαίας αγοράς⁵⁹. Θα πρέπει πάντως να παρατηρηθεί

⁵⁸ Βλ. τελική αξιολόγηση των προτάσεων στο Φινοκαλιώτης (1995), σελ. 237 επ.

⁵⁹ Οι πρώτες προτάσεις για το ζήτημα της εναρμόνισης της άμεσης φορολογίας μπορούν να αναχθούν στο 1962 και στις κατευθύνσεις για ένα ευρωπαϊκό σύστημα φορολόγησης των επιχειρήσεων που ανεπιτυχώς υπέβαλε η Επιτροπή Neumark, στο πρότυπο του τότε ισχύοντος συστήματος της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας.

ότι οι παλαιότερες σχετικές πρωτοβουλίες – μολονότι δεν κατέληξαν σε θετικό αποτέλεσμα και στερούνταν ευθείας πολιτικής κάλυψης, είχαν ευρύτερο ορίζοντα, επιχειρώντας να αντιμετωπίσουν το σύνολο των ζητημάτων που σχετίζονται με την άμεση φορολογία⁶⁰. Αντίθετα, οι πλέον πρόσφατες προσπάθειες⁶¹, χαρακτηρίζονται από την εστίασή τους σε επιμέρους ζητήματα-προβλήματα της εταιρικής φορολόγησης (συγχωνεύσεις, μεταφορές ζημιών και κερδών, τόκων και δικαιωμάτων κλπ.), τα οποία και αντιμετωπίζουν με τρόπο πλήρη μεν, αλλά χωρίς οι σχετικές ρυθμίσεις να μεταβάλλουν το συνολικό τοπίο της άμεσης φορολόγησης στην Ε.Ε.

Η παρατήρηση, ωστόσο, αυτή δεν δικαιολογεί την αυστηρή κριτική που ασκείται στην πρόσφατη προσέγγιση της εναρμόνισης της εταιρικής φορολογίας –παραγνωρίζοντας το μηδαμινό πρακτικό αποτέλεσμα των πολύ περισσότερο φιλόδοξων, αλλά μηδέποτε εφαρμοσθεισών παλαιότερων προτάσεων της Επιτροπής⁶². Αναδεικνύει, όμως, αυτή η διαπίστωση το γεγονός ότι η εναρμόνιση της φορολογίας των επιχειρήσεων βρίσκεται σε πολύ πρώιμο ακόμη στάδιο. Μολονότι το σύνολο των σχετικών κοινοτικών μέτρων μπορούν όντως να ενταχθούν σε μια ενιαία γενική κατεύθυνση, το μέγεθος των πραγματοποιήσεων υπολείπεται ακόμη κατά πολύ των απαιτήσεων της ομαλής λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς.

Ακολούθησε, το 1970, η Επιτροπή Van den Tempel, τις προτάσεις της οποίας για την καθιέρωση ενός ενιαίου συστήματος φορολογίας των εταιρικών κερδών επίσης δεν έκανε δεκτές η Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

Από τα μέσα της δεκαετίας του 1970, η πρωτοβουλία σχετικών προτάσεων αναλαμβάνεται πλέον, ολοένα και συχνότερα από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, η οποία, κάποιες φορές, μπορεί να συνεπικουρείται από επιτροπές εμπειρογνομόνων, όπως στο παρελθόν. Από τις σχετικές προτάσεις της Επιτροπής προς το Συμβούλιο, που σηματοδοτούν την ενεργητική και άμεση εμπλοκή του ευρωπαϊκού οργάνου στην προώθηση της φορολογικής εναρμόνισης μπορούν ιδιαίτερα να αναφερθούν: (α) η πρόταση Οδηγίας, το 1975, σχετικά με την υιοθέτηση κοινών συντελεστών φορολόγησης για τα κέρδη των επιχειρήσεων, (β) η πρόταση Οδηγίας, το 1984, για τις μεταφορές ζημιών μεταξύ των μητρικών εταιρειών και των θυγατρικών τους, (γ) η πρόταση Οδηγίας, το 1988, για τον ενιαίο προσδιορισμό της βάσης φορολόγησης των εταιρειών. Το ισχύον παράγωγο δίκαιο για την φορολογία των επιχειρήσεων παρουσιάζεται συνοπτικά παρακάτω, υπό 3.3.2. Τις παραπάνω πληροφορίες για τις προηγούμενες σχετικές απόπειρες οφείλουμε, κυρίως, στους Σλιάς (1994), σελ. 86 επ., Φιννοκαλιώτης (1995), σελ. 54 επ. και 66 επ. και Μιχαηλίδης (2006), σελ. 56 επ.

⁶⁰ Βλ. Φιννοκαλιώτης (1995), σελ. 221 επ.

⁶¹ Ο Μιχαηλίδης (2006) χρησιμοποιεί, εύστοχα κατά την άποψή μας, ως ορόσημο το 1990.

⁶² Βλ. ενδεικτικά Μιχαηλίδης (2006), σελ. 90.

Όπως συμβαίνει και στο διεθνές επίπεδο⁶³, η παρατηρούμενη καθυστέρηση μπορεί ικανοποιητικά να εξηγηθεί από την εμμονή των κρατών μελών να αντιμετωπίζουν τη διατήρηση της ανεξαρτησίας των φορολογικών συστημάτων τους ως κομμάτι της εθνικής ανεξαρτησίας τους⁶⁴. Στο πλαίσιο της Ε.Ε., η διστακτικότητα των κρατών μελών να προβούν σε οποιαδήποτε μορφής «παραχώρηση», συντηρεί εντός της ενιαίας αγοράς εστίες δυνητικού (αθέμιτου) φορολογικού ανταγωνισμού και οδηγεί στην αδυναμία υιοθέτησης ισχυρών κοινοτικών σχημάτων εναρμόνισης. Έτσι, την ίδια ώρα που τα εθνικά φορολογικά συστήματα – εντός της Ε.Ε., αλλά και διεθνώς – εκτίθενται σε έναν ολοένα φανερότερο ανταγωνισμό, ιδιαίτερα στον τομέα της φορολόγησης των επιχειρήσεων, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της επικουρικότητας στα θέματα της άμεσης φορολογίας στερεί τα κράτη μέλη από την δυνατότητα αποτελεσματικής άμεσης μέσα από την υιοθέτηση ενός κοινοτικού εταιρικού φορολογικού συστήματος.

Ως προς το ειδικότερο περιεχόμενο των ισχυουσών κοινοτικών ρυθμίσεων, θα περιοριστούμε σε ορισμένα σύντομα σχόλια σχετικά με τον τρόπο αντιμετώπισης της φορολογητέας βάσης, των συντελεστών φορολόγησης και των απαλλαγών/εξαιρέσεων που εισάγουν, με αναφορά, κυρίως, στις Οδηγίες 90/434/ΕΟΚ και 90/435/ΕΟΚ, καθώς και στη Σύμβαση 90/436/ΕΟΚ και τις λοιπές προτάσεις Οδηγιών, Ανακοινώσεις και άλλα κοινοτικά κείμενα, τα οποία παρουσιάζονται εκτενέστερα παρακάτω⁶⁵.

Ως προς το υποκείμενο του φόρου, η συγκριτική μελέτη των παραπάνω κειμένων, παρ' όλες τις διαφοροποιήσεις που παρατηρούνται μεταξύ των επιμέρους ρυθμίσεων, οδηγεί στο συμπέρασμα ότι ο κοινοτικός νομοθέτης απέχει ακόμη του σημείου να αντιμετωπίζει τις εταιρείες ως οικονομικούς πρωταρχικά σχηματισμούς με επιχειρηματικό σκοπό. Αντίθετα, οι κοινοτικές ρυθμίσεις εξακολουθούν να διατηρούν διαχωρισμούς στη βάση της νομικής μορφής των εταιρειών. Οι Οδηγίες 90/434/ΕΟΚ και 90/435/ΕΟΚ, οι οποίες αφορούν, αντίστοιχα, το φορολογικό καθεστώς των συγχωνεύσεων, διασπάσεων και εισφορών ενεργητικού και των εισοδημάτων μητρικών

⁶³ Βλ. παραπάνω υπό σημείο 2.1.2.

⁶⁴ Βλ. Φινοκαλιώτης (1995), σελ. 224 επ.

⁶⁵ Στο Β' μέρος, υπό το σημείο 3.2.2.

και θυγατρικών τους που εδρεύουν σε διαφορετικά κράτη μέλη⁶⁶, περιορίζουν το πεδίο εφαρμογής τους στις κεφαλαιουχικές εμπορικές εταιρείες. Αντίστοιχος είναι και ο περιορισμός που υιοθετεί η Οδηγία 2003/49 για την αποφυγή της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διόρθωσης των κερδών ή ζημιών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων⁶⁷. Αντίθετα, η Σύμβαση 90/436/ΕΟΚ σχετικά με την αποφυγή της διπλής φορολογίας κερδών ή ζημιών συνδεδεμένων εταιρειών⁶⁸, αλλά και η πρόταση Οδηγίας για τον συμψηφισμό των ζημιών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων⁶⁹ και η Σύσταση της Επιτροπής για τη φορολογία των επιχειρήσεων, καθώς και ο σχετικός Κώδικας Δεοντολογίας⁷⁰, αφορούν σε επιχειρήσεις κάθε νομικού μορφής, δηλαδή ατομικές επιχειρήσεις, προσωπικές και κεφαλαιουχικές εταιρείες.

Ως προς τη φορολογητέα βάση, όλες οι ρυθμίσεις που προαναφέρθηκαν αφορούν στις σαφώς καθορισμένες, ειδικές περιπτώσεις συναλλαγών που περιγράφονται σε αυτές, και αναφέρονται κυρίως στις σχέσεις μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Οι περιπτώσεις που καλύπτονται ασφαλώς έχουν ενδιαφέρον για την ολοκλήρωση της ενιαίας αγοράς, σε καμία περίπτωση όμως δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι καλύπτουν το σημαντικότερο μέρος της δραστηριότητας των επιχειρήσεων εντός της Ε.Ε. Συνεισφέρουν όμως οπωσδήποτε, στο συγκεκριμένο πεδίο εφαρμογής που καλύπτουν, στην αποτελεσματική εξάλειψη των φαινομένων άνισης μεταχείρισης των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται σε διαφορετικά κράτη μέλη.

Περαιτέρω, ως προς το ύψος των φορολογικών συντελεστών, που οπωσδήποτε αποτελεί σημείο αιχμής κάθε φορολογικής μεταρρύθμισης και βασικό στοιχείο οποιασδήποτε οριζόντιας απόπειρας φορολογικής εναρμόνισης, η συγκριτική μελέτη των παραπάνω ρυθμίσεων δεν επιτρέπει την εξαγωγή ασφαλών συμπερασμάτων, στο μέτρο που το συγκεκριμένο σημείο δεν φαίνεται να απασχόλησε ειδικά τον κοινοτικό νομοθέτη. Ωστόσο, υπό το φως της κατεύθυνσης των προτάσεων της Επιτροπής

⁶⁶ Βλ. παρακάτω, υπό σημεία 3.2.2.2 και 3.2.2.3.

⁶⁷ Βλ. παρακάτω, υπό σημείο 3.2.2.5.

⁶⁸ Βλ. παρακάτω, υπό σημείο 3.2.2.4.

⁶⁹ Βλ. παρακάτω, υπό σημείο 3.2.2.6.

⁷⁰ Βλ. παρακάτω, υπό σημείο 3.2.2.1.

Ruding, που παρουσιάστηκαν παραπάνω⁷¹, μπορεί να ειπωθεί ότι οι εν λόγω ρυθμίσεις έχουν ως στόχο την ίση φορολογική αντιμετώπιση των εταιρειών, μέσω της επιβολής του ίδιου συντελεστή σε εταιρείες με το ίδιο εισόδημα. Σε κάθε περίπτωση, τα κράτη μέλη υποχρεώνονται να εφαρμόζουν τους ίδιους συντελεστές στα ίδια εισοδήματα επιχειρήσεων που οι τελευταίες αποκτούν στην επικράτειά τους, ανεξαρτήτως αν η φορολογική έδρα τους βρίσκεται σε αυτά ή σε άλλο κράτος μέλος⁷².

Σε κάθε περίπτωση, η περιορισμένη ενασχόληση του κοινοτικού νομοθέτη με το ζήτημα της εναρμόνισης των φορολογικών συντελεστών, ακόμη και στο περιορισμένο πεδίο εφαρμογής των προαναφερθεισών ρυθμίσεων, αναδεικνύει *a contrario* την σχετικά περιορισμένη σκόπευση των πρωτοβουλιών που έχουν μέχρι σήμερα αναληφθεί. Πράγματι, τόσο οι διεθνείς εξελίξεις, όσο και η επιθετική πολιτική μείωσης φορολογικών συντελεστών που έχουν ακολουθήσει, τα τελευταία χρόνια, αρκετά από τα νέα κράτη μέλη και ορισμένα από τα παλαιότερα, έχουν φέρει το ζήτημα του καθορισμού ενιαίων φορολογικών συντελεστών στο κέντρο των συζητήσεων σχετικά με την προσέγγιση των φορολογικών συστημάτων⁷³. Η διστακτικότητα των σχετικών ευρωπαϊκών ρυθμίσεων μπορεί να εξηγηθεί μόνο από την πολιτική επιβάρυνση του ζητήματος, σε εθνικό επίπεδο, αλλά, κατά την άποψή μας, μια ενδεχόμενη ευρωπαϊκή πρωτοβουλία για την προσέγγιση των φορολογικών συντελεστών στην Ε.Ε. θα είχε καταλυτική επίδραση στην αποφόρτιση αυτών των συζητήσεων.

Τέλος, ως προς τις απαλλαγές και τις εξαιρέσεις του φόρου εισοδήματος των επιχειρήσεων, οι κοινοτικές ρυθμίσεις που εξετάσαμε υιοθετούν κοινή στάση, υποχρεώνοντας τα κράτη μέλη να εφαρμόζουν το ίδιο καθεστώς απαλλαγών και εξαιρέσεων, τόσο για τις επιχειρήσεις που έχουν την έδρα τους σε αυτά, όσο και σε εκείνες με έδρα σε άλλο κράτος μέλος. Με τον τρόπο αυτό, ο κοινοτικός νομοθέτης αντιμετωπίζει αποτελεσματικά τις στρεβλώσεις που προκαλούνταν από την ισχύ μιας ποικιλίας εθνικών ρυθμίσεων σχετικά με τις απαλλαγές των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνταν και φορολογούνταν σε διαφορετικά κράτη μέλη.

⁷¹ Βλ. παραπάνω, υπό σημείο 2.2.2.

⁷² Στο σημείο αυτό ακολουθούμε στενά την ανάλυση του Μιχαηλίδης (2006), σελ. 96.

⁷³ Βλ. ενδεικτικά, Farny et alii (2005) και Jacobsen (2000).

Συμπερασματικά, οι ρυθμίσεις που εισάγονται από τις εξετασθείσες πράξεις παραμένουν περιορισμένες και ειδικές, χρήσιμες στο συγκεκριμένο πεδίο εφαρμογής τους και αποτελεσματικές στην αντιμετώπιση ορισμένων υφιστάμενων αδικιών, αλλά πάντως ανεπαρκείς για να υποστηρίξουν την ύπαρξη ενός συνολικού σχεδίου εναρμόνισης στον τομέα της φορολογίας των επιχειρήσεων. Παρόλα αυτά, οι σχετικές πράξεις διασώζουν την βασική αρχή φορολογικής δικαιοσύνης, σύμφωνα με την οποία, η ομοειδής επιχειρηματική δράση που παράγει ίδιο εισόδημα στις διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές της Ε.Ε., θα πρέπει να αντιμετωπίζεται με ενιαίο φορολογικό τρόπο από όλα τα κράτη μέλη. Γενικευόμενη ως προς την εφαρμογή της, αυτή η αρχή, θα αποτελούσε αναμφισβήτητη τη βάση κάθε μελλοντική πρωτοβουλίας για την εναρμόνιση της φορολογίας των επιχειρήσεων στην Ε.Ε.

3. Β' Μέρος

3.1 Η προώθηση της εναρμόνισης της φορολογίας των επιχειρήσεων στο πλαίσιο της Στρατηγικής της Λισαβόνας

Στην Ανακοίνωση σχετικά με τις προτεραιότητες της Επιτροπής για το τρέχον έτος⁷⁴, η Στρατηγική της Λισαβόνας, στην αναθεωρημένη μορφή της⁷⁵, παραμένει ο βασικός άξονας της στρατηγικής της και για το 2008, με στόχο την ενίσχυση της ανάπτυξης και της απασχόλησης⁷⁶. Από την υιοθέτησή της ως σήμερα, η Στρατηγική της Λισαβόνας, παρά τις επιμέρους καθυστερήσεις, έχει συνεισφέρει στην αύξηση της αποτελεσματικότητας της ευρωπαϊκής οικονομίας, στην προώθηση της καινοτομίας, της κοινωνικής συνοχής και της βιώσιμης ανάπτυξης. Σύμφωνα με την προαναφερθείσα Ανακοίνωση, η άρση των φορολογικών εμποδίων στο εσωτερικό της Ε.Ε. θα συμβάλει αποφασιστικά στην επίτευξη των παραπάνω στόχων και αποτελεί σημαντική παράμετρο των διαρθρωτικών αλλαγών που απαιτούνται για την προσαρμογή των ευρωπαϊκών οικονομιών στο διεθνή ανταγωνισμό⁷⁷.

Πιο συγκεκριμένα, ενώ θεωρείται ότι ο φορολογικός ανταγωνισμός μπορεί να είναι ένα υγιές φαινόμενο με θετική επίπτωση στην ευρωπαϊκή οικονομία, επισημαίνεται ότι η ύπαρξη πολλών διαφορετικών φορολογικών συστημάτων αυξάνει το κόστος συμμόρφωσης και την περιπλοκότητα των διοικητικών υποχρεώσεων των φορολογουμένων, δημιουργώντας εμπόδια στην πλήρη εκδίπλωση του ανταγωνισμού

⁷⁴ COM (2007) 65 τελικό.

⁷⁵ Βλ. COM (2005) 24 τελικό.

⁷⁶ Από την Ανακοίνωση COM (2001) 582 τελικό, σχετικά με την απάλειψη των φορολογικών εμποδίων στην εσωτερική αγορά και την πρόβλεψη μιας ενοποιημένης φορολογικής βάσης για τις δραστηριότητες των εταιρειών σε επίπεδο Ε.Ε., υπήρξε πάγια πολιτική της Επιτροπής η ένταξη της προσπάθειας για την θέσπιση ενοποιημένης φορολογικής βάσης στις προτεραιότητες της Κοινότητας. Η επιλογή αυτή επιβεβαιώθηκε με την Ανακοίνωση COM (2003) 726 τελικό, σχετικά με μια εσωτερική αγορά χωρίς φορολογικά εμπόδια.

⁷⁷ Βλ. και παρακάτω στο COM (2007) 532 σχετικά με τη συμβολή των φορολογικών και τελωνειακών πολιτικών στη στρατηγική της Λισαβόνας.

και στην αποτελεσματική κατανομή των πόρων εντός της ενιαίας αγοράς⁷⁸. Η διπλή φορολογία, το κόστος αναδιάρθρωσης των επιχειρήσεων για φορολογικούς λόγους και οι λοιπές διαφορές μεταξύ των εθνικών νομοθεσιών καθιστούν τις επιχειρήσεις διστακτικές να επεκτείνουν τη δραστηριότητά τους εκτός των εθνικών συνόρων, μειώνοντας τα περιθώρια πλήρους αξιοποίησης των ανταγωνιστικών πλεονεκτημάτων που μπορεί να παρέχει η οικονομική ολοκλήρωση. Η άρση αυτών των εμποδίων θα δημιουργούσε ευκαιρίες για την αύξηση της ανταγωνιστικότητας της οικονομίας, ενώ ταυτόχρονα θα ενίσχυε την καινοτομία, την έρευνα και την ανάπτυξη και το γενικότερο επιχειρηματικό περιβάλλον στην Ε.Ε.

Σε αυτό το πλαίσιο, προτεραιότητα δίνεται στον περιορισμό των στρεβλώσεων που προκαλούνται από τη φορολογική απάτη και τη φοροδιαφυγή και τα κράτη μέλη ενθαρρύνονται να υιοθετήσουν κοινές και συντονισμένες προσεγγίσεις, βελτιώνοντας τη συνεργασία μεταξύ των διοικήσεων, μειώνοντας τα εμπόδια στην αποτελεσματική ανταλλαγή πληροφοριών και προωθώντας τις διαπραγματεύσεις με τρίτες χώρες για τη θέσπιση της συνεργασίας σε φορολογικά θέματα μαζί τους⁷⁹. Περαιτέρω, η Επιτροπή επικεντρώνει την προσοχή της στους φόρους που αφορούν την ενέργεια, τις μεταφορές και το περιβάλλον⁸⁰, στη φορολογική αντιμετώπιση του αυτοκινήτου, όπου οι διαφορές μεταξύ των Κρατών Μελών παραμένουν σημαντικές⁸¹, στην παροχή φορολογικών

⁷⁸ Με στόχο τη βελτίωση της λειτουργίας των φορολογικών – και τελωνειακών – συστημάτων στα κράτη μέλη, βρίσκεται σε εξέλιξη το πρόγραμμα *Fiscalis* με στόχους την απλούστευση και τον εκσυγχρονισμό της νομοθεσίας, την εκπαίδευση των υπαλλήλων στο σχετικό κοινοτικό δίκαιο, την ομοιόμορφη εφαρμογή της κοινοτικής νομοθεσίας και τη βελτίωση της διοικητικής συνεργασίας μεταξύ των αρμοδίων υπηρεσιών των Κρατών Μελών για την καταπολέμηση της απάτης, βλ. Απόφαση 2235/2002/ΕΚ και COM (2005) 111 τελικό.

⁷⁹ Στο ίδιο, σελ. 11.

⁸⁰ Αντιμετωπίζοντας τα ζητήματα φορολόγησης του επαγγελματικού πετρελαίου ντίζελ κίνησης, της ενέργειας και των αυτοκινήτων, στο ίδιο σελ. 17-18.

⁸¹ Ζητώντας τη σταδιακή κατάργηση των τελών ταξινόμησης και την αντικατάστασή τους με ετήσια τέλη κυκλοφορίας ή με άλλους υφιστάμενους ή καινοτόμους φόρους, στο ίδιο σελ. 11.

κινήτρων για την ενίσχυση της έρευνας και της καινοτομίας⁸², καθώς και στον εκσυγχρονισμό του ρυθμιστικού πλαισίου που διέπει την είσπραξη του ΦΠΑ⁸³.

Ειδικά στον τομέα της φορολόγησης των επιχειρήσεων, η προσέγγιση της Επιτροπής στοχεύει στην απλοποίηση του φορολογικού περιβάλλοντος και στην εξομάλυνση των όρων ανταγωνισμού του ανταγωνισμού μεταξύ των Κρατών Μελών. Στην Ανακοίνωση, επισημαίνεται ότι η διαφορετικότητα των κανονιστικών ρυθμίσεων που αντιμετωπίζουν οι επιχειρήσεις στον τομέα της φορολογίας τους λειτουργεί ως εμπόδιο στο εμπόριο και τις επενδύσεις επιβάλλοντας επαχθείς υποχρεώσεις στην άσκηση διασυννοριακής οικονομικής δραστηριότητας. Η ποικιλία των φορολογικών συστημάτων αυξάνει το κόστος συμμόρφωσης, με αντίκτυπο ιδιαίτερα στις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις, οι οποίες, ενώ συμβάλλουν σημαντικά στην ανάπτυξη και την απασχόληση και η ενίσχυσή τους αποτελεί προτεραιότητα της Επιτροπής, βλέπουν τις ευκαιρίες επέκτασής τους στην εσωτερική αγορά να περιορίζονται. Για την αντιμετώπιση αυτής της κατάστασης, η Επιτροπή θέτει ως στόχο την απλούστευση των διασυννοριακών υποχρεώσεων συμμόρφωσης που ισχύουν για την είσπραξη του ΦΠΑ, την πειραματική υιοθέτηση των κανόνων εγκατάστασης για τις ΜΜΕ σε ζητήματα εταιρικής φορολογίας, την επανεξέταση των κανόνων επιβολής φόρου όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών από επιχειρήσεις στους καταναλωτές⁸⁴, καθώς και την αναθεώρηση των κανόνων φορολόγησης των χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών⁸⁵.

Ιδιαίτερη αναφορά κάνει η Επιτροπή στην ανάγκη άρσης των διασυννοριακών φραγμών που αντιμετωπίζουν οι επιχειρήσεις λόγω της ισχύουσας αντιμετώπισης ορισμένων πλευρών της δραστηριότητάς τους. Για παράδειγμα, μόνο σε λίγα κράτη μέλη

⁸² Στο ίδιο σελ. 16.

⁸³ Η Επιτροπή επισημαίνει τις δυσκολίες που αντιμετωπίζουν οι επιχειρήσεις λόγω των διαφορετικών ερμηνειών της κοινοτικής νομοθεσίας για τον ΦΠΑ στα κράτη μέλη, που μπορούν να οδηγήσουν στη διπλή φορολόγηση των διασυννοριακών συναλλαγών, βλ. στο ίδιο σελ. 14-15.

⁸⁴ Οι ισχύουσες διατάξεις υποχρεώνουν τις επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες διασυννοριακά σε επιπρόσθετες απαιτήσεις εγγραφής στα μητρώα ΦΠΑ και σε δαπανηρές διαδικασίες επιστροφής φόρου. Η πρόταση της Επιτροπής σχετικά με τον τόπο παροχής υπηρεσιών μεταξύ των υποκειμένων σε φόρο θα συμβάλλει στον περιορισμό των στρεβλώσεων στον ανταγωνισμό και θα συμβάλλει στην αύξηση της κινητικότητας των ευρωπαϊκών επιχειρήσεων.

⁸⁵ Βλ. Στο ίδιο, σελ. 6-10.

προβλέπεται η δυνατότητα διασυνοριακού συμψηφισμού των ζημιών εντός ενός ομίλου επιχειρήσεων, ενώ βέβαια αυτές λαμβάνονται υπ' όψη στα περισσότερα από αυτά όταν πραγματοποιούνται στην έδρα της εταιρείας. Η αδυναμία των επιχειρήσεων να αντισταθμίσουν τις ζημίες που πραγματοποιεί μια εταιρεία που ανήκει στον ίδιο όμιλο είναι προφανές ότι προκαλεί στρεβλώσεις στον ανταγωνισμό, περιορίζει τις επιλογές των επιχειρήσεων και τις αποθαρρύνει να επενδύουν στα λοιπά κράτη μέλη⁸⁶.

Περαιτέρω, η Επιτροπή αναδεικνύει τα ζητήματα που δημιουργούνται από τον καθορισμό των τιμών μεταβίβασης μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων⁸⁷. Όπως επισημαίνεται, η διαχείριση των τιμών μεταβίβασης αποτελεί σημαντικό παράγοντα επιβάρυνσης του κόστους συμμόρφωσης για τις επιχειρήσεις και δυσχεραίνει συνολικά την επίτευξη διαφάνειας και δικαιοσύνης από τα φορολογικά συστήματα. Στο συγκεκριμένο αντικείμενο, η Επιτροπή θέτει ως προτεραιότητά της τη θέσπιση κοινών κανόνων για τον καθορισμό ρεαλιστικών τιμών στις εσωτερικές μεταβιβάσεις και για την υιοθέτηση ενός δεοντολογικού κώδικα από τις επιχειρήσεις για την αποτελεσματική εφαρμογή των σχετικών συμβάσεων διαιτησίας⁸⁸.

Τέλος, στο ίδιο πλαίσιο απλούστευσης και ομογενοποίησης της φορολογικής νομοθεσίας, η Επιτροπή εξετάζει την ανάγκη κατάργησης του φόρου εισφοράς⁸⁹, ο οποίος καταβάλλεται επί των εισφορών σε κεφαλαιουχικές εταιρείες. Όπως επισημαίνεται ο εν λόγω φόρος επιβαρύνει τις προσπάθειες αναδιάρθρωσης και ανάπτυξης των ευρωπαϊκών επιχειρήσεων και μειώνουν την ελκυστικότητα της Ε.Ε. ως τόπου υποδοχής επενδύσεων. Με αυτό το δεδομένο, ο φόρος εισφοράς έχει ήδη καταργηθεί σε 10 από τα 27 κράτη μέλη, ενώ η σχεδιαζόμενη από την Επιτροπή σχετική Οδηγία θα προβλέπει τον τη σταδιακή κατάργησή του και στα υπόλοιπα⁹⁰.

⁸⁶ Ή τουλάχιστον στα μικρότερα από αυτά, αφού τα μεγαλύτερα είναι πιθανότερο να προβλέπουν τη δυνατότητα καταγραφής και αντιστάθμισης τυχόν ζημιών των επιχειρήσεων από τις διασυνοριακές τους επενδύσεις, βλ. στο ίδιο σελ. 9.

⁸⁷ “transfer pricing”

⁸⁸ Βλ. στο ίδιο σελ. 10.

⁸⁹ “capital duty”

⁹⁰ Βλ. στο ίδιο σελ. 10.

3.2 Το πρωτογενές και το παράγωγο κοινοτικό δίκαιο σχετικά με την εναρμόνιση της φορολογίας των επιχειρήσεων

3.2.1 Το πρωτογενές κοινοτικό δίκαιο⁹¹

3.2.1.1 Η κοινοτική αρμοδιότητα στα θέματα φορολογίας

Οι βασικές φορολογικές διατάξεις των Συνθηκών αποτελούν σταθερό σημείο αναφοράς κάθε απόπειρας φορολογικής εναρμόνισης στο πλαίσιο της Ε.Ε. και ιδίως κάθε προσπάθειας εναρμόνισης της φορολόγησης των επιχειρήσεων. Η εναρμόνιση της φορολογικής νομοθεσίας δεν αναφέρεται βέβαια ρητώς μεταξύ των σκοπών και των τομέων δράσης της Ε.Ε. στα άρθρα 2-4 της ΣυνθΕΚ, όπως συμβαίνει με την κατάργηση των δασμών⁹². Η συμπερίληψη, ωστόσο, των διατάξεων που αντιμετωπίζουν τα θέματα φορολογίας σε ξεχωριστό κεφάλαιο (κεφ. 2, άρθρα 90-93, «Φορολογικές διατάξεις»), εντός της ενότητας VI της ΣυνθΕΚ, υπό τον τίτλο «Κοινοί κανόνες για τον ανταγωνισμό, τη φορολογία και την προσέγγιση των νομοθεσιών»⁹³, καταδεικνύει τη σημασία που αποδίδεται στην φορολογική εναρμόνιση για την ολοκλήρωση της ενιαίας αγοράς.

Βασική κατεύθυνση των προαναφερθέντων άρθρων της ΣυνθΕΚ είναι η απαγόρευση των φορολογικών διακρίσεων στην κυκλοφορία προϊόντων μεταξύ των Κρατών Μελών. Πιο συγκεκριμένα, το άρθρο 90 επιβάλλει στα κράτη μέλη να εφαρμόζουν την αρχή της εθνικής προτίμησης σε φορολογικά θέματα για τα προϊόντα των λοιπών Κρατών Μελών, απαγορεύοντας την επιβολή εσωτερικών φόρων, οι οποίοι θα ξεπερνούν είτε άμεσα, είτε έμμεσα εκείνους που επιβαρύνουν άμεσα ή έμμεσα τα ομοειδή προϊόντα εθνικής προέλευσης. Ταυτόχρονα, το ίδιο άρθρο απαγορεύει γενικά τους εσωτερικούς φόρους που από τη φύση τους οδηγούν στην προστασία προϊόντων, ομοειδών ή μη. Η απαγόρευση των φορολογικών διακρίσεων υπέρ των προϊόντων

⁹¹ Από την πλούσια σχετική ελληνόγλωσση βιβλιογραφία, βλ. ενδεικτικά Σκλιάς (1994), σελ. 66 επ., Φινοκαλιώτης (1995), σελ. 161 επ., Αναστόπουλος & Φορτσάκης (2003), σελ. 156 επ., Μιχαηλίδης (2006), σελ. 26 επ.

⁹² Άρθρο 3, σημείο α'. Η σιωπή αυτή της ΣυνθΕΚ θα πρέπει να εξηγηθεί με το ιστορικό κριτήριο, στο μέτρο που η κατάργηση των δασμολογικών εμποδίων υπήρξε πρωταρχικός σκοπός της και όρος της δημιουργίας της Κοινής Αγοράς, βλ. και Μιχαηλίδης (2006), σελ. 27.

⁹³ Πρώην τίτλος V.

εθνικής προέλευσης που εισάγει το άρθρο 90 έχει επανειλημμένως αξιοποιηθεί από τη σχετική νομολογία του ΔΕΚ⁹⁴, καθώς καθιερώνει έναν γενικό κανόνα άμεσης ισχύος, ο οποίος κρίνεται απαραίτητος για την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, την απρόσκοπτη ανάπτυξη του ανταγωνισμού και την ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς.

Παραπέρα, τα άρθρα 91-93 απαγορεύουν τις εξαγωγικές επιδοτήσεις με τη μορφή επιστροφής εσωτερικών φόρων. Σύμφωνα με το άρθρο 91, το ύψος των επιστρεφόμενων εσωτερικών φόρων για τα προϊόντα που προορίζονται για εξαγωγή σε άλλα κράτη μέλη δεν μπορεί να είναι ανώτερο του ύψους των συνολικών εσωτερικών φόρων που τους έχουν επιβληθεί άμεσα ή έμμεσα. Στο άρθρο 92 προβλέπεται ότι ως προς όλους τους λοιπούς φόρους⁹⁵, δεν δύναται να χορηγηθούν απαλλαγές και επιστροφές κατά την εξαγωγή των προϊόντων, ούτε να θεσπιστούν εξισωτικές εισφορές κατά την εισαγωγή από ένα κράτος μέλος, παρά μόνο αν τα εν λόγω μέτρα έχουν προηγουμένως εγκριθεί από το Συμβούλιο, μετά από πρόταση της Επιτροπής, με ειδική πλειοψηφία. Η μορφή αυτών των μέτρων και η διάρκειά τους απαιτείται να είναι σαφώς καθορισμένες και ειδικώς αιτιολογημένες. Τέλος, το άρθρο 93 εξουσιοδοτεί το Συμβούλιο, μετά από διαβούλευση με το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και την Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή και με ομόφωνη απόφασή του, να εκδίδει διατάξεις σχετικά με τον φόρο κύκλου εργασιών, τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης και τους λοιπούς έμμεσους φόρους. Κριτήριο για την κίνηση της παραπάνω διαδικασίας είναι η αναγκαιότητα των σχετικών μέτρων για την εγκαθίδρυση και τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.

Όπως παρατηρείται από τα παραπάνω, οι φορολογικές διατάξεις της ΣυνθΕΚ αφορούν αποκλειστικά στους έμμεσους φόρους και σε καμία περίπτωση τους άμεσους⁹⁶. Η θέση αυτή της ΣυνθΕΚ δικαιολογείται από την άμεση και εύκολα απομονώσιμη επίδραση της έμμεσης φορολογίας στην τελική τιμή των προϊόντων και επομένως στην αγοραστική

⁹⁴ Βλ. Μιχαηλίδης (2006), σημ. 16 και 17, όπου ενδεικτική αναφορά στη σχετική νομολογία.

⁹⁵ Με τη ρητή εξαίρεση των φόρων κύκλου εργασιών, των ειδικών φόρων κατανάλωσης και των λοιπών έμμεσων φόρων.

⁹⁶ Η διατύπωση στο Μιχαηλίδης (2006), σελ. 29.

δύναμη των καταναλωτών. Από αυτή την άποψη, η παρέμβαση στην έμμεση φορολογία παρουσιάζεται ως αποδοτικότερο μέτρο προώθησης του ανταγωνισμού και ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς. Η δεδομένη αυτή έμφαση, δεν αποκλείει ωστόσο την έκδοση Οδηγιών για θέματα άμεσης φορολογίας. Σε κάθε περίπτωση, κάθε εναρμόνιση της φορολογικής νομοθεσίας συναρτάται άμεσα με τον σκοπό της εγκαθίδρυσης και της λειτουργίας της κοινής αγοράς, που ρητά αναφέρεται στο άρθρο 94 της ΣυνθΕΚ ως δικαιολογητική βάση της προσέγγισης των νομοθεσιών μέσω Οδηγιών του Συμβουλίου⁹⁷.

Περαιτέρω, ως εσωτερικοί φόροι ορίζονται όλες οι επιβαρύνσεις που επιβάλλονται στα εγχώρια, εξαγόμενα ή εισαγόμενα προϊόντα, είτε από την κεντρική διοίκηση, είτε από τις τοπικές αρχές ή άλλα Ν.Π.Δ.Δ.⁹⁸. Οι επιβαρύνσεις αυτές διακρίνονται σε άμεσες και έμμεσες, με τις πρώτες να επιβαρύνουν τα τελικά προϊόντα και τις δεύτερες τις πρώτες ύλες και τα ενδιάμεσα στάδια της παραγωγής⁹⁹. Επιπρόσθετα, σε μια διάκριση κρίσιμη για την προστασία των κανόνων του ανταγωνισμού, τα προϊόντα χωρίζονται σε ομοειδή και σε ανταγωνιστικά¹⁰⁰. Η απαγόρευση επιβολής εσωτερικών φόρων ανώτερων από αυτούς που επιβαρύνουν άμεσα ή έμμεσα την εθνική παραγωγή αφορά στα ομοειδή προϊόντα. Αντίστοιχα, η απαγόρευση επιβολής εσωτερικής φορολογίας για την προστασία της εθνικής παραγωγής αφορά στα ανταγωνιστικά προϊόντα.

Σε κάθε περίπτωση, με δεδομένο ότι η εναρμόνιση στον τομέα της φορολογίας των επιχειρήσεων δεν περιλαμβάνεται μεταξύ των τομέων, των οποίων την εναρμόνιση προβλέπει ρητά το άρθρο 93 της ΣυνθΕΚ, στα σχετικά ζητήματα εφαρμοστέα είναι η ρύθμιση του άρθρου 94, στο οποίο θεμελιώνεται η γενική δυνατότητα του Συμβουλίου, μετά από πρόταση της Επιτροπής και διαβούλευση με το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και την Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή, να εκδίδει Οδηγίες για την προσέγγιση των

⁹⁷ Βλ. κεφάλαιο 3 του τίτλου VI της ΣυνθΕΚ σχετικά με την προσέγγιση των νομοθεσιών (άρθρα 94-97).

⁹⁸ Βλ. Φινοκαλιώτης (1995), σελ. 168.

⁹⁹ Η διάκριση στο Μιχαλίδης (2006), σελ. 29 με αναφορά σε σχετική νομολογία του ΔΕΚ.

¹⁰⁰ Άρθρο 90, παρ. 1 και παρ. 2 αντίστοιχα.

νομοθετικών διατάξεων των κρατών μελών στους τομείς, οι οποίοι έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της ενιαίας αγοράς.

3.2.1.2 Η εφαρμογή της αρχής της επικουρικότητας στα φορολογικά θέματα

Σύμφωνα με την αρχή της επικουρικότητας, η κοινοτική παρέμβαση επιτρέπεται μόνο στις περιπτώσεις εκείνες όπου διαπιστώνεται η ανεπάρκεια της εθνικής. Επιπρόσθετα, στους τομείς που δεν υπάγονται στην αποκλειστική αρμοδιότητά της, η δράση της Κοινότητας δικαιολογείται μόνο στο βαθμό που οι στόχοι της προβλεπόμενης πολιτικής είναι αδύνατον να επιτευχθούν από την ανεξάρτητη δράση των κρατών μελών και μπορούν, επομένως, λόγω της σημασίας ή των συνεπειών των προβλεπόμενων μέτρων να επιτευχθούν καλύτερα σε κοινοτικό επίπεδο¹⁰¹.

Στα ζητήματα της φορολογικής νομοθεσίας, η διεκδίκηση της εθνικής φορολογικής ανεξαρτησίας δίδει στα κράτη μέλη άμεσο έλεγχο τόσο επί της φορολογικής νομοθεσίας, όσο και επί των φορολογικών εσόδων τους. Μολονότι η προσέγγιση των συστημάτων φορολόγησης των επιχειρήσεων είναι απαραίτητη στο πλαίσιο της οικοδόμησης της ενιαίας αγοράς, η φορολογική εναρμόνιση στον τομέα της άμεσης φορολογίας προσκρούει στην εφαρμογή της αρχής της επικουρικότητας.

Η διαπίστωση ότι η εφαρμογή της αρχής της επικουρικότητας αποτελεί εμπόδιο στην προσέγγιση της φορολογίας των επιχειρήσεων, δημιουργεί την παράδοξη κατάσταση τα κράτη μέλη, από τη μια πλευρά, να έχουν τη δυνατότητα να αναλαμβάνουν νομοθετικές πρωτοβουλίες σε αυτό τον τομέα και, ταυτόχρονα, να είναι υποχρεωμένα να συντονίζουν τις εθνικές φορολογικές αποφάσεις τους με αυτές των λοιπών κρατών μελών και με τις κοινοτικές. Είναι φανερό ότι μεταξύ αυτού του διπόλου, η περιοχή της αβεβαιότητας και απροσδιοριστίας μπορεί να αποδεικνύεται εξουθενωτική και για τα δύο συστήματα νομιμοποίησης των νομοθετικών πρωτοβουλιών, το εθνικό και το κοινοτικό¹⁰².

¹⁰¹ Βλ. άρθρο 5 της ΣυνΕΚ.

¹⁰² Θα μπορούσε, ωστόσο, κανείς να οραματισθεί έναν τρόπο θέσπισης της κοινοτικής φορολογικής νομοθεσίας διαφορετικό, που θα αναγνώριζε, ακριβώς, την αυξημένη δημοκρατική νομιμοποίηση που απαιτεί η υιοθέτηση φορολογικών μέτρων. Η διαδικασία αυτή θα προϋπέθετε έναν ευρύτερο δημοκρατικό διάλογο και μια λεπτομερή διαδικασία που θα επέτρεπε τη

Σε κάθε περίπτωση, η μέχρι σήμερα εμπειρία από την σχετική μόνον και περιορισμένη επιτυχία των κοινοτικών πρωτοβουλιών στον τομέα της φορολογίας, υποδεικνύει την ανάγκη λήψης μέτρων με ευρύτερο ορίζοντα εφαρμογής, τα οποία θα υποστηρίζονται με συνέπεια σε βάθος χρόνου και θα λαμβάνουν υπόψη τις τοπικές ιδιαιτερότητες και φόβους, χωρίς όμως να παύουν να προτάσσουν το γενικό όραμα και τη γενική ωφέλεια των κρατών μελών. Σε αυτό το πλαίσιο, τα αρμόδια όργανα της Ε.Ε. και ιδίως η Ευρωπαϊκή Επιτροπή και το Συμβούλιο θα μπορούσαν να είναι οι φορείς που θα αναλάμβαναν το δύσκολο έργο του συγκερασμού των δύο αντίθετων, αλλά συμπληρωματικών οπτικών, στο μέτρο που, μεταξύ τους, αντιπροσωπεύουν πλήρως τη διφυή υπόσταση της Ε.Ε. ως πολυμερούς οργανισμού και συμπαγούς ομοσπονδίας ταυτόχρονα.

Είναι φανερό ότι η επιτυχία ενός τέτοιου εγχειρήματος θα μπορούσε να εξασφαλισθεί μόνον κατά παρέκκλιση της εφαρμογής της αρχής της επικουρικότητας και όχι κατ' εφαρμογή της. Θα πρέπει, ωστόσο, να παραδεχτούμε ότι οι μέχρι σήμερα θέσεις της Ευρωπαϊκής Επιτροπής πολύ απέχουν από την υιοθέτηση μια τέτοιας ενεργητικής στάσης¹⁰³. Αντίθετα, οι πρωτοβουλίες της ακολουθούν μια πολύ πιο προσεκτική θεμελίωση, επαναλαμβάνοντας ότι ο καθορισμός της φορολογίας ανήκει στα κυριαρχικά δικαιώματα των κρατών μελών και ότι οι σχετικές δράσεις της Ένωσης θα πρέπει αυστηρά να τηρούν την αρχή της επικουρικότητας, περιοριζόμενες «στο ελάχιστο απαραίτητο για τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς»¹⁰⁴.

συμμετοχή όλων των ενδιαφερόμενων μερών, υπό την αιγίδα, λ.χ. του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου, βλ. και Μιχαηλίδης (2006), σελ. 106.

¹⁰³ Βλ. ενδεικτικά Ανακοίνωση COM (94) 206, τελικό.

¹⁰⁴ Στο ίδιο, σελ. 24.

3.2.2 Το παράγωγο κοινοτικό δίκαιο

3.2.2.1 Ο Κώδικας Δεοντολογίας για τη φορολογία των επιχειρήσεων (Code of Conduct)¹⁰⁵

Με δεδομένες τις στρεβλώσεις που θα μπορούσε να προκαλέσει ο επιβλαβής φορολογικός ανταγωνισμός στη λειτουργία της ενιαίας αγοράς και στη διεθνή θέση της Ε.Ε., ο Κώδικας Δεοντολογίας για τη φορολογία των επιχειρήσεων θέτει ως σκοπό του την πρόληψη του φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών μελών μέσω της εξάλειψης των μέτρων φορολογικού περιεχομένου που μπορούν να έχουν επιπτώσεις στην επιλογή του τόπου εγκατάστασης των ευρωπαϊκών επιχειρήσεων¹⁰⁶.

Πεδίο εφαρμογής του Κώδικα αποτελούν όλα τα φορολογικά μέτρα, τα οποία μπορούν να θεωρηθούν επιζήμια και καθιερώνουν σημαντικά χαμηλότερο πραγματικό επίπεδο φορολόγησης, συμπεριλαμβανομένης της μηδενικής, από αυτό που ισχύει κανονικά στο συγκεκριμένο κράτος μέλος. Τα μέτρα αυτά μπορεί να συνίστανται είτε στην υιοθέτηση εξαιρετικά χαμηλού φορολογικού συντελεστή, είτε στον ευνοϊκό καθορισμό της φορολογικής βάσης, είτε σε οποιοδήποτε σχετικό παράγοντα. Κατά την εκτίμηση του επιζήμιου χαρακτήρα των συγκεκριμένων μέτρων, ο Κώδικας προτείνει, ενδεικτικά, να λαμβάνονται υπόψη κατά πόσον το υπό εξέταση φορολογικό καθεστώς ευνοεί αποκλειστικά μη κατοίκους ή συναλλαγές με μη κατοίκους, κατά πόσον συνδέεται με εγχώριους αναπτυξιακούς στόχους ή ευνοεί εξωχώριες δραστηριότητες, κατά πόσον εκφεύγει του πλαισίου διαφάνειας και αποτελεσματικότητας που προδιαγράφουν οι διεθνώς παραδεκτές αρχές, που έχουν συμφωνηθεί εντός του Ο.Ο.Σ.Α. κλπ.¹⁰⁷

Μολονότι ο Κώδικας δεν έχει δεσμευτικό χαρακτήρα για τα κράτη μέλη¹⁰⁸, στόχος του είναι η καθιέρωση μιας διαδικασίας αξιολόγησης των φορολογικών μέτρων που λαμβάνονται στο πλαίσιο της Ε.Ε. σε πνεύμα διαφάνειας, συνεργασίας και αμοιβαίας

¹⁰⁵ Ψήφισμα του Συμβουλίου και των Αντιπροσώπων των Κυβερνήσεων των Κρατών Μελών, προσαρτημένος στα συμπεράσματα του Συμβουλίου ECOFIN της 1^{ης} Δεκεμβρίου 1997 σχετικά με τη φορολογική πολιτική, στο ΕΕΕΚ C 2/6.1.1998.

¹⁰⁶ Βλ. Μιχαηλίδης (2006), σελ. 82-85,

¹⁰⁷ Βλ. σημείο (β) του Κώδικα.

¹⁰⁸ Βλ. Μιχαηλίδης (2006), σημ. 210.

εμπιστοσύνης μεταξύ των κρατών μελών. Για το σκοπό αυτόν, στο σημείο (θ) του Κώδικα προβλέπεται η σύσταση μιας ειδικής ομάδας εμπειρογνομόνων, αποτελούμενης από αντιπροσώπους υψηλού επιπέδου που προτείνονται από τα κράτη μέλη. Έργο της συγκεκριμένης επιτροπής θα είναι η περιοδική αξιολόγηση της φορολογικής νομοθεσίας των κρατών μελών και η υποβολή της σχετικής έκθεσης στο Συμβούλιο¹⁰⁹.

Περισσότερο αναλυτικά, ο Κώδικας Δεοντολογίας για τη φορολογία των επιχειρήσεων προβλέπει την υποχρέωση αμοιβαίας ενημέρωσης των κρατών μελών για τα υπάρχοντα και τα προτεινόμενα φορολογικά μέτρα, τα οποία θα πρέπει να θεσπίζονται μετά από συνεκτίμηση των δυνητικών επιδράσεων τους σε άλλα κράτη μέλη. Η πρόνοια αυτή μάλιστα περιλαμβάνει ακόμη και τα φορολογικά μέτρα που έχουν τη μορφή κρατικών ενισχύσεων ή λαμβάνονται στο πλαίσιο ειδικών αναπτυξιακών σχεδίων με σαφή γεωγραφικό προσδιορισμό¹¹⁰. Σύμφωνα με το σημείο (ζ) του Κώδικα, κάθε κράτος μέλος έχει το δικαίωμα να ζητεί την αξιολόγηση των φορολογικών μέτρων ενός άλλου κράτους μέλους και να διατυπώνει τις παρατηρήσεις του επ' αυτών. Είναι μάλιστα χαρακτηριστικό ότι, στο σημείο (ν), ο Κώδικας προβλέπει ειδικούς κανόνες γεωγραφικής επέκτασης, με στόχο την όσο το δυνατόν ευρύτερη γεωγραφικά αποδοχή των αρχών του. Πράγματι, η χρησιμότητα του Κώδικα Δεοντολογίας για τη φορολογία των επιχειρήσεων θα ήταν περιορισμένη, εάν δεν ελάμβανε υπόψη και τα φορολογικά μέτρα που θεσπίζονται από τρίτες χώρες, αλλά και από εξαρτώμενα ή συνδεδεμένα εδάφη των κρατών μελών. Στην τελευταία περίπτωση, ο Κώδικας καλεί τα κράτη μέλη

¹⁰⁹ Η επιτροπή αυτή, γνωστή ως «Ομάδα Primarolo» παρουσίασε την αξιολογητική έκθεσή της στις 29.11.1998 και αυτή δημοσιοποιήθηκε από το Συμβούλιο στις 28.2.2000. Παρά την αρχική πρόβλεψη του Κώδικα ότι η Ευρωπαϊκή Επιτροπή θα δημοσίευε ετήσια έκθεση σχετικά με τη εφαρμογή του Κώδικα από τα κράτη μέλη, τελικά, μετά από εισήγηση της «Ομάδα Primarolo» η εν λόγω πρόβλεψη δεν εφαρμόστηκε, καθώς ο έλεγχος της συμβατότητας των εθνικών φορολογικών ρυθμίσεων είχε ανατεθεί από τον Κώδικα στην ομάδα εμπειρογνομόνων και όχι στην Επιτροπή.

¹¹⁰ Ως παράδειγμα, αναφέρεται ότι η «Ομάδα Primarolo» εξέτασε, μεταξύ άλλων, και τον τότε ισχύοντα ελληνικό αναπτυξιακό νόμο 2238/94 και τα φορολογικά κίνητρα που περιελάμβανε για την ανάπτυξη των μικρών νήσων. Η Ομάδα, αξιολογώντας τα συγκεκριμένα μέτρα, τα έκρινε συμβατά με τον Κώδικα και δεν τα κατέταξε στον κατάλογο των επιζήμιων μέτρων, καθώς έλαβε υπόψη τις ιδιαιτερότητες της σαφώς καθορισμένης γεωγραφικής περιοχής εφαρμογής τους και διαπίστωσε την αναλογικότητά τους προς τον επιδιωκόμενο σκοπό, σύμφωνα και με το σημείο (η) του Κώδικα, βλ. και Μιχαηλίδης (2006), σημ. 209.

να εφαρμόσουν τις αρχές του και σε αυτά και να υποβάλουν στην ομάδα εμπειρογνομόνων σχετικές περιοδικές εκθέσεις προόδου¹¹¹.

Συμπερασματικά, ο Κώδικας Δεοντολογίας για τη φορολογία των επιχειρήσεων αποτελεί έναν μη δεσμευτικό μεν, αλλά αποτελεσματικό μηχανισμό εποπτείας, σύγκρισης και αξιολόγησης της φορολογικής νομοθεσίας των κρατών μελών της Ε.Ε. Ιδιαίτερα, προωθεί τις αρχές της διαφάνειας και της συνεργασίας στο πλαίσιο της Κοινότητας, ενώ ο μηχανισμός ελέγχου που προβλέπει – η ομάδα εμπειρογνομόνων – συνδυάζει τη τεχνοκρατική επάρκεια με την υψηλή πολιτική προβολή, μέσω της περιοδικής δημοσιοποίησης των πορισμάτων της από το Συμβούλιο¹¹². Με τον τρόπο αυτόν, αποτελεί σημείο αναφοράς της προσπάθειας εναρμόνισης της φορολογίας των επιχειρήσεων στο πλαίσιο της Ε.Ε., έστω και με τρόπο αρνητικό, μέσω του περιορισμού των επιζήμιων φορολογικών μέτρων.

3.2.2.2 Η Οδηγία 90/434/ΕΟΚ σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς για τις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και την ανταλλαγή μετοχών μεταξύ εταιρειών διαφορετικών Κρατών Μελών¹¹³

Με δεδομένη τη σημασία των εταιρικών μετασχηματισμών (συγχωνεύσεων, διασπάσεων, εισφορών ενεργητικού, ανταλλαγών μετοχών κλπ.) για την ισχυροποίηση των ευρωπαϊκών επιχειρήσεων και την ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς, η Οδηγία 90/434/ΕΟΚ έθεσε ως σκοπό την παροχή κινήτρων για τη σύμπραξη μεταξύ των επιχειρήσεων, μέσω της καθιέρωσης ενός συστήματος παροχής φορολογικών κινήτρων.

¹¹¹ Βλ. σημείο (ν) του Κώδικα. Ως παράδειγμα αναφέρεται ότι η «Ομάδα Primarolo» εξέτασε το φορολογικό καθεστώς που ισχύει στις Βρετανικές Νήσους της Παρθένου, τη Γαλλική Πολυνησία και τις Ολλανδικές Αντίλλες και εντόπισε πληθώρα επιζήμιων φορολογικών μέτρων.

¹¹² Είναι χαρακτηριστική, από αυτήν την άποψη, η αβλεψία του Έλληνα νομοθέτη που επισημαίνεται στο Μιχαηλίδης (2006), σελ. 84, όπου, προκειμένου να δικαιολογηθεί η κατάργηση παλαιότερης φορολογικής διάταξης, η σχετική σύσταση-αξιολόγηση της «Ομάδας Primarolo» παρουσιάζεται στην Αιτιολογική Έκθεση του νεώτερου νόμου ως «δεσμευτική κρίση της Επιτροπής», βλ. και Μπάρμπας (2006), σελ. 863-865, Φινοκαλιώτης (1995), σελ. 65 επ.

¹¹³ Τροποποιήσεις με τις Οδηγίες 2005/19/ΕΚ στο ΕΕ L 58/4.3.2005 και 2006/98/ΕΚ στο ΕΕ L 363/20.12.2006. Η Οδηγία 90/434/ΕΟΚ εισήχθη στην εθνική έννομη τάξη με τον Ν. 2578/98 (ΦΕΚ 30/Α'/17.2.1998).

Πεδίο εφαρμογής της συγκεκριμένης Οδηγίας αποτελούν όλες οι περιπτώσεις εταιρικών μετασχηματισμών μεταξύ επιχειρήσεων δύο ή περισσότερων κρατών μελών¹¹⁴. Στο άρθρο 3 προσδιορίζεται ο όρος «εταιρεία κράτους μέλους», ενώ στο σχετικό παράρτημα εξειδικεύεται η μορφή των εταιρειών που καλύπτονται από την Οδηγία σε κάθε χώρα¹¹⁵. Στο πλαίσιο της ήδη εδραιωμένης προσέγγισης της επιχειρηματικής δράσης περισσότερο ως οικονομικής λειτουργίας και λιγότερο ως συνέπειας της νομικής μορφής των εταιρειών, το 1993, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή παρουσίασε πρόταση Οδηγίας με την οποία επεκτείνονταν το πεδίο εφαρμογής της Οδηγίας 90/434/ΕΟΚ, έτσι ώστε να περιλαμβάνει όλες τις εταιρείες που υπόκεινται σε φόρο, ανεξαρτήτως της νομικής τους μορφής¹¹⁶. Μολονότι η πρόταση δεν υιοθετήθηκε, η συγκεκριμένη πρωτοβουλία μπορεί να θεωρηθεί αντιπροσωπευτική της πρωταρχικής σημασίας που αποδίδεται στην οικονομική διάσταση της επιχειρηματικής δράσης από το κοινοτικό δίκαιο για τις επιχειρήσεις.

¹¹⁴ Βλ. άρθρο 1. Σύμφωνα, όμως, με τη διασταλτική ερμηνεία που έδωσε το ΔΕΚ, αφ' ης στιγμής η Οδηγία ενσωματώνεται στο εθνικό δίκαιο, καλύπτει και τις περιπτώσεις μετασχηματισμού εταιρειών που έχουν έδρα στη συγκεκριμένη χώρα, υποθ. *Leur Bloem C-28/95*, βλ. Μιχαηλίδης (2006), σημ. 130. Στο άρθρο 2 ορίζεται το περιεχόμενο των εννοιών που αποτελούν αντικείμενο της ρύθμισης και, συγκεκριμένα: (α) ως «συγχώνευση» νοείται η μεταβίβαση από μία ή περισσότερες εταιρείες στοιχείων του ενεργητικού ή παθητικού τους σε νέα ή προϋπάρχουσα εταιρεία, έναντι αναλογικής διανομής στους εταίρους παραστατικών τίτλων του εταιρικού κεφαλαίου της νέας εταιρείας και ενδεχομένως συμπληρωματικής καταβολής συμψηφιστικού ποσού σε μετρητά, (β) ως «διάσπαση» ορίζεται η πράξη με την οποία μια εταιρεία που λύεται χωρίς εκκαθάριση μεταβιβάζει το σύνολο των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού της σε δύο ή περισσότερες εταιρείες, έναντι αναλογικής διανομής στους εταίρους παραστατικών τίτλων του εταιρικού κεφαλαίου της παλαιάς εταιρείας και ενδεχομένως συμπληρωματικής καταβολής συμψηφιστικού ποσού σε μετρητά, (γ) «εισφορά ενεργητικού» θεωρείται η εισφορά στοιχείων του ενεργητικού ή παθητικού μιας εταιρείας σε μίαν άλλη έναντι της αναλογικής διανομής παραστατικών τίτλων του εταιρικού κεφαλαίου της εν λόγω εταιρείας στους νέους ιδιοκτήτες, (δ) «ανταλλαγή μετοχών» είναι η πράξη με την οποία μία εταιρεία αποκτά συμμετοχή στο μετοχικό κεφάλαιο μιας άλλης, σε ποσοστό το οποίο της παρέχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου, με αντάλλαγμα ποσοστό των παραστατικών τίτλων του εταιρικού κεφαλαίου της πρώτης εταιρείας, (ε) ως «εισφέρουσα εταιρεία» ορίζεται εκείνη που μεταβιβάζει τα περιουσιακά της στοιχεία ή εισφέρει ορισμένους ή όλους τους κλάδους δραστηριότητάς της, (στ) αντίστοιχα, ως «λήπτρια εταιρεία» ορίζεται εκείνη που δέχεται τα περιουσιακά της στοιχεία ή τους κλάδους δραστηριότητας μιας εισφέρουσας εταιρείας, (ζ) «αποκτώμενη» εταιρεία είναι εκείνη στην οποία αποκτά συμμετοχή μια άλλη με ανταλλαγή τίτλων, (η) αντίστοιχα, «αποκτώσα» εταιρεία είναι εκείνη η οποία αποκτά συμμετοχή σε άλλη με ανταλλαγή τίτλων, (θ) τέλος, «κλάδος δραστηριότητας» ονομάζεται το σύνολο των στοιχείων μιας εταιρείας, τα οποία συνιστούν, από οργανωτική άποψη, αυτόνομη εκμετάλλευση.

¹¹⁵ Για την Ελλάδα, οι «Ανώνυμες Εταιρείες».

¹¹⁶ Βλ. COM (93) 293 τελικό, C 225/20.8.1993, η παραπομπή στο Μιχαηλίδης (2006), σελ. 63 και σημ. 135.

Βασικός στόχος της Οδηγίας 90/434/ΕΟΚ είναι η εξάλειψη κάθε φορολογικής επιβάρυνσης που προκύπτει από τις συγχωνεύσεις, η διασφάλιση των δικαιωμάτων του κράτους μέλους της έδρας της εταιρείας που συγχωνεύεται, η ρύθμιση της μεταφοράς ζημιών από την αποκτώμενη εταιρεία στην αποκτώσα και η αποφυγή επιβολής φορολογίας κεφαλαίου στα κέρδη που προκύπτουν από τη διαφορά μεταξύ της πραγματικής και της λογιστικής αξίας των εισφερόμενων στοιχείων¹¹⁷. Πιο συγκεκριμένα, τα κράτη μέλη οφείλουν να μεριμνούν ώστε οι προβλέψεις ή οι αποθεματοποιήσεις που απαλλάσσονται φόρου να πραγματοποιούνται από τις μόνιμες εγκαταστάσεις της λήπτριας εταιρείας, οι οποίες βρίσκονται στο κράτος έδρας της εισφέρουσας εταιρείας. Περαιτέρω, προβλέπεται ότι η μετοχική συμμετοχή στο σχήμα της νέας εταιρείας δεν θα πρέπει να συνεπάγεται καμία φορολόγηση εισοδήματος ή υπεραξιών. Η φορολόγηση των όποιων υπεραξιών προκύπτουν από τη συναλλαγή δεν επιβάλλεται κατά το χρόνο πραγματοποίησής της με λογιστικό υπολογισμό από τις φορολογικές αρχές¹¹⁸, αλλά σε μεταγενέστερο εύθετο χρόνο, όταν οι υπεραξίες θα έχουν όντως πραγματοποιηθεί. Τέλος, εάν μεταξύ των εισφερόμενων στοιχείων κατά τη συγχώνευση, διάσπαση ή εισφορά ενεργητικού συμπεριλαμβάνεται η μόνιμη εγκατάσταση της εισφέρουσας εταιρείας σε κράτος μέλος διαφορετικό από αυτό της έδρας της, το εν λόγω κράτος παραιτείται από κάθε δικαίωμα φορολόγησής του.

Η Οδηγία 90/434/ΕΟΚ τροποποιήθηκε με την 2005/19/ΕΚ που σκοπό είχε την περαιτέρω βελτίωση της φορολογικής αντιμετώπισης των συγχωνεύσεων και παρομοίων πράξεων, επεκτείνοντας το πεδίο εφαρμογής της πρώτης και στις περιπτώσεις όπου η εισφέρουσα εταιρεία δεν διαλύεται μετά την μεταβίβαση ενός ή περισσότερων κλάδων της¹¹⁹. Τέλος, η Οδηγία 2006/98/ΕΚ επεξέτεινε το ευνοϊκό καθεστώς που προβλέπεται για τους

¹¹⁷ Βλ. άρθρα 4 έως 10.

¹¹⁸ Οι οποίες ορίζονται ως η διαφορά μεταξύ της πραγματικής και της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού της εισφέρουσας εταιρείας, άρθρο 4, παρ. 1.

¹¹⁹ Επιπλέον, η εν λόγω Οδηγία αποσαφήνιζε το καθεστώς της Ευρωπαϊκής Εταιρείας (Societas Europea) και της Ευρωπαϊκής Συνεταιριστικής Εταιρείας ως προς το ζήτημα της αλλαγής καταστατικής έδρας και αποσαφήνιζε την Οδηγία 90/434/ΕΚ ως προς τα ζητήματα ανταλλαγής μετοχών στις περιπτώσεις συγχώνευσης, διάσπασης ή εισφοράς ενεργητικού, καθώς και μετατροπής των υποκαταστημάτων της εισφέρουσας εταιρείας σε υποκαταστήματα.

εταιρικούς μετασχηματισμούς στην Βουλγαρία και Ρουμανία, προσαρμόζοντάς το κατάλληλα¹²⁰.

3.2.2.3 Η Οδηγία 90/435/ΕΟΚ σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς για τα εισοδήματα των μητρικών και θυγατρικών τους εταιρειών, που εδρεύουν σε διαφορετικά κράτη μέλη¹²¹

Αναγνωρίζοντας το ρόλο των ομίλων επιχειρήσεων στην σύγχρονη επιχειρηματική ζωή, η Οδηγία 90/435/ΕΟΚ στοχεύει στην καθιέρωση ενός ενιαίου καθεστώτος σχετικά με τις διανομές κερδών μεταξύ μητρικών και θυγατρικών εταιρειών που έχουν έδρα σε διαφορετικά κράτη μέλη, έτσι ώστε αυτές να μην αντιμετωπίζονται δυσμενέστερα από τις μητρικές και θυγατρικές εταιρείες που έχουν την έδρα τους στο ίδιο κράτος μέλος¹²².

Πεδίο εφαρμογής της Οδηγίας αποτελούν οι διανομές κερδών που πραγματοποιούνται προς εταιρείες ενός κράτους μέλους και προέρχονται από θυγατρικές τους, οι οποίες βρίσκονται σε άλλο κράτος μέλος, καθώς και, αντίστροφα, στις διανομές κερδών που πραγματοποιούνται από εταιρείες ενός κράτους σε εταιρείες άλλου κράτος μέλους, στις οποίες είναι θυγατρικές¹²³.

¹²⁰ Η Οδηγία αυτή συγκεντρώνει τις προσαρμογές και ορίζει τις μεταβατικές περιόδους που ισχύουν για τη Βουλγαρία και τη Ρουμανία ως προς τη φορολογική νομοθεσία της Ε.Ε. Στο μέτρο που από την εν λόγω Οδηγία δεν εισάγονται ρυθμίσεις με ειδικό βάρος στο καθεστώς που ισχύει για τα λοιπά Κράτη Μέλη, κρίναμε σκόπιμο να μην επαναλάβουμε την αναφορά σε αυτήν την Οδηγία κατά τη σύντομη ανάλυση των ακολούθων Οδηγιών φορολογικού περιεχομένου.

¹²¹ Τροποποιήσεις με τις Οδηγίες 2003/123/ΕΟΚ στο ΕΕ L 7/13.1.2004 και 2006/98/ΕΚ στο ΕΕ L 363/20.12.2006. Η Οδηγία 90/435/ΕΟΚ εισήχθη στην εθνική έννομη τάξη με τον Ν. 2578/98 (ΦΕΚ 30/Α'/17.2.1998).

¹²² Σχετικά με το περιεχόμενο της Οδηγίας 90/435/ΕΟΚ, βλ. Μιχαηλίδης (2006), σελ. 65-71 και Φινοκαλιώτης (1995), σελ. 65-97.

¹²³ Για τους σκοπούς εφαρμογής της εν λόγω Οδηγίας, το άρθρο 2 ορίζει ότι ο όρος «εταιρεία κράτους μέλους» δηλώνει κάθε μορφή εταιρείας που περιλαμβάνεται στο κατάλογο που έχει προσαρτηθεί ως παράρτημα στην Οδηγία 2003/123/ΕΚ, καθώς και τις μορφές εταιρειών που προστέθηκαν μεταγενέστερα (συνεταιρισμοί, εταιρείες αμοιβαίας ασφάλισης, ταμειωτήρια και ταμεία πρόνοιας, ενώσεις με εμπορικές δραστηριότητες κλπ.). Οι εταιρείες αυτές έχουν τη φορολογική κατοικία τους σε κράτος μέλος, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία του και υπόκεινται σε φόρο επί των εταιρειών, χωρίς δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής. Η παρ. γ' του ίδιου άρθρου, αναφέρει ονομαστικά τους φόρους επί των εταιρειών που επιβάλλονται στα διάφορα κράτη μέλη. Όπως ορίζεται στο άρθρο 5, μέχρι την εφαρμογή ανάλογου φορολογικού καθεστώτος για τις εταιρείες στην Ελλάδα, η χώρα μας μπορεί να συνεχίσει να παρακρατεί στην

Όπως ορίζεται στο άρθρο 4 της εν λόγω Οδηγίας, όταν μια μητρική εταιρεία, ως εταίρος της θυγατρικής της, λαμβάνει διανεμηθέντα κέρδη, το κράτος μέλος στο οποίο βρίσκεται η έδρα αυτής της εταιρείας οφείλει είτε να μην τα φορολογήσει, είτε να τα φορολογήσει, επιτρέποντας όμως παράλληλα στην εταιρεία αυτή να εκπέσει από το ποσό του φόρου της το τμήμα του φόρου της θυγατρικής εταιρείας που αναλογεί στα εν λόγω κέρδη¹²⁴. Περαιτέρω, στο άρθρο 6, προβλέπεται ότι το κράτος μέλος στο οποίο έχει την έδρα της η μητρική εταιρεία οφείλει να μην παρακρατεί φόρο στην πηγή επί των κερδών, τα οποία η εταιρεία δέχεται από θυγατρική της¹²⁵.

Συμπερασματικά, η Οδηγία προβλέπει τον πλήρη καθορισμό του φόρου που μπορεί να εκπίπτει η μητρική εταιρεία, περιλαμβάνοντας στο φόρο που πρέπει να αφαιρεθεί από τα κέρδη της μητρικής εταιρείας όλους του φόρους που καταβλήθηκαν από τις θυγατρικές της. Με αυτόν τον τρόπο, η Οδηγία 90/435/ΕΟΚ, ελλείψει ενός κοινοτικού συστήματος αποφυγής της διπλής φορολογίας, εξαφανίζει αυτό το ενδεχόμενο στον τομέα της φορολόγησης των κερδών των συνδεδεμένων επιχειρήσεων στο πλαίσιο της ενιαίας αγοράς.

πηγή φόρο επί των κερδών που καταβάλλονται σε μητρικές εταιρείες άλλων κρατών μελών, ο οποίος όμως δεν θα πρέπει να υπερβαίνει το ύψος της παρακράτησης που ορίζεται από τις διμερείς συμβάσεις αποφυγής της διπλής φορολογίας.

Περαιτέρω, στο προαναφερθέν άρθρο 2, ορίζεται επίσης ότι ως «μητρική εταιρεία» αναγνωρίζεται η εταιρεία κράτους μέλους, η οποία συμμετέχει με ποσοστό 25% τουλάχιστον στο κεφάλαιο μιας άλλης εταιρείας κράτους μέλους. Αντίστοιχα, «θυγατρική εταιρεία» θεωρείται εκείνη, στο κεφάλαιο της οποίας υφίσταται συμμετοχή τουλάχιστον 25% εταιρείας άλλου κράτους μέλους.

¹²⁴ Βλ. και υπόθεση C-446/03, Marks and Spencer. Το ΔΕΚ, ερμηνεύοντας τα άρθρα 43 και 48 της Συνθήκης, απέρριψε την απόφαση των φορολογικών αρχών του Ηνωμένου Βασιλείου να αρνηθούν την αφαίρεση από το φορολογητέο εισόδημα της εταιρείας στη χώρα τις ζημιές που είχαν καταγράψει οι θυγατρικές της Marks and Spencer στο Βέλγιο, τη Γαλλία και τη Γερμανία.

¹²⁵ Έτσι, για παράδειγμα, σύμφωνα με τη νομολογία του ΔΕΚ (βλ. υπόθεση C-294/99, Αθηναϊκή Ζυθοποιία Α.Ε.), η πρόσθετη φορολόγηση των κερδών μιας θυγατρικής εταιρείας κατά το χρόνο της διανομής τους ως μερισμάτων στη μητρική είναι αντίθετη στην ευρωπαϊκή νομοθεσία, βλ. Μιχαηλίδης (2006), σελ. 70-71 και σημ. 159.

3.2.2.4 Η Οδηγία 2003/49 του Συμβουλίου για ένα κοινό σύστημα φορολόγησης των τόκων και των δικαιωμάτων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε διαφορετικά κράτη μέλη¹²⁶

Σκοπός της Οδηγίας είναι η ρύθμιση των φορολογικών επιβαρύνσεων που επιβάλλονται στις καταβολές τόκων και δικαιωμάτων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, οι οποίες δραστηριοποιούνται σε διαφορετικά κράτη μέλη, προκειμένου αυτές να μην είναι επαχθέστερες αυτών που επιβάλλονται στις αντίστοιχες συναλλαγές που πραγματοποιούνται μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών που έχουν τη μόνιμη εγκατάστασή τους στο ίδιο κράτος μέλος¹²⁷.

Πεδίο εφαρμογής της Οδηγίας αποτελούν οι συνδεδεμένες εταιρείες που λειτουργούν με κάποια από τις νομικές μορφές που απαριθμούνται στο παράρτημα της Οδηγίας¹²⁸, έχουν τη φορολογική έδρα τους σε κράτος μέλος και υπόκεινται στις μορφές φορολογικής επιβάρυνσης που περιλαμβάνονται στο άρθρο 3 της οικείας Οδηγίας¹²⁹.

Πιο συγκεκριμένα, η Οδηγία ορίζει ότι οι πληρωμές τόκων και δικαιωμάτων που ανακύπτουν σε ένα κράτος μέλος απαλλάσσονται από ενδεχόμενους φόρους επ' αυτών στο εν λόγω κράτος, εφόσον η εταιρεία δικαιούχος των τόκων και δικαιωμάτων είναι εταιρεία ή μόνιμη εγκατάσταση εταιρείας άλλου κράτους μέλους. Η συγκεκριμένη φορολογική απαλλαγή γίνεται είτε με παρακράτηση στην πηγή, είτε με είσπραξη μετά από βεβαίωση και το ύψος της υπολογίζεται με αντικειμενικό τρόπο, ως εάν η

¹²⁶ Βλ. γενικά Μιχαηλίδης (2006), σελ. 79-81

¹²⁷ Σύμφωνα με το άρθρο 3 της εν λόγω Οδηγίας, μια επιχείρηση θεωρείται «συνδεδεμένη εταιρεία» όταν κατέχει ελάχιστη συμμετοχή 25% στο μετοχικό κεφάλαιο άλλης εταιρείας ή όταν ανήκει σε ποσοστό τουλάχιστον 25% σε άλλη εταιρεία. Περαιτέρω, ως «μόνιμη εγκατάσταση» νοείται η πάγια επιχειρηματική οντότητα, η οποία είναι εγκατεστημένη σε κράτος μέλος και μέσω της οποίας διεξάγεται μέρος ή το σύνολο της επιχειρηματικής δράσης εταιρείας, η οποία είναι εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος.

Εξάλλου, στο άρθρο 2 ορίζεται ότι, για τις ανάγκες της Οδηγίας, «τόκος» είναι το εισόδημα, το οποίο προέρχεται από πάσης φύσης απαιτήσεις, ανεξαρτήτως του εάν αυτές είναι ασφαλισμένες και εάν παρέχουν δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη του οφειλέτη και απαριθμούνται, ενδεικτικά, ως «τόκοι» τα εισοδήματα από τίτλους, ομολογίες και χρεόγραφα. Αντίστοιχα, στο ίδιο άρθρο, ορίζονται ως «δικαιώματα» οι πληρωμές που καταβάλλονται για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης πνευματικής ιδιοκτησίας.

¹²⁸ Για την Ελλάδα, οι εταιρείες με τη μορφή «Ανώνυμης Εταιρείας», βλ. Παράρτημα, σημείο (δ).

¹²⁹ Για την Ελλάδα, τον «φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων», βλ. άρθρο 3, παρ. (α), σημ. (iii).

συναλλαγή πραγματοποιούνται μεταξύ εταιρειών ανεξάρτητων μεταξύ τους. Στο μέτρο που οι πληρωμές τόκων ή δικαιωμάτων από μια εταιρεία ή μόνιμη εγκατάσταση εγκατεστημένων σε ένα κράτος μέλος γίνονται σε άλλο κράτος μέλος, η φορολογική υποχρέωση θεωρείται ότι ανακύπτει σε αυτό το τελευταίο και αυτό υποχρεούται να επιστρέψει τον υπερβάλλοντα φόρο που τυχόν εισέπραξε εντός ενός έτους από την είσπραξή του και μετά την υποβολή σε αυτό όλων των δικαιολογητικών που τυχόν απαιτεί η εθνική φορολογική νομοθεσία. Σε περίπτωση που το κράτος μέλος υπερβεί την προαναφερθείσα χρονική διορία, η θιγόμενη εταιρεία δικαιούται να απαιτήσει την έντοκη τακτοποίηση της οφειλής, με το επιτόκιο που κάθε φορά επιβάλλεται σε ανάλογες διαφορές από τον εθνικό δικαστή¹³⁰.

Συνολικά, η Οδηγία 2003/49 αποτελεί σημαντική προσθήκη στο πλέγμα των κοινοτικών ρυθμίσεων για την αποφυγή του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού, ενοποιώντας τη φορολογική αντιμετώπιση των πληρωμών τόκων και δικαιωμάτων στα κράτη μέλη. Εξασφαλίζει, δηλαδή, ότι, στο πλαίσιο της ενιαίας αγοράς, οι συναλλαγές που πραγματοποιούνται εντός μια εθνικής αγοράς δεν θα υπόκεινται σε ευνοϊκότερη μεταχείριση από αντίστοιχες συναλλαγές μεταξύ εταιρειών με έδρα διαφορετικά κράτη μέλη. Με αυτόν τον τρόπο, η εν λόγω Οδηγία συμπληρώνει τις εθνικές φορολογικές νομοθεσίες, οι οποίες, σε συνδυασμό ή όχι με διμερείς ή πολυμερείς συμφωνίες, συνεπάγονται, συχνά, σημαντική οικονομική και γραφειοκρατική επιβάρυνση για τους εμπλεκόμενους, χωρίς και να εξασφαλίζουν την πλήρη εξάλειψη των φαινομένων διπλής φορολογίας.

3.2.2.5 Η Σύμβαση 90/436/ΕΟΚ για την αποφυγή της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διόρθωσης των κερδών ή ζημιών συνδεδεμένων επιχειρήσεων, που εδρεύουν σε διαφορετικά κράτη μέλη¹³¹

Με τη Σύμβαση 90/436/ΕΟΚ τα κράτη μέλη υπέγραψαν μια συμφωνία με στόχο την εξάλειψη της διπλής φορολογίας στις περιπτώσεις διόρθωσης των κερδών, αλλά και των ζημιών, μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων στο πλαίσιο της Ε.Ε.

¹³⁰ Βλ. άρθρο 4.

¹³¹ Βλ. γενικά Φινοκαλιώτης (1995), σελ. 98-154.

Το πεδίο εφαρμογής της Σύμβασης είναι ευρύτερο των Οδηγιών 90/434/ΕΟΚ και 90/435/ΕΟΚ και περιλαμβάνει όλες τις εταιρείες, ανεξαρτήτως του νομικού τύπου τους, που έχουν τη μόνιμη εγκατάστασή τους σε κάποιο συμβαλλόμενο κράτος¹³². Η Σύμβαση εφαρμόζεται στους φόρους εισοδήματος και τους πανομοιότυπους ή ανάλογους φόρους που ενδέχεται να υιοθετηθούν μελλοντικά¹³³.

Με δεδομένο ότι από τις υφιστάμενες διμερείς συμφωνίες εξάλειψης της διπλής φορολογίας δεν προβλέπεται ρητή υποχρέωση των κρατών μελών να την εξαλείψουν¹³⁴, η Σύμβαση 90/436/ΕΟΚ προβλέπει τη δυνατότητα για τις επιχειρήσεις που θεωρούν ότι υφίστανται διπλή φορολόγηση των κερδών τους να προσφύγουν στις οικείες φορολογικές αρχές ενός από τα συμβαλλόμενα κράτη, προκειμένου αυτές να δώσουν ικανοποιητική λύση. Σε περίπτωση ότι τέτοια λύση δεν βρεθεί, οι φορολογικές αρχές των συμβαλλόμενων μερών που επέβαλαν τη διπλή φορολογία είναι υποχρεωμένες να προβούν σε διακανονισμό μεταξύ τους, συμφωνώντας τους όρους απαλλαγής της επιχείρησης από την επιβολή διπλής φορολογίας.

Πιο ουσιαστικά, η εν λόγω Σύμβαση έχει ως στόχο να ρυθμίσει το φαινόμενο της διόρθωσης κερδών ή ζημιών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Πράγματι, συμβαίνει συχνά, επιχειρήσεις που συνδέονται μεταξύ τους να συνάπτουν συμφωνίες αγοράς ή πώλησης αγαθών ή υπηρεσιών σε τιμές σαφώς διαφορετικές από αυτές που θα διαμορφώνονταν ελεύθερα στην αγορά μεταξύ μη συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Με αυτόν τον τρόπο, οι εταιρείες στο πλαίσιο του «φορολογικού σχεδιασμού» τους, μπορούν να μεταφέρουν κέρδη ή ζημίες στο εσωτερικό του ομίλου και, επωφελούμενες της διαφοράς του ύψους των φορολογικών συντελεστών μεταξύ των κρατών μελών, να επιτυγχάνουν χαμηλότερη φορολογική επιβάρυνση. Στις περιπτώσεις αυτές, οι εθνικές φορολογικές αρχές μπορούν να παρέμβουν αναδιαμορφώνοντας τα αποτελέσματα της

¹³² Με την επιλογή της μορφής της σύμβασης αντί για αυτήν της οδηγίας, η ερμηνεία των όρων της εκφεύγει της αρμοδιότητας του ΔΕΚ και γίνεται σύμφωνα με τους γενικούς κανόνες ερμηνείας των διεθνών συμβάσεων.

¹³³ Στην περίπτωση της χώρας μας, η Σύμβαση εντάσσει, ειδικά, τους φόρους εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και τις εισφορές υπέρ των επιχειρήσεων ύδρευσης και αποχέτευσης, βλ. άρθρο 2, παρ. 1 και 2.

¹³⁴ Οι διμερείς συμβάσεις αποφυγής της διπλής φορολογίας προβλέπουν, συνήθως, την υποχρέωση των συμβαλλόμενων μερών να *προσπαθήσουν* να την εξαλείψουν.

επιχείρησης στη βάση των αγοραίων τιμών. Όταν όμως η αναδιαμόρφωση αυτή δεν γίνεται ταυτόχρονα και με ενιαίο τρόπο από όλες τις εθνικές φορολογικές αρχές των κρατών όπου έχουν την έδρα τους οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις, υπάρχει ο κίνδυνος διπλής φορολόγησης των εισοδημάτων του ομίλου.

Για την αντιμετώπιση αυτού του ενδεχομένου, τα άρθρα 4 και 5 της Σύμβασης προβλέπουν ότι οι φορολογικές αρχές ενός συμβαλλόμενου κράτους μπορούν όντως να προχωρήσουν στη διόρθωση των αποτελεσμάτων μιας επιχείρησης, υπό την προϋπόθεση της έγκαιρης σχετικής ενημέρωσης της ενδιαφερόμενης εταιρείας, προκειμένου να υπάρχει ο χρόνος ενημέρωσης της συνδεδεμένης με αυτήν εταιρείας, καθώς και της φορολογικής αρχής στην οποία υπάγεται η συνδεδεμένη εταιρεία. Εάν μετά από αυτήν τη διαδικασία πληροφόρησης και διαβούλευσης δεν επέλθει συμφωνία μεταξύ των μερών, τα άρθρα 6-14 της Σύμβασης προβλέπουν τους όρους του φιλικού διακανονισμού ή της διαιτησίας με σκοπό την επίλυση της διαφοράς χωρίς την επιβολή διπλής φορολόγησης.

Ως προς τη διαδικασία του φιλικού διακανονισμού, αυτός επέρχεται από συμφωνία μεταξύ των φορολογικών αρχών των εμπλεκόμενων συμβαλλόμενων κρατών. Σε περίπτωση που τα μέρη δεν καταλήξουν σε συμβιβασμό εντός δύο ετών από την κίνηση της διαδικασίας, αυτή ματαιώνεται και η διαφορά υποβάλλεται σε διαιτησία. Σύμφωνα με το άρθρο 9 της Σύμβασης, την διαιτητική μεσολάβηση αναλαμβάνει επιτροπή, η οποία συγκροτείται με συναίνεση των μερών και καλείται να υποβάλει τη γνωμοδότησή της για την εξάλειψη της διπλής φορολόγησης εντός τακτής προθεσμίας. Η διαιτητική απόφαση είναι δεσμευτική για τις εθνικές φορολογικές αρχές που προσέφυγαν στη διαιτητική διαδικασία¹³⁵.

Συμπερασματικά, η Σύμβαση 90/436/ΕΟΚ αποτελεί μια σημαντική κοινοτική πρωτοβουλία στην κατεύθυνση της κατάργησης της διπλής φορολόγησης των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται σε περισσότερα από ένα κράτη μέλη της Ε.Ε. Η Σύμβαση δεν αίρει βέβαια τις υποχρεώσεις των συμβαλλόμενων κρατών σχετικά με την κατάργηση της διπλής φορολογίας, οι οποίες απορρέουν από τις διμερείς συμβάσεις

¹³⁵ Η Σύμβαση προβλέπει προθεσμία 6 μηνών, τόσο για την υποβολή της γνωμοδότησης της επιτροπής, όσο και για τη συμμόρφωση των συμβαλλόμενων κρατών.

στις οποίες τυχόν μετέχουν¹³⁶. Επίσης, καμία διάταξή της δεν εμποδίζει τις μεν θιγόμενες εταιρείες να ζητήσουν την προστασία του εθνικού δικαίου, τα δε συμβαλλόμενα κράτη να εφαρμόσουν τις εθνικές τους διατάξεις σχετικά με την εξάλειψη της διπλής φορολογίας¹³⁷. Μπορεί, ωστόσο, να θεωρηθεί σημαντική προσθήκη στο πλέγμα των ρυθμίσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, στο μέτρο που προβλέπει την ολοκλήρωση της σχετικής διαδικασίας με δεσμευτικό αποτέλεσμα για τα μέρη, σε ορισμένο χρονικό διάστημα και με περιορισμένο κόστος για τους εμπλεκόμενους.

3.2.2.6 Η πρόταση Οδηγίας της Ευρωπαϊκής Επιτροπής σχετικά με τον συμψηφισμό ζημιών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων¹³⁸

Αναγνωρίζοντας τη σημασία που έχει η εναρμόνιση της φορολογικής αντιμετώπισης της μεταφοράς ζημιών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων για την ομαλή λειτουργία της ενιαίας αγοράς, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή προχώρησε σε πρόταση Οδηγίας σχετικά με τον συμψηφισμό των ζημιών μεταξύ μονίμων εγκαταστάσεων εταιρειών με έδρα σε διαφορετικά κράτη μέλη της Ε.Ε. Στόχος της προτεινόμενης Οδηγίας ήταν η εναρμόνιση των εθνικών φορολογικών νομοθεσιών ως προς την αντιμετώπιση της μεταφοράς ζημιών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων¹³⁹.

Στο πεδίο εφαρμογής της προτεινόμενης Οδηγίας εντάσσονταν όλες οι επιχειρήσεις, με έδρα σε κράτος μέλος, στις οποίες επιβάλλεται η υποχρέωση σύνταξης ετήσιων ισολογισμών και λογαριασμών κερδών και ζημιών, ανεξαρτήτως της νομικής μορφής λειτουργίας τους. Παράλληλα, η πρόταση άφηνε στη διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών τη δυνατότητα θέσπισης ανάλογων ρυθμίσεων και για τις μόνιμες εγκαταστάσεις εταιρειών με έδρα σε τρίτα κράτη, υπό των όρο οι ρυθμίσεις αυτές να μην είναι

¹³⁶ Βλ. άρθρα 15-21 της εν λόγω Σύμβασης.

¹³⁷ Στο παράρτημα της Σύμβασης απαριθμούνται οι περιπτώσεις παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας, Βλ. Μιχαηλίδης (2006), σελ. 76 και σημ. 179.

¹³⁸ Βλ. Ανακοίνωση COM (90) 595 τελικό και ανάλυση στο Φινοκαλιώτης (1995), σελ. 155-190.

¹³⁹ Η πρόταση Οδηγίας τελικώς αποσύρθηκε, βλ. Ανακοίνωση COM (2001) 763 τελικό. Κρίθηκε, ωστόσο, σκόπιμη μια συνοπτική αναφορά σε αυτήν στην παρούσα μελέτη λόγω της συνάφειάς της με άλλες ισχύουσες πράξεις, αλλά και λόγω του ενδιαφέροντος, για την προβληματική μας, σκεπτικού που τη συνόδευε. Σχετικά με την πρόταση Οδηγίας, βλ. Μιχαηλίδης (2006), σελ. 76-78, Φινοκαλιώτης (1995), σελ. 155-192,

ευνοϊκότερες εκείνων που, σύμφωνα με την πρόταση Οδηγίας, θεσπίζονταν για τις επιχειρήσεις κράτους μέλους¹⁴⁰. Τέλος, οι πρόνοιες της πρότασης Οδηγίας αφορούσαν κάθε μορφή φορολογίας εισοδήματος, σε αντιδιαστολή με τις μεταγενέστερες Οδηγίες για την εναρμόνιση πλευρών της φορολογίας επιχειρήσεων που περιορίζονταν στην φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων¹⁴¹.

Πιο συγκεκριμένα, η πρόταση Οδηγίας παρείχε στις εταιρείες με έδρα σε κράτος μέλος της Ε.Ε. τη δυνατότητα να αφαιρούν τις ζημίες των μονίμων εγκαταστάσεων ή θυγατρικών τους σε άλλο κράτος μέλος είτε με τη μέθοδο του καταλογισμού, είτε με τη μέθοδο της έκπτωσης των ζημιών¹⁴². Σύμφωνα με την πρώτη μέθοδο, η μητρική εταιρεία είχε τη δυνατότητα να ενσωματώσει στα αποτελέσματά της το σύνολο των θετικών και αρνητικών αποτελεσμάτων των μονίμων εγκαταστάσεων της σε άλλα κράτη μέλη. Σύμφωνα με τη δεύτερη, οι ζημίες που κατέγραφε σε μια ορισμένη χρήση της η μόνιμη εγκατάσταση μπορούσαν να εκπίπτουν των κερδών της μητρικής εταιρείας τη συγκεκριμένη χρονιά, αλλά η εταιρεία ανέλαμβανε την υποχρέωση να ενσωματώσει ισόποσα κέρδη της μόνιμης εγκατάστασης στα αποτελέσματα της μητρικής, από μελλοντική κερδοφόρα χρήση της. Στην ίδια κατεύθυνση, στο άρθρο 3 προβλεπόταν η δυνατότητα των επιχειρήσεων να επιμερίζουν τις ζημίες τους σε προγενέστερες και μεταγενέστερες χρήσεις, περιόδου πενταετίας και πάνω¹⁴³.

Όπως είναι φανερό από την παραπάνω σύντομη αναφορά, η πρόταση Οδηγίας σχετικά με τον συμψηφισμό ζημιών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων είχε πεδίο εφαρμογής ευρύτερο από τις μεταγενέστερες Οδηγίες ως προς τις μορφές φορολογικής

¹⁴⁰ Διαφοροποιούμενη, σε ορισμένα σημεία, από τους ορισμούς που δόθηκαν στις Οδηγίες που αναλύθηκαν παραπάνω, η εν λόγω πρόταση Οδηγίας όριζε την «επιχείρηση κράτους μέλους» ως εκείνη που έχει τη φορολογική της έδρα σε κράτος μέλος. Παραπέρα, ως «μόνιμη εγκατάσταση» θεωρούνταν οποιαδήποτε σταθερή επιχειρηματική εγκατάσταση, μέσω της οποίας δραστηριοποιούνταν επιχειρηματικά και οικονομικά η επιχείρηση. Τέλος, σε σαφή απόσταση από τα οριζόμενα σε μεταγενέστερες Οδηγίες, ως «θυγατρική εταιρεία» ορίζονταν εκείνη, στην οποία κατείχε μερίδιο τουλάχιστον 75% άλλη εταιρεία.

¹⁴¹ Στην περίπτωση της Ελλάδος, εννοείται, βλ. παραπάνω υπό 3.3.2.4.

¹⁴² Βλ. άρθρα 2 για τις μόνιμες εγκαταστάσεις και 9 για τις θυγατρικές εταιρείες.

¹⁴³ Όπως παρατηρεί ο Φινοκαλιώτης (1995), σελ. 184 συν., η διαχρονική μεταφορά των ζημιών θα έθετε σημαντικά προβλήματα εφαρμογής στις φορολογικές αρχές, στο μέτρο που η μεταφορά ζημιών σε προγενέστερες χρήσεις θα δημιουργούσε την υποχρέωση επιστροφής φόρων.

επιβάρυνσης, περιορίζοντας, ωστόσο, το πεδίο εφαρμογής της ως προς τις συνδεδεμένες εταιρείες, καθώς προέβλεπε ένα πολύ υψηλό κατώφλι συμμετοχής στο μετοχικό κεφάλαιο τους από τη μητρική εταιρεία. Η στενότερη αυτή σχέση μεταξύ των ενδιαφερόμενων εταιρειών εξηγεί την περιπλοκότητα των προτεινόμενων ρυθμίσεων, οι οποίες τελικά απειλούσαν να προκαλέσουν ακριβώς τα αποτελέσματα που ο συντάκτης της πρότασης επιθυμούσε να αποφύγει. Πράγματι, η ενδεχόμενη εφαρμογή της Οδηγίας δημιουργούσε τον κίνδυνο οι χώρες με υψηλούς φορολογικούς συντελεστές να καταστούν χώρες εισαγωγής ζημιών με προφανή επίπτωση στη δημοσιονομική κατάστασή τους και στην λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Όπως είναι φανερό, οι πρόνοιες της πρότασης Οδηγίας μπορούσαν μόνο να ακολουθήσουν και όχι να προηγηθούν της εναρμόνισης των φορολογικών συντελεστών στην Ε.Ε.

3.2.2.7 Η Σύσταση της Επιτροπής σχετικά με τη φορολόγηση των ΜΜΕ¹⁴⁴

Με δεδομένη την αναγνώριση της σημασίας των ΜΜΕ για την οικονομική ανάπτυξη της Ε.Ε. και ιδίως για την επιτυχία των πολιτικών απασχόλησης σε αυτήν, δεν προκαλεί απορία η ειδική ενασχόληση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής με τη φορολόγηση αυτής την κατηγορίας επιχειρήσεων, το μέγεθος των οποίων περιορίζει τις δυνατότητές τους να ανταγωνισθούν επιτυχώς τις μεγαλύτερες εταιρείες που έχουν παρουσία σε περισσότερα κράτη μέλη¹⁴⁵.

Πιο συγκεκριμένα, η Επιτροπή, διαπιστώνοντας τις στρεβλώσεις που παρατηρούνται λόγω της προοδευτικότητας στη φορολόγηση των ΜΜΕ – οι οποίες είναι κατά το πλείστον ατομικές επιχειρήσεις και προσωπικές εταιρείες – συστήνει στα κράτη μέλη να θεσπίσουν φορολογικά μέτρα με σκοπό τη διόρθωση των επιπτώσεων της προοδευτικότητας, όσον αφορά τα επανεπενδύόμενα κέρδη, είτε παραχωρώντας στις εν λόγω επιχειρήσεις το δικαίωμα επιλογής για το φόρο εταιρειών της προτίμησής τους, είτε και με τη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης για τα επανεπενδύόμενα κέρδη σε ποσοστό ανάλογο με αυτό του φόρου επί των εταιρειών¹⁴⁶. Περαιτέρω, με το άρθρο 2

¹⁴⁴ 94/390/ΕΚ στο L 177, 9.7.1994.

¹⁴⁵ Βλ. Μιχαηλίδης (2006), σελ. 85-86,

¹⁴⁶ Βλ. άρθρο 1 της Σύστασης.

της εν λόγω Σύστασης, τα κράτη μέλη καλούνται να διευκολύνουν τον μετασχηματισμό των ατομικών ή προσωπικών εταιρειών σε κεφαλαιουχικές, μέσω της κατάργησης των φορολογικών εμποδίων που υφίστανται κατά την μεταβολή της νομικής μορφής των επιχειρήσεων.

Στην ουσία της, η Σύσταση της Επιτροπής για τις ΜΜΕ αποτελεί μια πρωτοβουλία ειδικού βάρους μεταξύ των λοιπών πράξεων στην κατεύθυνση της εναρμόνισης της φορολογίας των επιχειρήσεων τόσο λόγω της κοινωνικής σημασίας της, όσο και επειδή επιχειρεί να ρυθμίσει φορολογικές υποχρεώσεις που κανονικά εξαντλούνται στα όρια των επιμέρους κρατών μελών. Από την άποψη αυτή, η σύσταση της Επιτροπής αποτελεί πράγματι την πιο προωθημένη πρωτοβουλία φορολογικής εναρμόνισης στον τομέα της άμεσης φορολογίας¹⁴⁷.

3.2.2.8 Η Ανακοίνωση σχετικά με την αντιμετώπιση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού στην Ε.Ε. και η Ανακοίνωση σχετικά με μια εσωτερική αγορά χωρίς φορολογικά εμπόδια των επιχειρήσεων¹⁴⁸

Οι εν θέματι δύο Ανακοινώσεις, με αρκετή χρονική απόσταση μεταξύ τους, μπορούν να ενταχθούν στη συνεχιζόμενη προσπάθεια προώθησης της φορολογικής εναρμόνισης στον τομέα της φορολογίας των επιχειρήσεων. Μολονότι τα κείμενα αυτά στερούνται βέβαια νομικής δεσμευτικότητας, συγκεντρώνουν, ωστόσο, εντός τους την επιχειρηματολογία της Ευρωπαϊκής Επιτροπής στον συγκεκριμένο τομέα δράσης και μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως αναπτύξεις των προθέσεων της τόσο ως προς τις προγενέστερες, όσο και ως προς τις μεταγενέστερες πρωτοβουλίες της.

Η πρώτη από τις υπό εξέταση Ανακοινώσεις, επικεντρώνεται στο ζήτημα της αποφυγής του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ των Κ-Μ, που αξιολογείται ως σημαντική απειλή για την ομαλή λειτουργία της ενιαίας αγοράς. Η θετική εναρμόνιση της φορολογίας των επιχειρήσεων θεωρείται απαραίτητο συμπλήρωμα και ολοκλήρωση

¹⁴⁷ Βλ. και Μιχαηλίδης (2006), σελ. 86.

¹⁴⁸ COM (97) 564 τελικό, 5.11.1997 και COM (2003) 726 τελικό, 24.11.2003 αντίστοιχα. Οι εν λόγω Ανακοινώσεις έχουν επιλεγεί μεταξύ αρκετών άλλων Ανακοινώσεων της Επιτροπής με περισσότερο εξειδικευμένα θέματα, λόγω του γενικού, ανακεφαλαιωτικού χαρακτήρα τους, αλλά και λόγω της συνάφειάς τους με την προβληματική της παρούσας μελέτης.

των πρωτοβουλιών για την εξάλειψη των επιζήμιων φορολογικών μέτρων. Ταυτόχρονα, όμως, η διατήρηση σημαντικών περιθωρίων διαφοροποίησης των εθνικών φορολογικών συστημάτων αντιμετωπίζεται ως επιθυμητή, στο μέτρο που ενισχύει άλλες πολιτικές της Ε.Ε., όπως τις πολιτικές για την απασχόληση. Σε τελική ανάλυση, η εν λόγω Ανακοίνωση προέκρινε τον συντονισμό των εθνικών φορολογικών και όχι την εναρμόνιση ως προτιμητέο εργαλείο για την καταπολέμηση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού, εξαρτώντας τον από την πολιτική βούληση των κρατών μελών¹⁴⁹.

Η δεύτερη από τις υπό εξέταση Ανακοινώσεις, μπορεί να θεωρηθεί ότι σκιαγραφεί το πλαίσιο της ακόμη μέχρι σήμερα δραστηριότητας της Ευρωπαϊκής Επιτροπής. Η προσαρμογή της φορολογίας των επιχειρήσεων στο πλαίσιο της Ε.Ε. αντιμετωπίζεται πλέον ως μια συνεχής ανάγκη, προκειμένου να αντιμετωπισθούν τόσο οι νέες προκλήσεις που θέτει η εξέλιξη στην επιχειρηματική λειτουργία των εταιρειών, όσο και ο διαρκώς εντεινόμενος – και φορολογικός – διεθνής ανταγωνισμός. Πέραν της επικαιροποίησης, λοιπόν, παλαιότερων επιμέρους ρυθμίσεων¹⁵⁰, προβάλλεται πλέον η σημασία των «σφαιρικών» προσεγγίσεων¹⁵¹ γενικά και ειδικά της καθιέρωσης κοινής ενοποιημένης φορολογικής βάσης στην Ε.Ε.¹⁵²

Όπως είναι φανερό, το εύρος των υπό εξέταση πρωτοβουλιών είναι ποιοτικά και όχι ποσοτικά μόνο διαφορετικό από τις προηγούμενες. Σε αυτή τη μεταβολή ασφαλώς

¹⁴⁹ Πιο συγκεκριμένα, η Ανακοίνωση της Επιτροπής για την αντιμετώπιση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού προέβλεπε μια «δέσμη μέτρων» που περιελάμβανε:

- Έναν κώδικα δεοντολογίας για τη φορολογία των επιχειρήσεων, βλ. παραπάνω υπό σημείο 3.3.2.1.
- Μέτρα σχετικά με τη φορολόγηση των τόκων και δικαιωμάτων μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών, βλ. παραπάνω υπό σημείο 3.3.2.4.
- Μέτρα για την εξάλειψη των στρεβλώσεων στη φορολογία του κεφαλαίου, βλ. και μεταγενέστερο COM (2006) 823 τελικό σχετικά με τον συντονισμό των συστημάτων της άμεσης φορολογίας των κρατών μελών.

Όπως παρατηρείται, η εν λόγω Ανακοίνωση προδιέγραφε με ακρίβεια τις μελλοντικές πρωτοβουλίες της Επιτροπής.

¹⁵⁰ Για παράδειγμα, στους τομείς της διαμεθοριακής στάθμισης των ζημιών, του καθορισμού των τιμών μεταβίβασης ή των κανόνων για τις συγχωνεύσεις.

¹⁵¹ Εντός εισαγωγικών στο κείμενο της Ανακοίνωσης.

¹⁵² Βλ. παρακάτω υπό σημείο 3.5.

οφείλεται και η επιφυλακτικότητα της Επιτροπής σχετικά με τις προοπτικές της φορολογικής εναρμόνισης στο άμεσο μέλλον, στο μέτρο που διαπιστώνεται η σχετική απροθυμία των κρατών μελών¹⁵³. Τούτο, ωστόσο, δεν εμποδίζει την Ευρωπαϊκή Επιτροπή να συνεχίζει τη μελέτη των επόμενων βημάτων σε τεχνικό επίπεδο – και μάλιστα με τρόπο επίμονο και παραγωγικό – θεωρώντας ως διέξοδο στη διαφαινόμενη σχετική ακινησία, έστω και ως ενδιάμεσο στάδιο μόνο, τη μελλοντική προώθηση των πρωτοβουλιών της μέσα από κάποιο σχήμα «ενισχυμένης συνεργασίας» μεταξύ μιας υποομάδας πρόθυμων κρατών μελών.

¹⁵³ Βλ. ενδεικτικά κεφάλαιο 5 της Ανακοίνωσης «Συμπέρασμα και προτεραιότητες για τα προσεχή έτη», αλλά και *passim* εντός του κειμένου.

3.3 Η νομολογία του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (ΔΕΚ)

Όπως έχει καταστεί φανερό τις τελευταίες δεκαετίες, το πρωτογενές κοινοτικό δίκαιο είναι η καταλληλότερη πηγή επιβολής της κοινής φορολογικής αντιμετώπισης των επιχειρήσεων στην Ε.Ε. Ο ρόλος του ΔΕΚ στην ερμηνεία και την επιβολή του δικαίου αυτού είναι βέβαια σημαντικός. Η κατεύθυνση, ωστόσο, της παρέμβασής του δεν έγινε πάντοτε ευμενώς δεκτή, στο μέτρο που οι αποφάσεις του ΔΕΚ έθιγαν την αίσθηση φορολογικής ανεξαρτησίας ορισμένων κρατών μελών. Η παρείσφρηση του ΔΕΚ σε αυτήν την αποκλειστική περιοχή ευθύνης των κρατών μελών, ακόμη και σε ζητήματα που παραδοσιακά χειρίζονταν οι εθνικές φορολογικές αρχές και που δεν είχαν αποτελέσει αντικείμενο κάποιας ειδικής κοινοτικής παρέμβασης¹⁵⁴, μοιραία επέσυρε σκληρή κριτική ως προς την ποιότητα και τη νομιμότητα των αποφάσεων του Δικαστηρίου.

Με αυτά κατά νου, μπορεί επίσης να εξηγηθεί γιατί οι σχετικές αποφάσεις του ΔΕΚ, μολοντί δεν απέχουν από την προσέγγιση που ακολουθεί το Δικαστήριο σε άλλους τομείς, εφαρμόζοντας την αρχή της μη διάκρισης, προκάλεσαν ζωηρές κάποτε αντιδράσεις όταν αυτό εξέτασε θέματα φορολογίας των επιχειρήσεων. Μπορεί μάλιστα να ειπωθεί ότι το ίδιο το Δικαστήριο αναγνωρίζει την ιδιαίτερη θέση που έχουν τα ζητήματα φορολογίας στη νομολογία του. Η ιδιαίτερη αντιμετώπιση, εκ μέρους του, της δικαιολογητικής βάσης των μέτρων διάκρισης και των εμποδίων στις υποθέσεις φορολογικού περιεχομένου επιβεβαιώνουν την παραπάνω εκτίμηση¹⁵⁵.

Περισσότερο αναλυτικά, η εισαγωγή της αρχής της εδαφικότητας (territoriality) από το ΔΕΚ, το 1997 (υπόθεση Futura, C-250/95), με την οποία αναγνωρίζεται ότι το κράτος προέλευσης δεν έχει – πάντοτε – φορολογική αρμοδιότητα για εισοδήματα που αποκτώνται στην αλλοδαπή, έθεσε ουσιαστικά το ερώτημα κατά πόσον τα μέρη, τα οποία θα έπρεπε να υπόκεινται σε ίση φορολογική αντιμετώπιση βρίσκονται πράγματι σε συγκρίσιμη θέση και εάν, επομένως, τίθεται πραγματικά ζήτημα άνισης φορολογικής αντιμετώπισης. Σε κάθε περίπτωση, την συγκεκριμένη αρχή επικαλέστηκαν συχνά

¹⁵⁴ Για παράδειγμα μέσω της υιοθέτησης Οδηγιών, βλ. Farmer (2003), σελ. 73.

¹⁵⁵ Βλ. Hosson (2006), σελ. 303.

κράτη μέλη, μετά την υπόθεση Futura, προκειμένου να επιχειρήσουν να δικαιολογήσουν περιπτώσεις κρυφής διακριτικής μεταχείρισης ή πρόκλησης εμποδίων, σε αντίθεση με το Δικαστήριο που αντιλαμβάνεται την αρχή *stricto sensu*¹⁵⁶. Για παράδειγμα, στις περιπτώσεις των ομίλων επιχειρήσεων, είναι ενδεχόμενο ότι, από την άποψη του συγκεκριμένου ομίλου, υφίστανται μη φορολογούμενες αλλοδαπές εκμεταλλεύσεις και φορολογούμενες επιτόπιες, κάτι το οποίο φαίνεται να επιβεβαιώνει τη διαφορετική φορολογική επιβάρυνση στη βάση της αρχής της εδαφικότητας. Από την άποψη, όμως, της μητρικής εταιρείας και στις δύο περιπτώσεις τίγεται το ζήτημα της αντιμετώπισης των μονίμων εγκαταστάσεων. Η νομολογία του ΔΕΚ φαίνεται να υιοθετεί μάλλον τη δεύτερη οπτική, επιβάλλοντας με επανειλημμένες αποφάσεις του στις αρχές της φορολογικής έδρας της εταιρείας τη μη διάκριση ως προς το κόστος χρηματοδότησης (βλ. υπόθεση Bosal Holding, C-168/01) ή ως προς τη μεταφορά ζημιών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων (βλ. υπόθεση Marks and Spencer, C-446/03).

Περαιτέρω, το Δικαστήριο επιχείρησε να προωθήσει με παρεμβατικότερο τρόπο την εναρμόνιση της φορολογικής αντιμετώπισης των επιχειρήσεων (βλ. υπόθεση Manninen, C-319/02). Συγκεκριμένα, στις περιπτώσεις εκείνες όπου τα κράτη μέλη επικαλούνται την ανάγκη να προστατεύσουν τα εθνικά φορολογικά συστήματά τους, προκειμένου να δικαιολογήσουν μια διακριτική μεταχείριση ή ένα φορολογικό εμπόδιο, το ΔΕΚ εξετάζει κατά πόσον έχει επέλθει ικανοποιητικός βαθμός εναρμόνισης σε κοινοτικό επίπεδο στο συγκεκριμένο τομέα φορολόγησης. Ειπωμένη διαφορετικά, η αρχή της εναρμόνισης δεν εξετάζεται πλέον στο επίπεδο ενός απομονωμένου εθνικού φορολογικού συστήματος, αλλά λαμβάνει υπόψη τη γενική κατάσταση που επικρατεί σε όλα τα κράτη μέλη.

Η πρόσφατη νομολογία του ΔΕΚ κινείται παράλληλα σε δυο παράλληλα επίπεδα το ίδιο σημαντικά για την προώθηση της προσέγγισης της φορολογικής αντιμετώπισης των επιχειρήσεων από τα κράτη μέλη.

Σε ένα πρώτο επίπεδο, το Δικαστήριο απορρίπτει τα φορολογικά μέτρα ενός κράτους μέλους, τα οποία συνιστούν διακριτική μεταχείριση σε βάρος εταιρειών άλλου κράτους μέλους, οι οποίες επιλέγουν να εγκατασταθούν στο πρώτο. Σε αυτή την κατεύθυνση, το

¹⁵⁶ Βλ. Hosson (2006), σελ. 302.

ΔΕΚ έκρινε ότι η επιβολή διαφορετικού φορολογικού συντελεστή για τα υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιρειών, από αυτόν που ισχύει για τις ημεδαπές εταιρείες συνιστά παραβίαση των βασικών κοινοτικών αρχών μη διάκρισης¹⁵⁷. Επίσης, σε άλλη υπόθεση, το Δικαστήριο έκρινε ότι παραβιάζονται οι βασικές κοινοτικές αρχές της ελεύθερης εγκατάστασης με τη χορήγηση φορολογικού πλεονεκτήματος στις ημεδαπές εταιρείες, έναντι των αλλοδαπών, από φορολογική νομοθεσία κράτους μέλους που αναγνώριζε το δικαίωμα μεταφοράς ζημιών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων μόνο σε ομίλους που κατείχαν το σύνολο των θυγατρικών τους εντός της γεωγραφικής έκτασής του¹⁵⁸.

Σε ένα δεύτερο και συμπληρωματικό επίπεδο, το ΔΕΚ επιχειρεί να καθορίσει τα στενά όρια και τις ειδικές περιπτώσεις, στις οποίες μπορούν να γίνουν ανεκτές οι εθνικές φορολογικές ρυθμίσεις που έρχονται σε σύγκρουση με τις βασικές κοινοτικές ελευθερίες. Η επανειλημμένη επίκληση της εθνικής φορολογικής ανεξαρτησίας από τα εγκαλούμενα κράτη μέλη, οδήγησε στην ανάγκη να ορισθεί επαρκέστερα η αποκλειστική περιοχή αυτής της ανεξαρτησίας. Στη σχετική νομολογία του Δικαστηρίου, οι προσβαλλόμενες εθνικές φορολογικές ρυθμίσεις έχουν επανειλημμένως απορριφθεί, καθώς δεν έχουν γίνει δεκτές η επίκληση από τα κράτη μέλη της ανάγκης προστασίας των φορολογικών εσόδων τους και η προστασία από τη φοροδιαφυγή. Το Δικαστήριο έχει όμως κρίνει ως συμβατή με τις ευρωπαϊκές αρχές την εξασφάλιση της συνοχής του φορολογικού συστήματος, επιβεβαιώνοντας ρυθμίσεις οι οποίες θίγουν εξίσου ημεδαπές και αλλοδαπές εταιρείες.

Είναι εξάλλου χαρακτηριστικό του εύρους της κανονιστικής ισχύος της νομολογίας, ότι πλέον, το Δικαστήριο κρίνει τα εθνικά φορολογικά μέτρα εκ του αποτελέσματος, κρίνει δηλαδή αντικειμενικά, χωρίς να υπεισέρχεται στην πρόθεση του εθνικού νομοθέτη να

¹⁵⁷ Βλ. Υπόθεση C-311/97 Royal Bank of Scotland εναντίον Ελληνικού Δημοσίου. Στην υπόθεση αυτή, η βρετανική τράπεζα προσέφυγε στο ΔΕΚ εναντίον της ελληνικής νομοθεσίας (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος), ο οποίος τότε προέβλεπε τη φορολόγηση των υποκαταστημάτων ξένων εταιρειών με αυξημένο συντελεστή 40%, έναντι 35% για τις ημεδαπές εταιρείες.

¹⁵⁸ Βλ. υπόθεση C-264/1996 Imperial Chemical Industries κατά Kenneth Hall Colmer. Στην υπόθεση αυτή η εταιρεία προσέφυγε εναντίον της φορολογικής νομοθεσίας του Ηνωμένου Βασιλείου, η οποία προέβλεπε ότι το δικαίωμα μείωσης του φόρου λόγω μεταφοράς ζημιών θυγατρικής εταιρείας από εταιρεία holding αναγνωρίζονταν μόνο στην περίπτωση που το σύνολο των θυγατρικών της τελευταίας ήταν εγκατεστημένες σε βρετανικό έδαφος.

θεσπίζει όντως διακριτική μεταχείριση έναντι μιας ορισμένης κατηγορίας επιχειρήσεων. Με αυτό το πνεύμα, το ΔΕΚ κλήθηκε να κρίνει περίπτωση σύγκρουσης μεταξύ της εθνικής φορολογικής νομοθεσίας κράτους μέλους και της σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που το ίδιο το κράτος μέλος είχε υπογράψει με άλλη κοινοτική χώρα. Η επιλεκτική εφαρμογή των εξίσου δεσμευτικών αυτών ρυθμίσεων κατέληγε να έχει αποτέλεσμα αντίστροφο από το σύνθημα, με το να εισάγει δυσμενή διάκριση έναντι ημεδαπής εταιρείας η οποία κατείχε θυγατρική εταιρεία στο εξωτερικό λόγω της ακύρωσης της δυνατότητας της εν λόγω εταιρείας να συμψηφίσει τις ζημίες της θυγατρικής της¹⁵⁹. Το Δικαστήριο έκρινε ότι οι ευνοϊκές ρυθμίσεις που ισχύουν για τις αλλοδαπές εταιρείες σε κοινοτικό επίπεδο θα πρέπει να εφαρμόζονται και για τις ημεδαπές και απέρριψε τις κρινόμενες εθνικές φορολογικές διατάξεις ως αντιβαίνουσες στην ελευθερία εγκατάστασης.

Συμπερασματικά, μπορεί να ειπωθεί ότι η νομολογία του ΔΕΚ, καλούμενη να κρίνει τις επιμέρους εθνικές φορολογικές διατάξεις υπό το φως των βασικών κοινοτικών ελευθεριών εμφανίζεται αποτελεσματικό στην ουσιαστική προώθηση της φορολογικής εναρμόνισης στον τομέα της εταιρικής φορολόγησης. Από την άλλη, το Δικαστήριο έχει επίσης την ετοιμότητα να γενικεύσει τις ειδικές κοινοτικές φορολογικές ρυθμίσεις, έτσι ώστε αυτές να αποκτούν πραγματικό συντονιστικό ρόλο έναντι των εθνικών φορολογικών συστημάτων. Από τις αρχές των τελευταίων, όπως παρατηρήσαμε προηγούμενα¹⁶⁰, μπορεί να συναχθεί μια συνεκτική δέσμη ιδεών που θα κατευθύνει οποιοδήποτε ευρύτερο πρόγραμμα φορολογικής εναρμόνισης σε κοινοτικό επίπεδο. Από αυτή την άποψη, η νομολογία του ΔΕΚ που ήδη επιχειρεί ενεργητικά τη διεύρυνση του πεδίου εφαρμογής του παράγωγου κοινοτικού δικαίου αποτελεί, κατά την κρίση

¹⁵⁹ Βλ. Υπόθεση C-141/99 AMID. Στην υπόθεση αυτή, βελγική ζημιόγonos εταιρεία, η οποία διατηρούσε κερδοφόρο μόνιμη εγκατάσταση στο Λουξεμβούργο, θέλησε να συμψηφίσει τα κέρδη της τελευταίας για να φορολογηθούν στο Βέλγιο, εμποδιζόμενη από τη σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας που είχαν υπογράψει τα δύο κράτη. Την επόμενη χρονιά, όταν η μητρική κατέστη κερδοφόρος, θέλησε να συμψηφίσει τις ζημίες της προηγούμενης χρονιάς, εμποδιζόμενη από σχετική εθνική φορολογική ρύθμιση, η οποία όμως ερχόταν σε σύγκρουση με το πνεύμα της Οδηγίας 90/435/ΕΟΚ.

¹⁶⁰ Βλ. παραπάνω, υπό σημείο 2.2.3.

μας, την πρωτοποριακότερη συμβολή σε κάθε προσπάθεια φορολογικής εναρμόνισης των φόρων των επιχειρήσεων.

3.4 Η πρόταση για τη θέσπιση της Κοινής Ενοποιημένης Βάσης Φορολογίας των Επιχειρήσεων (ΚΕΒΦΕ-Common Consolidated Corporate Tax Base-CCCTB)¹⁶¹

Η πρόταση για την καθιέρωση μιας Κοινής Ενοποιημένης Βάσης Φορολογίας των Επιχειρήσεων (στο εξής ΚΕΒΦΕ), η οποία μελετάται σε τεχνοκρατικό επίπεδο από μακρού χρόνου¹⁶², συναντά τις ίδιες δυσκολίες με τις λοιπές πρωτοβουλίες που στοχεύουν στην καθιέρωση ενός κοινού συστήματος σε ευρωπαϊκό επίπεδο για τη φορολόγηση των επιχειρήσεων. Δεν μπορεί παρά να αναγνωρίσει κανείς ότι η συγκεκριμένη πρόταση, σε περίπτωση που θα εφαρμόζονταν, θα ανέτρεπε συθέμελα τις βάσεις των εθνικών φορολογικών συστημάτων στον συγκεκριμένο τομέα, γεγονός που εξηγεί τον μεγάλο σκεπτικισμό που προκαλεί στα κράτη μέλη. Ταυτόχρονα, όμως, θα επέλυε, με μια γενναία κίνηση, το πλέγμα των αλληλοσυγκρουόμενων εθνικών διατάξεων, οι οποίες, ακόμη κι όταν δεν θίγουν τις κοινοτικές ελευθερίες, δυσχεραίνουν τη λειτουργία της ενιαίας αγοράς και με την πολυμορφία και πολυπλοκότητά τους αυξάνουν το κόστος συμμόρφωσης για τις εταιρείες που επιθυμούν να δραστηριοποιηθούν εντός της Ε.Ε.¹⁶³

Κατά κυριολεξία, η ΚΕΒΦΕ θα αποτελούσε τη βάση οποιουδήποτε μελλοντικού ενιαίου κοινοτικού συστήματος φορολογίας των επιχειρήσεων, αφού καλείται να αποτελέσει τη φορολογική βάση ή, απλούστερα, το ποσό επί του οποίου θα υπολογίζεται η φορολογική υποχρέωση των επιχειρήσεων έναντι των φορολογικών αρχών σε όλα τα κράτη μέλη. Θα αποτελούσε, επομένως, βήμα – και πόσο σημαντικό – πέραν της εναρμόνισης, στην κατεύθυνση της πλήρους ενοποίησης της φορολογικής αντιμετώπισης των επιχειρήσεων στην Ε.Ε. Ως τέτοια, η συγκεκριμένη πρόταση εκφεύγει

¹⁶¹ Βλ. και Jacobs (1999) και (2005).

¹⁶² Βλ. Εκθέσεις Αποτελεσμάτων των επιμέρους Ομάδων Εργασίας στον διαδικτυακό τόπο της Δ/σης Φορολογικών και Τελωνειακών θεμάτων της Ευρωπαϊκής Επιτροπής.

¹⁶³ Βλ. Μιχαηλίδης (2006), σελ. 132 επ.

του καθαυτό αντικειμένου της παρούσης μελέτης. Κρίναμε, ωστόσο, ότι, για λόγους πληρότητας, ήταν απαραίτητη η συμπερίληψή της, στο μέτρο που το περιεχόμενό της, αν και υπερβαίνει το πλαίσιο της εναρμόνισης, μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως πηγή έμπνευσης στις σχετικές πρωτοβουλίες, τις οποίες αντικειμενικά ενισχύει και διευρύνει.

Ως προς το περίπλοκο τεχνικό ζήτημα του καθορισμού των στοιχείων που θα περιλαμβάνει η ΚΕΒΦΕ, σημαντική προεργασία έχει ήδη συντελεσθεί και βρίσκεται σε εξέλιξη¹⁶⁴. Πέραν όμως των τεχνικών ζητημάτων, τα οποία εκφεύγουν του ενδιαφερόντων μας, σε επίπεδο γενικών κατευθύνσεων σημαντική είναι η πληροφόρηση που παρέχει η μελέτη της Ευρωπαϊκής Επιτροπής σχετικά με την πρόταση για την ενοποιημένη φορολογική βάση στην οικονομική δραστηριότητα των επιχειρήσεων στην Ευρωπαϊκή Ένωση¹⁶⁵. Συγκεκριμένα, η εν λόγω μελέτη προτείνει τέσσερα υποδείγματα για την υλοποίησή της: (α) τη φορολογία του κράτους εγκατάστασης, (β) την κοινή φορολογική βάση, (γ) τον ευρωπαϊκό φόρο εισοδήματος των εταιρειών και (δ) την υποχρεωτική εναρμόνιση των υφιστάμενων εθνικών βάσεων φορολογίας εταιρειών.

Το υπόδειγμα της φορολογίας του κράτους εγκατάστασης, όπως παρουσιάζεται στη μελέτη, παρουσιάζει σημαντικά πλεονεκτήματα, αφού δεν υποχρεώνει στην εκτεταμένη μεταρρύθμιση των εθνικών φορολογικών συστημάτων, αρκούμενο στη συμφωνία μέρους ή του συνόλου των κοινοτικών χωρών ότι ο υπολογισμός της φορολογικής υποχρέωσης μιας εταιρείας, η οποία δραστηριοποιείται σε άλλο κράτος μέλος θα γίνεται από το κράτος εγκατάστασης της εταιρείας¹⁶⁶. Αντίστοιχα, τα λοιπά εμπλεκόμενα κοινοτικά κράτη θα εφαρμόζουν τους εθνικούς συντελεστές φορολόγησης στο μέρος των εισοδημάτων που αποκτώνται στο έδαφός τους, στη βάση μιας συμπεφωνημένης κλείδας καταμερισμού μεταξύ τους¹⁶⁷. Με αυτόν τον τρόπο, θα ρυθμίζονταν με ικανοποιητικό τρόπο τα πρακτικά ζητήματα που ανακύπτουν λόγω της ύπαρξης πληθώρας ανεξάρτητων φορολογικών συστημάτων στην Ε.Ε. κι αυτό μέσα από μια

¹⁶⁴ Η τελευταία συνεδρίαση των σχετικών Ομάδων Εργασίας, τα αποτελέσματα της οποίας είναι διαθέσιμα στο διαδίκτυο (όπως παραπάνω), ανάγονται στον Ιανουάριο του 2008.

¹⁶⁵ SEC (2001) 1681, 23.10.2001.

¹⁶⁶ “home state taxation”

¹⁶⁷ “formulary apportionment”, βλ. αναλυτικά, Russo (2005).

ήπια διαδικασία ενισχυμένης συνεργασίας μεταξύ των κρατών μελών που είναι πρόθυμα να συμμετάσχουν στη ρύθμιση. Από την άλλη πλευρά, όμως, η λύση αυτή θα έθετε δυσκόλως διαχειρίσιμα ζητήματα ως προς τη μέθοδο καθορισμού των εισοδημάτων των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται σε περισσότερα κράτη μέλη¹⁶⁸, μεταφέροντας, ενδεχομένως, μελλοντικά, τον φορολογικό ανταγωνισμό σε ένα απλώς διαφορετικό επίπεδο.

Το σύστημα της κοινής φορολογικής βάσης διαφοροποιείται από το προηγούμενο ως προς το ότι αυτή δεν θα καθορίζεται από το εθνικό φορολογικό σύστημα του κράτους εγκατάστασης, αλλά με βάση έναν κοινό, συμπεφωνημένο κώδικα ρυθμίσεων. Ο εν λόγω κώδικας θα ισχύει παράλληλα προς τις ισχύουσες εθνικές φορολογικές ρυθμίσεις, με σκοπό τον καθορισμό της φορολογητέας ύλης των επιχειρήσεων και πεδίο εφαρμογής τις εταιρείες και τους ομίλους εταιρειών με διασυνοριακή επιχειρηματική δραστηριότητα. Με αυτό τον τρόπο, οι ενδιαφερόμενες εταιρείες θα μπορούν να συναλλάσσονται με μία μόνο φορολογική αρχή και να υποβάλλουν τα αποτελέσματά τους σε μια ορισμένη φορολογική βάση που θα καθορίζεται από κοινό κώδικα ρυθμίσεων. Ταυτόχρονα, όμως, το κάθε κράτος μέλος θα συνεχίζει να εφαρμόζει τους δικούς του φορολογικούς συντελεστές, ενώ η μέθοδος καταμερισμού είναι δυνατόν να προκαλέσει τα ίδια προβλήματα με το προηγούμενο υπόδειγμα. Σε κάθε περίπτωση, όπως εκτιμά η μελέτη της Επιτροπής, προϋπόθεση για την εφαρμογή αυτού του συστήματος είναι η υιοθέτηση μια πολυμερούς συμφωνίας αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ των κρατών μελών.

Ο ευρωπαϊκός φόρος εισοδήματος των εταιρειών, αντίθετα με τα προαναφερθέντα υποδείγματα, απαιτεί σημαντική προσπάθεια για τον συντονισμό των εθνικών φορολογικών συστημάτων, στην κατεύθυνση, ουσιαστικά, της υιοθέτησης ενός ενιαίου ευρωπαϊκού φόρου. Η υιοθέτησή του προϋποθέτει τη συμφωνία των κρατών μελών σε μια σειρά από επιμέρους ζητήματα, όπως ο καθορισμός ενιαίας κλίμακας φορολογικών συντελεστών, ο καταμερισμός των αρμοδιοτήτων στις επιμέρους εθνικές φορολογικές αρχές ή σε μια ενδεχόμενη κεντρική ευρωπαϊκή διοίκηση, καθώς και την σύνταξη ενός ενιαίου ευρωπαϊκού κώδικα φορολογικών ρυθμίσεων. Όπως είναι φανερό, το

¹⁶⁸ Βλ. στο ίδιο, ιδίως, σελ. 19 επ. όπου και εναλλακτικά μαθηματικά μοντέλα.

υπόδειγμα της φορολογικής εναρμόνισης μέσω της θέσπισης ενός ευρωπαϊκού φόρου εισοδήματος των εταιρειών αποτελεί μια εξαιρετικά προωθημένη πρόταση, η οποία, κατά την άποψή μας, στις παρούσες συνθήκες, δε μπορεί παρά να έχει πολύ μακροπρόθεσμο χαρακτήρα¹⁶⁹.

Τέλος, η υποχρεωτική εναρμόνιση των υφιστάμενων εθνικών βάσεων φορολογίας των εταιρειών προϋποθέτει τον καθορισμό της ενιαίας βάσης της φορολογίας των επιχειρήσεων, μέσω μιας ευρείας εναρμόνισης των εθνικών φορολογικών ρυθμίσεων. Σύμφωνα με τη μελέτη, η εναρμόνιση αυτή, σταδιακή ή συνολική, θα πρέπει να συνοδευτεί από την κατάλληλη τεχνική προετοιμασία για τον υπολογισμό τόσο των τεχνικών παραμέτρων της υλοποίησης του μέτρου, όσο και των συνεπειών τους, βραχυπρόθεσμα και μακροπρόθεσμα, για τη δημοσιονομική ισορροπία των κρατών μελών.

Συμπερασματικά, και τα τέσσερα προαναφερθέντα υποδείγματα ενοποίησης της φορολογικής βάσης για τις επιχειρήσεις αποτελούν τολμηρές προτάσεις, οι οποίες υπερβαίνουν τον ορίζοντα της απλής εναρμόνισης, προωθώντας την κοινοτική συνεργασία στον συγκεκριμένο τομέα με τρόπο ουσιαστικό, όσο και φιλόδοξο. Από αναλυτική άποψη, οι εν λόγω προτάσεις παρουσιάζουν το ενδιαφέρον ότι αποτελούν διαφορετικές μεταξύ τους, αλλά πάντως συνολικές και συνεκτικές προσεγγίσεις στο ζήτημα της άμεσης φορολογίας των επιχειρήσεων, σε αντίθεση με τη μέχρι σήμερα πρακτική της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, η οποία περιοριζόταν σε πρωτοβουλίες μικρότερου βεληνεκούς. Σε πρακτικό επίπεδο, τέλος, ανεξάρτητα από τις επιμέρους δυσκολίες που μπορεί να παρουσιάζει η εφαρμογή του καθενός από τα προαναφερθέντα υποδείγματα, και τα τέσσερα, σε περίπτωση που θα εφαρμόζονταν θα αντιμετώπιζαν τις στρεβλώσεις που προκαλεί η υφιστάμενη πολυφωνία 27 διαφορετικών εθνικών φορολογικών συστημάτων. Θα απαντούσαν δε με τρόπο τελεσίδικο στα ζητήματα που σήμερα δημιουργούνται ως προς τη διπλή φορολόγηση,

¹⁶⁹ Είναι χαρακτηριστικό ότι ο ευρωπαϊκός φόρος εισοδήματος των εταιρειών παρουσιάζεται, από πολλές πλευρές, ως αμιγώς ευρωπαϊκός φόρος, ο οποίος θα μπορούσε να αποτελέσει, μελλοντικά, τη βασική άμεση πηγή εσόδων του κοινοτικού προϋπολογισμού ή, πάντως, να κατανέμεται μεταξύ του τελευταίου και των εθνικών προϋπολογισμών στη βάση ενός ορισμένου τρόπου καταμερισμού.

τις εσωτερικές μεταβιβάσεις σε ομίλους εταιρειών και τις ενοποιήσεις κερδών και ζημιών από συνδεδεμένες εταιρείες εντός της Ε.Ε.

4. Συμπέρασμα

Χωρίς αμφιβολία, η φορολογία αποτελεί σημαντικό εξάρτημα, αλλά και θεμέλιο της εθνικής κυριαρχίας, παρέχοντας στα κράτη και τους λαούς τα μέσα για την επίτευξη των στόχων τους. Είναι, επομένως, απολύτως κατανοητή και δικαιολογημένη η δυσπιστία, την οποία συναντά διεθνώς κάθε απόπειρα εναρμόνισης των φορολογικών συστημάτων, ερμηνευόμενη ως δυνητική προσβολή της εθνικής (φορολογικής) ανεξαρτησίας.

Η ευαισθησία αυτή δεν μπορεί παρά να οξύνεται περαιτέρω από το φαινόμενο του διεθνούς φορολογικού ανταγωνισμού, ο οποίος όχι μόνον προσβάλλει την εθνική φορολογική ανεξαρτησία, αλλά θίγει ευθέως την ίδια τη βάση της, την πηγή των εσόδων του εθνικού προϋπολογισμού. Η πρόσκληση σε άμυνα έναντι αυτού του φαινομένου ενισχύει την αίσθηση της εθνικής ανεξαρτησίας, αλλά η άμυνα αυτή μπορεί να πάρει δυο μορφές: είτε να ενισχύσει τη ροπή προς την προσέγγιση και την εναρμόνιση, είτε να προάγει τη διαφοροποίηση σε αναζήτηση ανταγωνιστικών πλεονεκτημάτων.

Στο πλαίσιο της Ε.Ε., επιδρούν οπωσδήποτε οι αυτοί παράγοντες, με την αποφασιστική προσθήκη, όμως, της ίδιας της διαδικασίας της ευρωπαϊκής ολοκλήρωσης, η οποία ρίχνει το βάρος της προς την κατεύθυνση της εναρμόνισης.

Στο ειδικό ζήτημα της φορολογίας των επιχειρήσεων, οι προτάσεις που είχαμε την ευκαιρία να αναπτύξουμε σχετικά με την πλήρη ενοποίηση της σχετικής νομοθεσίας, αποτελούν, χωρίς αμφιβολία, προωθημένους και φιλόδοξους στόχους στην σημερινή συγκυρία. Αποτελούν δε σίγουρα την περισσότερη συνολική και συνεκτική προσέγγιση του προβλήματος από τις αρχές της δεκαετίας του 1990 τουλάχιστον. Αντίθετα, οι λοιπές κοινοτικές ρυθμίσεις παρουσιάζονται αποσπασματικές, αποτελεσματικές στο περιορισμένο πεδίο εφαρμογής τους, αλλά στερούμενες της δυναμικότητας να αποτελέσουν σημαντικό διαφοροποιητικό παράγοντα στο ευρύτερο τοπίο της ευρωπαϊκής άμεσης φορολογίας.

Είναι φανερό, ότι σχετικές ουσιαστικότερες πρωτοβουλίες θα μπορούσαν να γίνουν αποδεκτές μόνον μετά από ικανή περίοδο ωρίμανσης και με την προϋπόθεση εξασφάλισης ικανής πολιτικής υποστήριξης, τόσο από τα επιμέρους κράτη μέλη, όσο

και από τα όργανα της Κοινότητας. Για το λόγο αυτό, θα προκρίναμε τη σταδιακή λήψη μέτρων, στο πλαίσιο όμως ενός γενικού σχεδίου σαφώς αποτυπωμένου και αποδεκτού από όλους τους ενδιαφερόμενους, ενός σχεδίου δηλαδή που θα ισοδυναμεί με την ανάληψη μιας μακροχρόνιας δέσμευσης στον σκοπό της προώθησης της φορολογικής προσέγγισης στον τομέα της εταιρικής φορολογίας.

Κατά την άποψή μας, η πρόταση για την εναρμόνιση της άμεσης φορολογίας των επιχειρήσεων με ολοκληρωμένες προβλέψεις για όλα τα στοιχεία του εταιρικού φόρου σε κοινοτικό επίπεδο, μπορεί να αποτελέσει τον στόχο, ο οποίος θα κινητοποιήσει όλες τις ενδιαφερόμενες πλευρές σε ευρωπαϊκό επίπεδο. Οι προτεινόμενες ρυθμίσεις θα πρέπει να περιλαμβάνουν το σύνολο της επιχειρηματικής δράσης, ως υποκείμενο του φόρου και την κοινή φορολογική βάση, με ολοκληρωμένες προβλέψεις για το σύνολο των κρατών μελών, ως αντικείμενο του φόρου.

Στην πλήρη ανάπτυξή της, αυτή η πρόταση θα αποτελούσε μια δίκαιη, ολοκληρωμένη και αξιόπιστη παρέμβαση στο πολυδαίδαλο τοπίο της ευρωπαϊκής φορολογικής νομοθεσίας. Βασικό κίνητρο για την υποστήριξή της, άλλωστε, θα ήταν η κατάργηση της επικρατούσας σήμερα πολυπλοκότητας και δυσλειτουργίας των εθνικών φορολογικών συστημάτων και της οικονομικής και διοικητικής επιβάρυνσης που αυτές προξενούν στις επιχειρήσεις που επιθυμούν να αποκτήσουν εγκατάσταση σε κράτος μέλος διαφορετικό από αυτό της έδρας τους.

Τελικό αποτέλεσμα της υιοθέτησης μια τέτοιας συνολικής προσέγγισης στα θέματα της φορολόγησης των επιχειρήσεων θα είναι η σταδιακή κατάργηση πολλών εθνικών φόρων που σήμερα μειώνουν τη διαφάνεια του συστήματος πανευρωπαϊκά, στρεβλώνουν τον ανταγωνισμό και παρεμποδίζουν την πλήρη εφαρμογή των θεμελιωδών ελευθεριών. Μακροπρόθεσμα, αυτή η προσέγγιση θα μπορούσε να οδηγήσει στην υιοθέτηση ενός Κοινοτικού Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, προσαρμοσμένου στις σημερινές απαιτήσεις του διεθνώς επιχειρείν, όπως αυτές έχουν διαμορφωθεί από τη σύγχρονη επιχειρηματική πραγματικότητα.

Οι εξελίξεις αυτές θα μπορούσαν σημαντικά να ενισχυθούν από τη συγκυρία που δημιουργεί η τελευταία διεύρυνση και η είσοδος των νέων κρατών μελών στην Ε.Ε. Σε αντίθεση με αρκετά (αν και όχι όλα τα) παλιά κράτη μέλη, τα νέα έχουν υιοθετήσει, για

τους γνωστούς ιστορικοπολιτικούς λόγους, ένα καθεστώς ενίσχυσης της επιχειρηματικότητας, το οποίο, στο θεσμικό τουλάχιστον επίπεδο, είναι σαφώς ευνοϊκότερο αυτού που επικρατεί δυτικότερα στην ήπειρο.

Ιδιαίτερα στον τομέα της φορολόγησης των επιχειρήσεων, τα νέα κράτη έχουν υιοθετήσει απλές και οικονομικές δομές, με μειωμένους φορολογικούς συντελεστές και στοχευμένη ενίσχυση της διεθνούς δραστηριότητας των εταιρειών. Μολονότι η αντίδραση στην ενοποίηση των φορολογικών συστημάτων δεν αποκλείεται να προέλθει και από τα ίδια τα νέα κράτη μέλη, που αξιολογούν τις μεταρρυθμίσεις τους στον συγκεκριμένο τομέα ως σημαντικά ανταγωνιστικά τους εφόδια, η ευρύτερη μεταρρύθμιση σε ευρωπαϊκό επίπεδο δε μπορεί παρά να κινηθεί στην αυτή κατεύθυνση.

Σε κάθε περίπτωση, η προσπάθεια για την εναρμόνιση της φορολογικής αντιμετώπισης των επιχειρήσεων μετρά ήδη ένα σημαντικό παρελθόν και έχει και ένα σημαντικό μέλλον. Απαραίτητη για την ευόδωσή της είναι η σύμπραξη των κρατών μελών σε ένα συνεκτικό, γενικό σχέδιο που θα εκδιπλωθεί σταδιακά, καλύπτοντας το σύνολο των ζητημάτων της εταιρικής φορολόγησης.

Στη διαδικασία αυτή, στρατηγικό και καθοδηγητικό ρόλο καλούνται να παίξουν η Ευρωπαϊκή Επιτροπή και τα λοιπά κοινοτικά όργανα, στο πλαίσιο των σχετικών προνοιών των ευρωπαϊκών συνθηκών. Η στάση και εμπλοκή τους στο εγχείρημα θα πρέπει να είναι συντονισμένη και ενεργός, εξασφαλίζοντας τη συνέχεια στην προώθηση της προσπάθειας και αντιμετωπίζοντας τις ενδεχόμενες καθυστερήσεις και προσκόμματα. Σε αυτό το τελευταίο σημείο, σημαντικός, σίγουρα, θα είναι και ο ρόλος του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου, η νομολογία του οποίου ήδη συνεισφέρει αποτελεσματικά στις υφιστάμενες πρωτοβουλίες για την εναρμόνιση της φορολογικής αντιμετώπισης των επιχειρήσεων.

Βιβλιογραφικές αναφορές

Πηγές

1. European Commission (2006), Communication on Tax Treatment of Losses in Cross-Border Situations, Brussels, 19.12.2006, COM (2006) 824 final
2. European Commission (2005), Communication on Community Programmes Customs 2013 and Fiscalis 2013, Brussels, 6.4.2005, COM (2005) 111 final
3. European Commission (2005), Communication on the Implementation of the Community Lisbon Programme, Brussels, 25.10.2005, COM (2005) 532 final
4. European Commission (2006), “The EU’s Tax Policy towards a barrier-free area for citizens and businesses”, Policy Outline, 5.9.2006 διαθέσιμο στην ιστοσελίδα <http://www.europe.eu.int> (Ιούλιος 2007)
5. European Commission (2006), Communication on Common Consolidated Tax Base (CCCTB). Defensive points, Brussels, 5.4.2006 διαθέσιμο στην ιστοσελίδα <http://www.europe.eu.int> (Ιούλιος 2007)
6. European Commission (2006), Communication on Co-ordinating Member States’ direct tax systems in the Internal Market, Brussels, 25.10.2006 COM (2006) 823 final
7. European Commission (2007), Communication sur la stratégie politique annuelle pour 2008, Brussels, 21.2.2007, COM (2007) 65 final
8. European Commission (1992), Conclusions and Recommendations of the Committee of Independent Experts on Company Taxation (Επιτροπή Ruding), διαθέσιμο στην ιστοσελίδα http://aei.pitt.edu/1332/01/ruding_tax_report.pdf (Νοέμβριος 2007)
9. European Commission, Directorate-General Taxation and Customs Union (2005), Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG), International aspects in the CCCTB, Working Document, Brussels, 18.11.2005, CCCTB\WP\019\doc\en
10. European Commission, Directorate-General Taxation and Customs Union (2005), Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG), Summary

- record of the meeting of the Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group, Working Document, Brussels, 9.11.2005, CCCTB\WP\018\doc\en
11. European Commission, Directorate-General Taxation and Customs Union (2005), Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG), Summary record of the meeting of the Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group, Working Document, Brussels, 8.7.2005, CCCTB\WP\013\doc\en
 12. European Commission, Directorate-General Taxation and Customs Union (2005), Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG), Summary record of the meeting of the Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group, Working Document, Brussels, 21.4.2005, CCCTB\WP\009\Orig.en
 13. European Commission, Directorate-General Taxation and Customs Union (2005) Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group, International aspects in the CCCTB, Working Document, Brussels, 18.11.2005, CCCTB\WP\019\doc\en
 14. European Commission, Directorate-General Taxation and Customs Union (2005), Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG), Summary record of the meeting of the Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group, Working Document, Brussels, 21.1.2005, CCCTB\WP\005\Orig.en
 15. European Commission, Directorate-General Taxation and Customs Union (2006), Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG), Issues related to business reorganisations, Working Document, Brussels, 28.7.2006, CCCTB\WP\039\doc\en
 16. European Commission, Directorate-General Taxation and Customs Union (2006), Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG), An overview of the main issues that emerged at the second meeting of the subgroup on group taxation (SG5 – 02 & 03 October 2006), Working Document, Brussels, 23.11.2006, CCCTB\WP\048\doc\en
 17. European Commission, Directorate-General Taxation and Customs Union (2006), Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG), An overview of the main issues that emerged at the third meeting of the subgroup on

international aspects (SG4), Working Document, Brussels, 23.11.2006, CCCTB\WP\049\doc\en\rev

18. European Commission, Directorate-General Taxation and Customs Union (2006), Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG), The mechanism for sharing the CCCTB, Working Document, Brussels, 17.11.2006, CCCTB\WP\047\doc\en
19. European Commission, Directorate-General Taxation and Customs Union (2006), Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG), Progress to date and future plans for the CCCTB, Working Document, Brussels, 20.11.2006, CCCTB\WP\046\doc\en
20. European Commission, Directorate-General Taxation and Customs Union (2006), Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG), Summary record of the meeting of the Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group, Working Document, Brussels, 13.11.2006, CCCTB\WP\045\doc\en
21. European Commission, Directorate-General Taxation and Customs Union (2006), Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG), Dividends, Working Document, Brussels, 28.7.2006, CCCTB\WP\042\doc\en
22. European Commission, Directorate-General Taxation and Customs Union (2006), Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG), Personal scope of the CCCTB, Working Document, Brussels, 26.7.2006, CCCTB\WP\040\doc\en
23. European Commission, Directorate-General Taxation and Customs Union (2006), Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG), Summary record of the meeting of the Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group, Working Document, Brussels, 31.8.2006, CCCTB\WP\037\doc\en
24. European Commission, Directorate-General Taxation and Customs Union (2006), Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG), Issues related to group taxation, Working Document, Brussels, 5.5.2006, CCCTB\WP\035\doc\en

25. European Commission, Directorate-General Taxation and Customs Union (2006), Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG), Points for discussion on “Administrative and Legal Framework”, Working Document, Brussels, 19.5.2006, CCCTB\WP\036\doc\en
26. European Commission, Directorate-General Taxation and Customs Union (2006), Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG), Summary record of the meeting of the Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group, Working Document, Brussels, 19.5.2006, CCCTB\WP\031\doc\en
27. European Commission, Directorate-General Taxation and Customs Union (2006), Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG), Tax treatment of financial institutions, Working Document, Brussels, 1.3.2006, CCCTB\WP\027\doc\en
28. European Commission, Directorate-General Taxation and Customs Union (2006), Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG), The territorial scope of the CCCTB, Working Document, Brussels, 17.2.2006, CCCTB\WP\026\doc\en
29. European Commission, Directorate-General Taxation and Customs Union (2006), Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG). An overview of the main issues that emerged at the second meeting of the subgroup on international aspects (SG 4), Working Document, Brussels, 24.5.2006, CCCTB\WP\033\doc\en
30. European Commission, Directorate-General Taxation and Customs Union (2006), Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG), An overview of the main issues that emerged at the third meeting of the subgroup on group taxation (SG 5), Working Document, Brussels, 13.3.2006, CCCTB\WP\053\doc\en
31. European Commission, Directorate-General Taxation and Customs Union (2006), Briefing Note on Enhanced Co-operation in the Taxation Area, Brussels, 4.4.2006, TAXUD/E/1/PhC/1rDOC (05)

32. European Commission, Directorate-General Taxation and Customs Union (2007), Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG), Summary record of the meeting of the Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group, Brussels, 28.6.2007, CCCTB\WP\055\en
33. European Commission, Directorate-General Taxation and Customs Union (2007), Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG), An overview of the main issues that emerged during the discussion on the mechanism for sharing the CCCTB, Working Document, Brussels, 13.3.2007, CCCTB\WP\052\doc\en
34. European Commission, Directorate-General Taxation and Customs Union (2007), Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG). Summary record of the meeting of the Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group, Working Document, Brussels, 5.3.2007, CCCTB\WP\051\doc\en
35. European Economic and Social Committee (2006), Opinion on the creation of a common consolidated corporate tax base in the EU, Brussels, 14.2.2006, ECO/165-CESE241/2006 EN/o
36. European Parliament, Committee on Economic and Monetary Affairs (2005), Report on taxation of undertakings in the European Union : a common consolidated corporate tax base, Rapporteur Pier Luigi Bersani, Brussels, 1.12.2005, FINAL A6-0386/2005
37. Lithuanian Free Market Institute (2006), “Petition against creating a Common Consolidated Corporate Tax Base in the EU” διαθέσιμο στην ιστοσελίδα <http://www.institutmolinari.org/editos/20060413.htm> (Αύγουστος 2007)
38. Sénat (2007), Rapport d’information fait au nom de la commission des Finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la Nation sur l’état d’avancement des principaux dossiers européens en matière de fiscalité des entreprises, de concurrence et de législation financière, rapporteur Philippe Marini, Paris, 4.5.2007
39. Ευρωπαϊκή Επιτροπή (1992), Ανακοίνωση σχετικά με τις γενικές κατευθύνσεις στον τομέα της φορολογίας των επιχειρήσεων στο πλαίσιο της ενίσχυσης της εσωτερικής αγοράς, Βρυξέλλες, 26.6.1992, SEC (92) 1118 τελικό

40. Ευρωπαϊκή Επιτροπή (2001), Ανακοίνωση σχετικά με μια εσωτερική αγορά χωρίς φορολογικά εμπόδια. Στρατηγική για την πρόβλεψη ενοποιημένης φορολογικής βάσης για τις δραστηριότητες των εταιρειών σε επίπεδο Ε.Ε., Βρυξέλλες, 23.10.2001, COM (2001) 582 τελικό
41. Ευρωπαϊκή Επιτροπή (2001), Ανακοίνωση σχετικά με τη φορολογική πολιτική στην Ευρωπαϊκή Ένωση-προτεραιότητες για τα προσεχή έτη, Βρυξέλλες, 23.5.2001, COM (2001) 260 τελικό
42. Ευρωπαϊκή Επιτροπή (2003), Ανακοίνωση σχετικά με μια εσωτερική αγορά χωρίς φορολογικά εμπόδια των επιχειρήσεων – επιτεύγματα, τρέχουσες πρωτοβουλίες και εναπομένοντα προβλήματα, Βρυξέλλες, 24.11.2003, COM (2003) 726 τελικό
43. Ευρωπαϊκή Επιτροπή (2005), Ανακοίνωση σχετικά με την εφαρμογή του κοινοτικού προγράμματος της Λισσαβόνας, Η συμβολή των φορολογικών και τελωνειακών πολιτικών στη στρατηγική της Λισσαβόνας, Βρυξέλλες, 25.10.2005, COM (2005) 532 τελικό
44. Ευρωπαϊκή Επιτροπή (2005), Ανακοίνωση σχετικά με την εξάλειψη των εμποδίων όσον αφορά την φορολόγηση των ΜΜΕ στην εσωτερική αγορά, Βρυξέλλες, 23.12.2005, COM (2005) 702 τελικό
45. Ευρωπαϊκή Επιτροπή (2006), Ανακοίνωση σχετικά με την εφαρμογή του κοινοτικού προγράμματος της Λισσαβόνας, Βρυξέλλες, 5.4.2006, COM (2006) 157 τελικό
46. Ευρωπαϊκή Επιτροπή (2006), Ανακοίνωση σχετικά με την εφαρμογή του κοινοτικού προγράμματος βελτίωσης της οικονομικής ανάπτυξης και της απασχόλησης και ενίσχυσης της ανταγωνιστικότητας των επιχειρήσεων της Ε.Ε.: περαιτέρω επιτευχθείσα πρόοδος κατά το 2006 και τα επόμενα βήματα για την υποβολή πρότασης για την κοινή ενοποιημένη βάση φορολογίας των επιχειρήσεων (ΚΕΒΦΕ), Βρυξέλλες, 2.5.2007, COM (2007) 223 τελικό
47. Ευρωπαϊκή Επιτροπή (1996), Έκθεση σχετικά με την φορολογία στην Ευρωπαϊκή Ένωση, Βρυξέλλες, 22.10.1996, COM (96) 546 τελικό

48. Αναστόπουλος Ι., Φορτσάκης Θ. (2003), *Φορολογικό Δίκαιο*, Αθήνα-Κομοτηνή, Εκδόσεις Σάκκουλα
49. Γεωργακόπουλος Θεόδωρος (1997), *Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική*, Αθήνα, Εκδόσεις Μπένου
50. Γεωργακόπουλος Θεόδωρος (2001), «ΟΝΕ και δημοσιονομική ενοποίηση» στο Γ. Δημόπουλος, Ν. Μπαλτάς και Ι. Χασσίδ, *Εισαγωγή στις Ευρωπαϊκές Σπουδές*, τ. Β', Αθήνα, Σιδέρης, σελ. 506-524
51. Γκούρας Παναγιώτης (2000), *Φορολογία και Πολιτική. Πολιτικο-οικονομική προβληματική και δημοσιονομική σκέψη*, Αθήνα, Ίδρυμα Σάκη Καραγιώργα
52. Καραγιώργας Δ. Π. (1981), *Οι οικονομικές λειτουργίες του κράτους*, Αθήνα, Παπαζήσης
53. Καραγιώργας Δ. Π. (1981), *Οι δημοσιονομικοί θεσμοί*, Αθήνα, Παπαζήσης
54. Καρακίτης Αλέξανδρος (1997), «Άμεση φορολογία, όχι πλέον terra incognita για το Ευρωπαϊκό Κοινοτικό Δίκαιο, ΔΦΝ, τ. 51, σελ. 980-992, 1110-1126
55. Μαρουσάκης Σ. (2005), «Η επίδραση των κανόνων του διεθνούς και ευρωπαϊκού δικαίου στο ελληνικό φορολογικό δίκαιο», ΔΕΕ, τχ. 12, σελ. 1286-1297
56. Μελάς Κωνσταντίνος (1999), *Παγκοσμιοποίηση. Νέα φάση διεθνοποίησης της οικονομίας*, Αθήνα, Εξάντας
57. Μιχαηλίδης Γρηγόρης (2006), *Εναρμόνιση της Φορολογίας Εισοδήματος των Επιχειρήσεων στην Ε.Ε.*, Αθήνα, Νομική Βιβλιοθήκη
58. Μπάρμπας Νικόλαος (2006), «Εξελίξεις στην εναρμόνιση της κοινοτικής φορολογικής νομοθεσίας. Μετασχηματισμός των κοινοτικών επιχειρήσεων σε διασυνοριακό κοινοτικό επίπεδο», ΔΕΕ, τχ. 8-9, σελ. 863-872
59. Παπαγιάννης Δονάτος (1999), *Εισαγωγή στο Ευρωπαϊκό Δίκαιο*, Αθήνα-Κομοτηνή, Εκδ. Αντ. Σάκκουλα
60. Σκλιάς Νίκος (1992), *Η εναρμόνιση των φόρων στην Ευρωπαϊκή Ένωση*, Αθήνα-Κομοτηνή, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα

61. Σκλιάς Νίκος (1994), *Κοινοτικό Φορολογικό Δίκαιο*, Αθήνα-Κομοτηνή, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα
62. Σκουρής Β. (2003), *Ερμηνεία συνθηκών για την Ευρωπαϊκή Ένωση και την Ευρωπαϊκή Κοινότητα*, Κέντρο Διεθνούς και Ευρωπαϊκού Δικαίου, Αθήνα-Κομοτηνή, Εκδόσεις Σάκκουλα
63. Στεφάνου Κωνσταντίνος (2001), «Στόχοι και μέθοδοι της ευρωπαϊκής ολοκλήρωσης» στο Κ. Στεφάνου, Αρ. Φατούρος και Θ. Χριστοδουλίδης, *Εισαγωγή στις Ευρωπαϊκές Σπουδές*, τ. Α', Αθήνα, Σιδέρης, σελ. 183-222
64. Στεφάνου Κωνσταντίνος (2002), *Ευρωπαϊκή ολοκλήρωση*, τ. 1, Αθήνα-Κομοτηνή, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα
65. Φινοκαλιώτης Κωνσταντίνος (1995), *Η εναρμόνιση της φορολογίας εισοδήματος συνδεδεμένων επιχειρήσεων στα πλαίσια της ενιαίας αγοράς*, Θεσσαλονίκη, Εκδόσεις Σάκκουλα
66. Χουλινάς Α. (1999), «Η φορολογική εναρμόνιση στην Ευρωπαϊκή Ένωση: οι λόγοι εφαρμογής και οι τελευταίες εξελίξεις», ΔΦΝ, τ. 53, σελ. 1289-1297

Ξενόγλωσση Βιβλιογραφία

67. Aaron Henry J. & Galper Harvey (1985), *Assessing Tax Reform*, Washington, The Brookings Institution, Studies of Government Finance
68. Atkinson Antony & Stiglitz Joseph (1980), *Lectures on Public economics*, Maidenhead, McGraw-Hill Book Company
69. Aujean Michel (2007), "European commission launches comprehensive strategy to promote tax co-ordination in the EU", *EC Tax Review*, no. 2, pp. 63-64
70. Barre Raymond & Teulon Frédéric (1997), *Economie politique*, t. 1-2, Paris, Presses Universitaires de France, *Collection Thémis Economie*
71. Basle Maurice (1989), *Systèmes fiscaux*, Paris, Dalloz
72. Begg David, Fischer S. & Dornbusch R. (1998), *Εισαγωγή στην οικονομική*, τ. 1-2, Αθήνα, Κριτική

73. Berlin Dominique (1988), *Droit fiscal communautaire*, Paris, Presses Universitaires de France
74. Bieber Roland & Salomé Isabelle (1996), “Hierarchy of Norms in European Law”, *Common Market Law Review*, vol. 33, pp. 907-930
75. Bolkenstein Frits (2002), “The future of European tax policy. Speech delivered in Rotterdam, 18.10.2001”, *EC Tax Review*, no. 1, pp. 19-21
76. Bolkenstein Frits (2004), “EU corporate tax reform: progress and new challenges, opening address at the European Commission Conference on Company Taxation”, *EC Tax Review*, no. 1, pp. 5-6
77. Bond Stephen, Chennells Lucy, Devereux Michael P. & Gammie Malcolm, Troup Edward (2000), *Corporate Tax Harmonisation in Europe: A Guide to the Debate*, London, The Institute for Fiscal Studies
78. Bond Stephen, Gammie Malcolm & Mokkas Socrates (2006), “Corporate Income Taxes in the EU: An economic assessment of the Role of the ECJ”, conference draft διαθέσιμο στην ιστοσελίδα http://www.ifs.org.uk/conferences/etpf_bond.pdf (Ιούνιος 2007)
79. Boverberg A. L., Cnossen S., Vanistendael F. J. G. M. & Westerbruggen J. W. B. (1992), *Harmonization of Company Taxation in the European Community. Some comments on the Ruding Committee Report*, Amsterdam, Kluwer, Foundation for European Fiscal Studies
80. Bowyer John (1973), “Taxation” in Alan Campbell, *Common Market Law*, vol. III, London, Longman-Oceana, pp. 577-713
81. Bracewell-Milnes Barry (1999), “Tax Competition: Harmful or Beneficial?”, *INTERTAX*, vol. 27, no. 3, pp. 86-88
82. Bracewell-Milnes Barry (2004), “The Cost of Harmony”, *INTERTAX*, vol. 32, no. 10, p. 458
83. Bratton William W. & McCahery Joseph A. (2001), “Tax Co-ordination and Tax Competition in the European Union: Evaluating the Code of Conduct on Business Taxation”, *Common Market Law Review*, vol. 38, pp. 677-718

84. Cecco Francesco de (2006), "Room to move? Minimum harmonization and fundamental rights", *Common Market Law Review*, vol. 43, pp. 9-30
85. Cerioni Luca (2007), *EC Corporate Law and EU Company Tax Law*, London, Edward Elgar Pub
86. Chown John (2000), "Monetary Union and Tax Harmonization", *INTERTAX*, vol. 28, no. 3, pp. 102-109
87. Devereux Michael & Pearson Mark (1989), *Corporate Tax Harmonisation and Economic Efficiency*, London, Institute for Fiscal Studies, *Report Series no. 35*
88. Dougan Michael (2000), "Minimum harmonization and the Internal Market", *Common Market Law Review*, vol. 37, pp. 853-885
89. Druesne Gérard (1986), *Droit matériel et politiques de la Communauté européenne*, Paris, Presses Universitaires de France
90. Economist (2007), "Common EU Tax Base: Harmony and discord. To some a dream, to others a nightmare", May 3rd, 2007
91. El-Agraa Ali M. (1998), *European Union : History, Institutions, Economies and Policies*, London, Prentice Hall Europe
92. Fallon Marc (2002), *Droit matériel général de l'Union Européen*, Louvain-la-Neuve, Bruylant-Academia
93. Farmer Paul (2003), "The Court's case law on taxation: a castle built on shifting sands?", *EC Tax Review*, no. 2, pp. 75-81
94. Farny Otto, Lunzer Gertraud, Saringer Martin & Wagner Martin (2005), "Tax concessions in the ten new Member States in the area of company taxation. Summary of the study of the BAK", διαθέσιμο στην ιστοσελίδα http://www.akeu.at/pictures/d33/Zusammenfassung_Studie_EN.pdf (Ιούλιος 2007)
95. Fuest Clemens (2002), "Corporate Tax Coordination in the European Internal Market and the Problem of 'Harmful' Tax Competition", διαθέσιμο στην ιστοσελίδα <http://www.umich.edu/~iinet/euc/PDFs/2003%20Papers/Fuest.PDF> (Φεβρουάριος 2008)

96. Gammie Malcolm (2004), “The compatibility of national tax principles of the Member States with a fully integrated market”, European Association of Tax Law Professors – EATLP, Sorbonne Congress (June 3-5, 2004) <http://www.eatlp.org> (Μάιος 2007)
97. Gammie Malcolm (2006), *Achieving a Common Consolidated Corporate Tax Bas in the European Union*, Brookings Institute, Centre for European Policy Studies
98. Genschel Philipp & Jachtenfuchs Markus (2007), “Taxation, internal security and the transformation of the State” διαθέσιμο στην ιστοσελίδα <http://www.unc.edu/euce/eusa2007/papers/genschel-p-06b.pdf>
99. Genser Bernd & Schindler Dirk (2005), “Dual Income Taxation as a Stepping Stone towards a European Corporate Income Tax”, Konstanzer Online-Publikations-System, διαθέσιμο στην ιστοσελίδα http://www.ub.uni-konstanz.de/kops/volltexte/2007/3242/pdf/dp07_05.pdf
100. Genser Bernd (2001), “Corporate income taxation in the European Union: Current State and Perspectives”, The Australian National University, Australian Taxation Office, Centre for Tax System Integrity, Working Paper no. 17 (August 2001), διαθέσιμο στην ιστοσελίδα <http://ctsi.anu.edu.au/publications/WP/17.pdf> (Μάιος 2007)
101. Gerven Walter van (2004), “Harmonization of Private Law: Do we need it?”, *Common Market Law Review*, vol. 41, pp. 505-532
102. Gormley Laurence (2005), *EU Taxation Law*, Oxford, Oxford University Press
103. Grau Amparo & Herrera Pedro M. (2003), “The link between tax co-ordination and tax harmonization: limits and alternatives”, *EC Tax Review*, no. 1, pp. 28-36
104. Hajkova Dana, Nicoletti Giuseppe, Vartia Laura & Yoo Kwang-Yeol (2006), “Taxation, Business Environment and FDI Location in OECD countries”, Paris, OECD, Economics Department Working Papers no. 502
105. Hederman-O’Brien Miriam (2002), *One Size fits all? EU Taxation Policy*, Institute of Taxation in Ireland
106. Hepker Michael (1975), *A modern approach to Tax Law*, London, Heinemann

107. Herrera Pedro M, Meussen Gerard T. K., Selicato Pietro (2007), “The Concept of Tax in EU Law” in Pieters & Barking, *The Concept of Tax*, IBFD
108. Hoeller Peter, Louppe Marie-Odile & Vergriete Patrice (1996), “Fiscal relations within the European Union”, Paris, OECD, Economics Department Working Paper no. 163
109. Hosson Fred C. de (2003), “Tax Competition and Monetary Union: the Neglected Role of Indirect Taxes”, *INTERTAX*, vol. 31, no. 2, p. 56
110. Hosson Fred de (2006), “On the controversial role of the European Court in corporate tax cases”, *INTERTAX*, vol. 34, no. 6-7, pp. 294-304
111. Hrehorovska Lucia (2006), “Tax Harmonization in the European Union”, *INTERTAX*, vol. 34, no. 3, pp. 158-166
112. Hyman David (1987), *Public Finance: A contemporary application of theory to policy*, New York, The Dryden Press
113. Jacobs Otto H. (1999), “Corporation Income Tax Systems in the European Union – An Analysis of their Effects on Competition and Reform Proposals”, *INTERTAX*, vol. 27, no. 8-9, pp.264-278
114. Jacobs Otto H., Sprengel Christoph, Stetter Thorsten & Wendt Carsten (2005), “EU Company Taxation in Case of a Common Tax Base: A computer-based Calculation and Comparison using the enhanced model of the European Tax Analyser”, *INTERTAX*, vol. 33, no. 10, pp. 414-428
115. Jacobsen Susanne Birk (2000), “Enlargement of the European Union – Taxation”, *EC Tax Review*, vol. 4, pp. 216-219
116. Joumard Isabelle (2001), “Tax Systems in European Union Countries”, Paris, OECD, Economics Department Working Paper no. 301
117. Kellermann Christian, Rixen Thomas & Uhl Susanne (2007), “Europeanizing Corporate Taxation to Regain National Tax Policy Autonomy”, διαθέσιμο στην ιστοσελίδα <http://www.fes.de/internationalpolitik/taxes/> (Αύγουστος 2007)

118. Kirkenbeld Ben (2006), *Harmful Tax Competition in the European Union*, Amsterdam, Kluwer Law International
119. Klaver Jan A. M. & Timmermans Ad J. M. (1999), “EU taxation: policy competition or policy co-ordination?”, *EC Tax Review*, no. 3, pp. 185-191
120. Klemm Alexander & Radaelli Claudio (2001), *EU Corporate Tax Reform*, CEPS Task Force Reports
121. Kolmar Martin & Wagener Andreas (2007), “Tax competition with Formula Apportionment: The Interaction between Tax Base and Sharing Mechanism”, διαθέσιμο στην ιστοσελίδα <http://www.wiwi.uni-hannover.de/sopo/people/wagener/papers/taxbase.pdf> (Ιούλιος 2007)
122. Lang Michael & Schuh Josef (2000), “Europe on its way to a Multilateral Tax Treaty”, *EC Tax Review*, no. 1, pp. 39-43
123. Liebig Thomas & Sousa-Poza Alfonso (2005), “Taxation, Ethnic Ties and the location Choice of Highly Skilled Immigrants”, Paris, OECD, Social, Employment and Migration Working Paper no. 24
124. Lier Pieter (2002), *Tax and Legal aspects of EC Harmonisation*, Amsterdam, Kluwer Law International
125. Malherbe Jacques (2002), “Harmful Tax Competition and the Future of Financial Centres in the European Union”, *INTERTAX*, vol. 30, no. 6-7, pp.219-224
126. Malmer Kerstin (2006), “EU Tax Law and its Impact at National Level. Update on EU Direct Tax”, conference at the International Tax Conference, Bucharest (May 17-19, 2006)
127. Malta Pierre di (1995), *Droit fiscal européen comparé*, Paris, Presses Universitaires de France
128. McIntyre Michael J. (1993), “Guidelines for Taxing International Capital Flows: the Legal Perspective”, paper submitted at the National Tax Association Symposium, Arlington-Virginia (May 24-25, 1993), διαθέσιμο στην ιστοσελίδα http://www.law.wayne.edu/McIntyre/text/NTA_guid_capital.pdf (Ιούλιος 2007)

129. Mercks Paulus (2006a), “Corporate Tax and the Global Village”, *INTERTAX*, vol. 34, no. 1, pp. 26-31
130. Mercks Paulus (2006b), “Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning”, *INTERTAX*, vol. 34, no. 5, pp. 272-281
131. Mercks Paulus (2007), “Corporate Tax and the OECD”, *INTERTAX*, vol. 35, no. 5, pp. 322-330
132. Moerman Sébastien (1999), “The Theory of Tax Abuse”, *INTERTAX*, vol. 27, no. 8-9, pp. 284-290
133. Mors Matthias (2006), “The Common Consolidated Tax Base (CCCTB): Trojan horse or completion of the Single Market?”, conference at the Institute of European Affairs, Dublin (June 28, 2006), διαθέσιμο στην ιστοσελίδα http://www.iiea.com/images/managed/events_attachments/Mors280606.pdf (Αύγουστος 2007)
134. Mortelmans Kamiel (1998), “The Common Market, the Internal Market and the Single Market, what’s in a Market?”, *Common Market Law Review*, vol. 35, pp. 101-136
135. Mult H. C., Jacobs Otto H, Spengel Christoph & Schäfer Anne (2003), “ICT and International Corporate Taxation: Tax Attributes and Scope of Taxation”, *INTERTAX*, vol. 31, no. 6-7, pp. 214-231
136. Musgrave R. A. (1985), “A brief history of Tax doctrine” in Alan Auerbach & Martin Feldstein, *Handbook of Public Economics*, Amsterdam, Elsevier Science Publishers, pp. 1-59
137. Nicodeme Gaetan (2006), “Corporate Tax Competition and Co-ordination in the European Union: What do we know? Where do we stand?”, διαθέσιμο στην ιστοσελίδα http://mpa.ub.uni-muenchen.de/107/01/MPRA_paper_107.pdf (Ιούλιος 2007)
138. Nijkamp Heleen (2002), “Ambitious plan for EU company tax reform fails to address critical issues”, *EC Tax Review*, no. 1, pp. 2-3
139. OECD (1998), “Harmful Tax Competition. An emerging Global Issue”, Paris, OECD

140. OECD (2002), "Developing the International Dialogue on Taxation. A Joint proposal by the staffs of the IMF, OECD and World Bank", διαθέσιμο στην ιστοσελίδα <http://www.oecd.org> (Αύγουστος 2007)
141. Oliver David J. (2000), "Tax Sovereignty", *INTERTAX*, vol. 28, no. 4, p. 146
142. Oliver Peter & Wulf-Henning Roth (2004), "The internal market and the Four Freedoms", *Common Market Law Review*, vol. 41, pp. 404-441
143. Owens Jeffrey (2004), "Fair Tax Competition", presentation at the INEKO International Conference on Economic Reforms for Europe, Bratislava, 18.3.2004, διαθέσιμο στην ιστοσελίδα <http://www.oecd.org> (Αύγουστος 2007)
144. Owens Jeffrey (2006), "Tax in a Borderless World", Paris, OECD Centre for Tax Policy and Administration, OECD Observer no. 257
145. Pennings Frans & Weerepas Marjon (2006), "Towards a convergence of co-ordination in social security and tax law?", *EC Tax Review*, no. 4, pp. 215-225
146. Pinto Carlo (2003), *Tax Competition and EU Law*, Amsterdam, Kluwer Law International, *Eucotax Series on European Taxation 7*
147. Pires Manuel (2001), "Quo vadis International Tax Law?", *INTERTAX*, vol. 29, no. 12, pp. 394-395
148. Pistone Pasquale (2005), "Towards European international tax law", *EC Tax Review*, no. 1, pp. 4-9
149. Radaelli Claudio M. (1997), *The politics of corporate taxation in the European Union. Knowledge and international policy agendas*, London-New York, Routledge
150. Radulescu Doina Maria (2007), "From Separate Accounting to Formula Apportionment: Analysis in a Dynamic Framework", διαθέσιμο στην ιστοσελίδα http://zeus.econ.umd.edu/cgi-bin/conference/download.cgi?db_name=IIPF63&paper_id=231 (Αύγουστος 2007)
151. Rosen Harvey (2000), *Δημόσια Οικονομική*, τ. 1-2, Αθήνα, Κριτική
152. Ruding Onno (2005), "The past and the future of EU corporate tax", *EC Tax Review*, no. 1, pp. 1-2

153. Russo Antonio (2005), "Formulary Apportionment for Europe: An Analysis and a Proposal", *INTERTAX*, vol. 33, no. 1, pp. 2-31
154. Schön Wolfgang (2000). "Tax competition in Europe – the legal perspective", *EC Tax Review*, no. 2, pp. 90-105
155. Schön Wolfgang (2005), "Playing different games? Regulatory competition in Tax and Company Law compared", *Common Market Law Review*, vol. 42, pp. 331-365
156. Soler Roch Maria Teresa (2005), "Corporate tax in the EU: a never-ending story?", *EC Tax Review*, no. 3, pp. 116-118
157. Sommerhalder Ruud A. (1999), "Harmful tax competition or harmful tax harmonization", *EC Tax Review*, no. 4, pp. 244-251
158. Spengel Christoph (2007), "Common corporate consolidated tax base – don't forget the tax rates!", *EC Tax Review*, no. 3, pp. 118-120
159. Stevens L. G. M. (2002), "Corporate income tax in Europe: a Dutch perspective", *EC Tax Review*, no. 3, pp. 104-111
160. The Chartered Institute of Taxation (2007), "EU Tax Developments 2007" διαθέσιμο στην ιστοσελίδα <http://www.tax.org.uk> (Απρίλιος 2008)
161. Thiel Servaas van (2003), Removal of income tax barriers to market integration in the European Union: litigation by the Community citizen instead of harmonization by the Community legislature?", *EC Tax Review*, no. 1, pp. 4-19
162. Thömmes Otmar (2002), "Corporate Taxation in the European Union in the Year 2002 – A Single Currency and Fifteen different Tax Jurisdictions", *INTERTAX*, vol. 30, no.4, pp. 123-124
163. Thömmes Otmar (2004), " A Europe *à deux vitesses* for Enterprise Taxation ?", *INTERTAX*, vol. 32, no. 11, pp. 536-537
164. UNICE (1999), "Company Taxation in the Single Market: A Business Perspective", *INTERTAX*, vol. 27, no. 2, pp. 76-80
165. Ussher Kitty (2002), *The spectre of Tax Harmonisation*, Centre for European Reform

166. Vanistendael F. (2003), "The compatibility of the basic economic freedoms with the sovereign national tax systems of the Member States", *EC Tax Review*, no. 3, pp. 136-143
167. Verdier Amélie & Brachet Antoine (2006), «Entre concurrence et convergence fiscale, quel projet européen ? », Fondation Robert Schuman, *Questions d'Europe*, no. 39 (25.9.2007) διαθέσιμο στην ιστοσελίδα http://www.robert-schuman.org/supplement/questions_europe39.pdf (Ιούλιος 2007)
168. Villiers Teresa (2001), *European Tax Harmonisation*, Centre for Policy Studies
169. Vitry Daniel (1976), *La fiscalité dans la croissance de l'entreprise*, Paris, Presses Universitaires de France, *Collection SUP*
170. Weber Dennis (2006), "In Search of a (New) Equilibrium Between Tax Sovereignty and the Freedom of Movement within the EC", *INTERTAX*, vol. 34, no. 12, pp. 585-616
171. Weiner Johann M. (2007), "Approaching an EU Common Consolidated Tax Base", διαθέσιμο στην ιστοσελίδα <http://www.taxanalysts.com/www/features.nsf/Articles/B2B5439AC732915B852572E200752F8F?OpenDocument> (Αύγουστος 2007)
172. Zee Howell H. (2004), "World Trends in Tax Policy: An Economic Perspective", *INTERTAX*, vol. 32, no. 8-9, pp. 352-364

Χρήσιμοι δικτυακοί τόποι

Επικουρικά, συμβουλευτήκαμε τους δικτυακούς τόπους των παρακάτω:

Cato Institute, Center for Tax Competition, Confédération Fiscale Européenne, Encyclopedia of Taxation, European Association of Tax Law Professors, European Corporate Income Tax, European Policy Center, EUROSTAT, Institut des Avocats Conseils Fiscaux, Institut des Recherches Economiques et Fiscales, Institute for Fiscal Studies, Institute for Taxation, Internal Revenue Service, International Bureau for Fiscal Documentation, International Fiscal Association, International Monetary Fund-IMF, Organisation for Economic Cooperation and Development-OECD, Taxes in Europe Database, The Brookings Institute, The Chartered Institute of Taxation, The Irish Taxation

Institute, The Law Society, Ευρωπαϊκή Επιτροπή, Πανελλήνια Ομοσπονδία
Φοροτεχνικών Ελεύθερων Επαγγελματιών