

ΠΑΝΤΕΙΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΑΘΗΝΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

ΔΙΔΑΚΤΟΡΙΚΗ ΔΙΑΤΡΙΒΗ

«Η επίδραση της νομολογίας του Δικαστηρίου Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων στη φορολόγηση ομίλων εταιριών και πολυεθνικών επιχειρήσεων»

Μαρία Ι. Πρινιωτάκη

Συμβουλευτική Επιτροπή :

Βασίλειος Κουγέας, Καθηγητής (επιβλέπων)

Βίκυ Καραγεώργου, Επικ. Καθηγήτρια

Βιργινία Θεοδοροπούλου – Δένδια, Λέκτορας

ΑΘΗΝΑ, Δεκέμβριος 2015

Στη μνήμη του αδελφού μου

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΒΡΑΧΥΓΡΑΦΙΕΣ.....	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ I:	11
ΕΙΣΑΓΩΓΗ & ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΕΡΕΥΝΑΣ	11
1.1. Εισαγωγικές ορολογικές διευκρινήσεις	11
1.2. Εισαγωγή	15
1.3. Η φύση των πολυεθνικών και ομίλων επιχειρήσεων στη σύγχρονη οικονομική	25
πραγματικότητα	25
1.4. Προβληματική και ερευνητικό ερώτημα	31
1.5. Περιεχόμενα της διατριβής	36
ΚΕΦΑΛΑΙΟ II:	39
ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ & ΕΝΩΣΙΑΚΕΣ ΕΛΕΥΘΕΡΙΕΣ :	39
Η ΑΡΝΗΤΙΚΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΗ ΕΝΩΣΙΑΚΩΝ ΚΑΝΟΝΩΝ ΔΙΚΑΙΟΥ	39
2.1. Εισαγωγή	39
2.2. Ο ρόλος του ΔΕΕ	41
2.3. Προδικαστικές αποφάσεις και δεδικασμένο	44
2.4. Προδικαστικές αποφάσεις και εθνικά δικαστήρια	50
2.5. Το ΔΕΕ & η αρνητική ενσωμάτωση του ενωσιακού δικαίου στα κράτη μέλη	53
2.6. Ενωσιακές ελευθερίες και αρνητική ενσωμάτωση	59
ΚΕΦΑΛΑΙΟ III:	64
ΕΛΕΥΘΕΡΗ ΔΙΑΣΥΝΟΡΙΑΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΠΕΕ & ΚΑΤΑΧΡΗΣΗ ΔΙΚΑΙΟΥΜΕΣΑ ΑΠΟ ΤΗ ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ ΤΟΥ ΔΕΕ	64
3.1. Εισαγωγή	64
3.2. Ελευθερία εγκατάστασης: εκδήλωση της διασυνοριακής δραστηριότητας των ΠΕΕ εντός της ΕΕ	67
3.3. Σημαντικότερη νομολογία ΔΕΕ σε θέματα δυσμενούς φορολόγησης των ΠΕΕ: περιπτώσεις καταστρατήγησης ενωσιακού δικαίου σε βάρος των ΠΕΕ	71
3.3.1. Η φορολογική μεταχείριση υποκαταστημάτων επιχειρήσεων με έδρα εντός της ΕΕ.	71
3.3.2. Η φορολογική μεταχείριση θυγατρικών, μητρικών επιχειρήσεων με έδρα εντός της ΕΕ (στο κράτος υποδοχής)	75
3.3.3. Η φορολογική μεταχείριση θυγατρικών, μητρικών επιχειρήσεων με έδρα	79
εντός της ΕΕ (στο κράτος εγκατάστασης)	79
3.4. Η επιβεβαίωση του κανόνα απαγόρευσης περί κατάχρησης δικαιούστων τομέα	80
της φορολογίας	80
3.4.1. Ο έλεγχος καταχρηστικότητας δυνάμει της απόφασης Emsland – Stärke (C-110/99) και η εξέλιξη της αρχής απαγόρευσης καταχρηστικής άσκησης δικαιώματος κατά το ενωσιακό δίκαιο ...	80
3.4.2. Έμμεση φορολογία και υπόθεση Halifax (C-255/02)	84
3.4.3. Άμεση φορολογία και υπόθεση Cadbury Schweppes (C-196/04)	87
3.5. Ο ρόλος της ΕΕ και συναφείς πρωτοβουλίες κατά της κατάχρησης δικαίου	98
3.5.1. Δευτερογενές δίκαιο	98

3.5.2. Κοινή ενοποιημένη βάση φορολογίας εταιρειών (ΚΕΒΦΕ).....	104
ΚΕΦΑΛΑΙΟ IV :	109
BEPS& ΕΝΩΣΙΑΚΟ ΔΙΚΑΙΟ: ΚΑΤΑΧΡΗΣΤΙΚΕΣ ΠΡΑΚΤΙΚΕΣ	109
ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ &ΥΒΡΙΔΙΚΕΣ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ.....	109
ΑΣΥΜΦΩΝΙΑΣ ΥΠΟ ΤΟΝ ΚΙΝΔΥΝΟ ΤΗΣ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	109
4.1.Εισαγωγή	109
4.2. Το σχέδιο BEPS συνοπτικά:	110
4.3. Ενδοομιλική τιμολόγηση & ενωσιακό δίκαιο	117
4.3.1.Η ερμηνευτική προσέγγιση του ΔΕΕ σε θέματα ενδοομιλικής τιμολόγησης μέχρι την υπόθεση SGI (C-311/08).....	120
4.3.2.Κανόνες ενδοομιλικής τιμολόγησης κατά το σχέδιο BEPS υπό το φως του ενωσιακού δικαίου.	133
4.4. Υβριδικές ρυθμίσεις ασυμφωνίας & ενωσιακό δίκαιο	136
4.4.1. Περιπτώσεις και αποτελέσματα υβριδικών ρυθμίσεων ασυμφωνίας	137
4.4.2.Κανόνες υβριδικών ρυθμίσεων ασυμφωνίας κατά το σχέδιο BEPS υπό το	142
φως του ενωσιακού δικαίου.....	142
4.5.Ο κίνδυνος της διπλής φορολογίας σε βάρος των ΠΕΕ	145
4.5.1.Ενωσιακό Δίκαιο	150
4.5.2.Ο κίνδυνος της επιβολής διπλής φορολογίας : η ερμηνευτική προσέγγιση του ΔΕΕ μέχρι την υπόθεση Jacques Damseaux (C-128/08)	152
ΚΕΦΑΛΑΙΟ V:.....	160
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	160
5.1. Εισαγωγή	160
5.2. Θεμελιώδεις ενωσιακές ελευθερίες και φορολόγηση ΠΕΕ και ομίλων επιχειρήσεων - Τελικές παρατηρήσεις.....	161
5.2.1.Απαγόρευση διακριτικής μεταχείρισης διασυνοριακών συναλλαγών ΠΕΕ και ομίλων επιχειρήσεων : ο κανόνας	161
5.2.2. Ο μονομερής χαρακτήρας της αρχής της απαγόρευσης των διακρίσεων	162
(i)Μη απαγόρευση αποκλίσεων.....	164
(ii)Μη απαγόρευση επιβολής διπλής φορολογίας	165
(iii) Μη κατανομή φορολογικής εξουσίας.....	166
(iv) Η ισόρροπη κατανομή φορολογικής εξουσίας	167
5.2.3.Δικαιολόγηση διακριτικής μεταχείρισης διασυνοριακών συναλλαγών ΠΕΕ	168
και ομίλων επιχειρήσεων : η εξαίρεση προς όφελος του δημοσίου συμφέροντος.....	168

ΒΡΑΧΥΓΡΑΦΙΕΣ

ΑΕΠ	Ακαθάριστο Εγχώριο Προϊόν
ΑΞΕ	Άμεσες Ξένες Επενδύσεις
BEPS	Base erosion & profit shifting
Βλ.	Βλέπε
Γνμδ	Γνωμοδότηση
ΔΕΕ	Δικαστήριο Ευρωπαϊκής Ένωσης
ΕΕ κ-μ 28	28 κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης(BE, BG, CZ, DK, DE, EE, IE, EL, ES, FR,HR,IT, CY, LV, LT, LU, HU, MT, NL, AT, PL, PT, RO, SI, SK, FI, SE, UK)
ΕΑΕ	Ελεγχόμενες Αλλοδαπές Εταιρίες
ΕΕ	Ευρωπαϊκή Ένωση
Ε.Επ.	Ευρωπαϊκή Επιτροπή
ΕΦΚ	Ειδικός Φόρος Κατανάλωσης
ΗΕ	Ηνωμένα Έθνη
ΚΕΒΦΕ	Κοινή Ενοποιημένη Βάση Φορολογίας Εταιρειών
ΜΕ	Μόνιμη Εγκατάσταση
Ν.	Νόμος
ό.π.	όπου παραπάνω
ΟΟΣΑ	Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας & Ανάπτυξης
π.κ.	Παρακάτω
π.π.	Παραπάνω
ΠΕΕ	Πολυεθνική Επιχείρηση
ΠΣΑΔΦ-ΟΟΣΑ	Πρότυπη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας & Ανάπτυξης
σ.	Σελίδα
Σ.	Σύνταγμα
ΣΑΔΦ	Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας
ΣΕΕ	Συνθήκη για την Ευρωπαϊκή Ένωση
ΣΕΚΑΕ	Συνθήκη περί Ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Κοινότητας Ατομικής Ενέργειας
ΣΛΕΕ	Συνθήκη Λειτουργίας Ευρωπαϊκής Ένωσης
Υ.	Υπουργική Απόφαση
ΦΠΑ	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

Μετά τη διεθνή προσπάθεια εξάλειψης της διπλής φορολόγησης, η εξεύρεση βιώσιμων λύσεων κατά της ανεπιθύμητης **διπλής μη φορολόγησης**¹ απασχολεί διεθνή (βλ. Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης –εφεξής ΟΟΣΑ) καθώς και ευρωπαϊκά (βλ. Ευρωπαϊκή Επιτροπή) όργανα αλλά και οργανώσεις (βλ. Action Aid, ECJ Task Force). Υπό το φως των ανωτέρω, η γνωστή ως «κρίση δανεισμού», η οποία άρχισε να εκδηλώνεται τις αρχές του 2007 και κορυφώθηκε αρχικά το 2008 στον τομέα των χρηματοοικονομικών υπηρεσιών και ακολούθως στην παγκόσμια οικονομία, έμελλε να επηρεάσει καθοριστικά τη φορολογική εν γένει μεταχείριση των πολυεθνικών (εφεξής ΠΕΕ) και ομίλων επιχειρήσεων.

Τα παραπάνω αποκτούν ιδιαίτερη σημασία για όλα τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης (εφεξής Ε.Ε.) στον κοινό στόχο πάταξης της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής σε μια διεθνή προσπάθεια εδραίωσης της φορολογικής ισότητας μεταξύ των πολιτών και υιοθέτησης σειράς προστατευτικών για τη φορολογική βάση των κρατών μέτρων υπό το φως της δίκαιης φορολόγησης των ΠΕΕ. Οι πρόσφατες εκτιμήσεις του ΟΟΣΑ περί απώλειας φορολογικών εσόδων - λόγω φοροαποφυγής - ύψους 4-10% των παγκόσμιων εσόδων από την εταιρική φορολογία, ποσοστό που ισοδυναμεί με 100 - 240 δισ. δολάρια, δικαιολογούν την έντονη ανησυχία του Οργανισμού (καθώς και της Ε.Ε.) αναλαμβάνοντας δράσηως αντίδραση στη διογκούμενη παραβατική συμπεριφορά των ΠΕΕ. Ειδικά ως προς τον εντοπισμό παράνομων πρακτικών φοροαποφυγής εκ μέρους γνωστών ΠΕΕ (βλ. Starbucks, Fiat, Google κλπ) οι εξελίξεις είναι σχεδόν καθημερινές².

¹Όταν εταιρία ή ιδιώτης υπάγεται σε φορολόγηση σε περισσότερα του ενός κράτη, οι διεθνείς κανόνες φορολόγησης συμβάλλουν στην εξάλειψη της επιβολής διπλής φορολογίας αφενός, της διττής απόλαυσης προνομίων από κράτος σε κράτος αφετέρου (μοναδική φορολογία). Όταν οι φορολογικές εξουσίες των κρατών επικαλύπτονται, συντελείται διπλή φορολόγηση. Αντίθετα, όταν κανένα από τα εμπλεκόμενα κράτη δεν ασκεί τη φορολογική του εξουσία σε στοιχείο εισοδήματος, συντελείται διπλή μη φορολόγηση.

² «Η επίτροπος για τον Ανταγωνισμό Μαργκρέτε Βεστάγκερ δήλωσε χθες ότι όλες οι εταιρείες θα πρέπει να πληρώνουν το «δίκαιο μερίδιό τους», καθώς έδινε εντολή στην ολλανδική κυβέρνηση να ανακτήσει φόρους ύψους 20-30 εκατ. ευρώ από την αμερικανική αλυσίδα πώλησης καφέ Starbucks. Η κυβέρνηση του Λουξεμβούργου καλείται να ανακτήσει ανάλογο ποσό από τη Fiat Chrysler. Τα ποσά είναι μικρά για παρόμοιου μεγέθους εταιρείες, ωστόσο η απόφαση αναμένεται να έχει σημαντικό αντίκτυπο και σε άλλες πολυεθνικές των οποίων η πρακτική να βρίσκουν νομότυπους τρόπους προκειμένου να γλιτώνουν την καταβολή σημαντικού ύψους φόρων αμφισβητείται όλο και πιο έντονα από κυβερνήσεις που προσπαθούν να μειώσουν τα δημοσιονομικά τους ελλείμματα. Σύμφωνα με στέλεχος μεγάλης εταιρείας συμβούλων που μίλησε στο Reuters υπό την προϋπόθεση της ανωνυμίας, η χθεσινή ήταν η πρώτη από μια σειρά αποφάσεων της Κομισιόν που θα «κλονίσουν συθέμελα τον κόσμο των εταιρειών».

Σημαντικότερο μέχρι σήμερα επίτευγμα κατά του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού των ΠΕΕ αποτελεί το σχέδιο δράσης για τη Διάβρωση της Φορολογικής Βάσης & Μεταφοράς Κερδών (Base erosion & profit shifting –εφεξής BEPS) του ΟΟΣΑ. Όπως είναι γνωστό η παράδοση του σχεδίου BEPS (Οκτώβρης, 2015) μέσω των δέκα πέντε επιμέρους δράσεων του³ καθώς και η υλοποίησή του από τα κράτη μέλη του ΟΟΣΑ και της Ε.Ε. αναμένεται να συμβάλλει καθοριστικά στη ριζική αναμόρφωση του παγκόσμιου φορολογικού περιβάλλοντος (και ως εκ τούτου και του ελληνικού φορολογικού συστήματος), καθιστώντας το μελλοντικά ασφαλέστερο για την προστασία της φορολογικής βάσης εν γένει αλλά και εχθρικότερο έναντι της φοροαποφυγής και του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού.

Παρ' όλα αυτά, η συμμόρφωση με τις γενικές αρχές του ενωσιακού δικαίου και πάντως με την απορρέουσα από το Δικαστήριο Ευρωπαϊκής Ένωσης (εφεξής ΔΕΕ) συναφή νομολογία εξακολουθεί να αποτελεί θεμελιώδη δέσμευση των 28 κρατών μελών, τα οποία σήμερα καλούνται αφενός να εφαρμόσουν το πλέγμα διατάξεων του ΟΟΣΑ εντός συγκεκριμένων προθεσμιών, αφετέρου να μην διαταράξουν τη δέουσα ισορροπία μεταξύ της ελεύθερης διασυνοριακής δραστηριότητας και του δημοσίου συμφέροντος (στην έννοια του οποίου υπάγεται η προστασία των δημοσίων εσόδων από τη διάβρωση της φορολογικής βάσης λόγω επιθετικών πρακτικών φορολογικού σχεδιασμού). Άλλωστε, λαμβάνοντας υπόψη ότι σε αντίθεση με την έμμεση φορολογία, η άμεση φορολογία εξακολουθεί να εμπίπτει στη φορολογική κυριαρχία των κ.μ., η άσκηση της οποίας θα πρέπει πάντως να συνάδει με το ενωσιακό δίκαιο, είναι προφανές ότι οποιαδήποτε νομολογιακό προηγούμενο ή εξέλιξη του ΔΕΕ συνιστά πυξίδα για τον ομαλό ενωσιακό προσανατολισμό των κ.μ. κατά τη θέσπιση συναφών εθνικών κανονιστικών ρυθμίσεων.

Κατόπιν όλων των παραπάνω, λαμβάνοντας υπόψη ότι εν αντιθέσει με την έννοια της φοροδιαφυγής, για την οποία πολύς λόγος μέχρι σήμερα έχει γίνει, η έννοια της φοροαποφυγής, όπως αυτή δύναται να ασκείται και μέσω καταχρηστικών εταιρικών

Βλ. Καθημερινή, 26.10.2015 Διαθέσιμο στο <http://www.kathimerini.gr/835746/article/oikonomia/die8nhs-oikonomia/flat-starbucks-kaloyntai-na-plhrwsoyn-60-ekat-gia-foroapofygh> [πρόσβαση 10/11/2015]

³Κατά κύριο λόγο, το Σχέδιο δράσης ασχολείται και αντιμετωπίζει μεταξύ άλλων τους ισχύοντες κανόνες τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών που θεωρεί ανεπαρκείς, τη δυνατότητα για επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό στις περιπτώσεις πώλησης ψηφιακών προϊόντων και υπηρεσιών, τη φοροαποφυγή σε εθνικό και διεθνές επίπεδο, τα υβριδικά επενδυτικά προϊόντα και εταιρείες και τους σχεδιασμούς χρηματοδότησης μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών.

πρακτικών των ΠΕΕ, έχει απασχολήσει λιγότερο τη διεθνή και ελληνική βιβλιογραφία. Εστιάζοντας στην ελληνική πραγματικότητα, σημάδια υιοθέτησης των συστάσεων του ΟΟΣΑ συνιστά και η θέσπιση γενικού κανόνα κατά της φοροαποφυγής δυνάμει του άρθρου 38 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26.07.2013) προκαλώντας το ενδιαφέρον της ακαδημαϊκής κοινότητας, η οποία αν και χαιρέτησε την υιοθέτησή του, σήμερα αμφισβητεί ζωηρά τις πιθανότητες ορθής εφαρμογής του⁴.

Από τα παραπάνω καθίσταται προφανές ότι, λόγω και του πρόσφατου της παράδοσης του σχεδίου δράσης BEPS, καθώς και της πολιτικής δέσμευσης της Ελλάδος (αλλά και των λοιπών κρατών μελών) όπως υιοθετήσει το πλέγμα συναφών ρυθμίσεων του ΟΟΣΑ ως κράτος μέλος του ΟΟΣΑ αλλά και της Ε.Ε., είναι αναγκαία η καταγραφή και παρακολούθηση των ανωτέρω εξελίξεων και στην ελληνική βιβλιογραφία ως υποβοηθητικού για τη χάραξη εθνικής στρατηγικής «εργαλείου». Όπως όμως έχει ήδη αναφερθεί η υφιστάμενη νομολογία του ΔΕΕ θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη πριν από την εφαρμογή των προστατευτικών κατά τα άλλα μέτρων της φορολογικής βάσης (ακόμη και αν αυτά προτείνονται από τον ΟΟΣΑ και παρά τη συμμετοχή της Ευρωπαϊκής Επιτροπής στις εργασίες του)⁵ ιδιαίτερα όταν η παραπομπή της Ελλάδας σε πληθώρα φορολογικών ζητημάτων έχει κριθεί σκόπιμη από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή στο παρελθόν⁶.

Μετά την αναφορά στα αποτελέσματα του σχεδίου δράσης BEPS με έμφαση την ενδοομιλική τιμολόγηση και τις υβριδικές ρυθμίσεις ασυμφωνίας, μέσω και της παράθεσης καίριων αποφάσεων του ΔΕΕ συναφών με ζητήματα φορολόγησης των ΠΕΕ και ομίλων επιχειρήσεων αλλά και των διαφωτιστικών απόψεων των Γενικών Εισαγγελέων κατά περίπτωση, η παρούσα διδακτορική διατριβή φιλοδοξεί να καλύψει την παραπάνω αναγκαιότητα, συμβάλλοντας στην ακαδημαϊκή έρευνα μέσω της παράθεσης στον αναγνώστη των κρισιμότερων αποφάσεων του Δικαστηρίου ως προς τη συμβατότητα των υιοθετούμενων προστατευτικών για τη φορολογική βάση μέτρων

⁴ Βλ. Ομιλία Γ. Ν. Κεραμέως «Η εισαγωγή γενικού κανόνα. κατά της φοροαποφυγής. στο ελληνικό φορολογικό σύστημα» Διαθέσιμο στο: www.ethemis.gr/wp-content/uploads/.../Εισήγηση-κ.-Γ.-Κεραμέως.ppt [πρόσβαση 1/11/2015]

⁵ Προβληματισμός γύρω από τη συμβατότητα του σχεδίου δράσης του ΟΟΣΑ και των προτάσεών του με το ενωσιακό δίκαιο διατηρείται μέχρι και σήμερα, παρά το γεγονός ότι η Ε.Ε. έχει συμμετάσχει στις εργασίες του ΟΟΣΑ. Βλ. British Tax Review Vol. 3, 2015. Kemmeren, E., 2014, “Where is EU Law in the OECD BEPS Discussion?” EC TaxReview, Vol. 4, 2014.

⁶ Βλ. αναλυτικό κατάλογο παραπομπής της Ελλάδας ενώπιον του ΔΕΕ για φορολογικά ζητήματα http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/infringements/infringement_cases/bycountry/index_en.htm [πρόσβαση 15/10/2015]

με το ενωσιακό δίκαιο και τις θεμελιώδεις ενωσιακές ελευθερίες με έμφαση τις ΠΕΕ. Ιδιαίτερη μνεία γίνεται και στην εξέλιξη της αρχής της καταχρηστικότητας στο ενωσιακό δίκαιο (πρωτογενώς, ήτοι σε αποφάσεις του ΔΕΕ αλλά και στη δευτερογενή νομοθεσία, ήτοι σε οδηγίες άμεσης φορολογίας με αναφορά στη γνωστή ως ρήτρα αντικαταχρηστικότητας).

Ειδικότερα αναλύονται τα ακόλουθα :

- ✓ ο θεσμικός ρόλος του ΔΕΕ και η επίδραση των αποφάσεών του σε ζητήματα φορολογίας,
- ✓ η εξέλιξη της αρχής καταχρηστικότητας στον φορολογικό τομέα μέσω της νομολογίας του ΔΕΕ,
- ✓ οι με αριθμό 8-10 δράσεις του σχεδίου BEPS περί ενδοομιλικής τιμολόγησης και η συναφής με αυτά νομολογία του ΔΕΕ,
- ✓ η με αριθμό 2 δράση του σχεδίου BEPS περί υβριδικών ρυθμίσεων ασυμφωνίας και η νομολογία του ΔΕΕ αναφορικά με το ζήτημα της επιβολής διπλής φορολογίας που μοιραία ανακύπτει,
- ✓ συμπεράσματα αξιοποιήσιμα τόσο για την ελληνική φορολογική διοίκηση όσο και τις φορολογικές διοικήσεις των λοιπών κρατών, σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης αλλά και σε επίπεδο ΟΟΣΑ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ & ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΕΡΕΥΝΑΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ι:

ΕΙΣΑΓΩΓΗ & ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΕΡΕΥΝΑΣ

1.1. Εισαγωγικές ορολογικές διευκρινήσεις

Στο πλαίσιο της παρούσας διατριβής τίγονται ζητήματα φορολογικού δικαίου υπό το πρίσμα της ενωσιακής νομοθεσίας και νομολογίας, όπως αυτή εφαρμόζεται στα είκοσι οκτώ κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης (εφεξής Ε.Ε.). Δεδομένης της διαφορετικότητας του περιεχομένου των ομόηχων όρων διαφορετικών εννόμων τάξεων, όπως εν προκειμένω, στη συνέχεια παρέχονται διευκρινήσεις σχετικά με το πώς εννοείται το περιεχόμενο συγκεκριμένων διαλαμβανομένων στην παρούσα όρων.

Άμεσες ξένες επενδύσεις : Η ίδρυση θυγατρικών επιχειρήσεων στο εξωτερικό, οι οποίες είναι μερικώς ή ολικώς ιδιοκτησία της μητρικής. Οι ΑΞΕ περιλαμβάνουν τη μεταφορά πέρα από τα εθνικά σύνορα ενός πακέτου παραγωγικών πόρων / εισροών. Οι εισροές αυτές είναι είτε υλικές (πχ μετοχικό κεφάλαιο, εξοπλισμός, ενδιάμεσες και πρώτες ύλες) είτε άυλες (πχ τεχνογνωσία οργάνωσης της παραγωγής, ποιοτικού ελέγχου, marketing).

Αμοιβαία συνδρομή : Αναφέρεται στη συνεργασία μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων δύο ή περισσότερων κρατών, η οποία συνήθως περιλαμβάνεται και στο περιεχόμενο των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του ΟΟΣΑ. Ειδικότερα, οι εν λόγω Συμβάσεις περιλαμβάνουν : ανταλλαγή πληροφορίας και συνεργασίας μεταξύ αρχών διαφορετικών κρατών με στόχο την ορθή εφαρμογή της εκάστοτε εγχώριας φορολογικής νομοθεσίας των συμβαλλομένων κρατών, είτε αμοιβαία βοήθεια για την είσπραξη των φόρων (σχετικά άρθρα 26 και 27 της Πρότυπης Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας).

Αρχή των ίσων αποστάσεων (ή αρχή του πλήρους ανταγωνισμού): Η ύπαρξη αντιστοιχίας μεταξύ της τιμής ενδοομιλικής συναλλαγής και της συμφωνηθείσας τιμής ανεξάρτητων μεταξύ τους επιχειρήσεων σε μια παρόμοια συναλλαγή υπό παρόμοιες συνθήκες σε καθεστώς ελεύθερης αγοράς.

Διάβρωση φορολογικής βάσης και μεταφορά κερδών (Base erosion & profit shifting): Κατά τον ΟΟΣΑ πρόκειται για «πρακτικές επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού, εκμεταλλευόμενες κενά και ασυμφωνίες των φορολογικών ρυθμίσεων με στόχο την εκμηδένιση των φορολογητέων κερδών για φορολογικούς σκοπούς ή τη

μεταφορά κερδών σε προορισμούς όπου, αν και υφίσταται ελάχιστη δραστηριότητα, προκύπτει ελάχιστος τελικός φόρος για το σύνολο της δραστηριότητας της επιχείρησης». Τα ανωτέρω αποτέλεσαν τη δικαιολογητική βάση για τη σύνταξη της Έκθεσης με τίτλο «Διάβρωση βάσης και μεταφορά κερδών» του ΟΟΣΑ το έτος 2013, η υλοποίηση του οποίου αποτυπώθηκε στο συναφές «Σχέδιο δράσης», όπως έγινε δεκτό από τους εκπροσώπους της G20 και κατατιμίζεται σε δέκα πέντε δράσεις. Τον Οκτώβρη του 2015, παραδόθηκαν οι τελικές εκθέσεις ανά δράση.

Διπλή φορολογία, μοναδική φορολογία και διπλή μη φορολογία : Όταν εταιρία ή ιδιώτης υπάγεται σε φορολόγηση σε περισσότερα του ενός κράτη, οι διεθνείς κανόνες φορολόγησης συμβάλλουν στην εξάλειψη της επιβολής διπλής φορολογίας αφενός, της διττής απόλαυσης προνομίων από κράτος σε κράτος αφετέρου (μοναδική φορολογία). Όταν οι φορολογικές εξουσίες των κρατών επικαλύπτονται, συντελείται διπλή φορολογία. Αντίθετα, όταν κανένα από τα εμπλεκόμενα κράτη δεν ασκεί τη φορολογική του εξουσία σε στοιχεία εισοδήματος, συντελείται διπλή μη φορολογία.

(Νομική) Διπλή φορολογία : Η επιβολή από τις φορολογικές αρχές δύο ή περισσότερων κρατών παρόμοιου φόρου στον ίδιο φορολογούμενο για το ίδιο στοιχείο εισοδήματος ή κεφαλαίου και για την ίδια φορολογική περίοδο.

(Οικονομική) Διπλή φορολογία: Η φορολογία που επιβάλλεται όταν εισόδημα ή κεφάλαιο φορολογείται σε δύο ή περισσότερα κράτη κατά την ίδια φορολογική περίοδο αλλά στο επίπεδο διαφορετικών προσώπων.

Εισόδημα : Ως εισόδημα νοούνται όλα τα στοιχεία που ορίζονται ως τέτοια στο πλαίσιο της εθνικής νομοθεσίας του κράτους μέλους που εφαρμόζει τον εν λόγω όρο και κατά περίπτωση, τα στοιχεία που ορίζονται ως κέρδη κεφαλαίου.

Ενδοομιλική τιμολόγηση : Ως τιμή ενδοομιλικής συναλλαγής ορίζεται το αντίτιμο ή οποιοδήποτε αντάλλαγμα για μια συναλλαγή μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Με άλλα λόγια, η τιμή ενδοομιλικής συναλλαγής είναι το αποτέλεσμα της ενδοομιλικής τιμολόγησης (γνωστή και ως transfer pricing)

Ήπιο δίκαιο : Πρόκειται για το περιεχόμενο μη δεσμευτικών νομικών πράξεων, με έντονη διαφοροποίηση ως προς το φάσμα των νομικών τύπων που εντάσσονται στην έννοιά του, επεκτείνεται στον ενδιάμεσο χώρο μεταξύ των διεθνών συμφωνιών και των πολιτικών κατευθυντηρίων γραμμών και περιλαμβάνει ψηφίσματα διεθνών οργανισμών, προγράμματα δράσης, ερμηνευτικές δηλώσεις σε διεθνείς συνθήκες, κώδικες συμπεριφοράς, συστάσεις, μη δεσμευτικές διεθνείς συμφωνίες και άλλους τύπους πράξεων (Παπαγιάννης, 2007)

Μόνιμη Εγκατάσταση : Διεθνώς αποδεκτός όρος, σύμφωνα με τον οποίο ένα κράτος νομιμοποιείται να φορολογήσει εισόδημα αλλοδαπής επιχείρησης (ορισθείσα ως μόνιμη εγκατάσταση) δραστηριοποιούμενη και εγκατεστημένη εντός των γεωγραφικών ορίων του. Σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 6 του ν. 4172/2013 ως «Μόνιμη εγκατάσταση» ορίζεται ο καθορισμένος τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μέσω του οποίου διεξάγονται εν όλω ή εν μέρει οι δραστηριότητες της επιχείρησης. Ο όρος «μόνιμη εγκατάσταση» περιλαμβάνει κυρίως α) τόπο διοίκησης, β) υποκατάστημα, γ) γραφείο, δ) εργοστάσιο, ε) εργαστήριο και στ) ορυχείο, μεταλλείο, πηγή πετρελαίου ή αερίου, λατομείο ή οποιονδήποτε άλλο τόπο εξόρυξης φυσικών πόρων.

Όμιλος επιχειρήσεων: Σύνολο επιχειρήσεων με οικονομική και διοικητική ενότητα και κύριο χαρακτηριστικό την άσκηση κεντρικού ελέγχου στις επιχειρήσεις που απαρτίζουν αυτό το σύνολο, καθόσον ο όμιλος εταιριών αποτελείται από εταιρίες-συνδεδεμένες επιχειρήσεις, που εκπροσωπούν κοινά συμφέροντα και ως τέτοια οικονομική ενότητα και ενότητα συμφερόντων καταρτίζουν τα επενδυτικά τους προγράμματα (ΣτΕ 2944/2005, ΔιΔικ 2007, 159)

Πολυεθνική επιχείρηση : Ως πολυεθνική ορίζεται κάθε επιχείρηση που κατέχει (εν όλω ή εν μέρει), ελέγχει και διαχειρίζεται περιουσιακά στοιχεία που αποφέρουν εισόδημα σε περισσότερες από μια χώρες (Dunning, 1993).

Υβριδικές ρυθμίσεις ασυμφωνίας : Ρυθμίσεις που αξιοποιούν τις τυχόν αποκλίσεις στη φορολογική μεταχείριση των εργαλείων, οντοτήτων ή μεταφορών μεταξύ των νομοθετικών συστημάτων δύο ή περισσότερων κρατών, με στόχο την πρόκληση ασυμφωνίας και πιο συγκεκριμένα τη μείωση ή την εκμηδένιση του τελικού φορολογικού βάρους των εμπλεκόμενων μερών. Ειδικότερα οι ανωτέρω ρυθμίσεις ομαδοποιούνται στις ακόλουθες κατηγορίες : α) υβριδικές οντότητες, β) οντότητες με έδρα σε περισσότερα του ενός κράτη, γ) υβριδικά εργαλεία και δ) υβριδικές μεταφορές.

Υποκεφαλαιοδότηση : Ως υποκεφαλαιοδότηση ορίζεται η ενδοομιλική πρακτική, σύμφωνα με την οποία καθίσταται δυνατός ο δανεισμός εταιριών του ίδιου ομίλου με δυσανάλογα μεγάλα ποσά (μεγαλύτερα της δανειοληπτικής της ικανότητας ή μεγαλύτερα των αναγκών της δανειζόμενης), ώστε η τελευταία να εμφανίζει λόγω υπέρογκων τόκων μειωμένα κέρδη ή και ζημίες, ενώ συχνά επιλέγεται ως δανείστρια συνδεδεμένη επιχείρηση που φορολογείται σε κράτος με χαμηλό συντελεστή φορολόγησης.

Φόρος: Ως φόρος νοείται ο φόρος εισοδήματος, ο φόρος εταιρειών και κατά περίπτωση, η φορολογία κερδών κεφαλαίου καθώς και η παρακράτηση του φόρου που λαμβάνει χαρακτήρα ισοδύναμο με οιονδήποτε από τους εν λόγω φόρους·

Φοροαποφυγή: Για την ελληνική έννομη τάξη, αλλά και για τις περισσότερες έννομες τάξεις, η ακριβής ορολογιακή προσέγγιση της έννοιας της φοροαποφυγής δεν έχει καταστεί μέχρι σήμερα εφικτή, οριοθετείται συνήθως σε αντιδιαστολή με την έννοια της φοροδιαφυγής. Πρόσφατη νομοθετική ρύθμιση συνιστά η διάταξη του άρθρου 38 του ν. 4174/2013 και τη γενική διάταξη κατά της φοροαποφυγής, η οποία μέχρι σήμερα δεν έχει ερμηνευτεί από τη Φορολογική Διοίκηση. Η τέλεση πάντως του «αδικήματος της φοροαποφυγής» δυνατόν να επιφέρει την πιθανότητα τέλεσης αστικού αδικήματος κατά τις διατάξεις του άρθρου 281 ΑΚ.

Φοροδιαφυγή: Ως φοροδιαφυγή, υπό ευρεία έννοια, χαρακτηρίζεται η συμπεριφορά εκείνη, όπου ο δράστης αποσκοπώντας είτε στην ολική είτε στην μερική αποφυγή της φορολογικής υποχρέωσης, παραβιάζει διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. Διακρίνεται στη φοροδιαφυγή υπό στενή έννοια, όπου ως τέτοια νοείται η μη υποβολή ή η ανακριβής υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (άρθρο 17 Ν.2523/1997), στην φορο-υπεξαίρεση, όπου καταλαμβάνεται η περίπτωση της μη απόδοσης του οφειλόμενου Φ.Π.Α στο Δημόσιο (άρθρο 18 Ν. 2523/1997) και στην φορο-πλαστογραφία, όπου καταλαμβάνεται η περίπτωση της έκδοσης, αποδοχής και νόθευσης φορολογικών στοιχείων (άρθρο 19 Ν. 2523/1997).

1.2. Εισαγωγή

Κατά τον τέως Πρόεδρο της Ευρωπαϊκής Επιτροπής José ManuelBarroso: «Με την οικονομική κρίση να επικεντρώνεται στα δημόσια οικονομικά, το ζήτημα της δίκαιης φορολόγησης προτάσσεται στο διεθνή διάλογο, τόσο για τις κυβερνήσεις όσο και για τους πολίτες»⁷. Ιδιαίτερα στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (εφεξής ΕΕ), όπως γίνεται δεκτό⁸, η φορολογική πολιτική πρέπει να έχει ως πρωταρχικό στόχο την εδραίωση της φορολογικής ισότητας μεταξύ των πολιτών των κρατών μελών, με τα κράτη μέλη να κατανέμουν ομοιόμορφα τον πλούτο στην ΕΕ καταπολεμώντας τη φοροδιαφυγήκαι τη φοροαποφυγή, καθιερώνοντας φόρους στον πλούτο, αυξάνοντας τους φόρους εισοδήματος για τα άτομα με τα υψηλότερα εισοδήματα και φορολογώντας τον χρηματοπιστωτικό τομέα και τα κερδοσκοπικά του προϊόντα.

Αν και η απώλεια των δημοσίων εσόδων των κρατών μελών της ΕΕ, συνεπεία του διευρυνθέντος επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού⁹ από τις Πολυεθνικές Επιχειρήσεις¹⁰ (εφεξής ΠΕΕ) είναι δύσκολο να αποτιμηθεί με ακρίβεια, είναι εντούτοις γνωστό ότι η ΕΕ υφίσταται κάθε χρόνο λόγω φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, απώλειες φορολογικών εσόδων ύψους ενός τρισεκατομμυρίου ευρώ¹¹, το οποίο αντιστοιχεί περίπου σε κόστος δύο χιλιάδων (2000) € για κάθε ευρωπαίο πολίτη, χωρίς

⁷European Commission, 2013, “Promoting global fairness through trade, taxation and transparency”, *Press Release Database*, COM(2013), 13 Ιουν., Brussels:EC.

⁸ Cornelis J., Meyer W., Hyaric P.L., Vergiat M.C., Chountis N. & Matias M., on behalf of the GUE/NGL Group , 2013, “European Parliament resolution on the call for a measurable and binding commitment against tax evasion and tax avoidance in the EU”, (2013/2963(RSP)), 12 Δεκ., Strasbourg:E.P.

⁹ «Ο επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός συνίσταται στην εκμετάλλευση των τεχνικών πτυχών του φορολογικού συστήματος ή των αναντιστοιχιών μεταξύ δύο ή περισσότερων φορολογικών συστημάτων με σκοπό τη μείωση της φορολογικής υποχρέωσης. Ο επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός μπορεί να λάβει πολλές μορφές. Στις συνέπειές του συγκαταλέγονται οι διττές εκπτώσεις (πχ η ίδια ζημία αφαιρείται τόσο στο κράτος προέλευσης του εισοδήματος όσο και στο κράτος κατοικίας) και η διπλή μη φορολόγηση (πχ εισόδημα το οποίο δεν φορολογείται στο κράτος προέλευσης του εισοδήματος, απαλλάσσεται από φορολογία στο κράτος κατοικίας)»,European Commission, 2012, “Commission Recommendation of 6.12.2012 on aggressive tax planning”, COM(2012) τελικό(8806), 6Δεκ., Brussels:E.C.

¹⁰ Λόγω της ομοιότητας της οργανωσιακής δομής των ΠΕΕ και ομίλων επιχειρήσεων, οι παραπάνω όροι χρησιμοποιούνται στην παρούσα εναλλακτικά. Επισημαίνεται πάντως ότι σε αντίθεση με άλλες έννομες τάξεις (πχ Βέλγιο, Ολλανδία) όπου αναγνωρίζεται νομική προσωπικότητα σε ομίλους επιχειρήσεων εν γένει, στην ελληνική έννομη τάξη νομική προσωπικότητα διαθέτει ο Ευρωπαϊκός Όμιλος Οικονομικού Σκοπού σύμφωνα με το ΠΔ 38/1992.Βλ. σχετικά με τον Ευρωπαϊκό Όμιλο Οικονομικού Σκοπού, Μπασαγιάννη, Ν. & Θεοδωροπούλου – Δένδια, Β. , 2013, “Δίκαιο των Εμπορικών Εταιριών”, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα σελ.64-70.

¹¹ Αντίστοιχα για τις ΗΠΑ, το έτος 2008 εκτιμάται σε εκατό (100) δισεκατομμύρια δολάρια. βλ. U.S. Senate Subcommittee on Investigations, 2008, “Dividend Tax Abuse: How Offshore Entities Dodge Taxes on U.S. Stock Dividends”, *Staff Report on Dividend Tax Abuse*, 11 Σεπ., N.Y:P.S.I.

να λαμβάνονται τα κατάλληλα μέτρα προς αντίδραση¹². Στη χειρότερη διαχρονικά περίοδο παγκόσμιας οικονομικής κρίσης, η κλίμακα της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής υπονομεύει την εμπιστοσύνη των πολιτών στη δικαιοσύνη και τη νομιμότητα της είσπραξης των φορολογικών συστημάτων περισσότερο από ποτέ, εκθέτει δε σε δημόσιο έλεγχο και κριτική αντίστοιχα φαινόμενα που, παρά τα ευχολόγια των κρατών και παγκόσμιων Οργανισμών διεθνώς¹³, δεν φαίνεται να κάμπτονται¹⁴.

Τα ανωτέρω αποτελούν, μεταξύ άλλων, προϊόν της αλματώδους εξέλιξης της διαδικασίας της παγκοσμιοποίησης, στην κίνηση της οποίας δεσπόζουσα είναι η θέση των ΠΕΕ¹⁵. Υπό το πρίσμα αυτό, δεν είναι τυχαίο το παγκόσμιο ενδιαφέρον ως προς τη δίκαιη φορολόγηση των ΠΕΕ¹⁶, ζήτημα το οποίο απασχολεί διαχρονικά την ακαδημαϊκή έρευνα¹⁷, κυριότερα όμως θεσμικούς φορείς¹⁸ και οργανώσεις¹⁹ που άλλοτε ασκούν και

¹²Διαθέσιμο στη http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_fraud_evasion/index_en.htm [πρόσβαση 31/5/2015].

¹³Nouwen M.F., 2013, “The Gathering Momentum of International and Supranational Action against Aggressive Tax Planning and Harmful Tax Competition: The State of Play of Recent Work of the OECD and European Union”, *European Taxation*, No.10, Τόμ. 53, 4 Σεπ., σελ. 4.

¹⁴«Με ιδιαίτερο ενδιαφέρον αναμένονται τα αποτελέσματα της νέας παγκόσμιας έρευνας που διεξήχθη σε σχεδόν είκοσι οκτώ χιλιάδες (28.000) σελίδες απόρρητων εγγράφων από τη Διεθνή Σύμπραξη Ερευνητών Δημοσιογράφων (ICIJ) και μία ομάδα ογδόντα (80) δημοσιογράφων από είκοσι έξι (26) χώρες σχετικά με τις μυστικές φορολογικές συμφωνίες διεθνών επιχειρήσεων-κολοσσών με τις αρχές του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου. Όπως υποστηρίζεται, τα απόρρητα έγγραφα αφορούν περισσότερες από τριακόσιες σαράντα τρεις (343) επιχειρήσεις, οι οποίες εμφανίζονται να έχουν διοχετεύσει εκατοντάδες δισεκατομμύρια ευρώ μέσα από το Λουξεμβούργο και να έχουν εξοικονομήσει δισεκατομμύρια ευρώ σε φόρους». “Οι μηχανισμοί του Λουξεμβούργου για τη μεγάλη φοροαποφυγή των εταιριών”, *Τα Νέα*, 2014, 5 Νοεμ. Διαθέσιμο στη <<http://www.tanea.gr/news/economy/article/5177029/ta-megala-kolpa-toy-megaloy-doykatoy-gia-foroapofygh-etaireiwn-koloswn>> [πρόσβαση 12/12/2014].

¹⁵Κατά την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, το 2001 η δραστηριότητα των ΠΕΕ αναλογεί στο ένα – δέκατο του παγκόσμιου Ακαθάριστου Εγχώριου Προϊόντος(εφεξής ΑΕΠ), όταν το 1982 υπερβαίνει μόλις το ένα – δέκατο όγδοο. Βλ. European Commission, 2002, “Towards an Internal Market without tax obstacles: A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities”, COM (2002) τελικό (582), 29 Απρ., Brussels: EC.; United Nations, 2000, *World Investment Report 2000*, Ιουλ. 2000, New York: UNCTAD, σελ. 9-13.

¹⁶Christopher Needham, 2013, “Corporate tax avoidance by multinational firms”, Library Briefing, Library of the European Parliament, 23 Σεπ.

¹⁷Ενδεικτικά βλ. Grubert H. & Mutti J., 1995, “Taxing Multinationals in a World with Portfolio Flows and R&D: Is Capital Export Neutrality Obsolete?”, *Kluwer Academic Publishers* 2(3), σελ.439–457 ; Devereux M.P. & Griffith R., 2003, “Evaluating Tax Policy for Location Decisions.”. *Kluwer Academic Publishers*. Printed in The Netherlands., σελ.107–126. ; Devereux M.P. & Hubbard R.G., 2000, “Taxing Multinationals”, *NBER Working Paper* (7920) ; Schoen W., 2012, “Taxing multinationals in Europe”, *Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance* No. 2012-11.

¹⁸Council of the European Union, 2014, “Preventing tax evasion and fraud: the scope for automatic exchange of information is extended”, Press Release Database, 9 ΔΕΕ., Brussels: C.E.U. Διαθέσιμο στη <<http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsdata/docs/pressdata/en/ecofin/146126.pdf>> [πρόσβαση 1/3/2015] ; Council of the European Union, 2015, “Outcome

άλλοτε χαράσσουν, παρακολουθούν και εποπτεύουν την άσκηση της οικονομικής και φορολογικής πολιτικής διεθνώς²⁰. Ήδη από το 1979, ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (εφεξής ΟΟΣΑ)²¹, υπογράμμισε το ανησυχητικά αυξανόμενο μέγεθος των διασυνοριακών ενδοομιλικών πωλήσεων, προβάλλοντας επιτακτικά την αναγκαιότητα ρύθμισης περί του ακριβή τρόπου προσδιορισμού των πράγματι φορολογητέων κερδών στο πλαίσιο λειτουργίας των ΠΕΕ. Ο ΟΟΣΑ²² επιπροσθέτως επιβεβαίωσε ότι εξέχουσας σημασίας ζημιγόνα φορολογικά ζητήματα να ανακύπτουν κατά τη λειτουργία των ΠΕΕ, καθόσον σ' ένα παραδοσιακά αναχρονιστικό φορολογικό περιβάλλον, η παγκοσμιοποίηση συνέβαλε στην αλλαγή του οργανωσιακού μοντέλου λειτουργίας τους από τοπικό σε παγκόσμιο, βασισμένο σε ένα ιδιαίτερο πλέγμα οργανισμών διοίκησης και ενσωματωμένες αλυσίδες ανατροφοδότησης, με αποτέλεσμα διαφορετικές κεντροποιημένες λειτουργίες σε περιφερειακό ή παγκόσμιο επίπεδο. Περαιτέρω, δεδομένης της αυξανόμενης παροχής υπηρεσιών αλλά και προϊόντων μέσω διαδικτύου, κατέστησε εφικτό για τις επιχειρήσεις να εγκαταστήσουν πλήθος παραγωγικών δραστηριοτήτων σε γεωγραφικές περιοχές απομακρυσμένες από τη φυσική παρουσία των πελατών. Οι ανωτέρω εξελίξεις επιδεινώνονται από την ανάπτυξη νέων μορφών φορολογικού σχεδιασμού εντός των ορίων της νομιμότητας, ενισχύοντας την υλοποίηση όλο και περισσότερο επιθετικών

of the Council Meeting”, *Press Release Database*, 22 Ιουν, Luxembourg: C.E.U. Διαθέσιμο στη <<http://www.consilium.europa.eu/el/home/>> [πρόσβαση 22/8/2015].

¹⁹ Action Aid International, 2014, “Consultation on Economic “Spillovers” in International Taxation” Submission to the *International Monetary Fund*: A.A.I. Διαθέσιμο στη <http://www.actionaid.org.uk/sites/default/files/publications/actionaid_internationalsubmission_to_imf_tax_spillovers_consultation1.pdf> [πρόσβαση 25/5/2015].

²⁰ «Πάντως, η ορθή φορολογική μεταχείριση των δραστηριοτήτων της ΠΕΕ δεν απασχολεί αποκλειστικά τις φορολογικές διοικήσεις ανά τον κόσμο, καθόσον συνιστά μείζον ζήτημα για την επιχείρηση καθεαυτή, η οποία «δυνατόν να επωμίζεται τα δυσμενή αποτελέσματα της οικονομικής διπλής φορολογίας συνεπεία της διαφορετικής–συχνά αντίθετης–ερμηνείας των φορολογικών διατάξεων και διορθώσεων κατά την εκτίμηση της φορολογικής υποχρέωσης. Η φορολόγηση των ΠΕΕ διενεργείται κατ’ αρχήν διακριτά από τις χώρες στις οποίες δραστηριοποιούνται ανάλογα με το εισόδημα που προκύπτει στη φορολογική βάση του εκάστοτε δικαϊκού συστήματος (γνωστή και ως αρχή της φορολόγησης στην πηγή). Για το σκοπό αυτό υποχρεούνται να τηρούν διακριτούς λογαριασμούς ανά μονάδα επιχείρησης σε κάθε κράτος, της αρχής των ίσων αποστάσεων τηρουμένης δηλ. της ύπαρξης αντιστοιχίας μεταξύ της τιμής ενδοομιλικής συναλλαγής και της συμφωνηθείσας τιμής ανεξάρτητων μεταξύ τους επιχειρήσεων σε μια παρόμοια συναλλαγή υπό παρόμοιες συνθήκες σε καθεστώς ελεύθερης αγοράς», Τσουρουφλής Α., 2010, “Η ενδοομιλική τιμολόγηση”, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 26.

²¹ Organization for Economic Co-operation & Development, 1979, “Transfer Pricing & Multinational Enterprises”, 22 Ιουλ., O.E.C.D Publishing, Paris: O.E.C.D. Διαθέσιμο στη <http://www.oecd-ilibrary.org/finance-and-investment/transfer-pricing-and-multinational-enterprises_9789264167773-en> [πρόσβαση 25/6/2012].

²² Organization for Economic Co-operation & Development, 2013, “Action Plan on Base Erosion & Profit Shifting”, O.E.C.D Publishing, Paris: O.E.C.D. Διαθέσιμο στη <<http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>> [πρόσβαση 22/12/2014].

φορολογικών πρακτικών εκ μέρους των ΠΕΕ. Όπως είναι αναμενόμενο, όλα τα παραπάνω συντέιναν στη σημαντική φορολογική ελάφρυνση των ΠΕΕ, όταν αντίθετα σήμερα ο μέσος όρος φορολογικής επιβάρυνσης των φυσικών προσώπων και μικρομεσαίων επιχειρήσεων τείνει να ξεπεράσει κάθε προηγούμενο²³.

Όπως υποστηρίζεται διεθνώς²⁴, η δίκαιη ρύθμιση των παραπάνω καθίσταται κρίσιμη για όλα τα εμπλεκόμενα μέρη, καθόσον οποιαδήποτε αντίθετη προσέγγιση επιφέρει ζημία για :

-τις κυβερνήσεις, οι οποίες καλούνται να διαχειριστούν αφενός την ανεξέλεγκτη μείωση των δημοσίων εσόδων και αφετέρου κοστοβόρες δαπάνες συμμόρφωσης των φορολογουμένων. Άλλωστε η επελθούσα διάβρωση της φορολογικής βάσης υπονομεύει την ακεραιότητα του εκάστοτε φορολογικού συστήματος, αν μάλιστα κανείς λάβει υπόψη του την επικριτική για τους λόγους αυτούς στάση των μέσων μαζικής ενημέρωσης²⁵ αλλά και των πολιτών εν μέσω της χειρότερης διαχρονικά χρηματοπιστωτικής κρίσης. Ειδικά για τις αναπτυσσόμενες χώρες²⁶, η έλλειψη φορολογικών εσόδων καταλήγει στην υποχρηματοδότηση των δημοσίων επενδύσεων αντί της οικονομικής ευμάρειας και ανάπτυξης.

-τα φυσικά πρόσωπα, η δυσανάλογη επιβάρυνση των οποίων είναι βέβαιη, όταν οι φορολογικές ρυθμίσεις επιτρέπουν στα νομικά πρόσωπα και οντότητες να αποφεύγουν τη φορολόγηση ειδικά ορισμένων εισοδημάτων ή να εκμεταλλεύονται τις διαφορές των φορολογικών συντελεστών, μέσω περίπλοκων και ορισμένες φορές εικονικών συμφωνιών, οι οποίες έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά της φορολογικής βάσης σε άλλες χώρες (εντός ή εκτός της ΕΕ). Άλλωστε, δεδομένου ότι η πληρωμή φόρων από τις επιχειρήσεις μπορεί να έχει σημαντικές θετικές συνέπειες για την υπόλοιπη κοινωνία, η

²³European Commission, 2014, "Taxation Trends in the European Union", Office for official publications of the European Communities, COM(2014), Luxembourg:E.C., σελ. 16.

²⁴Βλ. Organization for Economic Co-operation & Development, 2013, "Addressing Base Erosion and Profit Shifting", Paris: OECD, σελ. 8.

²⁵Χαρακτηριστικές είναι οι περιπτώσεις φορολόγησης των εταιριών Google, Facebook, Apple κλπ τα δηλωθέντα κέρδη των οποίων επιβεβαιώνουν την τάση των ΠΕΕ να διοχετεύουν τα αποτελέσματα των συναλλαγών τους σε χαμηλής φορολόγησης κράτη ή υπεράκτια οικονομικά κέντρα. Βλ. Camper P., 2014, "Fresh questions to be raised over Google's tax avoidance as tech giant announces profits of \$3.4 billion", 31 Ιαν. Διαθέσιμο στη <<http://www.dailymail.co.uk/news/article-2549379/Fresh-questions-raised-Googles-tax-avoidance-tech-giant-announces-profits-3-4-billion.html>>[πρόσβαση 22/2/2015].

²⁶Πρόσφατες έρευνες προκαλούν διεθνή κατακραυγή αναδεικνύοντας αντίστοιχες πρακτικές σε βάρος αναπτυσσόμενων οικονομιών με σημαντικότερη την έρευνα της Action Aid για λογαριασμό της SAB Miller στην Αφρική. Βλ. Action Aid, 2010, "Calling Time: Why SAB Miller should stop dodging taxes in Africa", London: Acton Aid. Διαθέσιμο στη <http://www.actionaid.org.uk/doc_lib/calling_time_on_tax_avoidance.pdf>[πρόσβαση 22/12/2014].

αποφυγή καταβολής των αναλογούντων σε αυτές φόρων θα μπορούσε έτσι να θεωρηθεί ως αντίθετη προς τις αρχές της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης²⁷.

Κατά τον ΟΟΣΑ²⁸ αλλά και την Ευρωπαϊκή Επιτροπή²⁹, σκόπιμη είναι η διεθνής αντιμετώπιση των ανωτέρω ζητημάτων με την ανάπτυξη αντίστοιχων διεθνών πρωτοβουλιών με στόχο την εναρμονισμένη φορολογική μεταχείριση αυτών, προκειμένου, είτε τη συντονισμένη αντιμετώπιση ζημιολόγων προς τις εκάστοτε εθνικές φορολογικές βάσεις πρακτικών, που όπως θα δούμε³⁰, συχνά αναπτύσσονται συνεπεία και των «νομοθετικών κενών» που συχνά ανακύπτουν λόγω της αποσπασματικής ανά κράτος προσπάθειας αντιμετώπισής τους, είτε την απρόσκοπτη λειτουργία των ΠΕΕ υπό το φως της ελεύθερης κυκλοφορίας εντός τουλάχιστον των γεωγραφικών ορίων της ΕΕ³¹.

Ειδικά σε διεθνές επίπεδο, τα αποτελέσματα της διεθνούς φορολογίας και ειδικότερα η φορολόγηση των ΠΕΕ κερδίζει τα τελευταία χρόνια άνευ προηγουμένου πολιτική περιωπή και δημόσια προσοχή. Μετά το τέλος της συνάντησης της G-20 στο Los Cabos του Μεξικού, το έτος 2012, εκδόθηκε το ακόλουθο κοινό ανακοινωθέν: «Επαναλαμβάνουμε την ανάγκη προστασίας της φορολογικής βάσης και μεταφοράς κερδών και θα παρακολουθήσουμε με προσοχή την υπό εξέλιξη συνεισφορά του ΟΟΣΑ στον τομέα αυτό»³². Κυρίαρχο στοιχείο της εν λόγω προσέγγισης συνιστά η πρωτοβουλία ως προς τη «διάβρωση της φορολογικής βάσης και μεταφοράς κερδών». Τα συναφή με τα παραπάνω ζητήματα περιγράφηκαν αναλυτικά στην εκτενή έκθεση

²⁷European Commission, 2011, “Communication from the European Parliament, the council, the European economic and social committee and the committee of the regions”, COM (2011) τελικό (681), 25 Οκτ. , Brussels: EC.

²⁸Organization for Economic Co-operation & Development, 1995, “Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”, *Προοίμιο*, παρ. 1, Paris: OECD.

²⁹ European Commission , 2014, “Report of the Commission Expert Group on taxation of the digital economy”, COM(2014), 28 Μαΐ., Brussels: EC., σελ. 10.

³⁰Βλ. Κεφάλαια III και IV της παρούσας.

³¹ Βλ. Κεφάλαιο III της παρούσας σχετικά με τη νομολογία του ΔΕΕ σε θέματα δυσμενούς φορολόγησης των ΠΕΕ.

³²Βλ. Επί παραδείγματι Gilleard M., 2013, “Google Hauled Before UKPAC Again, But International Tax Framework Cited as Real Villain”, *International Tax Review*, 21 Μαΐ. Διαθέσιμο στη <<http://www.internationaltaxreview.com/Article/3208706/Google-hauled-before-UK-PAC-again-but-internationaltax-framework-cited-as-real-villain.html>>[πρόσβαση 22/12/2014].

του ΟΟΣΑ το Φεβρουάριο του 2013³³. Στη συνέχεια, τον Ιούλιο του 2013 εξεδόθη το γνωστό ως «Σχέδιο δράσης BEPS» του ΟΟΣΑ³⁴. Το εν λόγω Σχέδιο δράσης αποτελείται από δέκα πέντε συγκεκριμένες δράσεις για τη διεθνή συνεργασία μεταξύ των κυβερνήσεων με έμφαση τη φορολόγηση των ΠΕΕ. Πυρήνα του Σχεδίου Δράσης συνιστά «η καλύτερη εναρμόνιση του δικαιώματος φορολόγησης με την οικονομική δραστηριότητα»³⁵. Ήδη από τον Οκτώβριο του 2015, ο ΟΟΣΑ παρέδωσε ολοκληρωμένες Εκθέσεις για την υλοποίηση του Σχεδίου Δράσης BEPS.

Ειδικά σε ευρωπαϊκό επίπεδο, η ρύθμιση των ανωτέρω ζητημάτων απασχολεί έντονα ευρωπαϊκούς οργανισμούς, εθνικές κυβερνήσεις, εμπειρογνώμονες σε ζητήματα φορολογικής πολιτικής³⁶, συχνά μάλιστα και τα μέσα ενημέρωσης³⁷. Ειδικότερα, όπως διακηρύσσεται και στο Πρόγραμμα Εργασίας της Επιτροπής για το έτος 2015 «ξεκινώντας από τις εργασίες που έγιναν σχετικά με τη διάβρωση της φορολογικής βάσης και τη μεταφορά κερδών στο επίπεδο του ΟΟΣΑ και της G20, η Επιτροπή θα καταρτίσει Σχέδιο δράσης που θα περιλαμβάνει μέτρα στο επίπεδο της ΕΕ για τη μετάβαση σε σύστημα σύμφωνα με το οποίο η χώρα όπου παράγονται τα κέρδη είναι επίσης η χώρα της φορολόγησης, μεταξύ άλλων και στην ψηφιακή οικονομία, κάτι που απαιτεί επίσης συμφωνία σχετικά με κοινή ενοποιημένη βάση φορολογίας εταιρειών»³⁸. Μέχρι σήμερα, η ανωτέρω προσπάθεια επικεντρώθηκε στην ανάπτυξη

³³Organization for Economic Co-operation & Development, 2013, “Addressing Base Erosion and Profit Shifting”, Paris: OECD.

³⁴Organization for Economic Co-operation & Development, 2013, “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”, Paris: OECD.

³⁵Organization for Economic Co-operation & Development, 2013, “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”, Paris: OECD, σελ. 11.

³⁶Βλ. ενδεικτικά: European Commission, 2012, Communication from the commission to the European Parliament and The Council “An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion.”, COM(2012)(0722); “Commission Recommendation of 6.12.2012 on aggressive tax planning.”, (EE L (338)/12.12.2012); “Communication from the commission to the European Parliament and the council on concrete ways to reinforce the fight against tax fraud and tax evasion including in relation to third countries.” COM(2012)(0351); “European Parliament resolution of 21 May 2013 on Fight against Tax Fraud, Tax Evasion and Tax Havens.”, COM(2013)(P7_TA(2013)(0205)); Communication from the commission to the European Parliament, the council and the European economic and social committee “Tax and Development Cooperating with Developing Countries on Promoting Good Governance in Tax Matters”, COM(2010)(163), Brussels: E.C.

³⁷Laurence P., 2013, “EU leaders in drive against tax evasion at Brussels summit”. Διαθέσιμο στη <<http://www.bbc.com/news/world-europe-22607256>> [πρόσβαση 20/12/2014].

³⁸European Commission, 2014, Communication from the commission to the European Parliament, the council, the European economic and social committee of the regions “Commission Work Programme 2015, A New Start”, COM(2014)τελικό(910), Strasbourg: E.C.

μορφών ήπιου δικαίου (συστάσεων, ψηφισμάτων κλπ) με κύριο γνώμονα την ουσιαστική αντιμετώπιση της φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής³⁹, ενώ, στην προσπάθεια των φορολογικών διοικήσεων ανά τον κόσμο να προστατεύσουν τη φορολογική τους βάση διεθνώς ενισχύεται η νομοθεσία για την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών και την υποκεφαλαιοδότηση των επιχειρήσεων, η θέσπιση κανόνων περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών, και γενικών αντι-καταχρηστικών κανόνων (κανόνων αντι-φοροαποφυγής) κυρίως στο πλαίσιο αντιμετώπισης της πρακτικής της καταχρηστικής χρησιμοποίησης των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (εφεξής ΣΑΔΦ) για την άντληση φορολογικών πλεονεκτημάτων από την εφαρμογή τους ενώ διαρκώς αυστηροποιούνται οι φορολογικοί έλεγχοι για την ανεύρεση της πραγματικής / αληθινής φύσης των πραγματοποιούμενων συναλλαγών κατ' επίκληση και της αρχής του ρεαλισμού του φορολογικού δικαίου.

Ειδικά για τα εικοσιοκτώ κράτη μέλη της ΕΕ, όλα τα παραπάνω δεν θα πρέπει να απάδουν από τις γενικές αρχές λειτουργίας της ενιαίας αγοράς και τήρησης των θεμελιωδών ενωσιακών ελευθεριών. Όπως ρητά μνημονεύεται στο τρίτο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 4 της Συνθήκης Ευρωπαϊκής Ένωσης (εφεξής ΣΕΕ) «Τα κράτη μέλη διευκολύνουν την Ένωση στην εκπλήρωση της αποστολής της και απέχουν από τη λήψη οποιουδήποτε μέτρου ικανού να θέσει σε κίνδυνο την πραγματοποίηση των στόχων της Ένωσης». Λόγω της γενικής διατύπωσης του ανωτέρω εδαφίου, υποστηρίζεται⁴⁰ ότι η εν λόγω ρύθμιση δεν παράγει άμεσα αποτελέσματα και ως εκ τούτου δύναται να εφαρμοστεί σε συνδυασμό με ειδικότερες ρυθμίσεις της Συνθήκης, όπως επί παραδείγματι, τις θεμελιώδεις ενωσιακές ελευθερίες⁴¹. Στη κατεύθυνση διασφάλισης των ανωτέρω, εξέχον είναι ο ρόλος του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής

³⁹Αξίζει πάντως να επισημανθεί ότι τα τελευταία χρόνια εντυπωσιάζει η έντονη στροφή της Ε.Ε. στην προώθηση μέτρων υπό τη μορφή του ήπιου δικαίου αντί των δεσμευτικών πράξεων που προβλέπονται από το ενωσιακό δίκαιο και ειδικότερα των πράξεων που προβλέπονται στο άρθρο 249 της ΣΛΕΕ. Βλ. Senden L., 2004, "Soft Law in the European Community Law", Hart Publishing: USA, σελ. 24. Κατά τον Τσουρουφλή, η προσέγγιση αυτή αποσκοπεί στην προώθηση της σύγκλισης των εθνικών δικαίων όχι μέσω του εξαναγκασμού αλλά μέσω της καθοδήγησης των κρατών μελών και της άσκησης πολιτικής πίεσης ("peerpressure"). Βλ. Τσουρουφλής Α., 2010, "Η ενδοομιλική τιμολόγηση", Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 163.

⁴⁰Βλ. Thiel V., 2002, "Free Movement of Persons and Income Tax Law: The European Court in Search of Principles", *Doctoral Series*, Τομ. 3, Publications: Amsterdam, IBDF, σελ. 120.

⁴¹Βλ. παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 26 της ΣΛΕΕ, 2013, «1. Η Ένωση θεσπίζει τα μέτρα για την εγκαθίδρυση ή τη διασφάλιση της λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις των Συνθηκών. 2. Η εσωτερική αγορά περιλαμβάνει χώρο χωρίς εσωτερικά σύνορα μέσα στον οποίο εξασφαλίζεται η ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, των προσώπων, των υπηρεσιών και των κεφαλαίων σύμφωνα με τις διατάξεις των Συνθηκών».

Ένωσης (εφεξής ΔΕΕ) μέσω της ενδιαφέρουσας και συχνά ανατρεπτικής νομολογίας του ως θεματοφύλακα των ενωσιακών ελευθεριών και κυρίαρχου παράγοντα αρνητικής ενσωμάτωσης του ενωσιακού δικαίου, υπό το φως της επίτευξης της ενιαίας αγοράς, κατά το άρθρο 26 της Συνθήκης Λειτουργίας Ευρωπαϊκής Ένωσης (εφεξής ΣΛΕΕ)⁴². Ειδικότερα, η παραπάνω πλούσια και διαρκώς εξελισσόμενη νομολογία συμβάλλει στην ερμηνεία των επιμέρους εθνικών κανονιστικών - φορολογικών ρυθμίσεων υπό το πρίσμα της τήρησης των θεμελιωδών ενωσιακών ελευθεριών⁴³, η παραβίαση των οποίων συχνά διαπιστώνεται, ιδιαίτερα όταν τα κράτη μέλη εκδηλώνουν την άσκηση της φορολογικής τους κυριαρχίας⁴⁴ κατά τρόπο προστατευτικό για τα φορολογικά τους έσοδα και τη φορολογική τους βάση εν γένει, στιγματίζοντας ωστόσο εν πολλοίς πλήθος εθνικών κανονιστικών - αντικαταχρηστικών ρυθμίσεων⁴⁵ ως ασύμβατων με το στόχο της ενιαίας αγοράς.

⁴²Όπως τροποποιήθηκε με τη Συνθήκη της Λισαβόνας η οποία καταργεί την Ευρωπαϊκή Κοινότητα και επιφέρει σημαντικές μεταβολές στη δομή καθώς και τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Από την 1^η Δεκεμβρίου 2009, το καθεστώς της Ένωσης θεμελιώνεται σε δύο Συνθήκες: τη Συνθήκη της Ευρωπαϊκής Ένωσης και τη Συνθήκη για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Αυτό σημαίνει επίσης ότι η Συνθήκη για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας καθίσταται τώρα η Συνθήκη για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Συνεπώς, οι δύο Συνθήκες αφορούν πλέον την ίδια πολιτική οντότητα: την Ευρωπαϊκή Ένωση. Η πρώτη επικεντρώνεται στις αρχές, τις αξίες και τις θεμελιώδεις οργανωτικές πτυχές της Ένωσης. Η δεύτερη Συνθήκη αναφέρεται λεπτομερώς στην οργάνωση και τη λειτουργία της, καθώς και στον ορισμό των αρχών και των στόχων στους οποίους στηρίζονται οι ενέργειες της Ένωσης σε καθεμία από τις τομεακές πολιτικές της, καθορίζοντας λεπτομερώς το εύρος και τα όρια των αρμοδιοτήτων της Ένωσης σε καθένα από αυτούς τους τομείς δράσης (ΕΕ C 306/17.12.2007).

⁴³Βλ. Κεφάλαιο ΙΙΙ της παρούσας.

⁴⁴Ο όρος φορολογική κυριαρχία, όπως μεταφέρθηκε στο δίκαιο της ΕΕ, προέρχεται κατ' αρχήν από το διεθνές φορολογικό δίκαιο και ερμηνεύεται ως την απόλυτη εξουσία των κρατών μελών, αφενός να επιβάλλουν φορολογικές επιβαρύνσεις και αφετέρου να εισπράττουν το προϊόν της φορολογίας. Βλ. Buisson J., 2002, "Impôts souveraineté", APD, (25, 30).

⁴⁵Βλ. επί παραδείγματι τη θέση του Δικαστηρίου ως προς την καταπολέμηση της φοροαποφυγής, το οποίο αποφαινεται ότι η κατάσταση απλώς και μόνο ότι φορολογούμενος κάτοικος ημεδαπής κάνει χρήση των υπηρεσιών ενός παρέχοντος υπηρεσίες κατοίκου αλλοδαπής δεν μπορεί να στηρίξει γενικό τεκμήριο φοροδιαφυγής και να δικαιολογήσει μέτρο που θίγει θεμελιώδη ελευθερία την οποία εγγυάται η "Συνθήκη". (Βλ. κατ' αναλογία, αποφάσεις της 21ης Νοεμβρίου 2002, C-436/00, X και Y, Συλλ. 2001, σκέψη 62, σελ. I-10829; απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, "Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas", C-196/04, Συλλ. 2006, σκέψη 50, σελ. I-7995; απόφαση της 13ης Μαρτίου 2007, "Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation", C-524/04, Συλλ. 2007, σκέψη 73, σελ. I-2107; απόφαση της 17ης Ιανουαρίου 2008, "Lammers & Van Cleeff", C-105/07; Συλλ. 2008, σκέψη 27, σελ. I-173). Για να μπορεί, πάντως, να δικαιολογηθεί κατ' αρχήν ένας περιορισμός θεμελιώδους ελευθερίας από λόγους καταπολεμήσεως της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής, ο περιορισμός πρέπει να σκοπεί ειδικά την παρεμπόδιση συμπεριφορών που συνίστανται στη δημιουργία αμιγώς τεχνητών μεθοδεύσεων, χωρίς οικονομική ουσία, με σκοπό την αποφυγή του φόρου που κανονικά θα βάρυνε τα κέρδη που πηγάζουν από δραστηριότητες ασκούμενες στην ημεδαπή (βλ. κατ' αυτή την έννοια, προπαρατεθείσες αποφάσεις "Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas", σκέψη 55, καθώς και την προπαρατεθείσα απόφαση "Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation", σκέψη 74.)

Ειδικά για τις ανάγκες της παρούσας διατριβής παρατίθενται⁴⁶ αποφάσεις ορόσημα ως προς τη φορολόγηση των ΠΕΕ στους κόλπους των κρατών μελών της ΕΕ κυριότερα υπό το πρίσμα της κατάργησης περιορισμών κατά την άσκηση της ελευθερίας εγκατάστασης⁴⁷ καθώς και της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων⁴⁸ δευτερευόντως, υπό το βάρος του διεθνούς αγώνα καταπολέμησης επίπλαστων καταστάσεων, που όπως αποδεικνύεται, οι ΠΕΕ συστηματικά προκαλούν καταστρατηγώντας κατ' ουσία τον πυρήνα της φύσης των ενωσιακών ελευθεριών εν γένει. Πλήθος δικαστικών αποφάσεων, σημαντικό μέρος των οποίων παρατίθεται στο παρόν⁴⁹, αποτυπώνει την καταστρατήγηση του ενωσιακού δικαίου σε πανσπερμία φορολογικών διατάξεων επιμέρους κρατών μελών, όπου, είτε η προσφεύγουσα εταιρία (ημεδαπή) διατηρεί την κύρια εγκατάστασή της με έμμεσο ή άμεσο περιορισμό της δυνατότητας ίδρυσης θυγατρικής ή υποκαταστήματος σε άλλο κράτος μέλος, είτε η προσφεύγουσα (αλλοδαπή) διατηρεί δευτερεύουσα εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος, υφιστάμενη εντούτοις δυσμενή μεταχείριση έναντι των ημεδαπών⁵⁰. Η έλλειψη εναρμόνισης, όπως συχνά μνημονεύεται στο παρόν, εκδηλώνεται κατά μείζονα, εντούτοις, λόγο κατά τον πιθανό (αν όχι πραγματικό σε πολλές περιπτώσεις) κίνδυνο επιβολής οικονομικής

⁴⁶Βλ. Κεφάλαια ΙΙΙ έως ΙV της παρούσας

⁴⁷Όπως προκύπτει από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, εφόσον πρόκειται περί συμμετοχής σε εταιρικό κεφάλαιο η οποία παρέχει στον κάτοχό της τη δυνατότητα να ασκεί αναμφισβήτητη επιρροή στις αποφάσεις της εταιρίας και να καθορίζει τις δραστηριότητές της, εφαρμόζονται οι διατάξεις της Συνθήκης ΕΕ περί ελευθερίας εγκαταστάσεως. Βλ. Αποφάσεις της 13ης Απριλίου 2000, “Baars”, C-251/98, Συλλ. 2000, σκέψεις 21 και 22, σελ. Ι-2787. ; απόφαση 21ης Νοεμβρίου 2002, C-436/00, X και Y, Συλλ. 2002, σκέψεις 37 και 66 έως 68, σελ. Ι-10829. Προπαρατεθείσες αποφάσεις “Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas”, 2006, σκέψη 31, και “Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation”, 2006, σκέψη 39.

⁴⁸Όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου (“European Commission v Portuguese Republic” C-171/08, “Fidium Finanz” C-452/04) το Δικαστήριο επιβεβαίωσε παλαιότερη νομολογία που αφορούσε τα ειδικά δικαιώματα και επισήμανε ότι η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων περιλαμβάνει τόσο τις «άμεσες» επενδύσεις όσο και τις «επενδύσεις χαρτοφυλακίου».

⁴⁹Όλες οι αποφάσεις του ΔΕΕ που αναφέρονται στο παρόν μπορούν να ανακτηθούν στο δικτυακό τόπο του Δικαστηρίου <www.curia.eu> ή <www.eur-lex.europa.eu>.

⁵⁰Όπως είναι γνωστό, το δίκαιο της ΕΕ απαγορεύει, κατ' αρχήν, τυχόν περιορισμούς ως προς την άσκηση της ελευθερίας εγκατάστασης για την ίδρυση πρακτορείων, υποκαταστημάτων ή θυγατρικών εταιριών από τους υπηκόους ενός κράτους μέλους που είναι εγκαταστημένοι στην επικράτεια άλλου κράτους μέλους (άρθρο 49, ΣΛΕΕ, Οδηγία 2005/36/ΕΚ). Η ανωτέρω απαγόρευση ερμηνεύεται κατά καιρούς από το ΔΕΕ ως προς τον διαφορετικό φορολογικό συντελεστή, το δικαίωμα είσπραξης τόκων για τις αχρεωστήτως καταβληθείσες εισφορές, καθώς και από τη δυνατότητα έκπτωσης ερευνητικών δαπανών διενεργηθείσες σε άλλο κράτος μέλος. Εντούτοις, σημαντικότερο ζήτημα ανακύπτει ως προς τη δυνατότητα συμψηφισμού ζημιών, στο πλαίσιο μάλιστα λειτουργίας των ΠΕΕ, για τις οποίες ο τόπος και ο τρόπος λειτουργίας διαφοροποιείται κατά κανόνα, με αποτέλεσμα τη δυσχερή έκπτωση ζημιών όταν τόσο το κράτος εγκατάστασης, όσο και το κράτος άσκησης δραστηριότητας αρνείται την αναγνώριση της ανωτέρω έκπτωσης.

διπλής φορολογίας σε περιπτώσεις διανομής εισοδημάτων, αποθαρρύνοντας σε πολλές περιπτώσεις την πραγματοποίηση επενδύσεων σε άλλα εντός της Ε.Ε. κράτη⁵¹.

Με την ελευθερία εγκατάστασης να δοκιμάζεται κατά κύριο λόγο και δευτερευόντως την ελευθερία κυκλοφορίας κεφαλαίων, οι ΠΕΕ ωστόσο έρχονται συχνά αντιμέτωπες με δυσθεώρητες δαπάνες συμμόρφωσης⁵², σε μια διαρκή προσπάθεια ανταπόκρισης σε φορολογικά συστήματα είκοσι οκτώ κρατών μελών (εφεξής ΕΕ κ-μ 28), με έντονη ανασφάλεια ως προς την ερμηνεία και την ορθή εφαρμογή αυτών εν τέλει⁵³. Τα παραπάνω ζητήματα επιτείνονται λαμβάνοντας υπόψη την έλλειψη σταθερού ρυθμιστικού πλαισίου ως προς την εναρμόνιση των εθνικών φορολογικών συστημάτων κατά το μέρος της άμεσης φορολογίας⁵⁴, σε αντίθεση με την έμμεση φορολογία δηλ. τον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) καθώς και τους Ειδικούς Φόρους Κατανάλωσης (ΕΦΚ), για τα οποία σημαντικός βαθμός εναρμόνισης έχει μέχρι σήμερα επιτευχθεί. Το Δικαστήριο πάντως σταθερά δέχεται ότι «αν και ο τομέας της άμεσης φορολογίας εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, η αρμοδιότητα αυτή πρέπει να ασκείται σε συμφωνία με το κοινοτικό δίκαιο»⁵⁵. Η ανωτέρω συμβατότητα προς τις ενωσιακές ελευθερίες, όπως έχει κριθεί από το ΔΕΕ⁵⁶, πρέπει να διέπει και τις διεθνείς

⁵¹Βλ. European Commission, 2006, Communication from the to the council, the European Parliament and the European economic and social committee “ Tax Treatment of Losses in Cross-Border Situations”, COM (2006)(824), Brussels: E.C.Βλ. όμως και το Κεφάλαιο IV της παρούσας.

⁵² Deloitte, 2013, “Global tax compliance and reporting: Current insight and future trends”. Διαθέσιμο στη <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-crs-market-research-report-230913.pdf>> [πρόσβαση 22/3/2015].

⁵³Όπως θα δούμε, τα ανωτέρω αποτελούν και δικαιολογητική βάση για το κοινό σύστημα υπολογισμού της κοινής φορολογικής βάσης των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην ΕΕ. «Οι διασυνοριακές επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να αντιμετωπίσουν έως και 27 διαφορετικούς κανονισμούς για τον υπολογισμό της φορολογικής τους βάσης και πρέπει να συνεργαστούν με έως και 27 διαφορετικές φορολογικές υπηρεσίες. Επιπλέον, βρίσκονται αντιμέτωπες με ένα εξαιρετικά πολύπλοκο σύστημα για τον καθορισμό του τρόπου φορολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών (τιμές μεταβίβασης) και δεν μπορούν να συμφιλιώσουν τις ζημιές τους σε ένα κράτος μέλος μετα κέρδη σε ένα άλλο. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα να αντιμετωπίζουν οι μεγαλύτερες επιχειρήσεις τεράστιες δαπάνες και πολύπλοκες διαδικασίες, ενώ οι μικρότερες συχνά αποθαρρύνονται εντελώς από το να επεκταθούν εντός της ΕΕ». Βλ. European Commission, 2011, “European corporate tax base: making business easier and cheaper”, *Press Release Database*, COM(2011) 16 Μάρ., Brussels: EC. Διαθέσιμο στη <http://europa.eu/rapid/press-release_IP-11-319_en.htm> [πρόσβαση 22/5/2014].

⁵⁴Desai M. & Hines J., 2003, “Economic foundations of international tax rules”, American Tax Policy Institute, Washington D.C. Διαθέσιμο στη <http://www.american taxpolicyinstitute.org/pdf/economic_foundation_internal.pdf> [πρόσβαση 12/3/2012].

⁵⁵ Απόφαση ΔΕΕ της 14/02/1995, “Finanzamt Köln-Altstadt κατά Roland Schumacker”, Υπόθεση C-279/93, *Συλλ.* 1995, σελ. I-00225.

⁵⁶ Απόφαση ΔΕΕ της 21/09/1999, “Compagnie Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland v Finanzamt Aachen-Innenstadt”, Υπόθεση C-307/97, *Συλλ.* 1999, σελ. I-06161.

φορολογικές συμβάσεις, η ρύθμιση των οποίων δεν μπορεί να περιορίζει την απρόσκοπτη κατ' αρχήν άσκηση των ενωσιακών ελευθεριών, ομοίως ως ανωτέρω.

Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω καθώς και τη σύγχρονη οικονομική πραγματικότητα αναδεικνύεται εντονότερα από ποτέ η αναγκαιότητα αναθεώρησης των σύγχρονων κανόνων εταιρικής φορολόγησης⁵⁷ με την κοινή συμβολή των επιχειρήσεων με έδρα εντός της Ε.Ε. καθώς και των φορολογικών διοικήσεων ανά την Ε.Ε., ενόψει τουλάχιστον της δημιουργίας ενός ανταγωνιστικού ευρωπαϊκού επιχειρηματικού περιβάλλοντος. Η ανωτέρω αναθεώρηση πρέπει να ειδοθεί ως ευκαιρία εξάλειψης των ζημιωτικών ως προς την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας επιπτώσεων αλλά συνάμα και των διαβρωτικών ως προς τη φορολογική βάση επιπτώσεων κατά τη λειτουργία της ΠΕΕ εντός της Κοινότητας.

1.3. Η φύση των πολυεθνικών και ομίλων επιχειρήσεων στη σύγχρονη οικονομική πραγματικότητα

Οποιαδήποτε προσέγγιση επί του θέματος της επίδρασης της νομολογίας του ΔΕΕ χωρίς την προηγούμενη προσέγγιση και ανάλυση της ιδιαιτερότητας της φύσης των ΠΕΕ και ομίλων επιχειρήσεων στη σύγχρονη οικονομική πραγματικότητα, θα ήταν τουλάχιστον αποσπασματική, λαμβάνοντας υπόψη ότι πρόκειται για ένα από τα σημαντικότερα οικονομικά φαινόμενα, ιδιαίτερα από τις αρχές του 1970 και μετά, εγείροντας «το ζήτημα των ΠΕΕ» ως κυρίαρχο συστατικό της σύγχρονης πολιτικής πραγματικότητας με επακόλουθο την ανάπτυξη πολυάριθμων οικονομικών (μεταξύ των οποίων ιδιαίτερα φορολογικών), πολιτικών και κοινωνικών ρυθμίσεων.

Η συζήτηση γύρω από την έννοια των ΠΕΕ⁵⁸ εντοπίζεται ιστορικά στην αλματώδη ανάπτυξη των εγκατεστημένων στις ΗΠΑ επιχειρήσεων ανά τον κόσμο, ήδη από τον

⁵⁷Βλ. European Commission, 2011, “Report on the proposal for a Council directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base”, COM(2011)(0121-C7-0092/2011-2011/0058(CNS)), Brussels: EC. Διαθέσιμο στη <<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+REPORT+A7-2012>> [πρόσβαση 22/12/2014].

⁵⁸Βλ. Rugman A.M. & Verbeke A., 2003, “The World Trade Organization, Multinational Enterprises, and the Civil Society”; Fratianni M., Savona P. & Kirton J., (eds), “Sustaining Global Growth and Development”, Ashgate: Aldershot; Dunning J.H., 1981, “International Production and the Multinational Enterprise”, σελ. 81–97; George A. & Unwin, 1937, London ; Bartlett C. & Ghoshal S., 1989, “Managing

Β' Παγκόσμιο Πόλεμο, εμφυσώντας, ιδιαίτερα στους ευρωπαίους την ιδέα ότι, η αμερικανική οικονομική δύναμη αποτελούσε πλέον για την Ευρώπη περισσότερο απειλή παρά ευκαιρία. Τα ανωτέρω αποτυπώνονται γλαφυρά στο βιβλίο με τίτλο «Αμερικάνικη πρόκληση» του Jean-ServanSchreiber⁵⁹, σύμφωνα με το οποίο, η ευρωπαϊκή βιομηχανία τελούσε υπό τον κίνδυνο αφανισμού ενόψει της επικράτησης των αμερικάνικων επιχειρήσεων στην ευρωπαϊκή οικονομία, συνιστώντας την έγκαιρη λήψη μέτρων συγχώνευσης των επιχειρήσεων με δραστηριότητα εντός της Ένωσης, με σκοπό τη δημιουργία ευρωπαϊκών ομιλών επιχειρήσεων, ικανών να ανταποκριθούν στις εξελίξεις της εποχής. Περαιτέρω, η επικρατούσα τότε διείσδυση στην ευρωπαϊκή αγορά, όπως υποστηρίχθηκε, θα ήταν δυνατόν να ανακοπεί με την υιοθέτηση υπερεθνικών μέτρων, προστατευτικών και ενδεχομένως ευμενέστερων για τις ευρωπαϊκές επιχειρήσεις.

Σε αντίθεση με την Ευρώπη, για την Ιαπωνία η παραπάνω προσέγγιση απείχε σημαντικά λόγω της οικονομικής πραγματικότητας της εποχής και κυρίτερα της υιοθέτησης ιδιαίτερος προστατευτικών μέτρων έναντι των ξένων επενδύσεων σε αυτήν. Παρά την υιοθέτηση της ανωτέρω πολιτικής και τη συνακόλουθη περιορισμένη επιχειρηματική παρουσία των ΗΠΑ, σημαντικά αμερικανικά κεφάλαια και μέσα τεχνολογίας παρασχέθηκαν μέσω δανειοδοτήσεων και συμφωνιών αδείας με στόχο την αναγέννηση των ιαπωνικών επιχειρήσεων. Λόγω του προστατευτικού πλαισίου αλλά κυρίτερα λόγω και της ύπαρξης σημαντικού ιαπωνικού πλεονάσματος στο αλλοδαπό εμπόριο, ο ΟΟΣΑ καθώς και οι ΗΠΑ παρακινούν κατά τα μέσα της δεκαετίας του 1960 την Ιαπωνία στη χαλάρωση του υφιστάμενου ρυθμιστικού πλαισίου ως προς τις άμεσες ξένες επενδύσεις, με κυριότερο εντούτοις εμπόδιο, την ύπαρξη σημαντικών γραφειοκρατικών διαδικασιών αλλά και ομάδες επιχειρήσεων που επρόκειτο να υποστούν δυσμενείς οικονομικές επιπτώσεις λόγω του αυξημένου διεθνούς ανταγωνισμού. Κατά τον Yoshino⁶⁰, «η απελευθέρωση της πολιτικής των άμεσων ξένων επενδύσεων προκάλεσε έντονες αναταράξεις στην κυβερνητική ιεραρχία και την επιχειρηματική κοινότητα. Στην πραγματικότητα, εξελίχθηκε σε μείζον εθνικό ζήτημα». Η χαλάρωση του ρυθμιστικού πλαισίου επετεύχθη τελικά το 1967.

Across Borders: The Transnational Solution”, Harvard Business School Press: Boston, MA.; Buckley P.J. & Casson, M.C., 1976, “The Future of the Multinational Enterprise”, Macmillan: London.

⁵⁹Schreiber S.J., 1967, “The American Challenge”, Scribner: Boston, MA.

⁶⁰Yoshino M.Y., 1973, “Managing the Multinationals”, *Harvard Business Review*.

Η διαπιστούμενη μέχρι τότε επιφυλακτικότητα της Ευρώπης καθώς και της Ιαπωνίας έναντι της επέκτασης της διείσδυσης των ΠΕΕ έμελλε να απασχολήσει και το εσωτερικό των ΗΠΑ λόγω της αυξανόμενης διεθνοποίησης των παραγωγών των επιχειρήσεων εγκατεστημένων ανά τον κόσμο, θέτοντας εν αμφιβόλω την μέχρι τότε αίσθηση εξασφάλισης εργασιακών δικαιωμάτων των αμερικανών πολιτών. Για το λόγο αυτό, σύντομα δρομολογήθηκαν εξελίξεις, εντός των ΗΠΑ, για τον έλεγχο των επενδύσεων στο εξωτερικό, καθώς και για την εισαγωγή αλλοδαπών προϊόντων με εξέχον το σχέδιο νόμου (γνωστό ως Burke – Hatke) αναφορικά με την επιβολή αυστηρής φορολογίας και δασμών σε επιχειρήσεις με έντονη αλλοδαπή δραστηριότητα, με στόχο την αποθάρρυνση διοχέτευσης παραγωγής σε χαμηλής μισθοδοσίας ξένες οικονομίες καθώς και της αναβολής εμβασμάτων μερισμάτων αμερικάνικων εταιριών από την εκτός χώρας δραστηριότητά τους και την επιβολή ανώτατου ορίου στις εισαγωγές των ΗΠΑ αλλοδαπών προϊόντων⁶¹.

Οι σύγχρονες εξελίξεις, αντίθετα, αποτυπώνουν σημαντική μεταστροφή των κρατών ως προς την προσέγγιση των ΠΕΕ και ειδικότερα λόγω α) της χαλάρωσης των περιορισμών των ξένων επενδύσεων στο εσωτερικό, β) της τροποποίησης του ρυθμιστικού πλαισίου ανά τον κόσμο με σαφή πλέον προσανατολισμό την προσέλκυση ξένων επενδύσεων και την εξωστρέφεια σε διεθνείς προκλήσεις, μετά και την υιοθέτηση πλεονεκτικών φορολογικών διατάξεων στο πλαίσιο του διεθνούς φορολογικού ανταγωνισμού⁶², όταν ήδη κερδίζουν από προηγούμενες εμπειρίες σε θέματα ελέγχου και ιδιοκτησίας. Παρόλα αυτά, η παραπάνω τάση δεν θα έπρεπε να ερμηνευθεί ως ολοσχερή παραίτηση του κρατικού παρεμβατισμού σε θέματα που ανακύπτουν κατά τη δραστηριοποίηση των ΠΕΕ στο έδαφος αυτών. Κατά τον Muchlinski⁶³, σε διεθνές επίπεδο διαπιστώνεται υποχώρηση από το «μοντέλο ελέγχου» των ΠΕΕ βασισμένο στην ιδέα των πολυμερών διεθνών οργανισμών (γνωστό ως Transnational Corporations), όπως προτάθηκε από την Ομάδα Εξεχουσών Προσωπικότητων των Ηνωμένων Εθνών, λόγω κυριότερα και της

⁶¹Αν και το προμνησθέν σχέδιο νόμου δεν κατάληξε ποτέ σε τυπικό νόμο, εντούτοις η συζήτηση γύρω από τον έλεγχο των πολυεθνικών και στις ΗΠΑ συνεχίστηκε με σημαντικότερη την επιβολή ελέγχων στις εισαγωγές. Ωστόσο, η πολιτεία των ΗΠΑ, με εξαίρεση λιγοστές περιπτώσεις, ουδέποτε εν τέλει αποφάσισε να περιορίσει τη ροή των επενδύσεων στο εξωτερικό αλλά και την προσέλκυση επενδύσεων στο εσωτερικό.

⁶²Βλ. Schoen W., 2012, “Taxing multinationals in Europe”, Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance No. 2012-11.

⁶³Εκτενής ανάλυση για τη λειτουργία, τη δομή και τις σκοπιμότητες των ΠΕΕ παρέχεται στο βιβλίο του Muchlinski P.T., 1999, “Multinational Enterprises & the Law”, Oxford International Law Library, σελ.35

αδυναμίας των αναπτυχθέντων και αναπτυσσόμενων κρατών να ανταποκριθούν σε θέματα όπως α) η έννοια της «εθνικής μεταχείρισης» των διεθνών εταιριών, β) το βαθμό επιβολής στις ΠΕΕ του εκάστοτε δικαιοσύνη συστήματος από το κράτος υποδοχής, γ) το δεσμευτικό χαρακτήρα και την εφαρμογή του δημοσίου διεθνούς δικαίου στον καθορισμό των υποχρεώσεων έναντι των πολυμερών διεθνών οργανισμών.

Άλλωστε, λόγω της επιβράδυνσης της παγκόσμιας οικονομίας από τις αρχές της δεκαετίας του 1970, ιδιαίτερα στον κατασκευαστικό τομέα, σε συνδυασμό με την έλλειψη σημαντικών διαθέσιμων κεφαλαίων λόγω κρίσης χρέους στις αρχές της δεκαετίας του 1980, σημειώθηκε έντονος ανταγωνισμός μεταξύ των κρατών ανά τον κόσμο, με στόχο την προσέλκυση άμεσων ξένων επενδύσεων. Στο πλαίσιο αυτό, ενδεικτικά αναφέρεται η μεταστροφή των ΗΠΑ καθώς και του Ηνωμένου Βασιλείου, με φιλελεύθερες προσεγγίσεις στις άμεσες ξένες επενδύσεις. Επίσης, οι χώρες του πρώην Ανατολικού Μπλοκ εγκατέλειψαν τις δομές των δεσποζουσών οικονομιών, αναπτύσσοντας οικονομίες ελεύθερες προς την αγορά. Περαιτέρω, στις αναπτυσσόμενες χώρες, οι εξωτερικές οικονομικές δυνάμεις προκάλεσαν την αναθεώρηση προγενέστερων πολιτικών δεσμεύσεων με εθνικιστικές και παρεμβατικές από το κράτος πολιτικές. Η ιδέα της οικονομικής επάρκειας ανάγκασε τις εθνικές κυβερνήσεις ανά τον κόσμο να αναπτύξουν νέες προσεγγίσεις, ακόμη και στο πλαίσιο ιδιωτικοποιήσεων κρατικών επιχειρήσεων καθώς και της ανάπτυξης του ανταγωνισμού στην οικονομία. Σημειώνεται ότι, παγκοσμίως, στο τέλος της πρώτης δεκαετίας του εικοστού αιώνα υπολογίζεται ότι δραστηριοποιούνται πάνω από 80.000 πολυεθνικές και 800.000 θυγατρικές τους, στις οποίες αποδίδεται ποσοστό 7% του παγκοσμίου ΑΕΠ, έναντι του 2% το 1982⁶⁴. Στο πλαίσιο αυτό, οι ΠΕΕ αναδείχθηκαν σε πρωταγωνιστικό φορέα της παγκοσμιοποίησης, λόγω της αθρόας μεταφοράς παραγωγικών συντελεστών (κεφαλαίου, εργασίας) καθώς και λόγω της αποφασιστικής τους συμβολής στην αύξηση του διεθνούς εμπορίου.

⁶⁴United Nations Conference on Trade and Development, 2002, “Transnational Corporations and Export Competitiveness”, *World Investment Report 2002*, United Nations, New York & Geneva: U.N.

1.3.1. Η ΠΕΕ ως οικονομικό φαινόμενο και «έξυπνες» πρακτικές φορολογικού σχεδιασμού

Ως ΠΕΕ ορίζεται η εταιρία που διαθέτει επιχειρηματική παρουσία με τη μορφή εγκαταστημένων θυγατρικών σε περισσότερες από μία χώρες⁶⁵. Ειδικότερα κατά τον Dunning⁶⁶ «ως πολυεθνική ορίζεται κάθε επιχείρηση που κατέχει (εν όλω ή εν μέρει), ελέγχει και διαχειρίζεται περιουσιακά στοιχεία που αποφέρουν εισόδημα σε περισσότερες από μια χώρες». Ο ανωτέρω ορισμός διακρίνει μεταξύ α) της επιχείρησης που εμπλέκεται σε άμεσες επενδύσεις, οι οποίες εξασφαλίζουν σε αυτήν χρηματοδοτικό μερίδιο στη ξένη αγορά καθώς και διαχειριστικό έλεγχο και β) της επιχείρησης που εμπλέκεται σε επενδύσεις χαρτοφυλακίου, οι οποίες εξασφαλίζουν μεν στην επιχείρηση μερίδιο στη ξένη αγορά, χωρίς εντούτοις διαχειριστικό έλεγχο. Η διεθνής παραγωγή δυνατόν να λειτουργήσει με διαφορετικές νομικές μορφές, καθόσον η νομική μορφή της επιχείρησης δεν είναι κρίσιμο στοιχείο για τον χαρακτηρισμό της ως ΠΕΕ.

Ο ΟΟΣΑ, ήδη από το 1976, και ενόψει τότε της έκδοσης των Κατευθυντήριων Οδηγιών για τις ΠΕΕ⁶⁷ ερμηνευτικά προσδιόρισε το φαινόμενο των ΠΕΕ ως τις επιχειρήσεις ή άλλες οντότητες όχι μόνο εγκατεστημένες σε περισσότερες από μία χώρες αλλά και συνδεδεμένες μεταξύ τους, έτσι ώστε να μπορούν να συντονίζουν τις δραστηριότητές τους ποικιλοτρόπως, με στόχο την αξιοποίηση γνώσης και πόρων από κοινού. Μία ή περισσότερες από τις οντότητες αυτές μπορεί να είναι σε θέση να ασκεί σημαντική επιρροή στις δραστηριότητες των υπολοίπων, ωστόσο, ο βαθμός αυτονομίας τους στα πλαίσια της επιχείρησης διαφέρει από πολυεθνική σε πολυεθνική⁶⁸. Το κεφάλαιό τους μπορεί να είναι ιδιωτικό, κρατικό ή μικτό⁶⁹.

⁶⁵Σχετικά με τις δυσκολίες οριοθέτησης της έννοιας των ΠΕΕ βλ. Muchlinski P.T., 1999, “Multinational Enterprises & the Law”, Oxford International Law Library σελ. 11

⁶⁶Dunning J. H., 1993. “Multinational Enterprises and the Global Economy”, Addison Wesley.

⁶⁷ Organisation for Economic Co-operation and Development, 1976, “Guidelines for Multinationals.”, O.E.C.D:Paris.

⁶⁸Κατά τον ΟΟΣΑ, το στοιχείο της άσκησης επιρροής αποτελεί το πλέον κρίσιμο στοιχείο για την οριοθέτηση του όρου, εν αντιθέσει με τα λοιπά χαρακτηριστικά βλ. Organisation for Economic Co-operation and Development, 1976, “Guidelines for Multinationals.”, O.E.C.D:Paris. σελ. 35 και επόμενα

⁶⁹Επισημαίνεται ότι παρά την ιστορική αντίθεση των Ηνωμένων Εθνών σχετικά με τη χρήση του όρου Πολυεθνική Επιχείρηση, η χρήση του όρου Πολυεθνική Επιχείρηση στις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ το 1976, επικράτησε στη συνέχεια και για τα Ηνωμένα Έθνη (UN Draft Code of Conduct on Transnational Enterprises).

Κατά τον ΟΟΣΑ, ομοίως, επισημαίνονται τα ακόλουθα : «Οι επιχειρήσεις αυτές δραστηριοποιούνται σε όλους τους τομείς της οικονομίας. **Οι κυβερνήσεις έχουν το δικαίωμα να καθορίζουν τους όρους λειτουργίας των ΠΕΕ στην επικράτειά τους, υπό την επιφύλαξη του διεθνούς δικαίου. Οι οντότητες μίας ΠΕΕ που είναι εγκατεστημένες σε διαφορετικές χώρες, υπόκεινται στους νόμους που ισχύουν στις χώρες αυτές.** Όταν οι ΠΕΕ υπόκεινται σε αντικρουόμενες απαιτήσεις εκ μέρους των χωρών που προσχωρούν στις οδηγίες ή εκ μέρους τρίτων χωρών, οι εμπλεκόμενες κυβερνήσεις παροτρύνονται να συνεργάζονται καλή τη πίστει για την επίλυση προβλημάτων που μπορεί να ανακύψουν»⁷⁰.

Ιδιαίτερα ως προς τα φορολογικά έσοδα, ο ΟΟΣΑ επισημαίνει ότι είναι σημαντικό να συμβάλλουν οι επιχειρήσεις στα δημοσιονομικά έσοδα των χωρών υποδοχής, με την έγκαιρη εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων. **Οι επιχειρήσεις θα πρέπει ιδίως να συμμορφώνονται τόσο με το γράμμα όσο και με το πνεύμα της φορολογικής νομοθεσίας των χωρών στις οποίες δραστηριοποιούνται. Να τηρούν το πνεύμα της νομοθεσίας σημαίνει να διακρίνουν και να ακολουθούν την πρόθεση του νομοθέτη.**

Εντούτοις, τα παραπάνω δεν φαίνεται να αποτυπώνονται στις σύγχρονες «έξυπνες» πρακτικές φορολόγησης των ΠΕΕ. Κατά τον Russo (2007)⁷¹, ως σημαντικότερες στρατηγικές φορολογικού σχεδιασμού αναφέρονται οι ακόλουθες :

α) στρατηγικές μεταφοράς κερδών: πρόκειται για την πλέον κρίσιμη πρακτική φορολογικού σχεδιασμού των ΠΕΕ. Στο πλαίσιο εξέλιξης της εν λόγω στρατηγικής, η ΠΕΕ εντοπίζει τα κέρδη που προέκυψαν σε υψηλής φορολόγησης κράτη και επιδιώκει, εντός των ορίων της νομιμότητας, τη μεταφορά τους σε χαμηλής φορολόγησης δικαιοδοσίες. Η ανωτέρω στρατηγική εκδηλώνεται με διάφορους τρόπους και μέσα. Συνηθέστερη είναι η περίπτωση πρακτικών χρηματοδότησης και διαχείρισης κινδύνων χρηματοδότησης μέσω της αξιοποίησης υβριδικών οντοτήτων και εργαλείων, οντοτήτων με διπλή εγκατάσταση και άλλες φορολογικά προνομιακές πρακτικές δανεισμού. Τα ανωτέρω περιλαμβάνουν κυρίως τη δημιουργία χρέους μέσω ενδοεταιρικών συναλλαγών ή πωλήσεων μετοχών με

⁷⁰Organization for Economic Co-operation & Development, 2010, “Corporate Responsibility: Reinforcing a Unique Instrument - 2010 Annual Report on the OECD Guidelines for Multinational Enterprises”, Paris: OECD.σελ. 85.

⁷¹ Russo κα, 2007, “Fundamentals of international tax planning”, Amsterdam, Netherlands : IBFD, σελ.78-80.

στόχο τη φορολογική ελάφρυνση σε υψηλής φορολόγησης δικαιοδοσίες μέσω της έκπτωσης τόκων.

β)στρατηγικές δικαιοδοσίας και ισχύοντος νομοθετικού πλαισίου : η επιλογή του κράτους εντός του οποίου εγκαθίσταται η μητρική καθώς και οι θυγατρικές της ΠΕΕ με κριτήριο το ισχύον εθνικό φορολογικό δίκαιο, συνιστά μία ακόμη κρίσιμη πτυχή που λαμβάνεται υπόψη κατά τον φορολογικό σχεδιασμό, κατά το μέρος που αφορά την αναγνώριση φορολογικών «διευκολύνσεων». Ειδικότερα και σύμφωνα με το εκάστοτε ισχύον φορολογικό πλαίσιο που διέπει το κάθε κράτος, ευκαιρίες φορολογικού σχεδιασμού δυνατόν να αναδεικνύονται μέσω των εθνικών κανόνων περί συγχωνεύσεων, αναγνώρισης φορολογικών κινήτρων για έρευνα και ανάπτυξη, αναγνώρισης και μεταφοράς φορολογικών ζημιών, θέσπισης αφορολόγητων προϊόντων ή υπηρεσιών, αναγνώρισης ιδιαίτερων αναπτυξιακών κινήτρων με φορολογικό χαρακτήρα, δημιουργίας ειδικών φορολογικών ζωνών κλπ με στόχο τη μείωση των άμεσων ή έμμεσων φόρων.

1.4. Προβληματική και ερευνητικό ερώτημα

Η γνωστή ως «κρίση δανεισμού», η οποία άρχισε να εκδηλώνεται τις αρχές του 2007 με αποκορύφωμα το 2008 στον τομέα των χρηματοοικονομικών υπηρεσιών και την παγκόσμια οικονομία, έμελλε να επηρεάσει καθοριστικά τη φορολογική εν γένει μεταχείριση των ΠΕΕ και ομίλων επιχειρήσεων. Μάλιστα, η αυστηρή πολιτική δανεισμού που υιοθετήθηκε από τα πιστωτικά ιδρύματα ανέδειξε την ανάγκη εξεύρεσης οικονομικής ρευστότητας για τις ΠΕΕ μέσω ιδίων πόρων, προκαλώντας αύξηση του όγκου των ενδοεταιρικών συναλλαγών. Πάντως, το αυξημένο κόστος του κεφαλαίου και η μεγαλύτερη επικέντρωση σε θέματα διαχείρισης κινδύνου έχουν σε πολλές περιπτώσεις αναδείξει την υφιστάμενη δυσαρμονία μεταξύ των πολιτικών πίστωσης (στην αγορά) και των πολιτικών ενδοομιλικής τιμολόγησης που ακολουθείται από τις ΠΕΕ. Στον ίδιο αγώνα εξεύρεσης χρηματοοικονομικής ρευστότητας εντάσσεται και η διαχείριση ζημιών και συμψηφισμού αυτών με τυχόν κέρδη άλλων επιχειρήσεων του ομίλου.

Καθόσον η φορολόγησή τους ως σύνολο επιχειρήσεων εντός της αποκλειστικής αρμοδιότητας ενός κράτους, αν και υποστηρίζεται⁷², δεν επικρατείστις σύγχρονες προσεγγίσεις φορολόγησης των κρατών (διεθνώς αλλά και εντός ΕΕ), η φορολόγηση

⁷²Bishop M., 2000, “Globalisation and Tax: The Mystery of the Vanishing Taxpayer”, *The Economist* , 29 Ιαν., σελ. 2.

των ΠΕΕ υπακούει στις αρχές της εδαφικότητας ή της φορολόγησης εισοδήματος στην πηγή κατά περίπτωση. Για το σκοπό αυτό και υπό την απειλή της διπλής φορολογίας, περισσότερες από δύομισι χιλιάδες (2.500)⁷³ φορολογικές συμφωνίες έχουν συναφθεί μέχρι σήμερα κατά τα πρότυπα της ΠΣΑΔΦ -ΟΟΣΑ⁷⁴, με σκοπό την αποφυγή επιβολής διπλής φορολογίας. Η ύπαρξη των ανωτέρω συμβάσεων σύντομα έμελλε να καταστρατηγηθεί ιδιαίτερα από τις ΠΕΕ, κυριότερα από το 1960 και μετά, δεδομένου του μείζονος φορολογικού ανταγωνισμού που αναπτύχθηκε διεθνώς στα επόμενα χρόνια. Η εξέλιξη της ψηφιακής οικονομίας⁷⁵ επέτεινε την πολυπλοκότητα παρακολούθησης της λειτουργίας των ΠΕΕ και ως εκ τούτου της ορθής εποπτείας τους από τις φορολογικές αρχές διεθνώς, με αποτέλεσμα τη μηδενική ή χαμηλή φορολόγησή τους παρά τη συσσώρευση μεγάλου πλούτου. Όπως υποστηρίζεται⁷⁶, δεν είναι λίγες οι περιπτώσεις ΠΕΕ που φορολογούνται εν τέλει με καθαρό φορολογικό συντελεστή 5%, όταν μικρότερες επιχειρήσεις είθισται να φορολογούνται με φορολογικό συντελεστή έως και 30%.

Μια σύντομη άλλωστε ματιά στην παγκόσμια αλυσίδα αξιών, όπως αποτυπώθηκε το 2012 από τον ΟΟΣΑ, καταδεικνύει ότι οι πρακτικές των ΠΕΕ που κυριαρχούν στο παγκόσμιο εμπόριο περιλαμβάνουν την παραγωγή ενός προϊόντος στη χώρα 1 μέσω εισαγωγών από προμηθευτές των χωρών 2-4, οι οποίοι και πάλι εισάγουν τα προς χρήση προϊόντα τους από τις χώρες 5-7. Το τελικό παραγόμενο προϊόν εξάγεται στις χώρες της τελικής κατανάλωσης. Όπως έχει ήδη αναφερθεί, η θεωρία της αυτοτελούς επιχειρηματικής οντότητας καθιστά δυνατή την εφαρμογή κανόνων συμβάσεων επί τη βάση της φορολογικής μεταχείρισης ανά οντότητα με αποτέλεσμα τη μη λογοδοσία για την κατακερματισμένη, όπως περιγράφεται παραπάνω, παραγωγή τους, όπως συμβαίνει στις παγκόσμιες αλυσίδες αξίας σήμερα. Η διάβρωση της φορολογικής βάσης προκύπτει ως εκ

⁷³Βλ. Organization for Economic Co-operation & Development, 2013, “Addressing Base Erosion and Profit Shifting”, Paris: OECD.

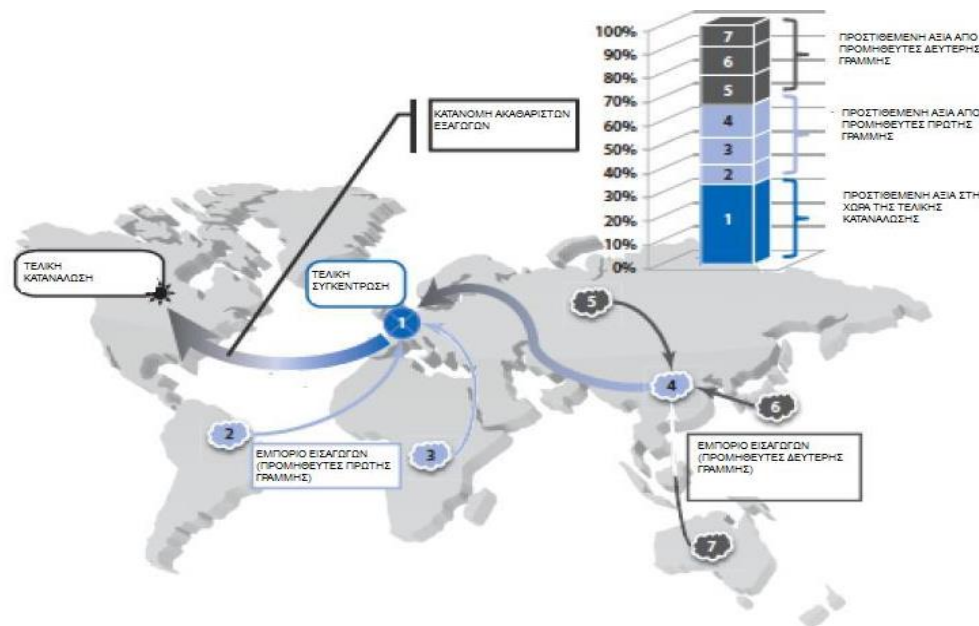
⁷⁴Η Πρότυπη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του ΟΟΣΑ ρυθμίζει τις σχέσεις μεταξύ των αναπτυγμένων κρατών. Το Πρότυπο Σύμβασης των Ηνωμένων Εθνών (η πρώτη έκδοση του οποίου έγινε το 1980 και η πλέον πρόσφατη έκδοση αυτής το 2001) αναπτύχθηκε για τη ρύθμιση ορισμένων φορολογικών ζητημάτων και αναγκών αναπτυσσόμενων και αναπτυγμένων κρατών, δεδομένου ότι η ΠΣΑΔΦ του ΟΟΣΑ είναι λιγότερο κατάλληλη για την εισαγωγή κεφαλαίου ή για τα αναπτυσσόμενα κράτη.

⁷⁵Βλ. European Commission, 2014, “Report of the Commission Expert Group on taxation of the digital economy”, COM(2014), 28 Μαΐ., Brussels: EC.

⁷⁶Love P., 2013, “BEPS: Why you’re taxed more than a multinational”, *OECD Insights Blog*, 13 Φεβ. Διαθέσιμο στη <<http://oecdinsights.org/2013/02/13/beps-why-youre-taxed-more-than-a-multinational/>> [πρόσβαση 18/3/2015]

τούτου από την ελλιπή και αποσπασματική φορολογική προσέγγιση των ΠΕΕ-οι οποίες εκ των πραγμάτων λειτουργούν διασυννοριακά – λόγω της θεωρίας της αυτοτελούς επιχειρηματικής οντότητας και των υφιστάμενων κανόνων.

Γράφημα 1 :



Πηγή : OECD (2012a)⁷⁷

Είναι αυτή η ιδιαιτερότητα των ΠΕΕ, η οποία καθιστά εφικτή και τη χρήση πολυάριθμων τεχνικών για τους σκοπούς του φορολογικού σχεδιασμού. Ως σημαντικότερες εξ αυτών αναφέρονται⁷⁸, μεταξύ άλλων, οι ακόλουθες :

α) η καταστρατήγηση της θεωρίας του νομικού θετικισμού⁷⁹, η οποία επιτρέπει «οτιδήποτε, εφόσον ο φορολογούμενος συμμορφώνεται με το γράμμα του νόμου»,

⁷⁷Organization for Economic Co-operation & Development, 2012, “Global Value Chains: OECD Workon Measuring Tradein Value-Added and Beyond”, STD/CSTAT/WPNA17, *Statistics Directorate*, OECD Publishing, 8 Οκτ.,Paris:O.E.C.D.,σελ. 12.

⁷⁸Happé R., 2007, “Multinationals, Enforcement Covenants and Fair Share”.*Intertax*, Τομ. 35, Θεμ. 10, OECD 2013, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, σελ. 538.

⁷⁹«Ο νομικός θετικισμός είναι ρεύμα της θεωρίας του δικαίου που βασίζεται στη θέση ότι δεν υπάρχει αναγκαία σύνδεση-συσχέτιση-του δικαίου με την ηθική. Ο όρος θετικό δίκαιο σημαίνει την ισχύουσα, ρητά διατυπωμένη και υποχρεωτικής εφαρμογής νομοθεσία σε ορισμένο τόπο και χρόνο. Τούτο είναι κατά μία έννοια σε αντιπαράθεση με την έννοια του φυσικού δικαίου που υποδηλώνει την ύπαρξη ενός πανανθρώπινου νομικού συστήματος το οποίο προσεγγίζει τα ιδανικά της δικαιοσύνης, δημοκρατίας κ.ο.κ. Ο νομικός θετικισμός υποστηρίζει ότι η εγκυρότητα ή "νομιμοποίηση" της ισχύουσας νομοθεσίας

β) η κατάχρηση του διεθνούς φορολογικού δικαίου μέσω της τεχνητής μεταφοράς ζημιών στο πλαίσιο πολυεθνικών ομίλων, μέσω της έμμεσης μεταφοράς κερδών από χώρες υψηλής φορολόγησης με αντίστοιχη διαμόρφωση των τιμών των συναλλαγών (πρακτική ενδοομιλικής τιμολόγησης), μέσω υπερτιμολογήσεων και υποτιμολογήσεων και καταστρατήγηση της αρχής των ίσων αποστάσεων ή, μέσω της καταχρηστικής αύξησης του δανεισμού από εταιρία εγκατεστημένη σε χώρα χαμηλής φορολόγησης προς εταιρία εγκατεστημένη σε χώρα με υψηλή φορολογία (πρακτική υποκεφαλαιοδότησης)⁸⁰,

γ) η αξιοποίηση των γνωστών ως υβριδικών ρυθμίσεων ασυμφωνίας, ήτοι των παρεκκλίσεων μεταξύ των νομοθετικών συστημάτων των κρατών διεθνώς στον τομέα της φορολογίας με αποτέλεσμα τη μηδενική ή ελάχιστη φορολόγηση των υποκειμένων⁸¹.

Κατόπιν των ανωτέρω, η δίκαιη φορολόγηση των ΠΕΕ αναδεικνύεται την τελευταία δεκαετία ως μείζον αναπτυξιακό, οικονομικό αλλά και ενωσιακό, όπως προκύπτει, εν τέλει ζήτημα⁸². Υπό τη διεθνή πίεση της δημοσιονομικής εξυγίανσης αφενός, της πάταξης της φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής αφετέρου, οι εν γένει χρηματοοικονομικές συναλλαγές των ΠΕΕ απασχολούν τις φορολογικές διοικήσεις ανά τον κόσμο. Τα παραπάνω επιτείνονται από την αντίστοιχη σπουδαιότητα που οι οικονομικές

δεν πηγάζει από την ηθική της ορθότητα ή τη [λογική](http://el.wikipedia.org/wiki/Νομικός_θετικισμός) της αναγκαιότητα, αλλά το δίκαιο είναι ένα κοινωνικό κατασκεύασμα και πιθανά αντιστοιχεί στις τοπικές κοινωνικές συνθήκες της εποχής». Βλ. <[http://el.wikipedia.org/wiki/Νομικός θετικισμός](http://el.wikipedia.org/wiki/Νομικός_θετικισμός)>[πρόσβαση 17/3/2013].

⁸⁰ Όπως αναφέρεται και στην αιτιολογική έκθεση της πρότασης Οδηγίας του Συμβουλίου «περί τροποποίησης της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ»: «Οι πρακτικές αυτές καθίστανται δυνατές σε πολλές περιπτώσεις βάσει αποφάσεων (rulings) που εκδίδονται από τις εθνικές διοικήσεις, οι οποίες επιβεβαιώνουν στις επιχειρήσεις τον τρόπο με τον οποίο θα φορολογείται μια συγκεκριμένη συναλλαγή βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας και επομένως παρέχουν ασφάλεια δικαίου για τη δομή που δημιουργήθηκε. Μολονότι τα κράτη μέλη υποχρεούνται να διασφαλίζουν την έκδοση φορολογικών αποφάσεων που είναι σύμφωνες με την ισχύουσα ενωσιακή και εθνική νομοθεσία, η έλλειψη διαφάνειας όσον αφορά τέτοιες αποφάσεις μπορεί να έχει αντίκτυπο σε άλλες χώρες που έχουν δεσμούς με τους δικαιούχους των αποφάσεων».

⁸¹ Βλ. Κεφάλαιο IV της παρούσας.

⁸² Από τα παραπάνω δεν αποκλίνουν οι επισημάνσεις του ΟΟΣΑ καθώς και της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, σύμφωνα με τις οποίες η καθολική εφαρμογή και επιτυχής ολοκλήρωση του γνωστού ως «Σχέδιο δράσης για τη διάβρωση της φορολογικής βάσης και της μεταφοράς κερδών» συνιστά σήμερα το πλέον ελπιδοφόρο εργαλείο για μια δίκαιη φορολόγηση εν γένει, αποκαθιστώντας πάγιες αδικίες (κατά κανόνα υπέρ των ΠΕΕ) συνεπεία σύνθετων πρακτικών φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής. Ειδικότερα, το Σχέδιο δράσης επικεντρώνεται στους ακόλουθους τρεις πυλώνες: α) την καταπολέμηση ζημιολογικών φορολογικών πρακτικών (λχ αντιμετώπιση των γνωστών ως υβριδικών ρυθμίσεων ασυμφωνίας, θέσπιση κανόνων περί Ελεγχόμενων Αλλοδαπών Εταιριών καθώς και κατά της καταχρηστικής χρησιμοποίησης των συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας), β) την αναθεώρηση των κανόνων ενδοομιλικής τιμολόγησης, γ) την αντικατάσταση διατάξεων περί φορολογικού συνδέσμου. Βλ. Organization for Economic Co-operation & Development, 2013, Paris: O.E.C.D.

συναλλαγές έχουν στις ΠΕΕ κυριότερα όμως από την επαυξημένη πλέον εγρήγορση των φορολογικών διοικήσεων (και ομοίως των επιχειρήσεων) οι οποίες, αφού προσπάθησαν για χρόνια να επιλύσουν σύνθετα φορολογικά ζητήματα όπως η ενδοομιλική τιμολόγηση αγαθών και υπηρεσιών, αντιμετωπίζουν λοιπά ζητήματα που εμπίπτουν στην έννοια των χρηματοοικονομικών συναλλαγών⁸³.

Σε αντίθεση, εντούτοις, με τη διεθνή φορολογική πολιτική των ΗΠΑ και πολλών άλλων κρατών (εκτός Ε.Ε.), οι πολιτικές των οποίων δύσκολα περιορίζονται από ένα γενικό νομικό πλαίσιο, η ευρωπαϊκή φορολογική πολιτική οφείλει να συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις της εσωτερικής αγοράς, όπως αυτές καθορίζονται στις Ευρωπαϊκές Συνθήκες. Οι νομολογιακές εξελίξεις του ΔΕΕ, τουλάχιστον κατά το μέρος που αφορούν τα ΕΕ κ-μ 28 (και ιδιαιτέρως την άμεση φορολογία), αναδεικνύεται μέσω της «αρνητικής ενσωμάτωσης» ως πρόσθετος για την χάραξη της ευρωπαϊκής πολιτικής θεσμός.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, με αναφορά τις διεθνείς προσπάθειες του ΟΟΣΑ που επικροτούνται και υποστηρίζονται και από τα ευρωπαϊκά θεσμικά όργανα (Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο & Ευρωπαϊκή Επιτροπή) ως προς την επίτευξη παγκοσμίως δικαιότερου φορολογικού συστήματος μέσω της καταπολέμησης ζημιολόγων φορολογικών πρακτικών εν γένει και τον εξέχοντα ρόλο του ΔΕΕ ως εγγυητή της τήρησης των οριζόμενων στις Συνθήκες μέσω της αναρίθμητης νομολογίας του σε θέματα ελεύθερης κυκλοφορίας προσώπων, υπηρεσιών και κεφαλαίου στον τομέα της εταιρικής φορολόγησης, η παρούσα διατριβή σκοπεί, με έμφαση τις ΠΕΕ και τους ομίλους επιχειρήσεων, να ερευνήσει:

- ✓ αν και σε ποιο βαθμό η προσπάθεια των ανωτέρω οργάνων –σύμφωνα και με τα αποτελέσματα του Σχεδίου Δράσης BEPS - καθώς και των εμπλεκόμενων κρατών (κυριότερα πάντως των κ.μ. της ΕΕ) κατά του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού των ΠΕΕ εναρμονίζεται ή ματαιώνεται από τις διατάξεις των Συνθηκών και συνακόλουθα από την απορρέουσα από το Δικαστήριο νομολογία, στον παρόν τουλάχιστον στάδιο εξέλιξης του ενωσιακού δικαίου, λαμβάνοντας πάντως υπόψη ότι η ανάγκη πρόληψης των καταχρήσεων αλλά και αποτροπής της φοροαποφυγής υπό προϋποθέσεις δύνανται να αποτελέσουν κατά το ΔΕΕ επιτακτικό λόγο γενικού

⁸³Βλ. Κεφάλαιο IV της παρούσας.

συμφέροντος, ο οποίος μπορεί να δικαιολογήσει κατ' αρχήν την επιβολή περιορισμών κατά την άσκηση των θεμελιωδών ελευθεριών,

- ✓ αν στο πλαίσιο της παρεμβατικής στάσης του Δικαστηρίου, όπως αποτυπώνεται στην παρούσα, εκπληρώνεται εν τέλει επί της ουσίας ο στόχος της ενιαίας αγοράς υπό το βάρος του κινδύνου επιβολής διπλής φορολογίας σε βάρος της λειτουργίας των ΠΕΕ και ομίλων επιχειρήσεων, ελλείψει κανόνων εναρμόνισης στον τομέα της άμεσης φορολογίας.

1.5. Περιεχόμενα της διατριβής

Κεφάλαιο 2 : επιχειρείται ανάλυση επί του υφιστάμενου ρόλου του ΔΕΕ, της μεθόδου ερμηνείας των αποφάσεων καθώς και της δεσμευτικότητας των αποφάσεων του με έμφαση στον τομέα της φορολογίας, δεδομένου ότι η μέχρι σήμερα υιοθετούμενη ερμηνεία διαφοροποιείται σημαντικά σε σχέση με εκείνη των εθνικών δικαστηρίων. Ειδική μνεία γίνεται ως προς τη συμβολή του Δικαστηρίου στη διαδικασία ενσωμάτωσης του δικαίου της Ένωσης μέσω των αποφάσεων του, γνωστή ως διαδικασία «αρνητικής ενσωμάτωσης».

Κεφάλαιο 3: εξετάζεται η εξέλιξη της αρχής της κατάχρησης δικαίου κατά το ΔΕΕ, όπως αυτή εκδηλώνεται μέσα από τις επίπλαστες καταστάσεις του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού των ΠΕΕ, σε μια προσπάθεια εξεύρεσης της δέουσας ισορροπίας μεταξύ του δημόσιου συμφέροντος που συνιστά η καταπολέμηση των καταχρήσεων και η προστασία της φορολογικής βάσης των κρατών μελών αφενός και αφετέρου της ανάγκης να μην επιβληθούν δυσανάλογοι περιορισμοί στη διασυννοριακή δραστηριότητα εντός της ΕΕ.

Κεφάλαιο 4: παρατίθεται σύντομη επισκόπηση των δράσεων του σχεδίου BEPS και εξετάζεται η συμβατότητα μέρους αυτών (πρακτικών ενδοομιλικής τιμολόγησης και υβριδικών ρυθμίσεων ασυμφωνίας) με το ενωσιακό δίκαιο. Μελετάται η ενδοομιλική τιμολόγηση ως ειδικότερη έκφανση των φορολογικών καταχρήσεων εκ μέρους των ΠΕΕ και καταγράφονται τα νέα δεδομένα που προκάλεσε στο ανωτέρω ζήτημα η πρόσφατη νομολογία του Δικαστηρίου μέχρι και την υπόθεση SGI (C-311/08). Ομοίως μελετώνται οι υβριδικές ρυθμίσεις ασυμφωνίας ως επιμέρους περίπτωση των φορολογικών καταχρήσεων εκ μέρους των ΠΕΕ και καταγράφονται οι επιπτώσεις της νομολογιακής τάσης του Δικαστηρίου ως προς το ζήτημα της αποφυγής διπλής φορολογίας μέχρι και την υπόθεση Jacques Damseaux (C-128/08).

Κεφάλαιο 5: παρατίθενται τα ερευνητικά συμπεράσματα της παρούσας διατριβής ως προς τη φορολόγηση των ΠΕΕ και ομίλων επιχειρήσεων υπό το πρίσμα της πλούσιας νομολογίας του ΔΕΕ, όπως αυτή αναλυτικά καταγράφεται στα προηγούμενα κεφάλαια.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ & ΕΝΩΣΙΑΚΕΣ ΕΛΕΥΘΕΡΙΕΣ :

Η ΑΡΝΗΤΙΚΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΗ ΕΝΩΣΙΑΚΩΝ ΚΑΝΟΝΩΝ ΔΙΚΑΙΟΥ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ II:

ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ & ΕΝΩΣΙΑΚΕΣ ΕΛΕΥΘΕΡΙΕΣ : Η ΑΡΝΗΤΙΚΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΗ ΕΝΩΣΙΑΚΩΝ ΚΑΝΟΝΩΝ ΔΙΚΑΙΟΥ

2.1. Εισαγωγή

Λαμβάνοντας υπόψη το ερευνητικό αντικείμενο της παρούσας διατριβής, σκόπιμη είναι μια σύντομη αναφορά στο θεσμικό ρόλο του ΔΕΕ, όπως τουλάχιστον αυτός προκύπτει από τις διατάξεις των Ευρωπαϊκών Συνθηκών. Για το λόγο αυτό, στο παρόν παρατίθεται ανάλυση επί του υφιστάμενου ρόλου του ΔΕΕ, τη μέθοδο ερμηνείας των αποφάσεων του καθώς και τη δεσμευτική ισχύ αυτών με έμφαση στον τομέα της φορολογίας, δεδομένου ότι η μέχρι σήμερα υιοθετούμενη ερμηνεία διαφοροποιείται σημαντικά σε σχέση με εκείνη των εθνικών δικαστηρίων. Ειδική μνεία γίνεται ως προς τη συμβολή του Δικαστηρίου στη διαδικασία ενσωμάτωσης του δικαίου της Ένωσης μέσω των αποφάσεων του, γνωστή ως διαδικασία «αρνητικής ενσωμάτωσης».

Ήδη από τις ιδρυτικές συνθήκες της Ευρωπαϊκής Ένωσης⁸⁴, το Δικαστήριο ορίζεται ως θεματοφύλακας του πρωτογενούς και παράγωγου δικαίου της ΕΕ και όπως ρητά μνημονεύεται στο άρθρο 19 της ΣΛΕΕ, το Δικαστήριο εξασφαλίζει, στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων του την τήρηση του δικαίου κατά την ερμηνεία και εφαρμογή της παρούσας Συνθήκης (ομοίως και το Πρωτοδικείο). Όπως γίνεται δεκτό, το ΔΕΕ, λαμβάνοντας υπόψη και τη θεσμική δομή του νομοθετικού συστήματος της Ένωσης, ασκεί μονοπωλιακά την ανωτέρω αρμοδιότητα μέσω της δικαστικής κρίσης του και επικεντρώνεται στο στόχο και το αντικείμενο διαφορετικών ενωσιακών πράξεων. Πιθανή εξήγηση γι αυτό θα μπορούσε να αποτελέσει η αόριστη διατύπωση των ανωτέρω πράξεων, οι οποίες θα πρέπει να εξετάζονται κατά περίπτωση σύμφωνα με το περιεχόμενο της εκάστοτε εθνικής ρύθμισης. Ειδικά ως προς τον τομέα της άμεσης

⁸⁴Το Δικαστήριο συστάθηκε το 1951, σύμφωνα με τη Συνθήκη των Παρισίων. Η Συνθήκη καθιέρωσε τον υπερεθνικό χαρακτήρα του Δικαστηρίου, με αρμοδιότητα όλους τους τομείς που εμπίπτουν στο πλαίσιο των Συνθηκών. Το ΔΕΕ είναι αρμόδιο για την ερμηνεία του ενωσιακού δικαίου και των καθορισμό δικαιωμάτων και υποχρεώσεων που απορρέουν από αυτό. Εντούτοις τα τελευταία χρόνια έντονα διατυπώνεται η άποψη ότι το Δικαστήριο, παρά την οριοθετημένη από τις Συνθήκες αρμοδιότητα, «εκμεταλλεύεται» την ασαφή και αόριστη διατύπωση των Συνθηκών, διευρύνοντας τα στενά πλαίσια των αρμοδιοτήτων του και την επανυμνημένη ισχύ του με στόχο την προώθηση της ευρωπαϊκής ενοποίησης. Βλ. σχετικά Μπόσκοβιτς, Κ., 2001, «Κοινοτικός δικαστής και οικονομικό σύνταγμα: η συμβολή του ΔΕΚ στη διαμόρφωση του συντακτικού οικονομικού προτύπου της Ευρωπαϊκής Κοινότητας», *Το Σύνταγμα* 2/2001.

φορολογίας (και των ΠΕΕ), το ΔΕΕ έχει αποφανθεί σε πληθώρα δικαστικών αποφάσεων του ως προς τη τήρηση ή μη των ενωσιακών ελευθεριών⁸⁵. Όπως είναι γνωστό, το δίκαιο της ΕΕ απαγορεύει, κατ' αρχήν, τυχόν περιορισμούς ως προς την άσκηση της ελευθερίας εγκατάστασης για την ίδρυση πρακτορείων, υποκαταστημάτων ή θυγατρικών εταιριών από τους υπηκόους ενός κράτους μέλους που είναι εγκαταστημένοι στην επικράτεια άλλου κράτους μέλους (άρθρο 49 ΣΛΕΕ). Η ανωτέρω απαγόρευση ερμηνεύεται κατά καιρούς από το ΔΕΕ ως προς τον διαφορετικό φορολογικό συντελεστή⁸⁶, το δικαίωμα είσπραξης τόκων για τις αχρεωστήτως καταβληθείσες εισφορές⁸⁷, καθώς και από τη δυνατότητα έκπτωσης ερευνητικών δαπανών διενεργηθείσες σε άλλο κράτος μέλος⁸⁸.

Ο θεσμός των Γενικών Εισαγγελιών (τουλάχιστον σε αριθμό εννέα⁸⁹) προβλέπεται στο άρθρο 252 της ΣΛΕΕ, ως επικουρικού του Δικαστηρίου οργάνου, με αρμοδιότητα «να διατυπώνει δημοσία, με πλήρη αμεροληψία και ανεξαρτησία, αιτιολογημένες προτάσεις επί των υποθέσεων οι οποίες, σύμφωνα με τον Οργανισμό του Δικαστηρίου, απαιτούν παρέμβασή του».

⁸⁵Όπως παρατηρεί ο Simon D., αναλύοντας τα στατιστικά στοιχεία της έκθεσης πεπραγμένων του Δικαστηρίου για το 2012, ο «δικαστικός πληθωρισμός» είναι μια πραγματικότητα. Η εντυπωσιακή αύξηση του αριθμού των δικαστικών αποφάσεων αποτελεί, προφανώς, την αυτόματη συνέπεια των διαδοχικών διευρύνσεων της Ένωσης. Οφείλεται, όμως, σε μεγάλο βαθμό και στην επέκταση των αρμοδιοτήτων της Ένωσης και των δικαστηρίων της, η οποία προκάλεσε την εμφάνιση νέων «εστιών διαφορών». Simon, D., 2013, «Petit aperçu de l'inflation quantitative des décisions juridictionnelles Europe», *Repère*, 10. Βλ. και το σκεπτικό της Απόφασης ΔΕΕ της 22/10/1987, «Foto-Frost /Hauptzollamt Lübeck-Ost.», C-314/85, *Συλλ. 1987*, σελ. I-04199.

⁸⁶Απόφαση ΔΕΕ της 23/02/2006, «CLT-UFAS Av Finanzamt Köln-West.», C-253/03, *Συλλ. 2006*, σελ. I-01831.

⁸⁷Απόφαση ΔΕΕ της 13/07/1993, «The Queen v Inland Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank AG.», C-330/91, *Συλλ. 1993*, σελ. I-04017.

⁸⁸Απόφαση ΔΕΕ της 8/07/1999. «Société Baxter, B. Braun Médical SA, Société Fresenius France και Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA v Premier Ministre, Ministère du Travail et des Affaires sociales, Ministère de l'Économie et des Finances και Ministère de l'Agriculture, de la Pêche et de l'Alimentation.», C-254/97, *Συλλ. 1999*, σελ. I-04809.

⁸⁹Court of Justice of European Union, 2013, «Entry into office of new Members at the Court of Justice and the General Court.», *Press Release No 139/13*, 23 Οκτ., Luxembourg: E.C.J. Διαθέσιμο στη <<http://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2013-10/cp130139en.pdf>> [πρόσβαση 15/1/2014]

2.2.Ο ρόλος του ΔΕΕ

Όπως ρητά μνημονεύεται στο άρθρο 263 της ΣΛΕΕ, το Δικαστήριο καλείται να ελέγξει τη νομιμότητα :

- α) των νομοθετικών πράξεων,
- β) των πράξεων του Συμβουλίου, της Επιτροπής, και της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας, εκτός των συστάσεων και γνωμών και των πράξεων του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου που παράγουν νομικά αποτελέσματα έναντι τρίτων⁹⁰,
- γ) των πράξεων των λοιπών οργάνων ή οργανισμών της Ένωσης που προορίζονται να παράγουν έννομα αποτελέσματα έναντι τρίτων.

Τυχόν άσκηση προσφυγών από κράτος μέλος, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, το Συμβούλιο ή την Επιτροπή λόγω αναρμοδιότητας, παράβασης ουσιώδους τύπου, των Συνθηκών ή οποιουδήποτε κανόνα δικαίου σχετικού με την εφαρμογή της Συνθήκης ή λόγω κατάχρησης εξουσίας εμπίπτει στο πλαίσιο αρμοδιοτήτων του ΔΕΕ (σχετικό το εδάφιο γ του άρθρου 263 ΣΛΕΕ). Ομοίως το Δικαστήριο είναι αρμόδιο να αποφαινεται επί προσφυγών που ασκούνται από το Ελεγκτικό Συνέδριο, την Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα και την Επιτροπή των Περιφερειών, με σκοπό τη διατήρηση των προνομίων τους (σχετικό το εδάφιο δ του άρθρου 263 της ΣΛΕΕ). Η κρίση του Δικαστηρίου περί του βάσιμου της προσφυγής επάγεται την ακυρότητα της προσβαλλόμενης πράξης (σχετικό το εδάφιο α του άρθρου 264 της ΣΛΕΕ).

Τα εθνικά δικαστήρια των κρατών μελών υποχρεούνται στην ερμηνεία των εθνικών τους διατάξεων σύμφωνα με το περιεχόμενο των ενωσιακών ρυθμίσεων (σχετικό το

⁹⁰Επί παραδείγματι, η προστασία των ενωσιακών ελευθεριών θέτει ουσιώδεις περιορισμούς στην άσκηση της νομοθετικής εξουσίας σε εθνικό και ενωσιακό επίπεδο. Βλ. Schillig M., 2008, “The Interpretation of European Private Law in the Light of Market Freedoms and EU Fundamental Rights”, Maastricht J. Eur. & Comp.L. 15 (285), σελ.296–97. Στην πράξη, η ενωσιακή νομοθεσία αναθεωρείται σπανίως υπό την πίεση των ενωσιακών ελευθεριών. Βλ. Απόφαση ΔΕΕ της 20/4/1978, “Société Les Commissionnaires Réunis SARL v Receveur des douanes ; SARL Les fils de Henri Ramel v Receveur des douanes.”, C-80/77, Συλλ.1978 ,σελ.-00927. Παρόλ’ αυτά, η ενωσιακή νομοθεσία μπορεί εμμέσως να αναθεωρείται από το Δικαστήριο, εξετάζοντας αν η εθνική νομοθεσία, αν και συμβατή προς το ενωσιακό δίκαιο, εξακολουθεί να κείται σε αντίθεση προς τις θεμελιώδεις ενωσιακές ελευθερίες. Βλ. Απόφαση ΔΕΕ της 16/7/2009, “Petravon Chamier-Glisczynski v Deutsche Angestellten-Krankenkasse.”, C-208/07, Συλλ.2009,σελ.I-06095. Αν η εθνική νομοθεσία, αν και συμβατή προς το ενωσιακό δίκαιο, εξακολουθεί να κείται σε αντίθεση προς τις θεμελιώδεις ενωσιακές ελευθερίες. Βλ. Απόφαση ΔΕΕ της 16/7/2009, Petravon Chamier-Glisczynski v Deutsche Angestellten-Krankenkasse, C-208/07, Συλλ.2009 ,σελ.I-060.

άρθρο 28 του Συντάγματος, το οποίο κατοχυρώνει την υπερνομοθετική ισχύ των ανωτέρω ρυθμίσεων), την εγκυρότητα των οποίων δεν νομιμοποιούνται να ελέγξουν, καθόσον, όπως ήδη έχει αναφερθεί, η αρμοδιότητα αυτή μονοπωλιακά ασκείται από το ΔΕΕ.⁹¹ Αξίζει να σημειωθεί ότι, παρά το γεγονός ότι η υπεροχή του ενωσιακού δικαίου ακόμη και σήμερα δεν μνημονεύεται ρητά στο κείμενο της Συνθήκης, η ανωτέρω αρχή ενθυλακώνεται στο σκεπτικό της υπόθεσης Costa/ENEL⁹² (C-6/64), σταθμός για την ιστορία και εξέλιξη του ενωσιακού δικαίου. Σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης :

«Σε αντίθεση με τις συνηθισμένες διεθνείς συνθήκες, η συνθήκη της ΕΟΚ εγκαθίδρυσε, ευθύς ως ίσχυσε, μία ιδιαίτερη έννομη τάξη, που είναι αναπόσπαστο τμήμα του νομικού συστήματος των κρατών μελών και δεσμεύει τα δικαστήριά τους. Ιδρύοντας μια κοινότητα απεριόριστης διάρκειας, προικισμένη με δικά της όργανα, με νομική προσωπικότητα, με δικαιοπρακτική ικανότητα, με ικανότητα διεθνούς αντιπροσώπευσης και ιδιαίτερα με πραγματικές εξουσίες που προέρχονται είτε από τον περιορισμό των κρατικών αρμοδιοτήτων υπέρ της Κοινότητας είτε από τη μεταβίβασή τους σε αυτή, τα κράτη περιόρισαν σε ολίγα έστω θέματα τα κυριαρχικά τους δικαιώματα, δημιουργώντας ένα σώμα δικαίου που εφαρμόζεται τόσο στους υπηκόους τους όσο και σε αυτά τα ίδια

Η ένταξη των προερχόμενων από την κοινοτική πηγή διατάξεων στο δίκαιο των κρατών μελών, γενικότερα δε το κείμενο και το πνεύμα της Συνθήκης συνεπάγονται για τα κράτη μέλη ότι αυτά δεν μπορούν να δώσουν το προβάδισμα, απέναντι σε μια έννομη τάξη που αποδέχτηκαν στη βάση της αμοιβαιότητας, σε μεταγενέστερο μονομερές μέτρο, το οποίο έτσι δεν μπορεί να της αντιταχθεί. Γιατί θα διακινδύνευε την πραγματοποίηση των κατά το άρθρο 5 παρ. 2 σκοπών της Συνθήκης και θα συνεπαγόταν διακρίσεις ασυμβίβαστες με την απαγόρευση του άρθρου 7 (τώρα άρθρο 6) αν μπορούσε το κοινοτικό δίκαιο, αναλόγως με τη μεταγενέστερη εθνική νομοθεσία, να έχει διαφορετική ισχύ από κράτος σε κράτος.

...

Η υπεροχή του κοινοτικού δικαίου επιβεβαιώνεται και από **το άρθρο 189**, κατά το οποίο ο κανονισμός είναι δεσμευτικός και ισχύει άμεσα σε κάθε κράτος μέλος. **Η**

⁹¹Βλ. και το σκεπτικό της Απόφασης ΔΕΕ της 22/10/1987, "Foto-Frost v Hauptzollamt Lübeck-Ost.", C-314/85, Συλλ. 1987, σελ.-04199.

⁹²Απόφαση ΔΕΕ της 15/07/1964, "Flaminio Costa v Ente Nazionale per l' Energia Elettrica.", C-6/64, Ελληνική ειδική έκδοση 1954-1964, σελ.-01191

διάταξη αυτή που δεν περιέχει κανένα περιορισμό, θα ήταν χωρίς νόημα, αν τα κράτη μέλη μπορούσαν να αφαιρέσουν μονομερώς την αποτελεσματικότητά της με νομοθετικές πράξεις που θα υπερίσχυαν των κανόνων του δικαίου της Ένωσης.

Από όλα αυτά προκύπτει ότι καμία, οποιασδήποτε μορφής διάταξη του εσωτερικού δικαίου δεν μπορεί να υπερισχύει του δικαίου που δημιουργήσε η Συνθήκη και που επομένως απορρέει από μια αυτόνομη πηγή δικαίου, χωρίς να αμφισβητήσει το ίδιο το νομικό θεμέλιο της Κοινότητας»⁹³.

Κατ' ακολουθία των ανωτέρω και υπό το πρίσμα της υπεροχής του ενωσιακού δικαίου, για τα εθνικά δικαστήρια αποτελεί υποχρέωσή τους να λαμβάνουν αυτεπάγγελα υπόψη τους και να εφαρμόζουν τον ενωσιακό κανόνα, ανεξαρτήτως της επίκλησης αυτού από την πλευρά των διαδίκων⁹⁴. Τα ανωτέρω αποτυπώνονται και στην υπόθεση Verholen⁹⁵ (C-87/88, 89/90). Το Δικαστήριο ήδη από το 1963 θεώρησε ότι η Ένωση αποτελεί μια μοναδική «νέα έννομη τάξη διεθνούς δικαίου» αντί μιας ακόμη συμφωνίας του δημόσιου διεθνούς δικαίου και ότι οι αρχές του πρωτογενούς δικαίου είναι ικανές να παράξουν άμεσα αποτελέσματα, εφόσον το περιεχόμενο αυτών είναι σαφές. Το Δικαστήριο μάλιστα αναγνώρισε ότι η Συνθήκη παράγει άμεσα αποτελέσματα και γεννά ευθέως υπέρ των πολιτών προσωπικά δικαιώματα, τα οποία πρέπει να διασφαλίζουν τα εθνικά δικαστήρια. Τα ανωτέρω αποτυπώνονται στη γνωστή απόφαση επί της υπόθεσης Van Gend & Loos v. Netherlands⁹⁶ (C-26/62). Η αρχή της άμεσης εφαρμογής έμελλε να επεκταθεί αργότερα *mutatis mutandis* σε πράξεις δευτερογενούς δικαίου⁹⁷. Όπως το Δικαστήριο αποφάνθηκε στην υπόθεση Yvonne Van Duyn (C-41/74) «Είναι ασυμβίβαστο με τη βάση του άρθρου 189 δεσμευτικότητα της οδηγίας, να αποκλειστεί καταρχήν η δυνατότητα επικλήσεως από τους ενδιαφερόμενους των υποχρεώσεων που επιβάλλει». Σε εξαίρεση της

⁹³ Απόφαση ΔΕΕ της 15/07/1964, «Flaminio Costa v Ente Nazionale per l' Energia Elettrica.», C-6/64, *Ελληνική ειδική έκδοση 1954-1964*, σελ. I-01191.

⁹⁴ Επισημαίνεται πάντως ότι, οι κοινοτικές διατάξεις για την ελεύθερη κυκλοφορία αγαθών, προσώπων, υπηρεσιών και κεφαλαίου συναντούν τις προϋποθέσεις άμεσης εφαρμογής, και ως εκ τούτου οποιοδήποτε εθνικό φορολογικό μέτρο που παραβιάζει την εκ των κοινοτικών διατάξεων θεσμοθετηθείσα ελεύθερη κυκλοφορία θεωρείται αυτοδικαίως ανεφάρμοστη.

⁹⁵ Απόφαση ΔΕΕ της 11/07/1991, «A. Verholen and others v Sociale Verzekerings bank Amsterdam», C-87/90, 88/90, 89/90, *Συλλ. 1991*, σελ. I-0375.

⁹⁶ Απόφαση ΔΕΕ της 05/02/1963, «NV Algemene Transporten Expeditie Onderneming van Gend en Loos v Nederlandse Administratie der Belastingen.», C-26/62, *Ελληνική ειδική έκδοση 1954-1964*, σελ. -00863.

⁹⁷ Απόφαση ΔΕΕ της 04/12/1974, «Yvonne van Duyn v Home Office.», C-41/74, *Ελληνική ειδική έκδοση 1974*, σκέψη 10, σελ. -00537.

«οριζόντιας» άμεσης εφαρμογής της οδηγίας, σε μεταγενέστερες αποφάσεις⁹⁸ του Δικαστηρίου διατυπώθηκε ή άποψη ότι η οδηγία δεν επιτρέπεται να επιβάλλει υποχρεώσεις σε ιδιώτες και ως εκ τούτου δεν μπορεί να γίνει επίκληση αυτών καθ'αυτών των διατάξεων οδηγίας κατά των προσώπων αυτών»

2.3. Προδικαστικές αποφάσεις και δεδουλευμένο

Υπό το πρίσμα διασφάλισης της ενιαίας ερμηνείας του ενωσιακού δικαίου στις έννομες τάξεις των κρατών μελών και λαμβάνοντας υπόψη ότι το εθνικό δικαιοσύνη σύστημα των κρατών μελών συνιστά το όχημα μέσω του οποίου εφαρμόζεται το ενωσιακό δίκαιο, στο περιεχόμενο των διατάξεων του άρθρου 267 της ΣΛΕΕ θεσπίζεται, μεταξύ άλλων, η δυνατότητα παραπομπής σχετικού ερωτήματος στο ΔΕΕ για την ορθή ερμηνεία συγκεκριμένου κανόνα του ενωσιακού δικαίου. Ειδικότερα, όπως ορίζει το άρθρο 267 της ΣΛΕΕ,

«Το Δικαστήριο αποφαινεται με προδικαστικές αποφάσεις :

- α) επί της ερμηνείας της παρούσας συνθήκης,
- β) επί του κύρους και της ερμηνείας των πράξεων⁹⁹ των θεσμικών ή λοιπών οργάνων ή οργανισμών της Ένωσης»¹⁰⁰.

Κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι, ο έλεγχος των πράξεων των κρατών μελών με τις οποίες εφαρμόζεται το ενωσιακό δίκαιο στους ιδιώτες παραμένει κατά κανόνα στα εθνικά δικαστήρια, το εθνικό δικαστήριο ενώπιον του οποίου εκκρεμεί κάποια υπόθεση που σχετίζεται με το ενωσιακό δίκαιο και για την ερμηνεία του οποίου ο εθνικός δικαστής διατηρεί αμφιβολίες, δύναται να διακόψει την ενώπιόν του διαδικασία και να

⁹⁸ Απόφαση ΔΕΕ της 26/2/1984, “M. H. Marshall v Southampton and South-West Hampshire Area Health Authority (Teaching)”, C-152/1984, Συλλ. 1986, σελ. 723.

⁹⁹ Υπό τον όρο «πράξεις» νοούνται όλες οι πράξεις δευτερογενούς δικαίου (όλα τα νομικά εργαλεία του άρθρου 288 της ΣΛΕΕ όπως κανονισμοί, οδηγίες, συστάσεις, αποφάσεις) καθώς και όλες οι διεθνείς συνθήκες και δικαστικές αποφάσεις του ΔΕΕ.

¹⁰⁰ Για την ερμηνεία των ρητών αναφερομένων στο άρθρο 267 της ΣΛΕΕ, το Δικαστήριο έχει αναπτύξει μία σειρά γενικών αρχών συναφών προς τη φορολογία. Αντίστοιχες είναι οι αρχές της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου ή της ασφάλειας δικαίου. Αν και δεν πρόκειται για αρχές που μνημονεύονται ρητά σε κάποια από τις Συνθήκες ή οδηγίες, εντούτοις πρόκειται για αναπόσπαστο μέρος του ενωσιακού δικαίου υπέρ των φορολογουμένων, έναντι δυσμενών πρακτικών λ.χ. αναδρομικής επιβολής φόρου σε τουλάχιστον εναρμονισμένες φορολογικά ζώνες. Εξέχουσα επίσης είναι και η αρχή της αναλογικότητας, σύμφωνα με την οποία εθνικές κανονιστικές ρυθμίσεις περιορίζουσες τις θεμελιώδεις ελευθερίες δεν μπορεί να υπερβαίνουν ό,τι είναι απαραίτητο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου νόμιμου στόχου (αρχή της αναλογικότητας). Η επίκληση της ανωτέρω αρχής, όπως θα δούμε, επηρεάζει καθοριστικά τη στάση του Δικαστηρίου ως προς τα θέματα κατάχρησης δικαίου στο φορολογικό τομέα. Βλ. Απόφαση ΔΕΕ της 3/12/1998, “Belgocodex SA v Belgian State.”, C-381/97, Συλλ. 1998, σελ. I-08153; Απόφαση ΔΕΕ της 13/03/2007, “Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue”, C-524/04, Συλλ. 2007, σελ. I-02107.

κινήσει τη διαδικασία ως ανωτέρω ενώπιον του Δικαστηρίου. Επισημαίνεται ότι η κίνηση της ανωτέρω διαδικασίας, όπως προκύπτει από το τρίτο εδάφιο του ιδίου άρθρου, είναι υποχρεωτική εφόσον το εθνικό δικαστήριο δικάζει σε υποθέσεις εναντίον των οποίων δεν χωρεί άλλο ένδικο μέσο¹⁰¹.

Διασφαλίζοντας κατά έμμεσο τρόπο στον κοινοτικό υπήκοο τη δυνατότητα πρόσβασης στο Δικαστήριο, το ΔΕΕ περιορίζεται στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων που ρητά μνημονεύονται στο ως άνω άρθρο, ήτοι την ερμηνεία της Συνθήκης, στερείται δηλ. της αρμοδιότητας να ακυρώσει εθνική διάταξη που τίθεται υπόψη του σε σχέση με το περιεχόμενο της Συνθήκης. Λαμβάνοντας υπόψη το διατακτικό της υπό κρίση κατά περίπτωση προδικαστικής απόφασης, το αιτούν εθνικό δικαστήριο¹⁰² θα πρέπει να κρίνει εν τέλει την ασυμβατότητα με το ενωσιακό δίκαιο της νομοθετικής διάταξης.

Η τήρηση της αρχής της ισχύος του δεδουλευμένου ισχύει κατ' αρχήν τόσο ως προς το Δικαστήριο όσο και ως προς τα εθνικά δικαστήρια και ως εκ τούτου θα πρέπει κατ' αρχήν να ακολουθείται η νομολογία που έχει μέχρι την εξέταση της υπόθεσης προκύψει αμφοτέρως. Όπως αναδεικνύεται και στο παρόν, ιδιαίτερα όταν πρόκειται για θέματα φορολογικού ενδιαφέροντος υπό το πρίσμα της τήρησης των ενωσιακών ελευθεριών, το Δικαστήριο συχνά μνημονεύει προγενέστερες αποφάσεις του και το διατακτικό εκάστης απόφασης κατά περίπτωση. Όπως εύστοχα αναφέρεται από τον Arnall¹⁰³, το

¹⁰¹Επισημαίνεται πάντως ότι, η κίνηση της διαδικασίας έκδοσης προδικαστικής απόφασης δύναται να ανασταλεί – απορριφθεί, εφόσον το Δικαστήριο κρίνει ότι δεν συντρέχει λόγος για την υποβολή ερωτήματος αρμοδώς. Τα ανωτέρω κρίθηκαν στο πλαίσιο της υπόθεσης “*Srl CILFIT and Lanificiodi Gavardo SpA v Ministry of Health*”, C-283/81, σύμφωνα με την οποία, το εθνικό δικαστήριο, οι αποφάσεις του οποίου δεν υπόκεινται σε ένδικα μέσα κατά την εσωτερική έννομη τάξη οφείλει, όταν ανακλύπει ενώπιόν του ζήτημα κοινοτικού δικαίου, να τηρεί την υποχρέωσή της προς παραπομπή, εκτός αν διαπιστώνει ότι το ανακλυσθέν ζήτημα δεν είναι ουσιώδες ή ότι η οικεία κοινοτική διάταξη έχει ήδη ερμηνευθεί από το Δικαστήριο ή ότι η ορθή εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου παρίσταται τόσο προφανής ώστε να μην αφήνει περιθώριο για καμία εύλογη αμφιβολία. Η συνδρομή μιας τέτοιας περίπτωσης πρέπει να εκτιμάται με γνώμονα τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του κοινοτικού δικαίου, τις ιδιάζουσες δυσκολίες που παρουσιάζει η ερμηνεία του και τον κίνδυνο διάστασης εντός της Κοινότητας.

¹⁰²Ερμηνευτικά ζητήματα εγείρει η διατύπωση του άρθρου 234 περί της δυνατότητας του Δικαστηρίου κράτους μέλους να ασκήσει το ανωτέρω δικαίωμα έκδοσης προδικαστικής απόφασης. Βλ. τις με αριθμ. 2012/C/338/01 Συστάσεις, σύμφωνα με τις οποίες «Ο όρος «δικαστήριο» ερμηνεύεται από το Δικαστήριο ως αυτοτελής έννοια του δικαίου της Ένωσης, λαμβανομένου συναφώς υπόψη ενός συνόλου παραγόντων, όπως είναι η νομική ρύθμιση που διέπει τη λειτουργία του οργάνου το οποίο υποβάλλει το ερώτημα, ο μόνιμος χαρακτήρας αυτού, ο υποχρεωτικός χαρακτήρας της προσφυγής σε αυτό, η τήρηση της αρχής της αντιμωλίας κατά την ενώπιόν του διαδικασία ή η εφαρμογή, από το όργανο αυτό, κανόνων δικαίου, καθώς και η ανεξαρτησία του». Υπό το πρίσμα αυτό, στην υπόθεση “*Victoria Film A/S*”, 1998, C-134/97, με αντικείμενο φορολογική διαφορά, το Δικαστήριο έκρινε αναρμόδια την Επιτροπή Φορολογικού Δικαίου της Σουηδίας να υποβάλλει αντίστοιχο ερώτημα καθόσον δεν πρόκειται για δικαστικό όργανο.

¹⁰³Arnall A., 1999, “The European Union and its Court of Justice.”, Oxford University Press, Oxford, σελ. 515-517.

Δικαστήριο δεν δεσμεύεται από το διατακτικό προηγούμενων αποφάσεών του, δύσκολα εντούτοις αποκλίνει από αυτές. Στο πλαίσιο εξέτασης των ανωτέρω επιβάλλεται να παραταθούν οι ακόλουθες αποφάσεις του Δικαστηρίου :

α) υπόθεση Fazenda Pública¹⁰⁴ (C-446/98)

«Κατά πάγια νομολογία, **τα εθνικά δικαστήρια έχουν, αναλόγως της περιπτώσεως, την ευχέρεια ή την υποχρέωση ν' απευθύνουν στο Δικαστήριο, είτε αυτεπαγγέλτως είτε κατ' αίτηση των διαδίκων της κύριας δίκης**, ερώτημα ως προς την ερμηνεία ή το κύρος του κοινοτικού δικαίου, αν κρίνουν ότι η απόφαση τού Δικαστηρίου επί του ζητήματος αυτού είναι αναγκαία για την έκδοση της δικής τους αποφάσεως (βλ. ιδίως αποφάσεις της 16ης Ιανουαρίου 1974, 166/73, Rheinmühlen, Συλλογή τόμος 1974, σ. 17, σκέψη 3, και της 16ης Ιουνίου 1981, 126/80, Salonia, Συλλογή 1981, σ. 1563, σκέψη 7). Η ευχέρεια αυτή της αυτεπάγγελτης εγέρσεως ζητήματος κοινοτικού δικαίου προϋποθέτει ότι ο εθνικός δικαστής έχει την επιλογή είτε να εφαρμόσει το κοινοτικό δίκαιο αφήνοντας, εν ανάγκη, ανεφάρμοστο το εθνικό δίκαιο, είτε να ερμηνεύσει το εθνικό δίκαιο κατά τρόπο συμβαδίζοντα προς το κοινοτικό δίκαιο (βλ. απόφαση της 11ης Ιουλίου 1991, C-87/90 έως C-89/90, Verholen κ.λπ., Συλλογή 1991, σ. I-3757, σκέψη 13)»

β) υπόθεση Köbler v Austria¹⁰⁵ (C-224/01)

«**Η αρχή κατά την οποία τα κράτη μέλη υποχρεούνται να αποκαθιστούν τις ζημίες που υπέστησαν ιδιώτες από παραβιάσεις του κοινοτικού δικαίου καταλογιστέες σε αυτά, εφαρμόζεται επίσης, όταν η παραβίαση προκύπτει από απόφαση δικαστηρίου κρίνοντας σε τελευταίο βαθμό**, εφόσον ο παραβιασθείς κανόνας του κοινοτικού δικαίου αποσκοπεί στην απονομή δικαιωμάτων στους ιδιώτες, η παραβίαση είναι κατάφωρη και υφίσταται άμεση αιτιώδης συνάφεια μεταξύ της παραβιάσεως της υποχρέωσης που υπέχει το κράτος και της ζημίας που υπέστησαν οι ζημιωθέντες. Προκειμένου να καθοριστεί αν η παραβίαση είναι κατάφωρη, στην περίπτωση που η συγκεκριμένη παραβίαση προκύπτει από μια τέτοια απόφαση, ο αρμόδιος εθνικός

¹⁰⁴ Απόφαση ΔΕΕ της 14/12/2000, “Fazenda Pública v Câmara Municipal do Porto”, C-446/98, Συλλ. 2000, σελ. I-11435.

¹⁰⁵ Απόφαση ΔΕΕ της 30/09/2003, “Gerhard Köbler v. Republik Österreich”, C-224/01, Συλλ. 2003, σελ. I-10239.

δικαστής οφείλει, λαμβάνοντας υπόψη την ιδιομορφία του δικαστικού λειτουργήματος, να εξετάσει αν η παραβίαση έχει πρόδηλο χαρακτήρα»

γ) υπόθεση The Society for the Protection of Unborn Children Ireland Ltd v. Stephen Grogan¹⁰⁶(C-159/90)

«Επιβάλλεται να υπομνησθεί ότι, όπως έκρινε το Δικαστήριο με την απόφαση της 21^{ης} Απριλίου 1988, C-338/85, Pardini (Συλλογή 1988, σ. 2041, σκέψη 11), τα εθνικά δικαστήρια τότε μόνο μπορούν να υποβάλλουν αίτηση εκδόσεως προδικαστικής απόφασης στο Δικαστήριο, προβλεπόμενη από το άρθρο 177 της Συνθήκης (νυν 267 ΣΛΕΕ), όταν έχουν επιληφθεί υποθέσεως στο πλαίσιο της οποίας καλούνται να εκδώσουν απόφαση που θα λαμβάνει υπόψη την προδικαστική απόφαση. Αντιθέτως, **το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να εκδικάζει αιτήσεις για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως όταν η δίκη ενώπιον του παραπέμποντος δικαστηρίου έχει περατωθεί κατά το χρόνο υποβολής της αιτήσεως**».

δ) υποθέσεις Da Costa¹⁰⁷ (C-28/62), Pigs Marketing Board¹⁰⁸ (C-83/78), CILFIT¹⁰⁹ (C-283/81)

Από το συνδυασμό των διατακτικών των ανωτέρω αποφάσεων, η υποχρέωση του τελευταίου εδαφίου του άρθρου 267 δεν ισχύει όταν :

- i) το Δικαστήριο **έχει αποφανθεί σε όμοια ζητήματα** ερμηνείας σε προηγούμενη απόφασή του (συνεκδικαζόμενες υποθέσεις DaCosta, C-28/62)
- ii) το υποβαλλόμενο ερώτημα **δεν σχετίζεται με την υπό κρίση υπόθεση** (υπόθεση PigsMarketingBoard, C-83/78)

¹⁰⁶ Απόφαση ΔΕΕ της 4/10/1991, “ The Society for the Protection of Unborn Children Ireland Ltd v Stephen Grogan and others.”,C-159/90, *Συλλ. 1991*,σελ.Ι-04685.

¹⁰⁷ Απόφαση ΔΕΕ της 27/03/1963, “ Da Costa en Schaake NV, Jacob Meijer NV, Hoechst-Holland NV v Netherlands Inland Revenue Administration.”,C- 28 έως 30/62, *Ελληνική ειδική έκδοση 1954 -1964*, σελ.-00893.

¹⁰⁸ Απόφαση ΔΕΕ της 29/11/1978, “ Pigs Marketing Board v Raymond Redmond.”, C-83/78, *Ελληνική ειδική έκδοση 1978* ,σελ -00739.

¹⁰⁹ Απόφαση ΔΕΕ της 06/10/1982, “Srl CILFIT and Lanificio di Gavardo SpA v Ministry of Health. ”, C-283/81, *Συλλ. 1982* ,σελ.-03415.

iii) η ορθή εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου παρίσταται τόσο προφανής, ώστε να μην αφήνει περιθώριο για καμία εύλογη αμφιβολία , γνωστό και ως **αρχή της σαφούς πράξης**—acteclair (υπόθεση CILFIT,C- 283/81)

ε) υπόθεση Wünsche¹¹⁰ (C-69/85)

«Το κύρος με το οποίο περιβάλλεται η απόφαση που εκδίδεται σε προδικαστική υπόθεση δεν εμποδίζει το εθνικό δικαστήριο που είναι αποδέκτης της απόφασης αυτής, αν κρίνει αναγκαίο, να απευθυνθεί εκ νέου στο Δικαστήριο πριν τάμει τη διαφορά στην κύρια δίκη. Κατά πάγια νομολογία, τέτοια προσφυγή μπορεί να δικαιολογείται όταν το εθνικό δικαστήριο προσκρούει σε δυσχέρειες κατανόησης ή εφαρμογής της απόφασης, όταν υποβάλλει στο Δικαστήριο νέο νομικό ερώτημα ή ακόμη όταν του υποβάλλει νέα στοιχεία εκτιμήσεως ικανά να οδηγήσουν το Δικαστήριο να απαντήσει διαφορετικά σε ήδη υποβληθέν ερώτημα. Αυτή όμως η ευχέρεια υποβολής νέου ερωτήματος στο Δικαστήριο δεν μπορεί να επιτρέψει την αμφισβήτηση της ισχύος της ήδη εκδοθείσας απόφασης χωρίς να τίθεται υπό αμφισβήτηση η κατανομή των αρμοδιοτήτων στην οποία προβαίνει το άρθρο 177 της Συνθήκης μεταξύ των εθνικών δικαστηρίων και του Δικαστηρίου»

στ) υπόθεση Foto –Frost¹¹¹ (C-314/85)

«Αντίθετα, (τα εθνικά δικαστήρια) δεν έχουν την εξουσία να κηρύσσουν άκυρες τις πράξεις των κοινοτικών οργάνων. Πράγματι, όπως υπογραμμίστηκε με την απόφαση της C-66/80¹¹² οι αρμοδιότητες που αναγνωρίζονται στο Δικαστήριο με το άρθρο 177 έχουν κυρίως ως σκοπό να εξασφαλίζουν την ομοιόμορφη εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου από τα εθνικά δικαστήρια. Αυτή η απαίτηση της ομοιομορφίας είναι ιδιαίτερα επιτακτική όταν αμφισβητείται το κύρος κοινοτικής πράξεως. Οι διαφορές μεταξύ των δικαστηρίων των κρατών μελών όσον αφορά το κύρος των πράξεων της Ένωσης θα ήταν ικανές να διακυβεύσουν την ίδια την ενότητα της κοινοτικής έννομης τάξης και να θίξουν τη θεμελιώδη αρχή της ασφάλειας του δικαίου»

¹¹⁰ Απόφαση ΔΕΕ της 05/03/1986, “Wünsche Handelsgesellschaft GmbH & Co.v Federal Republic of Germany.”,C-69/85, Σνλλ.1986 ,σελ.-00947.

¹¹¹ Απόφαση ΔΕΕ της 22/10/1987, “Foto-Frost v Hauptzollamt Lübeck-Ost.”,C- 314/85, Σνλλ. 1987 ,σελ.-04199.

¹¹² Απόφαση ΔΕΕ της 13/05/1981, “SpA International Chemical Corporation v Amministrazione delle finanze dello Stato.”,C- 66/80, Σνλλ. 1981,σελ.-01191.

Για την ομοιόμορφη και εύρυθμη υποβολής αιτήσεως έκδοσης προδικαστικής απόφασης, η Επιτροπή εξέδωσε **τις με αριθμ. 2012/C 338/01 Συστάσεις**¹¹³, σύμφωνα με το περιεχόμενο των οποίων :

- Κατά το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, **κάθε δικαστήριο** έχει την εξουσία να υποβάλει στο Δικαστήριο προδικαστικό ερώτημα σχετικό με την ερμηνεία κανόνα του δικαίου της Ένωσης, εφόσον το κρίνει αναγκαίο για την επίλυση της διαφοράς της οποίας έχει επιληφθεί.

Ωστόσο, δικαστήριο του οποίου οι αποφάσεις δεν υπόκεινται σε ένδικα μέσα της εσωτερικής έννομης τάξεως οφείλει να υποβάλει στο Δικαστήριο τέτοιο ερώτημα, εκτός εάν υπάρχει ήδη σχετική νομολογία (και το ενδεχομένως νέο πλαίσιο της υποθέσεως δεν δημιουργεί πραγματική αμφιβολία ως προς τη δυνατότητα εφαρμογής της νομολογίας αυτής στη συγκεκριμένη υπόθεση) ή εάν ο ορθός τρόπος ερμηνείας του οικείου κανόνα δικαίου είναι προφανής. Συνεπώς, το εθνικό δικαστήριο μπορεί να αποφασίσει το ίδιο για την ορθή ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης και για την εφαρμογή του στα πραγματικά περιστατικά που διαπιστώνει, ιδίως αν θεωρεί ότι έχει επαρκώς διαφωτιστεί από τη νομολογία του Δικαστηρίου. Εντούτοις, η υποβολή προδικαστικών ερωτημάτων μπορεί να αποδειχθεί ιδιαίτερα χρήσιμη όταν πρόκειται για νέο ερμηνευτικό ζήτημα γενικού ενδιαφέροντος που συμβάλλει στην ενιαία εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης ή όταν προκύπτει ότι η υφιστάμενη νομολογία δεν μπορεί να εφαρμοστεί στο πρωτοεμφανιζόμενο πλαίσιο μιας υποθέσεως.

-Το εθνικό δικαστήριο διατηρεί βεβαίως την αρμοδιότητα να λαμβάνει προσωρινά μέτρα, ειδικότερα όταν το προδικαστικό ερώτημα αφορά το κύρος μιας πράξεως, η **υποβολή όμως αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως συνεπάγεται αναστολή της εθνικής διαδικασίας μέχρις ότου αποφανθεί το Δικαστήριο**

-Προς το συμφέρον της εύρυθμης διεξαγωγής της προδικαστικής διαδικασίας ενώπιον του Δικαστηρίου και προς διασφάλιση της πρακτικής αποτελεσματικότητά της, στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να ενημερώνει το Δικαστήριο για **κάθε διαδικαστική ενέργεια δυνάμενη να επηρεάσει την ενώπιόν του διαδικασία και, ειδικότερα, για την αποδοχή νέων διαδίκων στην εθνική δίκη.**

¹¹³Σύσταση ΔΕΕ, 2012, “Συστάσεις προς τα εθνικά δικαστήρια, σχετικές με την υποβολή προδικαστικών ερωτημάτων”, C 338/01.

2.4. Προδικαστικές αποφάσεις και εθνικά δικαστήρια

Όπως έχει ήδη αναφερθεί, η απόφαση επί της αιτήσεως έκδοσης προδικαστικής απόφασης δεσμεύει το αιτούν δικαστήριο ως προς την ερμηνεία και την εφαρμογή του δικαίου της ΕΕ¹¹⁴. Τυχόν παράλειψη εφαρμογής της προδικαστικής απόφασης από το εθνικό δικαστήριο δυνατόν όχι μόνο να επιφέρει την άσκηση έφεσης κατά της πρωτόδικης απόφασης (εφόσον πρόκειται για το στάδιο αυτό) αλλά και να θεμελιώνει περίπτωση παραβίασης υποχρέωσης του κράτους μέλους κατά τις διατάξεις του άρθρου 258 της ΣΛΕΕ. Επιπρόσθετα η μη εφαρμογή της προδικαστικής απόφασης ενδέχεται να ερμηνευθεί ως τέτοια παραβίαση του κοινοτικού δικαίου επισείοντας ανάλογες κυρώσεις με εκείνες της παράλειψης υποχρέωσης υποβολής αίτησης έκδοσης προδικαστικής απόφασης¹¹⁵. Η δεσμευτική μάλιστα ισχύς της απόφασης αυτής διευρύνεται και ως προς την τυχόν συνέχιση της διαδικασίας από άλλο δικαστικό όργανο (πχ κατά το στάδιο άσκησης έφεσης)¹¹⁶.

Το ερώτημα αν η εκάστοτε προδικαστική απόφαση και τα ερμηνευθέντα ζητήματα σε αυτήν δεσμεύουν μόνο το αιτούν δικαστήριο και τους εμπλεκόμενους σε αυτό διαδίκους (*inter partes*), απαντάται κατ' αρχήν θετικά¹¹⁷. Η ιδέα, πάντως, της εξασφάλισης της ομοιόμορφης εφαρμογής του ενωσιακού δικαίου στο σύνολο των κρατών μελών εύλογα εγείρει το ερώτημα της *erga omnes* εφαρμογής των αποφάσεων αυτών, ιδιαίτερα όταν πρόκειται για κήρυξη της ακυρότητας δευτερογενούς δικαίου, η εκτέλεση της οποίας θα πρέπει να εφαρμοστεί σε όλα τα κράτη μέλη. Παρά την έλλειψη δεσμευτικότητας έναντι λοιπών κρατών μελών, στην πράξη τα κράτη μέλη λαμβάνουν υπόψη τους τις νομολογιακές εξελίξεις του ΔΕΕ και ως εκ τούτου η απόφαση αποκτά κατά έμμεσο

¹¹⁴Βλ. Απόφαση ΔΕΕ της 14/12/2000, "Fazenda Pública v Câmara Municipal do Porto.", C-446/98, *Συλλ.* 2000, σελ. I-11435 ; Απόφαση ΔΕΕ της 05/03/1986, "Wünsche Handelsgesellschaft GmbH & Co. v Federal Republic of Germany.", C-69/85, *Συλλ.* 1986, σελ. -00947 ; Απόφαση ΔΕΕ της 03/02/1977, "Luigi Benedetti v Munari F.lli s.a.s.", C-52/1976, *Συλλ.* 1977, σελ. I-00016.

¹¹⁵Απόφαση ΔΕΕ της 30/09/2003, "Gerhard Köbler v. Republik Österreich.", C-224/01, *Συλλ.* 2003, σελ. I-10239.

¹¹⁶Broberg, M. & Fenger N., 2010, "Preliminary references to the European court of justice.", Oxford: Oxford University Press, σελ. 433.

¹¹⁷Όπως προκύπτει πάντως και από την παράγραφο 3 του άρθρου 4 της ΣΛΕΕ, τα κράτη μέλη υποχρεούνται να αποδεχτούν το διατακτικό των αποφάσεων του ΔΕΕ καθώς και να τις εφαρμόσουν στο εθνικό τους δίκαιο σε συνδυασμό με τις κοινά αποδεκτές αρχές του ενωσιακού δικαίου όπως η αποτελεσματικότητα, η δικαιολογημένη εμπιστοσύνη καθώς και η ασφάλεια δικαίου. Βλ. Lang M., Pistone P., Schuch J., Staringer C., 2010, "Procedural Rules in Tax Law in the Context of European union and Domestic Law.", *Wolters Kluwer*, σελ. 752.

τρόπο *erga omnes* ισχύ. Αποτέλεσμα των ανωτέρω είναι ότι το κράτος μέλος στερείται της αυτονομίας του να νομοθετήσει και ότι τα κράτη μέλη, διάφορα προς το αιτούν κράτος μέλος, βρίσκονται πλέον υπό τη «σκιά του ενωσιακού δικαίου» και, ακολούθως, υπό την πίεση να τροποποιήσουν το εσωτερικό τους δίκαιο, σύμφωνα με το διατακτικό της εκδοθείσας απόφασης, κατά περίπτωση (και εφόσον αντιβαίνει)¹¹⁸.

Ελλείψει χρονικού περιορισμού, το άρθρο 267 ΣΛΕΕ – σε αντίθεση με το άρθρο 263 ΣΛΕΕ-εγείρει ομοίως ερωτήματα ως προς το χρόνο έναρξης των αποτελεσμάτων της προδικαστικής απόφασης¹¹⁹ δηλ. αν πρόκειται να έχει αναδρομικό χαρακτήρα και αποτελέσματα (*ex tunc*), ιδιαίτερα ενόψει της πληθώρας των φορολογικών ζητημάτων που τίθενται υπόψη του Δικαστηρίου. Η απάντηση προκύπτει μέσω της ερμηνείας που το ΔΕΕ προσδίδει σε πράξεις του κοινοτικού δικαίου, όπως αυτή θα έπρεπε να ερμηνευθεί και εφαρμοστεί κατά το χρόνο θέσεώς της σε ισχύ. Με άλλα λόγια η ανωτέρω ερμηνεία παράγει κατ' αρχήν αναδρομικά αποτελέσματα (*extunc*) και όχι μόνο μεταγενέστερα της ερμηνείας (*ex nunc*)¹²⁰. Την ανάγκη αποσαφήνισης του ανωτέρω ζητήματος δικαιολογεί η πληθώρα καίριων δημοσιονομικών ζητημάτων¹²¹ που θέτονται υπόψη του Δικαστηρίου, ικανά να ανατρέψουν κατά καιρούς τον εκάστοτε κρατικό προϋπολογισμό.

Ειδικότερα, όπως παρατίθεται στο σκεπτικό της Bressol και λοιποί κατά *Gouvernement dela Communauté française* (C-73/08)¹²²:

«Κατά πάγια νομολογία, η ερμηνεία που δίνει το Δικαστήριο σε κανόνα του δικαίου της Ένωσης, κατά την άσκηση της αρμοδιότητας που του παρέχει το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, διαφωτίζει και διευκρινίζει, εφόσον παρίσταται ανάγκη, την έννοια και το περιεχόμενο

¹¹⁸Sweet, A.S. & Caporaso, J.A.,1998, “European integration and supranational governance.” *From Free Trade to Supranational Polity: The European Court and Integration*, OUP Oxford, σελ.128.

¹¹⁹ Vording H. & Lubbers A.O. ,2006, “The Netherlands Presumptive Income Tax on Portfolio Investment:Background,Aims and Effects.”,*Bulletin for International Fiscal Taxation*, British Tax Review, No. 1 ,σελ. 9 (192-113).

¹²⁰ Βλ. Και σχετικές αποφάσεις του Δικαστηρίου : Απόφαση ΔΕΚ της 06/07/1995, “BP Soupergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki kai Antiprossopeion v Greek State.”,C-62/93,Συλλ. 1995, σκέψη 39,σελ.Ι 01883 ; Απόφαση ΔΕΕ της 19/09/2000, “Ampafrance SA contre Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire (C-177/99) et Sanofi Synthelabo contre Directeur des services fiscaux du Val-de-Marne (C-181/99).”, Συλλ.2000, σκέψη 66,σελ.Ι-07013.

¹²¹Ιδιαίτερα κατά το πλαίσιο εξέτασης φορολογικής φύσεως αιτημάτων, τυχόν αναγνώριση παραβίασης κοινοτικού δικαίου δυνατόν να επάγεται τη μαζική επιστροφή «παρانونόμως» καταβληθεισών οφειλών σε κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο αναδρομικά.

¹²²Απόφαση ΔΕΕ της 13/04/2010, “Nicolas Bressol e.a. et Céline Chaverot e.a. contre Gouvernement dela Communauté française.”, C-73/08, Συλλ. 2010, σελ.Ι-02735.

του κανόνα αυτού, όπως πρέπει ή θα έπρεπε να νοείται και να εφαρμόζεται ατότου τέθηκε σε ισχύ. Επομένως, ο κανόνας που έχει κατ' αυτόν τον τρόπο ερμηνευθεί μπορεί και πρέπει να εφαρμόζεται από τα δικαστήρια ακόμα και επί εννόμων σχέσεων που γεννήθηκαν και συστάθηκαν πριν από την έκδοση της αποφάσεως επί της αιτήσεως ερμηνείας, εφόσον, εξάλλου, συντρέχουν οι προϋποθέσεις που επιτρέπουν να έλθει ενώπιον των αρμοδίων δικαστηρίων η σχετική με την εφαρμογή του εν λόγω κανόνα διαφορά (βλ., ιδίως, απόφαση της 2ας Φεβρουαρίου 1988, 24/86, *Blaizot*, Συλλογή 1988, σ. 379, σκέψη 27, καθώς και της 15ης Δεκεμβρίου 1995, C-415/93, *Bosman*, Συλλογή 1995, σ. I-4921, σκέψη 141).

Το Δικαστήριο μπορεί, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, κατ' εφαρμογήν της γενικής αρχής της ασφάλειας δικαίου που είναι συμφυής με την έννομη τάξη της Ένωσης, να υποχρεωθεί να περιορίσει τη δυνατότητα κάθε ενδιαφερομένου να επικαλεστεί την ερμηνεία που έχει δώσει σε μία διάταξη για να θέσει υπό αμφισβήτηση τις έννομες σχέσεις που έχουν δημιουργηθεί καλοπίστως. Προκειμένου να μπορεί να αποφασιστεί ο περιορισμός αυτός, δύο βασικά κριτήρια πρέπει να πληρούνται, και συγκεκριμένα της καλής πίστεως των ενδιαφερομένων κύκλων και του κινδύνου σημαντικών διαταραχών (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 28ης Σεπτεμβρίου 1994, C-57/93, *Vroege*, Συλλογή 1994, σ. I-4541, σκέψη 21, καθώς και της 10ης Ιανουαρίου 2006, C-402/03, *Skove και Bilka*, Συλλογή 2006, σ. I-199, σκέψη 51).

Επιπλέον, κατά πάγια νομολογία, οι οικονομικές συνέπειες που θα μπορούσαν να απορρέουν για κράτος μέλος από απόφαση εκδοθείσα επί προδικαστικής παραπομπής δεν δικαιολογούν καθεαυτές τον κατά χρόνο περιορισμό των αποτελεσμάτων της αποφάσεως αυτής (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 20ής Σεπτεμβρίου 2001, C-184/99, *Grzelczyk*, Συλλογή 2001, σ. I-6193, σκέψη 52).

Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο προσέφυγε στη λύση αυτή υπό πολύ συγκεκριμένες περιστάσεις, αφενός, όταν υπήρχε κίνδυνος σοβαρών οικονομικών επιπτώσεων οφειλομένων ιδίως στον μεγάλο αριθμό των εννόμων σχέσεων που είχαν συσταθεί καλοπίστως βάσει ρυθμίσεως η οποία εθεωρείτο εγκύρως θεσπισθείσα και, αφετέρου, όταν καθίστατο σαφές ότι οι ιδιώτες και οι εθνικές αρχές είχαν ωθηθεί σε συμπεριφορά μη σύμφωνη προς τη νομοθεσία της Ένωσης λόγω αντικειμενικής και σοβαρής αβεβαιότητας ως προς το περιεχόμενο των διατάξεων της Ένωσης, αβεβαιότητας στη

δημιουργία της οποίας είχε συμβάλει η ίδια η συμπεριφορά άλλων κρατών μελών ή της Επιτροπής (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Grzelczyk, σκέψη 53)».

2.5. Το ΔΕΕ & η αρνητική ενσωμάτωση του ενωσιακού δικαίου στα κράτη μέλη

Όπως είναι γνωστό, θεμελιώδεις αρχές της Ένωσης είναι η εκπλήρωση των αρχών της ελευθερίας, της δημοκρατίας, του σεβασμού των ανθρωπίνων δικαιωμάτων και των θεμελιωδών ελευθεριών καθώς και του κράτους δικαίου (σχετικά άρθρα 2- 6 της ΣΕΕ). Μεταξύ αυτών, η προαγωγή υψηλού επιπέδου απασχόλησης, η διασφάλιση της κατάλληλης κοινωνικής προστασίας, η ενίσχυση του ανταγωνισμού κατέχουν ομοίως δεσπόζουσα θέση στο ενωσιακό οικοδόμημα (σχετικό άρθρο 9 ΣΛΕΕ). Τα άρθρα 3 και 4 της ΣΕΕ, εμπεριέχουν δύο κυρίαρχα μέσα για την επιτυχή εφαρμογή των ανωτέρω : την εγκαθίδρυση εσωτερικής αγοράς καθώς και της οικονομικής και νομισματικής ένωσης, νόμισμα της οποίας είναι το ευρώ.

Η εγκαθίδρυση ενιαίας εσωτερικής αγοράς προϋποθέτει, σε κάθε περίπτωση, την πραγμάτωση όμοιων με την εθνική αγορά προϋποθέσεων, ήτοι της ελεύθερης κυκλοφορίας αγαθών, υπηρεσιών, προσώπων και κεφαλαίου ανεξάρτητα από τα εθνικά γεωγραφικά όρια (σχετικό το άρθρο 26 παρ. 2 της ΣΛΕΕ) , την εξασφάλιση αστρέβλων κανόνων ανταγωνισμού εντός των εσωτερικών συνόρων της Ένωσης (σχετικά τα άρθρα 101-109 ΣΛΕΕ) και πάντως την προσέγγιση των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων των κρατών μελών για την εξάλειψη τυχόν εμποδίων στο πλαίσιο λειτουργίας αυτής (σχετικό το άρθρο 114 της ΣΛΕΕ). Όπως είναι γνωστό, ειδικά ως προς τον τομέα της άμεσης φορολογίας πληθώρα ζητημάτων ανακύπτει διαχρονικά, επιφέροντας ουσιώδεις στρεβλώσεις στην ομαλή λειτουργία της Ένωσης και την εκπλήρωση του οράματος της ενιαίας αγοράς, επηρεάζοντας αρνητικά τη λήψη αποφάσεων ως προς την οικονομική ενσωμάτωση των υπηκόων των κρατών μελών της Ένωσης σε λοιπά κράτη μέλη. Για το λόγο αυτό, η ενσωμάτωση των φορολογικών συστημάτων των κρατών μελών συνιστά ακρογωνιαίο λίθο της ευρωπαϊκής ολοκλήρωσης. Η εν λόγω ενσωμάτωση, δυνατόν να είναι «αρνητική» (ενσωμάτωση μέσω απαγορεύσεων : η κατάργηση περιοριστικών φορολογικών εθνικών ρυθμίσεων ασύμβατων προς το περιεχόμενο των Συνθηκών, ιδιαίτερα κατόπιν έκδοσης συναφούς απόφασης από το Δικαστήριο) ή «θετική» (ενσωμάτωση μέσω νομοθετικών ρυθμίσεων, συντονισμού και συνεργασίας σε ενωσιακό επίπεδο : εναρμόνιση των

εθνικών φορολογικών νομοθετικών διατάξεων ή τουλάχιστον συντονισμένη πολιτική μεταξύ των κρατών μελών)¹²³.

Όπως είναι ευνόητο, η αρνητική και η θετική ενσωμάτωση αλληλεπιδρούν μεταξύ τους, καθόσον ελλείπει θετικής ενσωμάτωσης (ρυθμίσεις ενωσιακού δικαίου ή συντονισμός) σε ορισμένο τομέα, τα κράτη μέλη νομιμοποιούνται να αποφασίζουν αυτόνομα για τα δικά τους θέματα (κατά κύριο λόγο ζητήματα που αφορούν την άμεση φορολογία, εκδήλωση της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών), με εξαίρεση τα ζητήματα που εμπίπτουν στο άρθρο 3 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ (λχ τελωνειακή ένωση, κανόνες ανταγωνισμού, νομισματική πολιτική, κοινή εμπορική πολιτική, διατήρηση των βιολογικών πόρων της θάλασσας) για τα οποία η Ένωση έχει αποκλειστική αρμοδιότητα. Η κατά τα ανωτέρω εθνική, πάντως, κυριαρχία περιορίζεται από την αρνητική ενσωμάτωση δηλ. τις τυχόν απαγορεύσεις απορρέουσες από τη ΣΛΕΕ και ειδικότερα τις ενωσιακές ελευθερίες (άρθρα 28 - 37 και 45 - 66) και τους κανόνες ανταγωνισμού, εκ των οποίων, μεταξύ άλλων, η απαγόρευση κρατικών ενισχύσεων¹²⁴ προβάλλει ως η σημαντικότερη για τον τομέα της φορολογίας.

¹²³Βλ. European Parliament, 2011, “The impact of the rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation 2010. ”, (IP/A/ECON/ST/2010-18) ,ECON, Brussels:E.P.

Διαθέσιμο στη <http://www.europarl.europa.eu/document/activities /cont/201203/20_120313ATT40640/20120313ATT40640EN.pdf>[πρόσβαση 18/3/2012].

¹²⁴Ο αντίκτυπος της απαγόρευσης των κρατικών ενισχύσεων στο πλαίσιο της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης σχετικά με τη φορολόγηση των ΠΕΕ είναι λιγότερο γνωστή, αλλά παρ' όλα αυτά ιδιαίτερα σημαντική. Σύμφωνα με αυτόν τον κανόνα (Άρθρο 107 παρ.1 ΣΛΕΕ) απαγορεύεται στα κράτη μέλη να θεσπίσουν «επιλεκτική» προνομιακή φορολόγηση υπέρ ορισμένων αγαθών ή υπηρεσιών – εκτός αν αυτό δικαιολογείται από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή και σε κάθε περίπτωση πάντως τηρουμένων των ειδικότερα οριζόμενων στον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 994/98 του Συμβουλίου της 7^{ης} Μαΐου 1998. Η εφαρμογή των διατάξεων για τις κρατικές ενισχύσεις καταλαμβάνει την περίπτωση που συγκεκριμένη ομάδα επιχειρήσεων ή αγαθών απολαμβάνουν τα πλεονεκτήματα, τα οποία δεν είναι διαθέσιμα για κάθε φορολογούμενο. Όπως έχει κριθεί (σχ. Βασίλειο του Βελγίου κατά Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, C-182/03) η έννοια της ενισχύσεως δεν καλύπτει μόνο θετικές παροχές, όπως είναι οι επιδοτήσεις, τα δάνεια ή η απόκτηση μεριδίων συμμετοχής στο κεφάλαιο επιχειρήσεων, αλλά και παρεμβάσεις οι οποίες, υπό διάφορες μορφές, περιορίζουν τις συνήθεις επιβαρύνσεις του προϋπολογισμού μιας επιχείσεως και οι οποίες, ως εκ τούτου, χωρίς να αποτελούν επιδοτήσεις υπό στενή έννοια, είναι της ίδιας φύσεως και έχουν ίδια αποτελέσματα. Μέτρο με το οποίο οι δημόσιες αρχές παρέχουν σε ορισμένες επιχειρήσεις φορολογική απαλλαγή και το οποίο, μολονότι δεν συνεπάγεται μεταβίβαση κρατικών πόρων, περιάγει τους δικαιούχους σε ευνοϊκότερη οικονομική κατάσταση έναντι των λοιπών φορολογουμένων συνιστά κρατική ενίσχυση. Αυτό το σύνολο των κανόνων οδήγησε, μέχρι σήμερα, σε πολύ σημαντικές αποφάσεις και τις διαδικασίες που κίνησε η Ευρωπαϊκή Επιτροπή και αφορούν, μεταξύ άλλων, στον τομέα της φορολογίας των ΠΕΕ και ομίλων επιχειρήσεων. Αντίστοιχο παράδειγμα αποτελεί βελγική ρύθμιση θεσιζούσα φορολογικό καθεστώς παρεκκλίνον του κοινού φορολογικού συστήματος σε συγκεκριμένα γνωστά ως «κέντρα συντονισμού», συνιστά κατά το Δικαστήριο απαγορευμένη κρατική ενίσχυση και ως τέτοιο παράνομο σύνολο ευεργετημάτων θα πρέπει να αρθεί (σχ. C-182/03). Ανάλογες παράνομες κρατικές ενισχύσεις εντοπίζονται σε περιπτώσεις προνομιακής φορολογικής μεταχείρισης μερισμάτων ανώνυμων εταιριών επενδύσεων χαρτοφυλακίου καθώς και μειωμένων συντελεστών φορολόγησης εισοδήματος συγκεκριμένων μετοχών πνευματικής ιδιοκτησίας (βλ. European Union, 2006, “State aid: Commission demands repeal of Luxembourg’s

Κατόπιν των ανωτέρω, λαμβάνοντας υπόψη ότι, αφενός οι Συνθήκες δεν περιέχουν ρητές διατάξεις περί υποχρέωσης των κρατών μελών να καταργήσουν τυχόν φορολογικά εμπόδια στη λειτουργία των εν λόγω θεμελιωδών ελευθεριών, αφετέρου τα κράτη μέλη επιθυμούν τη διατήρηση της άσκησης της φορολογικής κυριαρχίας στον τομέα της άμεσης φορολογίας, ελάχιστη δευτερογενής κατά το ενωσιακό δίκαιο νομοθεσία καταγράφεται σήμερα. Για το λόγο αυτό, το Δικαστήριο σπανιότατα ασχολείται με την ερμηνεία της δευτερογενούς νομοθεσίας στην άμεση φορολογία, συνθηθέστατα δε, αντιθέτως, με τη σχέση των ενωσιακών ελευθεριών και των γενικών αρχών του ενωσιακού δικαίου αφενός και των εκάστοτε εθνικών, μη εναρμονισμένων, νομοθετικών ρυθμίσεων αφετέρου. Υπό το πρίσμα των ανωτέρω, το Δικαστήριο δεν ερμηνεύει το φορολογικό δίκαιο καθαυτό (καθόσον δεν έχει αρμοδιότητα να ερμηνεύσει εθνικές νομοθετικές ρυθμίσεις ή ρυθμίσεις απορρέουσες από διμερείς φορολογικές συμβάσεις), όσο τις γενικές αρχές του ενωσιακού δικαίου με αφορμή τις εν λόγω υποθέσεις: ζητήματα όπως η ελεύθερη κυκλοφορία, η εξασφάλιση πρόσβασης και ισότητας στην αγορά, η στρέβλωση του ανταγωνισμού, οι αρχές της αναλογικότητας και της επικουρικότητας, η απαγόρευση διακρίσεων και περιορισμών, συχνά ανακυκλώνονται στη θεματολογία του Δικαστηρίου κατά την εξέταση υποθέσεων στον τομέα της άμεσης φορολογίας.

Η διατήρηση, πάντως, της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών μελών στον ευαίσθητο τομέα των άμεσων φόρων καθιστά όλο και πιο δυσχερή το ρόλο του Δικαστηρίου, το οποίο καλείται να ισορροπήσει μεταξύ των συμφερόντων της ενιαίας αγοράς και της προστασίας της φορολογικής βάσης είκοσι οκτώ κρατών μελών. Για το λόγο αυτό, συχνά οι αποφάσεις του Δικαστηρίου χαρακτηρίζονται από έντονη πολυπλοκότητα σε μια προσπάθεια συμβιβασμού της ερμηνείας του ενωσιακού δικαίου με αφορμή το περιεχόμενο των εθνικών νομοθετικών ρυθμίσεων, καθιστώντας συχνά δυσνόητη και χαοτική την εξέλιξη της αρνητικής ενσωμάτωσης στον τομέα της άμεσης φορολογίας,

preferential tax regime for financial holdings.” *Press Release IP/06/1021 of 19 July 2006, Brussels: E.U.*). Μέτρα γενικής ισχύος και εφαρμογής - όπως η μείωση των φορολογικών συντελεστών των επιχειρήσεων, η παραίτηση από την παρακράτηση φόρου (με σκοπό την άμβλυνση των συνεπειών της διπλής φορολογίας) ή μια γενική πίστωση φόρου για την έρευνα και την ανάπτυξη - δεν υπόκεινται στους κανόνες περί απαγόρευσης κρατικών ενισχύσεων. Ομοίως, τα ειδικά φορολογικά καθεστώτα με στόχο τη διασφάλιση ουδετερότητας για τις συναλλαγές εντός του ομίλου, κατά την Ε.Ε. δεν συνιστούν επιλεκτικά και ως εκ τούτου επιλήψιμα πλεονεκτήματα. Βλ. Derenne, J./ Merola, M.(eds), 2007, “Economic analysis of state aid rules – contributions and limits-”, Lexxion, Berlin.

κατάσταση η οποία επιτείνεται από την ερμηνεία και κανόνων διεθνούς φορολογικού δικαίου όπως του ΠΣΑΔΦ-ΟΟΣΑ και τα ερμηνευτικά σχόλιά του¹²⁵.

Σε κάθε περίπτωση πάντως, η διαδικασία της αρνητικής ενσωμάτωσης δεν μπορεί να είναι ανεξέλεγκτη. Όπως αναλύεται στη συνέχεια, η διαπίστωση εθνικών νομοθετικών ρυθμίσεων με περιοριστικό κατ' αρχήν περιεχόμενο, μπορεί να τύχει δικαιολόγησης εν τέλει λαμβάνοντας υπόψη επιτακτικούς λόγους δημοσίου συμφέροντος¹²⁶ που είτε σαφώς διατυπώνονται στις Συνθήκες, είτε νομολογιακά έχουν προκύψει από την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου¹²⁷. Κατόπιν τούτου, το Δικαστήριο καλείται να ελέγξει αν, ελλείψει ενωσιακής ρύθμισης, οι εθνικές νομοθετικές ρυθμίσεις, παρά τον πιθανό περιορισμό για την απρόσκοπτη άσκηση των ενωσιακών ελευθεριών, διασφαλίζουν το δημόσιο συμφέρον, τηρουμένης σε κάθε περίπτωση της αρχής της αναλογικότητας. Η εξέταση, κατά τα ανωτέρω, συνιστά τον άγραφο κανόνα της γνωστής ως «αρχής του κράτους δικαίου» (rule of reason), όπως αυτή για πρώτη φορά αναπτύχθηκε στην υπόθεση *Cassis de Dijon* (C-120/78)¹²⁸. Στη συνέχεια ακολουθεί παραστατική αποτύπωση της τυπικής διαδικασίας που ακολουθεί το Δικαστήριο, προκειμένου να αποφανθεί αν η εκάστοτε επίμαχη ρύθμιση συνάδει προς τις αρχές του ενωσιακού δικαίου¹²⁹.

¹²⁵ Terra B.J.M & Wattel P.J., 2012, "European Tax Law.", *Kluwer Law International*, σελ. 37.

¹²⁶ Για λοιπές εξαιρέσεις του Δικαστηρίου βλ. Παπαγιάννη, Δ. 2007 "Εισαγωγή στο Ευρωπαϊκό Δίκαιο", Αθήνα – Θεσσαλονίκη, σελ. 81.

¹²⁷ «Από πάγια νομολογία προκύπτει ότι περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως δύναται να γίνει δεκτός μόνον αν δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος. Επιπλέον, πρέπει, στην περίπτωση αυτή, ο περιορισμός να είναι κατάλληλος να διασφαλίσει την επίτευξη του περί ου πρόκειται σκοπού και να μην υπερβαίνει το μέτρο που είναι αναγκαίο προς τούτο (αποφάσεις της 13ης Δεκεμβρίου 2005, C-446/03, Marks & Spencer, Συλλογή 2005, σ. I-10837, σκέψη 35· της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, Συλλογή 2006, σ. I-7995, σκέψη 47· της 13ης Μαρτίου 2007, C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, σκέψη 64, και της 18ης Ιουνίου 2009, C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha, Συλλογή 2009, σ. I-5145, σκέψη 57)» Σκέψη 42 της C-371/2010. Αξίζει πάντως να επισημανθεί ότι λόγοι όπως : α) η διατήρηση της συνοχής του φορολογικού συστήματος (σχ. Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατά Δημοκρατίας της Ουγγαρίας, C-253/09), β) η αποτροπή της φοροαποφυγής (σχ. Cadbury Schweppes plc, C-196/04), γ) η ανάγκη φορολογικής εποπτείας (σχ. Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04), δ) η αρχή της φορολογικής εδαφικότητας (σχ. Futura Participations SA, C-250/95), και ε) η ισόρροπη κατανομή φορολογικής εξουσίας (σχ. National Grid Indus BV, C-371/10) αναγνωρίζονται πάγια από το Δικαστήριο ως επιτακτικοί λόγοι δημοσίου συμφέροντος, ικανοί να δικαιολογήσουν τυχόν περιορισμό της άσκησης θεμελιωδών ενωσιακών ελευθεριών. Αντίθετα λόγοι όπως α) η απώλεια δημοσίων εσόδων (σχ. Hervis Sport, C-385/12), β) η έλλειψη εναρμόνισης (ComVFrance), γ) η ύπαρξη εξισορροπητικών ευεργετημάτων (σχ. Cadbury Schweppes plc, C-196/04) και δ) η έλλειψη αμοιβαιότητας (σχ. Haribo Lakritzen Hans Riegel Betriebsgmb H C-436, 437/08) δεν αναγνωρίζονται ως τέτοιοι από το Δικαστήριο»

¹²⁸ Απόφαση ΔΕΕ της 20/02/1979, "Rewe-Zentral AG v Bundes monopolver waltungfür Branntwein.", C-120/78, *Ελληνική ειδική έκδοση* 1979, σελ. I 00321.

¹²⁹ Για μια σχηματοποιημένη παρουσίαση των ενωσιακών ελευθεριών, βλ. Παπαγιάννη, Δ., 2007, "Εισαγωγή στο Ευρωπαϊκό Δίκαιο", Εκδόσεις Σάκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, σελ. 478.

- (1) Επηρεάζεται κάποια από τις ενωσιακές ελευθερίες από την επίμαχη (φορολογική) ρύθμιση και ποια; NAI/OXI
OXI (δες το 3)/ NAI
- (2) Διάκριση / περιορισμός ; NAI /OXI
OXI (τέλος ελέγχου)/ NAI
- (3) Είναι η επίμαχη (φορολογική) ρύθμιση σε συνέχεια κάποιας ευρωπαϊκής οδηγίας;
NAI : γραμματική ερμηνεία λαμβάνοντας υπόψη τη δομή και τους σκοπούς της οδηγίας

OXI : (4) Συντρέχει κάποιος επιτακτικός λόγος δημοσίου συμφέροντος που δικαιολογεί την επίμαχη ρύθμιση;

NAI/OXI

OXI (τέλος ελέγχου –η επίμαχη ρύθμιση αντίκειται στο ενωσιακό δίκαιο/ αρνητική ενσωμάτωση)

NAI (5) : Εφόσον υφίσταται επιτακτικός λόγος δημοσίου συμφέροντος, είναι η επίμαχη ρύθμιση κατάλληλη για την εκπλήρωση του επιδιωκόμενου σκοπού; NAI/OXI

OXI (τέλος ελέγχου –η επίμαχη ρύθμιση αντίκειται στο ενωσιακό δίκαιο/ αρνητική ενσωμάτωση)

NAI (6): είναι αναλογικό ; NAI/OXI

OXI (τέλος ελέγχου –η επίμαχη ρύθμιση αντίκειται στο ενωσιακό δίκαιο / αρνητική ενσωμάτωση)

NAI(τέλος ελέγχου – η επίμαχη ρύθμιση συνάδει με το ενωσιακό δίκαιο)

Επιβάλλεται άλλωστε να επισημανθεί ότι το Δικαστήριο οφείλει να απέχει από οποιαδήποτε μορφή άσκησης πολιτικής¹³⁰, ζητήματα τα οποία θα πρέπει να επιλύονται από τα δημοκρατικά εκλεγμένα ενωσιακά όργανα όπως το Συμβούλιο και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο. **Εκφεύγει, ως εκ τούτου, των αρμοδιοτήτων του Δικαστηρίου ο καθορισμός ή κατανομή της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των εμπλεκόμενων κατά περίπτωση κρατών μελών, ιδιαίτερα όταν ζητήματα επιβολής διπλής φορολογίας**

¹³⁰Σημαντική για το αντίθετο είναι η αρθρογραφία πριν από είκοσι περίπου έτη. Βλ. Rasmussen H., 1986, "On Law and Policy in the European Court of Justice. A Comparative Study in Judicial Policy Making.", Dordrecht: Martinus Nijhoff Publishers ; Cappelletti M., 1987, "Is the European Court of Justice Running Wild ?" , E.L.Reviews (12) , σελ. 4-17 ; Weiler J.H.H., 1987, "The Court of Justice On Trial." 24 C.M.L.Reviews, σελ. 555-589 ; Toth A.G., 1987, "On Law and Policy in the European Court of Justice.", Y.E.L., σελ. 411-413. Αντίστοιχη ακαδημαϊκή κινητικότητα καταδεικνύεται ότι ακολούθησε και την επόμενη δεκαετία Βλ. Sr Neill P., 1995, "The European Court of Justice: A Case Study in Judicial Activism.", London: European Policy Forum; opponents: Howe G., 1996, "Euro-Justice: Yes or No? ", E.L.Reviews(21), σελ. 192-198 ; Tridimas T., 1996, "The Court of Justice and Judicial Activism.", (21)E.L.Reviews, σελ. 199-210. Challenger in the second round: Hartley T. C., "The European Court, Judicial Objectivity and the Constitution of the European Union", (112)The Law Quarterly Review, σελ. 95-109; opponent: Arnall A., 1996, "The European Court and Judicial Objectivity: A Reply to Professor Hartley.", (112) ,The Law Quarterly Review, σελ. 411-423. Βλ. Hartley T. C., 1999, "Constitutional Problems of the European Union.", Oxford: Hart Publishing ; Eijsbouts W.T., 2000, "Classical and Baroque Constitutionalisms in the Face of Change.", (37)C.M.L.Reviews, σελ. 213-220, επίσης Arnall A., 2006, "The European Union and its Court of Justice, Second Edition", Oxford: OUP, σελ. 639-667.

ανακύπτουν. Νομιμοποιείται, αντίθετα, το Δικαστήριο στην επίλυση ζητημάτων που ανακύπτουν στο πλαίσιο μονομερούς, από ένα κράτος μέλος, επιβολής φορολογίας και την πρόκληση εμποδίων σε διασυνοριακές καταστάσεις, επιφυλάσσοντας δυσμενέστερη μεταχείριση σε αυτές από άλλες παρεμφερείς συγκρίσιμες καταστάσεις, εντός των γεωγραφικών ορίων της χώρας (ημεδαπές). Η επίλυση ζητημάτων σύγκρουσης συμφερόντων μεταξύ διαφορετικών κρατών μελών ήτοι, τυχόν διαφορές ως προς το τεκμήριο άσκησης φορολογικής εξουσίας (αρχή της πηγής, αρχή της κατοικίας, αρχή της εδαφικότητας ή της ιθαγένειας ως κριτήριο για την υπαγωγή στη φορολόγηση), τυχόν ασυμφωνίες ως προς το χαρακτηρισμό των εισοδημάτων (τόκοι ή μέρισμα, εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις ή εισόδημα ελεύθερου επαγγελματία, εκπεστέα ή μη εκπεστέα δαπάνη) θέματα ενδοομιλικής τιμολόγησης ή τυχόν θέματα απόδοσης εισοδήματος σε πρόσωπα με πιθανή δυσμενή μεταχείριση σε βάρος των φορολογουμένων κατά περίπτωση, επαφίενται στη λήψη πολιτικών αποφάσεων εκ μέρους των κρατών μελών συνολικά. **Είναι ευνόητο, μετά από τα παραπάνω, ότι το Δικαστήριο στερείται αρμοδιότητας για τη ρύθμιση καταστάσεων, μέσω της διαδικασίας αρνητικής ενσωμάτωσης, διαφορετικής και πιθανότατα δυσμενούς μεταχείρισης συνεπεία της παράλληλης άσκησης φορολογικών εξουσιών περισσότερων του ενός κράτους μέλους¹³¹.**

Αξίζει πάντως να επισημανθεί ότι το Δικαστήριο, όπως ήταν αναμενόμενο, υιοθετεί και προωθεί τη στενή σχέση αλληλεπίδρασης μεταξύ της θετικής και αρνητικής ενσωμάτωσης υποδεικνύοντας πράξεις θετικής ενσωμάτωσης κατά την ερμηνεία του ενωσιακού δικαίου στο πλαίσιο εξέτασης υποθέσεων ενώπιόν του. Συναφής περίπτωση συνιστά η υπόθεση *Test Claimants in the FII Group Litigation*¹³² (C-446/04) «Όσον αφορά τα μερίσματα που διανέμει εταιρία εγκατεστημένη σε ένα κράτος μέλος σε μητρική εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, η οποία μετέχει τουλάχιστον κατά 25 % στο κεφάλαιο της θυγατρικής, το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435 αφήνει ρητώς στα κράτη μέλη την επιλογή μεταξύ συστήματος απαλλαγής και συστήματος συμψηφισμού. Προβλέπει, συγκεκριμένα, ότι, όταν η μητρική εταιρία λαμβάνει από τη θυγατρική της μερίσματα για λόγους άλλους από την εκκαθάριση της θυγατρικής εταιρίας, το κράτος εγκατάστασης της μητρικής εταιρίας είτε δεν φορολογεί

¹³¹Βλ. Κεφάλαιο IV της παρούσας.

¹³²Απόφαση ΔΕΕ της 12/12/2006, “*Test Claimants in the FII Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue*.”, C-446/04, *Συλλ.*2006,σελ.Ι-11753.

τα κέρδη αυτά είτε τα φορολογεί, επιτρέποντας όμως παράλληλα στην εταιρία αυτή να εκπέσει από το ποσό του φόρου της τον αναλογούντα στα κέρδη αυτά φόρο που κατέβαλε η θυγατρική εταιρία και, ενδεχομένως, τον παρακρατηθέντα στην πηγή φόρο, που εισέπραξε το κράτος μέλος εγκατάστασης της θυγατρικής μέχρι το ποσό του αντίστοιχου εθνικού φόρου»

2.6. Ενωσιακές ελευθερίες και αρνητική ενσωμάτωση¹³³

Το άρθρο 26 (2) της ΣΛΕΕ ορίζει την εσωτερική αγορά, ως «τον χώρο χωρίς εσωτερικά σύνορα μέσα στον οποίο εξασφαλίζεται η ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, των προσώπων, των υπηρεσιών και των κεφαλαίων σύμφωνα με τις διατάξεις των Συνθηκών». Κατόπιν τούτου, είναι ευνόητο ότι οι ενωσιακές ελευθερίες συνιστούν τον πυρήνα της ενιαίας αγοράς. Ειδικότερες αναφορές γίνονται στα ακόλουθα άρθρα της ΣΛΕΕ :

- α) άρθρα 34 – 35 περί της ελεύθερης κυκλοφορίας των αγαθών,
- β) άρθρο 45 περί της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων,
- γ) άρθρο 49 περί της ελευθερίας εγκατάστασης,
- δ) άρθρα 56 – 57 περί της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών,
- ε) άρθρο 63 περί της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων.

Οι ανωτέρω θεμελιώδεις ενωσιακές ελευθερίες αποτελούν ειδικότερες εκδηλώσεις της γενικής ελευθερίας του ενωσιακού δικαίου δηλ. **της απαγόρευσης των διακρίσεων λόγω ιθαγένειας** δυνάμει του άρθρου 18 της ΣΛΕΕ καθώς και έκφραση της αρχής της ίσης μεταχείρισης στον ενιαίο χώρο της Ένωσης. Υπό το πρίσμα αυτό, τα κράτη μέλη υποχρεούνται να μεταχειρίζονται τους υπηκόους και τις επιχειρήσεις των άλλων κρατών μελών που δραστηριοποιούνται εντός των γεωγραφικών τους ορίων όχι δυσμενέστερα σε σχέση με τους υπηκόους και τις επιχειρήσεις που έχουν τη φορολογική τους κατοικία στο έδαφός τους. Λαμβάνοντας υπόψη την πάγια νομολογία

¹³³ Οι θεωρίες ενσωμάτωσης διακρίνουν μεταξύ θετικής και αρνητικής ενσωμάτωσης. Ως θετική ενσωμάτωση θεωρείται η παροχή κοινών κανόνων υπό ανώτατου ιεραρχικά οργάνου της ένωσης για την εξάλειψη τοπικών ή άλλων ανισοτήτων. Η αρνητική ενσωμάτωση αναφέρεται στην κατάργηση εμποδίων μεταξύ των κρατών. Βλ. Weiler, J.H.H. ,2005, “Mutual Recognition, Functional Equivalence and Harmonization in the Evolution of the European Common Market and the WTO.” Στο Kosteris, F. & Schioppa P.,2005, “The Principles of Mutual Recognition in the European Integration Process.”, Basingstoke: Palgrave-Macmillan.

του Δικαστηρίου ειδικά ως προς τη φορολογική μεταχείριση, η απαγόρευση της αρχής των φορολογικών διακρίσεων λόγω ιθαγένειας αποτυπώνεται στα ακόλουθα :

- α) στην απαγόρευση εφαρμογής διαφορετικής φορολογικής ρύθμισης σε παρεμφερείς καταστάσεις,
- β) στην απαγόρευση εφαρμογής της ίδιας φορολογικής ρύθμισης σε διαφορετικές καταστάσεις.

Οι ενωσιακές ελευθερίες κατοχυρώνουν δύο κυρίαρχα δικαιώματα : το δικαίωμα της διασυνοριακής κυκλοφορίας (πρόσβαση στην αγορά : περιλαμβανομένης και της απρόσκοπτης αναχώρησης από το κράτος μέλος καταγωγής) και την απαγόρευση διακρίσεων λόγω ιθαγένειας ή καταγωγής (ισότητα στην αγορά). Κατά την πάγια νομολογία του ΔΕΕ, η συγκεκριμένη ή έμμεση διάκριση επί τη βάσει της ιθαγένειας ή καταγωγής εμπίπτει ομοίως στην ανωτέρω απαγόρευση. Τυχόν λοιπές διακρίσεις επί τη βάσει, πέραν της ιθαγένειας, κριτηρίων με ουδέτερο κατ' αρχήν περιεχόμενο (λχ τόπος κατοικίας, θέσπιση περιορισμένης ή απεριόριστης φορολογικής ευθύνης) επιφέροντας πρόσθετα εμπόδια σε μη υπηκόους ή εταιρίες μη εγκαταστημένες στο εν λόγω κράτος μέλος, εξομοιώνονται ως προς τα αποτελέσματα με τα αποτελέσματα των άμεσων διακρίσεων και ως εκ τούτου υπόκεινται στις ίδιες απαγορεύσεις του δικαίου της Ένωσης.

Με αφορμή την ελεύθερη κυκλοφορία εργαζομένων, τα ανωτέρω αποτυπώνονται στην υπόθεση Kraus (C-19/92)¹³⁴, σύμφωνα με την οποία αντιβαίνει προς το ενωσιακό δίκαιο εθνική ρύθμιση, η οποία «ακόμη και αν εφαρμόζεται άνευ διακρίσεων λόγω ιθαγένειας, ενδέχεται να παρακωλύσει ή να καταστήσει λιγότερο ελκυστική την άσκηση, από τους υπηκόους των κρατών μελών της Κοινότητας, συμπεριλαμβανομένων των υπηκόων του κράτους μέλους που το έχει θεσπίσει, των θεμελιωδών ελευθεριών που εξασφαλίζονται από τη Συνθήκη. Το ζήτημα έχει άλλως μόνο στην περίπτωση κατά την οποία το εν λόγω μέτρο επιδιώκει θεμιτό σκοπό συμβιβαζόμενο με τη Συνθήκη και δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος (βλ. σχετικώς απόφαση της 28ης Απριλίου 1977, 71/76, Thieffry¹³⁵). Ακόμα όμως και στην περίπτωση αυτή θα πρέπει η

¹³⁴ Απόφαση ΔΕΕ της 31/03/1993, “Dieter Kraus v Land Baden-Württemberg.”, C-19/92, Σδλλ.1993, σελ.Ι-01663.

¹³⁵ Απόφαση ΔΕΕ της 28/04/1977, “Jean Thieffry v Conseil de l'ordre des avocats à la cour de Paris.”, C-71/76, Ελληνική ειδική έκδοση 1977, σκέψη 15, σελ.-00229.

εφαρμογή της οικείας εθνικής ρυθμίσεως να είναι κατάλληλη για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και να μην είναι δεσμευτική πέραν του βαθμού που αυτό είναι αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού (βλ. απόφαση της 20ής Μαΐου 1992, C-106/91, Ramrath¹³⁶)»¹³⁷.

Αντίστοιχη περιπτωσιολογία προκύπτει κατά το ΔΕΕ, λαμβάνοντας υπόψη το διατακτικό των ακόλουθων αποφάσεων :

α) υπόθεση Bosman (C-415/93)¹³⁸

«Το άρθρο 48 της Συνθήκης ΕΟΚ αποκλείει την εφαρμογή κανόνων θεσπιζομένων από αθλητικές ομοσπονδίες κατά τους οποίους επαγγελματίας ποδοσφαιριστής υπήκοος κράτους μέλους δεν μπορεί, κατά τη λήξη της ισχύος του συμβολαίου του με ένα σύλλογο, να απασχοληθεί σε σύλλογο άλλου κράτους μέλους αν ο νέος σύλλογος δεν καταβάλει στον προηγούμενο σύλλογο αποζημίωση μετεγγραφής, κατάρτισεως ή προωθήσεως» ακόμη και αν οι επίμαχοι στην υπόθεση της κύριας δίκης κανόνες έχουν επίσης εφαρμογή επί μετεγγραφών μεταξύ συλλόγων που ανήκουν σε διαφορετικές εθνικές ομοσπονδίες εντός του αυτού κράτους μέλους και είναι ανάλογοι εκείνων που ρυθμίζουν τις μετεγγραφές μεταξύ συλλόγων που ανήκουν στην ίδια εθνική ομοσπονδία.

β) υπόθεση Caixa (C-442/02)¹³⁹

«Το άρθρο 43 ΕΚ εμποδίζει την εφαρμογή κανονιστικής ρυθμίσεως κράτους μέλους η οποία απαγορεύει σε πιστωτικό ίδρυμα, το οποίο αποτελεί θυγατρική εταιρίας άλλου κράτους μέλους, να καταβάλλει τόκους σε λογαριασμούς όψεως σε ευρώ τους οποίους ανοίγουν κάτοικοι ημεδαπής εντός του πρώτου κράτους μέλους» καθόσον η εν λόγω

¹³⁶Απόφαση ΔΕΕ της 20/05/1992, “Claus Ramrath v Ministre de la Justice, and l’Institut des réviseurs d’entreprises.”, C-106/91 Σβλλ.1992, σκέψεις 29 και 39,σελ.Ι-03351.

¹³⁷Ειδικά ως προς το αντικείμενο της παρούσας διατριβής αξίζει να επισημανθεί ότι, όπως προκύπτει από την νομολογία του Δικαστηρίου της ΕΕ, οι περιορισμοί στις προβλεπόμενες από τη Συνθήκη ελευθερίες εντός της ΕΕ μπορούν να αιτιολογηθούν από λόγους ανώτερου δημόσιου συμφέροντος, όπως είναι η ανάγκη πρόληψης της φοροαποφυγής ή/και η ανάγκη διαφύλαξης μιας ισορροπημένης κατανομής των φορολογικών εξουσιών μεταξύ των κρατών μελών, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω εξουσίες βρίσκονται σε αναλογία με τους στόχους αυτούς, και ότι η πρόληψη της φοροαποφυγής σε σχέση με «αμιγώς τεχνητές διευθετήσεις» δικαιολογείται γενικώς (βλ. Council Resolution of 26 February 2010“ on a Model Agreement for setting up a Joint Investigation Team (JIT)”, C 156/01, Brussels:E.U.).

¹³⁸Απόφαση ΔΕΕ της 15/12/1995, “Union royale belge des sociétés de football association ASBL v Jean-Marc Bosman, Royal club liégeois SA v Jean-Marc Bosman and others and Union des associations européennes de football (UEFA) v Jean-Marc Bosman.”, C-415/93, Σβλλ. 1995,σελ.Ι-04921.

¹³²Απόφαση ΔΕΕ της 05/10/2004,“Caixa Bank France v Ministère de l’Économie, des Finances et de l’Industrie.”, C-442/02, Σβλλ.2004 ,σελ.Ι-08961.

¹³⁹Απόφαση ΔΕΕ της 05/10/2004,“Caixa Bank France v Ministère de l’Économie, des Finances et de l’Industrie.”,C-442/02, Σβλλ.2004 ,σελ.Ι-08961.

απαγόρευση παρεμποδίζει τα πιστωτικά ιδρύματα τα οποία είναι θυγατρικές αλλοδαπών εταιριών να συλλέγουν κεφάλαια από το κοινό, στερώντας τα από τη δυνατότητα να ανταγωνιστούν μέσω της χορηγήσεως τόκων σε λογαριασμούς καταθέσεων όψεως αποτελεσματικότερα τα παραδοσιακώς υφιστάμενα εντός του κράτους μέλους εγκαταστάσεως πιστωτικά ιδρύματα, τα οποία έχουν εκτεταμένο δίκτυο υποκαταστημάτων και, συνεπώς, έχουν μεγαλύτερη ευχέρεια έναντι των ως άνω θυγατρικών όσον αφορά τη συλλογή κεφαλαίων από το κοινό.

γ) Η παραπάνω νομολογία διεκδικεί εφαρμογή και σε υποθέσεις συναφείς με την τήρηση της αρχής της «διαδικαστικής» αποτελεσματικότητας σε ουσιώδη φορολογικά ζητήματα. Τα ανωτέρω υποδηλώνουν ότι διεθνώς εφαρμόσιμοι περιοριστικοί φορολογικοί κανόνες , όπως οι απαιτήσεις περί τήρησης σύνθετων κανόνων τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών, δεν είναι απαραίτητα συμβατές προς το ενωσιακό δίκαιο λόγω της εφαρμογής τους και σε αμιγώς ημεδαπές καταστάσεις αδιακρίτως. Πράγματι, ακόμη και αδιακρίτως εφαρμόσιμα μέτρα δυνατόν να υπόκεινται στον έλεγχο του Δικαστηρίου εφόσον καθιστούν ιδιαίτερος δυσχερές για τον φορολογούμενο να κινηθεί ελεύθερα διασυνορικά, ανεξάρτητα αν όμοιες δυσχέρειες εφαρμόζονται και σε άλλους φορολογουμένους εντός του ίδιου κράτους μέλους.

Όλα τα παραπάνω συνοψίζονται στα λόγια του Vanistendael«Η φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών σταματάει εκεί όπου αρχίζουν τα όρια των θεμελιωδών ενωσιακών ελευθεριών...τα κράτη μέλη διατηρούν το θεμελιώδη κυριαρχία τους ως προς τα φορολογικά έσοδά τους, αν και όχι με τον ίδιο τρόπο όπως οι φόροι εισοδήματος επιβάλλονται στους φορολογουμένους. Τα κράτη μέλη θα έπρεπε να μάθουν να κινούνται με αυτό το φαινόμενο και αν θέλουν να κάνουν κάτι γι' αυτό, καλύτερα ας συμφωνήσουν να νομοθετήσουν σε ευρωπαϊκό επίπεδο»¹⁴⁰.

¹⁴⁰Vanistendael, F. ,2000 ,“Legal framework for taxation.” στοThuronyi V. (Eds),2000: “Tax Law Design and Drafting.” , The Hague : *Kluwer Law International*, IMF.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

ΕΛΕΥΘΕΡΗ ΔΙΑΣΥΝΟΡΙΑΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΠΕΕ &

ΚΑΤΑΧΡΗΣΗ ΔΙΚΑΙΟΥ

ΜΕΣΑ ΑΠΟ ΤΗ ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ ΤΟΥ ΔΕΕ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΙΙ:

ΕΛΕΥΘΕΡΗ ΔΙΑΣΥΝΟΡΙΑΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΠΕΕ & ΚΑΤΑΧΡΗΣΗ ΔΙΚΑΙΟΥΜΕΣΑ ΑΠΟ ΤΗ ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ ΤΟΥ ΔΕΕ

3.1. Εισαγωγή

Όπως είναι γνωστό, αν και τα κράτη μέλη αποφασίζοντας να ιδρύσουν μια Ένωση με κοινούς στόχους τελούσαν σε πλήρη γνώση του περιορισμού της κυριαρχίας τους (εκχωρώντας κυριαρχικά τους δικαιώματα στην Ε.Ε.), η άσκηση της φορολογικής εξουσίας και πολιτικής συνιστούν μέχρι σήμερα πεδία που διατηρήθηκαν στη σφαίρα της αρμοδιότητας της εθνικής τους κυριαρχίας, ως βασικές εκδηλώσεις της ¹⁴¹. Τα κράτη μέλη δηλ. παραμένουν ελεύθερα να διαχειριστούν την οργάνωση των εθνικών φορολογικών συστημάτων και **να αποφασίσουν κυριότερα την κατανομή της φορολογικής τους εξουσίας – δικαιοδοσίας, ιδιαίτερα στους τομείς της άμεσης φορολογίας, καθώς και ως γνωστόν η δημοσιονομική διαχείριση των άμεσων φόρων συνιστά ένα από τα πλέον αποτελεσματικά δημοσιονομικά μέσα για την άσκηση της οικονομικής¹⁴² και κοινωνικής τους πολιτικής (φορολογική κυριαρχία)¹⁴³.**

¹⁴¹Κουγέας Β., 2012, “Οι πηγές του Ευρωπαϊκού Φορολογικού Δικαίου. Πρωτογενές και παράγωγο δίκαιο πριν και μετά τη Λισσαβόνα.”, Νομική Βιβλιοθήκη 2012, Αθήνα, σελ. 1.

¹⁴²Το 2014, η αναλογία των άμεσων φόρων επί των εισπραχθέντων από τα κράτη μέλη δημοσίων εσόδων αντιστοιχεί περίπου στο ένα τρίτο συνολικά των δημοσίων εσόδων τους (περιλαμβανομένων των κοινωνικών εισφορών). European Commission, 2014, “Taxation Trends in the European Union”, Office for official publications of the European Communities Luxembourg:E.C.,σελ. 22.

¹⁴³Κατά τον Vanistandael F., η απαξία της φορολογικής κυριαρχίας και πώς αυτή συνδέεται με τα κράτη μέλη αναδεικνύεται εξετάζοντας την εξουσία ως προς τη διαχείριση δαπανών των κρατών μελών με εκείνη της Ε.Ε. Η Ε.Ε. σε σημαντικό βαθμό χρηματοδοτείται από έσοδα ΦΠΑ, ο οποίος εισπράττεται και αποδίδεται από τα κράτη μέλη, αν και απορρέει από την εφαρμογή της ενωσιακής νομοθεσίας. Τα δημόσια έσοδα, αντιθέτως, από την επιβολή της άμεσης φορολογίας δεν αποδίδονται στην Ε.Ε. και ως εκ τούτου συνεισφέρουν στον κρατικό προϋπολογισμό εκάστου κράτους μέλους. Υπό το πρίσμα αυτό, η φορολογική κυριαρχία αντιμετωπίζεται και ως εξουσία διαχείρισης επί των δαπανών. Οι συγγραφείς διακρίνουν τη φορολογική εξουσία σε διαφορετικές υποκατηγορίες όπως η εδαφική φορολογική εξουσία ή εξ αντικειμένου φορολογική εξουσία, η οποία αναλύεται στην εξουσία επί της νομοθέτησης, των δαπανών και της εν γένει διαχείρισης. Η εξουσία διαχείρισης έγκειται στα κράτη μέλη, τα οποία διατηρούν πλήρη ανεξαρτησία δράσης, μη αναμένοντας οδηγίες από κάποιο γραφείο των Βρυξελλών. Η φορολογική κυριαρχία ως προς την εξουσία νομοθέτησης δύναται επίσης να αναλύεται και στην εξουσία καθορισμού των φορολογικών συντελεστών, των εφαρμοστέων κανόνων για τη φορολογική βάση, τον καθορισμό διαδικασιών ως προς τον έλεγχο και τη βεβαίωση, επιβάλλοντας ποινές, οργανώνοντας τη φορολογική διοίκηση και τη σύναψη φορολογικών διεθνών συμφωνιών. Βλ. Vanistandael F., 2004 “General report on the fundamental free domsandnational sovereignty in the EU” στο Vanistandael F., (Eds.), “EU freedoms and Taxation”, EATLP, Congress, Paris, Ιουν., IBDF, Amsterdam, σελ. 200-201.

Υπό το φως των ανωτέρω, οι ευρωπαίοι υπήκοοι απολαμβάνουν την ελευθερία να επιλέξουν το καταλληλότερο για τις δραστηριότητές τους φορολογικό καθεστώς¹⁴⁴. Υπό την έννοια αυτή, **ο φορολογικός σχεδιασμός δεν αντιβαίνει κατ' αρχήν προς τις αρχές του ενωσιακού δικαίου**¹⁴⁵, ενώ το γεγονός ότι κράτος μέλος φορολογεί ευμενέστερα από άλλο κράτος την ίδια οικονομική δραστηριότητα, δεν νομιμοποιεί το κράτος της δυσμενέστερης φορολογίας να θέτει περιορισμούς στην άσκηση των θεμελιωδών ενωσιακών ελευθεριών¹⁴⁶, παρά τη διεθνή διαπίστωση ότι η αυτόνομη και ως εκ τούτου ασυντόνιστη - ιδιαίτερα στο πλαίσιο της ΕΕ - άσκηση της ανωτέρω αρμοδιότητας εξελίσσεται σε ένα από τους δικαιολογητικούς λόγους της διεθνώς διαπιστούμενης «διάβρωσης» της φορολογικής βάσης των κρατών ανά τον κόσμο υπό την πίεση του γνωστού ως «επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού»¹⁴⁷.

Μπορεί λοιπόν το Δικαστήριο να συνεχίζει να επαναλαμβάνει με άλλα λόγια το σκεπτικό του στην υπόθεση Barbier (C-364/01)¹⁴⁸ «οι κοινοτικοί υπήκοοι δεν μπορούν να στερηθούν τη δυνατότητα επικλήσεως των διατάξεων της Συνθήκης για τον λόγο ότι επωφελούνται φορολογικών πλεονεκτημάτων που προσφέρονται νομίμως από τους κανόνες που ισχύουν σε κράτος μέλος διάφορο του κράτους κατοικίας τους», παρόλα αυτά αναγνώρισε στην πάγια νομολογία¹⁴⁹ του ότι «κάθε κράτος μέλος δικαιούται να λαμβάνει μέτρα προκειμένου να εμποδίζει την προσπάθεια ορισμένων από τους υπηκόους του να αποφεύγουν καταχρηστικά την υπαγωγή τους στην εθνική νομοθεσία (....) καταχρώμενοι ευκολιών που δημιουργούνται δυνάμει της Συνθήκης, και ότι οι πολίτες δεν μπορούν να επικαλούνται τους κοινοτικούς κανόνες καταχρηστικά ή καταστρατηγώντας τους». Κατόπιν τούτων, **το Δικαστήριο δεν παρέχει «ασυλία» σε**

¹⁴⁴ Βλ. για παράδειγμα την απόφαση ΔΕΕ της 16/07/1998. Imperial Chemical Industriesplc (ICI) κατά Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes). C-264/96. Συλλ. 1998, I-04695, σκέψη 26.

¹⁴⁵ Στο συμπέρασμα αυτό επί της αρχής καταλήγουν οι αποφάσεις ΔΕΕ της 21/2/2006, “Halifaxplc, Leeds Permanent Development Services Ltd and County Wide Property Investments Ltdv Commissioners of Customs & Excise.”, C-255/02, Συλλ. 2006,σελ. I-1609 και της 12/09/2006, “Cadbury Schweppesplc & Cadbury Schweppes Overseas Ltdv Commissioners of Inland Revenue.” C-196/04, Συλλ. 2006 ,σελ. I-07995.

¹⁴⁶ Απόφαση του Δικαστηρίου της 26/10/1999. Eurowings Luftverkehrs AG κατά Finanzamt Dortmund-Unna, C-294/97. Συλλ. 1999, I-07447, σκέψη 26.

¹⁴⁷ Κατά τον Τσουρουφλή, ο φορολογικός σχεδιασμός ακολουθεί τις υποδείξεις του νομοθέτη, δεδομένου ότι αξιοποιεί τις δυνατότητες που παρέχει ο ίδιος ο νόμος, υλοποιώντας τον κοινωνικό ή οικονομικό σκοπό του φόρου, Τσουρουφλής Α., 2010, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, ό.π. σελ. 22.

¹⁴⁸ Απόφαση ΔΕΕ της 11/12/2003. H. Barbier κατά Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen, C-364/01. Συλλ. 2003. I-15013.

¹⁴⁹ Απόφαση ΔΕΕ της 9/3/1999. Centros Ltd κατά Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. C-212/97. Συλλ. 1999, I-01459, σκέψη 24.

όσους (φυσικά ή νομικά πρόσωπα / οντότητες) επιδιώκουν την ελάφρυνση της φορολογικής τους επιβάρυνσης κατασκευάζοντας καταστάσεις που τεχνηέντως εμπίπτουν εντός των ορίων των θεμελιωδών ελευθεριών¹⁵⁰.

Για τους λόγους αυτούς, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή¹⁵¹ καλεί τα κράτη μέλη να διαχειρίζονται αποτελεσματικά φορολογικά συστήματα και να προστατεύουν τις φορολογικές βάσεις τους από κάθε αδικαιολόγητη συρρίκνωση οφειλόμενη σε ακούσια μη φορολόγηση και κατάχρηση. Διεθνή πρότυπα¹⁵² εξετάζονται για τη ρύθμιση των ως άνω ζητημάτων, προκειμένου να επιτυγχάνεται η αντιμετώπιση των ανωτέρω παθογενειών, ενώ ομοίως σε ευρωπαϊκό επίπεδο αντίστοιχες (νομοθετικές) πρωτοβουλίες¹⁵³ βρίσκονται σε εξέλιξη, αναγνωρίζοντας τηδέουσα ισορροπία μεταξύ του δημόσιου συμφέροντος που συνιστά η καταπολέμηση των καταχρήσεων και η προστασία της φορολογικής βάσης των κρατών μελών αφενός και αφετέρου της ανάγκης να μην επιβληθούν δυσανάλογοι περιορισμοί στη διασυννοριακή δραστηριότητα εντός της ΕΕ¹⁵⁴. Η ανάληψη συγκεκριμένων δράσεων από την Ε.Ε. και όλα τα κράτη μέλη με στόχο την επίλυση τέτοιου είδους προβλημάτων αναμένεται να βελτιώσει σημαντικά τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς¹⁵⁵.

Ως προς το Δικαστήριο, κυρίαρχος ρόλος του οποίου, όπως έχει ήδη αναφερθεί, είναι η

¹⁵⁰Lenaerts, K., 2013, "Tax mitigation vs. tax evasion in the case law of the European Court of Justice", TEISE, ISSN 1392-1274, σελ. 220.

¹⁵¹ European Commission, 2007, Communication from the commission to the council "The European Parliament and the European economic and social committee "The application of anti-abuse measures in the area of direct taxation - within the EU and in relation to third countries", COM(2007) τελικό(785) – Δεν έχει δημοσιευθεί στην Επίσημη Εφημερίδα, Brussels: E.C.

¹⁵²Organization for Economic Co-operation & Development, 2013, "Addressing Base Erosion and Profit Shifting", Paris: OECD.

¹⁵³Επί παραδείγματι οι οδηγίες της ΕΕ που αφορούν τη φορολογία (οδηγίες για τους τόκους και τα δικαιώματα, τις συγχωνεύσεις, καθώς και για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες) επιτρέπουν ήδη στα κράτη μέλη να εφαρμόζουν μηχανισμούς διασφάλισης για την αντιμετώπιση των καταχρήσεων. Συμμορφούμενα με το δίκαιο της ΕΕ τα κράτη μέλη μπορούν να κάνουν χρήση των δυνατοτήτων αυτών για την αποφυγή του καταχρηστικού φορολογικού σχεδιασμού.

¹⁵⁴ European Union, Council Resolution "Coordination of the Controlled Foreign Corporation (CFC) and thin capitalisation rules within the European Union", 8 Ιουν., 2010/C-156/01, E.U.

¹⁵⁵Ενόψει αυτών, η Επιτροπή συνιστά στα κράτη μέλη να αναλάβουν από κοινού αποτελεσματικά μέτρα στο τομέα αυτό. Ειδικότερα, καλούνται τα κράτη μέλη να συμπεριλαμβάνουν στις συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολόγησης (ΣΑΔΦ) που συνάπτουν με άλλα κράτη μέλη της ΕΕ και με τρίτες χώρες μία ρήτρα για την αντιμετώπιση των εντοπιζόμενων τύπων διπλής μη φορολόγησης. Η Επιτροπή συνιστά επίσης τη χρήση ενός γενικού κανόνα για την αντιμετώπιση των καταχρήσεων. Αυτό θα βοηθήσει στην εξασφάλιση εναρμόνισης και αποτελεσματικότητας σε έναν τομέα όπου οι πρακτικές των κρατών μελών διαφέρουν σε σημαντικό βαθμό.

διασφάλιση απουσίας αδικαιολόγητων εμποδίων στην άσκηση των δικαιωμάτων που παρέχονται στους ιδιώτες και τους οικονομικούς φορείς δυνάμει των διατάξεων της ενωσιακής νομοθεσίας, αξίζει να επισημανθεί ότι στον φορολογικό τομέα εξέδωσε πολλές σημαντικές αποφάσεις διευκρινίζοντας τους περιορισμούς της θεμιτής χρήσης των κανόνων των σχετικών με τη φοροαποφυγή. Οι αποφάσεις ήδη έχουν αναμφισβήτητα σημαντικές συνέπειες για τις εθνικές κανονιστικές ρυθμίσεις που δεν έχουν διατυπωθεί λαμβάνοντας υπόψη τους εν λόγω περιορισμούς. Είναι ειδικότερα σαφές το γεγονός ότι **οι κανόνες δεν πρέπει να έχουν υπερβολικά ευρύ πεδίο εφαρμογής αλλά πρέπει να επικεντρώνονται σε καταστάσεις στις οποίες δεν υπάρχει ουσιαστική εγκατάσταση ή που χαρακτηρίζονται γενικότερα από έλλειψη αιτιολόγησης από εμπορική άποψη.** Τα μέτρα κατά των καταχρήσεων πρέπει επομένως να στοχεύουν ακριβώς σε αμιγώς επίπλαστες καταστάσεις που αποσκοπούν στην αποφυγή της υπαγωγής στο εθνικό δίκαιο (ή στους κοινοτικούς κανόνες όπως μεταφέρονται στο εθνικό δίκαιο)¹⁵⁶. Για να διασφαλιστεί ότι οι εν λόγω κανόνες θα είναι αναλογικοί σε σχέση με το στόχο του περιορισμού των καταχρήσεων και την εξασφάλιση της νομικής ασφάλειας, πρέπει να προβλεφθούν επαρκείς εγγυήσεις, έτσι ώστε οι φορολογούμενοι να έχουν τη δυνατότητα να παρέχουν αποδεικτικά στοιχεία που δικαιολογούν τους επιχειρηματικούς λόγους που ενδεχομένως υπάρχουν για τις εν λόγω καταστάσεις.

3.2. Ελευθερία εγκατάστασης: εκδήλωση της διασυνοριακής δραστηριότητας των ΠΕΕ εντός της ΕΕ

Πριν υπεισέλθουμε στην εξέταση της ενδιαφέρουσας νομολογίας του Δικαστηρίου, θα ήταν παράλειψη να μην ακολουθήσει μια σύντομη αναφορά ως προς το περιεχόμενο της ελευθερίας εγκατάστασης, ελευθερία που κατά το Δικαστήριο φαίνεται να θίγεται στην πλειονότητα των νομολογιακών δεδομένων που μας απασχολούν σε σχέση με τη φορολόγηση των ΠΕΕ και ομίλων επιχειρήσεων. Είναι άλλωστε προφανές ότι η ελεύθερη άσκηση της διασυνοριακής δραστηριότητας, όπως αυτή εκδηλώνεται στο

¹⁵⁶ Αξίζει να επισημανθεί η νέα τάση που διαμορφώνεται από το συνδυασμό της ανάγκης καταπολέμησης της φοροαποφυγής και ορθής κατανομής φορολογικής εξουσίας ως δικαιολογητικών λόγων για τον περιορισμό των ενωσιακών ελευθεριών, με αποτέλεσμα την παράλειψη εξέτασης συνδρομής αμιγώς επίπλαστων καταστάσεων κατά το μέρος που αφορά την ανάγκη καταπολέμησης της φοροαποφυγής. Βλ. Hilling M., 2013, “Justifications and proportionality: An analysis of the ECJs assessment of national rules for the prevention of tax avoidance”, *Intertax*, Kluwer Law International BV The Netherlands, Τομ. 4, Θεμ. 5, σελ. 294-300.

πλαίσιο του άρ. 49 ΣΛΕΕ, στοιχείο αναπόσπαστο της φύσης των ΠΕΕ και ομίλων επιχειρήσεων, δυνατόν να θίγεται μέσω περιορισμών που εν τέλει καθιστούν ανέφικτη την επιδίωξη πραγματικής, όπως θα δούμε, οικονομικής δραστηριότητας εντός της ΕΕ.

Ειδικότερα, στο Κεφάλαιο 2 της ΣΛΕΕ και συγκεκριμένα στα άρθρα 49 έως 54 αναγνωρίζεται στα φυσικά πρόσωπα και στις εταιρίες η ελευθερία εγκατάστασης εντός των γεωγραφικών ορίων της Ε.Ε. Περιεχόμενο του δικαιώματος εγκατάστασης είναι το δικαίωμα των υπηκόων κρατών μελών ή εταιριών να εγκατασταθούν και να ασκούν τη δραστηριότητα τους σε ένα άλλο κράτος μέλος με τους ίδιους όρους που ισχύουν για τους υπηκόους και τις επιχειρήσεις του τελευταίου¹⁵⁷. Η «ελευθερία εγκατάστασης», συνακόλουθα, επιβάλλει στα κράτη μέλη να καταργήσουν τυχόν προορισμούς, που προβλέπονται από την έννομη τάξη τους, στο δικαίωμα των φυσικών προσώπων και των εταιριών να διατηρούν κατά τρόπο μόνιμο και σταθερό επιχείρηση σε ένα κράτος μέλος. Σύμφωνα με το ΔΕΕ (Glaxo Wellcome, C-182/08) «η έννοια της εγκαταστάσεως κατά τη Συνθήκη είναι πολύ ευρεία και εμπεριέχει τη δυνατότητα του κοινοτικού υπηκόου να συμμετέχει, με σταθερό και συνεχή τρόπο, στην οικονομική ζωή άλλου κράτους μέλους εκτός του κράτους καταγωγής του και να αποκομίζει εντεύθεν οφέλη, διευκολύνοντας κατ' αυτόν τον τρόπο την οικονομική και κοινωνική αλληλοδιείσδυση στο εσωτερικό της Κοινότητας όσον αφορά τον τομέα των μη μισθωτών δραστηριοτήτων»¹⁵⁸.

¹⁵⁷ Δαγτόγλου Π.Δ., 1998, “Ευρωπαϊκό Κοινοτικό Δίκαιο”, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα, σελ.196.

¹⁵⁸ Η ελευθερία εγκατάστασης διαχρονικά απασχολεί το Δικαστήριο. Ως προς το θέμα της παρούσας διατριβής συναφείς είναι οι ακόλουθες σκέψεις του: α) Lidl Belgium GmbH & Co. KG κατά Finanzamt Heilbronn, C-414/06 : «Επειδή το αιτούν δικαστήριο αναφέρει, στο προδικαστικό ερώτημα, αμφοτέρως τις παραπάνω διατάξεις, πρέπει να υπενθυμιστεί ότι η ίδρυση από φυσικό ή νομικό πρόσωπο που κατοικεί ή εδρεύει σε ένα κράτος μέλος μόνιμης επιχειρηματικής εγκατάστασης σε άλλο κράτος μέλος, η οποία δεν έχει αυτοτελή νομική προσωπικότητα, και η άσκηση πλήρους ελέγχου από το εν λόγω πρόσωπο επί της εγκατάστασης αυτής εμπίπτουν στο καθ' ύλην πεδίο εφαρμογής του άρθρου 43 ΕΚ ,παρ. 15. Υπενθυμίζεται ευθύς εξαρχής ότι η ελευθερία εγκατάστασης περιλαμβάνει, όσον αφορά τις εταιρίες που έχουν συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία κράτους μέλους και έχουν την καταστατική τους έδρα, την κεντρική τους διοίκηση ή την κύρια εγκατάστασή τους εντός της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, το δικαίωμα να ασκούν τις δραστηριότητές τους σε άλλα κράτη μέλη μέσω θυγατρικών εταιριών, υποκαταστημάτων ή πρακτορείων (βλ. αποφάσεις της 21ης Σεπτεμβρίου 1999, C-307/97, Saint-Gobain ZN, Συλλ. 1999 , σκέψη 35,σελ.Ι-6161, της 14ης Δεκεμβρίου 2000, C-141/99, AMID, Συλλ. 2000 , σκέψη 20, σελ.Ι-11619, και της 23ης Φεβρουαρίου 2006, C-471/04, Keller Holding, Συλλ. 2006, σκέψη 29, παρ. 18,σελ.Ι-2107)», β) Reinhard Gebhard κατά Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano, C-55/94: «Επομένως, ένα πρόσωπο μπορεί να εγκατασταθεί, υπό την έννοια της Συνθήκης, σε περισσότερα του ενός κράτη μέλη και, ιδίως, στην περίπτωση των εταιριών, με την ίδρυση πρακτορείων, υποκαταστημάτων ή θυγατρικών εταιριών (άρθρο 52), και, όπως έκρινε το Δικαστήριο στην περίπτωση μελών ελευθέρων επαγγελματιών, με τη δημιουργία δεύτερης επαγγελματικής κατοικίας» (βλ. απόφαση της 12ης Ιουλίου 1984, Klopp, Συλλ. 1984 ,107/83,σκέψη19 ,παρ. 24γ,σελ.2971) γ) Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων κατά Βασιλείου των Κάτω Χωρών, C-299/02 : «Κατά πάγια νομολογία, το άρθρο 43 ΕΚ εμποδίζει κάθε εθνικό μέτρο το οποίο, ακόμη και αν εφαρμόζεται άνευ διακρίσεων λόγω

Ειδικότερα, όσον αφορά τα νομικά πρόσωπα, φορείς του δικαιώματος εγκατάστασης είναι κατά το άρθρο 54 ΣΛΕΕ «οι εταιρίες που έχουν συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία ενός κράτους μέλους και οι οποίες έχουν την καταστατική τους έδρα, την κεντρική τους διοίκηση ή την κύρια εγκατάσταση εντός της Κοινότητας...». «Ως εταιρίες νοούνται οι εταιρίες αστικού ή εμπορικού δικαίου συμπεριλαμβανομένων των συνεταιρισμών και των άλλων νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, με εξαίρεση εκείνων που δεν επιδιώκουν κερδοσκοπικό σκοπό».

Η απόλαυση, λοιπόν, του δικαιώματος εγκατάστασης προϋποθέτει την ίδρυση της εταιρίας κατά το δίκαιο ενός κράτους μέλους και τη συνδρομή εναλλακτικά ενός από τα τρία εναλλακτικά κριτήρια: καταστατική έδρα, ή κεντρική διοίκηση (πραγματική έδρα), ή κύρια εγκατάσταση (κεντρικό κατάστημα) εντός της Κοινότητας. Κατά το ΔΕΕ, τα τρία αυτά συνδυαστικά στοιχεία χρησιμεύουν, όπως η ιθαγένεια για τα φυσικά πρόσωπα, για τον προσδιορισμό της σύνδεσης των εταιριών με την έννομη τάξη ενός κράτους μέλους¹⁵⁹. Η εταιρία, λοιπόν, που έχει ιδρυθεί σύμφωνα με το ουσιαστικό δίκαιο ενός κράτους μέλους (και συνεπώς έχει την καταστατική της έδρα στο έδαφος αυτού του

ιθαγενείας, ενδέχεται να παρακωλύσει ή να καταστήσει λιγότερο ελκυστική την άσκηση, από τους κοινοτικούς υπηκόους, της ελευθερίας εγκαταστάσεως που διασφαλίζει η Συνθήκη (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, απόφαση της 31ης Μαρτίου 1993, C-19/92, Kraus, *Συλλ.* 1993, σκέψη 32, σελ. I-1663). Από το άρθρο 48 ΕΚ προκύπτει ότι το δικαίωμα της ελευθερίας εγκαταστάσεως διασφαλίζεται όχι μόνον στους κοινοτικούς υπηκόους αλλά και στις εταιρίες οι οποίες έχουν συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία ενός κράτους μέλους και έχουν την καταστατική τους έδρα, την κεντρική τους διοίκηση ή την κύρια εγκατάστασή τους εντός της Κοινότητας.» (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, αποφάσεις της 27ης Σεπτεμβρίου 1998, 81/87, Daily Mail and General Trust, *Συλλ.* 1988, σελ. 548; της 9ης Μαρτίου 1999, C-212/97, Centros, *Συλλ.* 1999, σκέψη 18, σελ. I-1459 και της 5ης Νοεμβρίου 2002, C-208/00, Überseering, *Συλλ.* 2002, σκέψη 56, παρ. 15, 16, σελ. I-9919) δ) SEVIC Systems AG, C-411/03 : «Όπως ακριβώς και οι λοιπές πράξεις μετατροπής εταιριών, οι πράξεις διασυννοριακών συγχωνεύσεων ικανοποιούν τις ανάγκες συνεργασίας και συνενώσεως εταιριών εγκατεστημένων σε διαφορετικά κράτη μέλη. Συνιστούν ειδικές λεπτομέρειες ασκήσεως της ελευθερίας εγκαταστάσεως, σημαντικές για την εύρυθμη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, και ως εκ τούτου εμπίπτουν στις οικονομικές δραστηριότητες για τις οποίες τα κράτη μέλη οφείλουν να σέβονται την προβλεπόμενη στο άρθρο 43 ΕΚ “ελευθερία εγκαταστάσεως” (παρ. 19) », ε) Cadbury Schweppes plc και Cadbury Schweppes Overseas Ltd κατά Commissioners of Inland Revenue, C-196/04 « Κατά πάγια νομολογία, εμπίπτουν στο ουσιαστικό πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της Συνθήκης σχετικά με την ελευθερία εγκαταστάσεως οι εθνικές διατάξεις που έχουν εφαρμογή επί της συμμετοχής υπηκόου κράτους μέλους στο κεφάλαιο εταιρίας εγκατεστημένης εντός άλλου κράτους μέλους, κατά τρόπον ώστε η συμμετοχή αυτή να του παρέχει τη δυνατότητα να ασκεί αναμφισβήτητη επιρροή στις αποφάσεις της εταιρίας και να καθορίζει τις δραστηριότητές της (βλ., επ’ αυτού, αποφάσεις της 13ης Απριλίου 2000, C-251/98, Baars, *Συλλογή* 2000, σ. I-2787, σκέψη 22, καθώς και της 21ης Νοεμβρίου 2002, C-436/00, X και Y, *Συλλογή* 2002, σ. I-10829, σκέψη 37).

¹⁵⁹ Απόφαση ΔΕΕ της 5/11/2002, “Überseering BV v Nordic Construction Company Baumanagement GmbH (NCC).”, C-208/00, *Συλλ.* 2002, σκέψη 57, σελ. I-9919.

κράτους μέλους) αναγνωρίζεται ως κοινοτική¹⁶⁰. Συνακόλουθα, απολαμβάνει το δικαίωμα εγκατάστασης, ακόμα και αν η κεντρική του διοίκηση βρίσκεται σε άλλο κράτος.

Φυσικά ή νομικά πρόσωπα – οντότητες που ασκούν το δικαίωμα της ελευθερίας εγκατάστασης εντός των γεωγραφικών ορίων της ΕΕ θα πρέπει να απολαμβάνουν εθνική μεταχείριση (αρχή της μεταχειρίσεως ημεδαπού), άλλως όχι λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση από εκείνη που διασφαλίζεται σε ημεδαπούς κατοίκους του κράτους υποδοχής, εφόσον πάντως πρόκειται για συγκρίσιμες καταστάσεις. Η αρχή της μεταχειρίσεως ημεδαπού δύναται πάντως να δημιουργήσει γόνιμο έδαφος για την ανάπτυξη πρακτικών επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού από κάτοικο άλλου κράτους μέλους, υπό την έννοια της απόλαυσης φορολογικών πλεονεκτημάτων που παραδοσιακά απολαμβάνουν οι ημεδαποί του κράτους υποδοχής. Χαρακτηριστική είναι η περίπτωση της απόφασης Saint-Gobain (C-307/97), σύμφωνα με την οποία «η αρχή της μεταχειρίσεως ημεδαπού επιβάλλει στο κράτος μέλος που είναι συμβαλλόμενο μέρος της εν λόγω συμβάσεως να χορηγεί στις μόνιμες εγκαταστάσεις των αλλοδαπών εταιριών τα πλεονεκτήματα που προβλέπει η σύμβαση, *υπό τις ίδιες προϋποθέσεις* με αυτές που εφαρμόζονται στις εγχώριες εταιρίες»¹⁶¹.

Για τα κράτη μέλη της Ε.Ε., η άσκηση της θεμελιώδους ελευθερίας ως ανωτέρω συχνά αντιμετωπίζεται ως περίπτωση πρόδηλης καταχρηστικής άσκησης δικαιώματος ή υφέρπουσας προσπάθειας αποφυγής δυσμενούς εθνικής νομοθεσίας ή χρήσης των ευεργετημάτων του ενωσιακού δικαίου με πρόθεση απόκτησης φορολογικού πλεονεκτήματος¹⁶². Στην προσπάθεια του Δικαστηρίου να ισορροπήσει τα αντίθετα συμφέροντα μεταξύ κρατών και υπηκόων της Έ.Ε. αναδεικνύονται ευκαιρίες φορολογικού σχεδιασμού¹⁶³, σημαντικό μέρος των οποίων αναλύεται στη συνέχεια¹⁶⁴.

¹⁶⁰ Παμπούκης Κ., “Ίδρυση και αναγνώριση των αλλοδαπών εταιριών ιδίως στα όρια της Ευρωπαϊκής Κοινότητας”, Δ/νη 1995, Αθήνα, σελ.241.

¹⁶¹ Απόφαση ΔΕΕ της 21/09/1999. Compagniede Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland κατά Finanzamt Aachen-Innenstadt. C-307/97. Συλλ. 1999, I-06161, σκέψη 58.

¹⁶² Απόφαση ΔΕΕ της 9/03/1999. CentrosLtd κατά Erhvervs- ogSelskabsstyrelsen. C-212/97. Συλλ. 1999, I-01459, σκέψη 24.

¹⁶³ T. O’ Shea, 2009, “Accessing eu tax advantages”, International Tax Report, March 2009. Διαθέσιμο στο <http://www.law.qmul.ac.uk/docs/staff/ccls/oshea/52208.pdf>

¹⁶⁴ Επιβάλλεται να επισημανθούν επίσης οι αποφάσεις του Δικαστηρίου Segers (C-79/85), Centros (C-212/97), και InspireArtLtd (C-167/01).

3.3. Σημαντικότερη νομολογία ΔΕΕ σε θέματα δυσμενούς φορολόγησης των ΠΕΕ: περιπτώσεις καταστρατήγησης ενωσιακού δικαίου σε βάρος των ΠΕΕ

3.3.1. Η φορολογική μεταχείριση υποκαταστημάτων επιχειρήσεων με έδρα εντός της ΕΕ.

Αφετηρία της ενδιαφέρουσας ιστορικής περιήγησης στο «νομολογιακό ταξίδι» του Δικαστηρίου είναι η πλέον γνωστή απόφαση *Commission v. France* γνωστή ως “*Avoir Fiscal*” (C-270/1983)¹⁶⁵, η πρώτη απόφαση στον τομέα της άμεσης φορολογίας, κατά την οποία αντικείμενο της διαφοράς αποτέλεσε η ρύθμιση της φορολογικής νομοθεσίας της Γαλλίας, σύμφωνα με την οποία, ενώ αναγνωριζόταν στους κατοίκους της Γαλλίας και στις επιχειρήσεις που είχαν την έδρα τους στη χώρα αυτή το δικαίωμα πίστωσης φόρου που παρακρατούνταν στην πηγή επί των διανεμόμενων σ’ αυτές κερδών από κεφαλαιουχικές εταιρίες, δεν αναγνωριζόταν το ίδιο δικαίωμα στους μη κατοίκους της Γαλλίας καθώς και στις επιχειρήσεις που δεν είχαν την κύρια εγκατάστασή τους στη χώρα αυτή αλλά απλώς δραστηριοποιούνταν εκεί μέσω της ίδρυσης υποκαταστημάτων πρακτορείων κτλ ήτοι μέσω μόνιμης εγκατάστασης.

Εξίσου καθοριστική για την εξέλιξη της νομολογιακής τακτικής του Δικαστηρίου αποτέλεσε η απόφαση *Royal Bank of Scotland (C-311/97)*¹⁶⁶, η οποία ανέκυψε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της *Royal Bank of Scotland plc* (στο εξής: *RoyalBankofScotland*) και της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας σχετικά με τον φορολογικό συντελεστή που θα έπρεπε να εφαρμοστεί στα κέρδη που πραγματοποίησε στην Ελλάδα, κατά το οικονομικό έτος 1994/95, το υποκατάστημα της ανωτέρω τράπεζας και ο οποίος ήταν μεγαλύτερος (40%) από εκείνον που ίσχυε για τις τράπεζες που είχαν την έδρα τους στην Ελλάδα (35%). Με το ερώτημά που, υπέβαλε, το Διοικητικό Πρωτοδικείο Πειραιά τέθηκε κατ’ ουσία το ερώτημα, αν η νομοθεσία κράτους μέλους, όπως η φορολογική νομοθεσία για την οποία πρόκειται στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία αποκλείει τις εταιρίες που έχουν την έδρα τους εντός άλλου κράτους μέλους και ασκούν δραστηριότητες εντός του πρώτου κράτους μέλους, μέσω

¹⁶⁵ Απόφαση ΔΕΕ της 28/01/1986, “ *Commission of the European Communities v French Republic.*”, C-270/83, *Συλλ.* 1986, σελ. I-00273.

¹⁶⁶ Απόφαση ΔΕΕ της 29/04/1999, “ *Royal Bank of Scotland plc v Elliniko Dimosio (Greek State).*” C-311/97, *Συλλ.* 1999, σελ. I-02651.

μόνιμης εγκατάστασης στο κράτος αυτό, από τη δυνατότητα, που αναγνωρίζεται στις λοιπές εταιρίες που έχουν την έδρα τους εντός του πρώτου κράτους μέλους, να τυγχάνουν χαμηλότερου συντελεστή φορολογίας των κερδών, είναι συμβατή προς το κοινοτικό δίκαιο, ειδικότερα δε προς τα άρθρα 7 της Συνθήκης ΕΟΚ (που κατέστη το άρθρο 6 της Συνθήκης ΕΚ) και 52 της Συνθήκης ΕΚ. Όπως ήταν αναμενόμενο, το Δικαστήριο έκρινε ότι τα άρθρα 52 και 58 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρα 43 και 48 ΕΚ) έχουν την έννοια ότι απαγορεύουν νομοθεσία κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης φορολογική νομοθεσία, η οποία αποκλείει τις εταιρίες, που έχουν την έδρα τους εντός άλλου κράτους μέλους και ασκούν δραστηριότητες εντός του πρώτου κράτους μέλους μέσω μόνιμης εγκατάστασης που κείται στο κράτος αυτό, από τη δυνατότητα, που αναγνωρίζεται μόνο στις εταιρίες που έχουν την έδρα τους εντός του πρώτου κράτους μέλους, να τυγχάνουν χαμηλότερου συντελεστή φορολογίας των κερδών, εφόσον δεν υφίσταται καμία αντικειμενική διαφορά καταστάσεως μεταξύ αυτών των δύο κατηγοριών εταιριών ικανή να δικαιολογήσει μια τέτοια διαφορετική μεταχείριση.

Προς την ίδια ως άνω κατεύθυνση κινούνται και οι αποφάσεις *Commission v. Greece* (C-406/07)¹⁶⁷ ως προς τη δυσμενή μεταχείριση της Ελλάδας έναντι των μη εγκαταστημένων σε αυτήν εταιριών, καθώς και η *CLT-UFA* (C-253/03)¹⁶⁸ ως προς τη γερμανική φορολογική νομοθεσία, υποβάλλουσα υποκατάστημα αλλοδαπής εταιρίας σε υψηλότερο φορολογικό συντελεστή σε σχέση με γερμανική θυγατρική διανέμουσα τα κέρδη της στη μητρική. Σύμφωνα με το διατακτικό της τελευταίας απόφασης :

« Τα άρθρα 52 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 43 ΕΚ) και 58 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 48 ΕΚ) απαγορεύουν εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη της κύριας δίκης, η οποία προβλέπει, στην περίπτωση υποκαταστήματος εταιρίας έχουσας την έδρα της σε άλλο κράτος μέλος, φορολογικό συντελεστή επί των κερδών του υποκαταστήματος αυτού μεγαλύτερο του φορολογικού συντελεστή επί των κερδών της θυγατρικής μιας τέτοιας εταιρίας, όταν αυτή η θυγατρική καταβάλλει εξ ολοκλήρου τα κέρδη της στη μητρική της εταιρία»

¹⁶⁷ Απόφαση ΔΕΕ της 23/04/2009, “ *Commission of the European Communities v Hellenic Republic.*”, C-406/07, *Συλλ.* 2009 ,σελ. I-00062.

¹⁶⁸ Απόφαση ΔΕΕ της 23/02/2006, “*CLT-UFASAvFinanzamt. Köln-West.*”, C-253/03, *Συλλ.* 2006,σελ. I-01831.

Ζητήματα όμως διαφορετικής μεταχείρισης εγείρονται και ως προς την αναγνώριση φορολογικών εξαιρέσεων σε περιπτώσεις μόνιμης εγκατάστασης δηλ. υποκαταστημάτων ημεδαπών και αλλοδαπών εταιριών, με κύρια εγκατάσταση εντός άλλου κράτους μέλους.

Σημείο αναφοράς αποτέλεσε η απόφαση Saint-Gobain(C-307/1997)¹⁶⁹, κατόπιν της άρνησης της γερμανικής δημοσιονομικής υπηρεσίας να απαλλάξει από το γερμανικό φόρο εταιριών τα μερίσματα (λόγω συμμετοχής σε εταιρίες τρίτων χωρών) που είχε αποκτήσει κατά έμμεσο τρόπο υποκατάστημα (Saint-Gobain ZN) της γαλλικών συμφερόντων εταιρίας, Saint-Gobain SA., παρά το περιεχόμενο ήδη συναφθέντων διμερών συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας της Γερμανίας με τρίτα κράτη σχετικά με την αναγνώριση φορολογικού πλεονεκτήματος της απαλλαγής των ανωτέρω εισοδημάτων,καθόσον, όπως υποστηρίχθηκε, οι ανωτέρω συμβάσεις επιφυλάσσουν την απαλλαγή αυτή μόνο για τις εταιρίες που φορολογούνται στη Γερμανία απεριορίστως¹⁷⁰, στοιχείο που δεν συνέτρεχε στην υπό κρίση περίπτωση, λόγω της μόνιμης εγκατάστασης (υποκατάστημα) και ως εκ τούτου της περιορισμένης φορολογίας του εισοδήματος που αποκτούσε η Saint-Gobain ZN στη Γερμανία.Παρά την επίκληση των λόγων που δικαιολογούν την ανωτέρω μεταχείριση, το Δικαστήριο έκρινε ότι και κατά την εφαρμογή των συμβάσεων περί αποφυγής διπλής φορολογίας που έχουν συνάψει τα κράτη μέλη με τρίτα κράτη, η κοινοτική αρχή της μεταχείρισης του ημεδαπού επιβάλλει στο κράτος μέλος να χορηγεί στις μόνιμες εγκαταστάσεις των αλλοδαπών εταιριών τα πλεονεκτήματα που προβλέπει η σύμβαση, υπό τις ίδιες προϋποθέσεις με αυτές που εφαρμόζονται στις εγχώριες εταιρίες.

Στοιχεία εντούτοις διακριτικής μεταχείρισης εντοπίζονται και σε διαδικαστικούς κανόνες, όπως στην περίπτωση της υπόθεσης Commerzbank (C-330/91)¹⁷¹.Στην υπόθεση αυτή το Δικαστήριο κλήθηκε να εξετάσει την άρνηση της βρετανικής φορολογικής διοίκησης να επιστρέψει εντόκως αχρεωστήτως καταβληθέντες φόρους από το υποκατάστημα εταιρίας γερμανικού δικαίου (Commerzbank), με έδρα τη Γερμανία, με την αιτιολογία ότι η ανωτέρω αιτούσα περί έντοκης επιστροφής δεν είχε

¹⁶⁹ Απόφαση ΔΕΕ της 21/09/1999, “Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland v Finanzamt Aachen-Innenstadt.”,C-307/97, Συλλ. 1999,σελ.Ι-06161.

¹⁷⁰Πρόκειται για εταιρίες που φορολογούνται κατά κανόνα για τα εισοδήματά τους τόσο ημεδαπής όσο και αλλοδαπής προέλευσης.

¹⁷¹Απόφαση ΔΕΕ της 13/07/1993, “The Queen v Inland Revenue Commissioners, exparte Commerz bank AG.”, C-330/91, Συλλ. 1993 ,σελ.Ι-04017.

τη φορολογική της έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο. Όπως είναι γνωστό, από τη νομολογία του ΔΕΕ προκύπτει ότι α) τυχόν ρύθμιση με την οποία γίνεται δεκτό ότι κράτος μέλος εγκατάστασης μπορεί ελεύθερα να προβαίνει σε διαφορετική μεταχείριση λόγω και μόνο του γεγονότος ότι η έδρα της εταιρίας βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος, θα αφαιρούσε από τη διάταξη του άρθρου 49 της ΣΛΕΕ το περιεχόμενό της¹⁷² καθώς και β) κανόνες περί ίσης μεταχείρισης απαγορεύουν όχι μόνο τις εμφανείς διακρίσεις λόγω ιθαγένειας ή έδρας των εταιριών, αλλά και κάθε συγκεκαλυμμένη μορφή διάκρισης η οποία, με την εφαρμογή άλλων κριτηρίων διακρίσεως, καταλήγει στην πράξη¹⁷³ στο ίδιο αποτέλεσμα¹⁷⁴. Σύμφωνα δε με τη σκ. 15 της ανωτέρω απόφασης, το κριτήριο της ύπαρξης φορολογικής έδρας εντός της επικράτειας κράτους μέλους (για τη χορήγηση της τυχόν προσαυξήσεως των επιστρεπτέων αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων), καίτοι εφαρμόζεται ανεξαρτήτως της έδρας της εταιρίας, ενδέχεται να αποβεί κυρίως σε βάρος των εταιριών που έχουν την έδρα τους σε άλλα κράτη μέλη, καθόσον οι εταιρίες αυτές έχουν συνήθως τη φορολογική τους έδρα εκτός της επικράτειας του εν λόγω κράτους μέλους, συνιστώντας ως εκ τούτου απαγορευμένη συγκεκαλυμμένη μορφή διάκρισης.

Μελετώντας προσεκτικά τις ανωτέρω αποφάσεις, διαπιστώνεται η τάση των εκάστοτε εμπλεκόμενων κρατών μελών να δικαιολογήσουν τις αμφισβητούμενες φορολογικές διατάξεις ή πρακτικές επικαλούμενα είτε τα διαφορετικά πλεονεκτήματα που ανακύπτουν κατά περίπτωση, είτε την έλλειψη εναρμόνισης στο ενωσιακό δίκαιο, είτε τη διαφορετικότητα των καταστάσεων μεταξύ μόνιμης εγκατάστασης (πχ υποκατάστημα) και θυγατρικών. Εντούτοις το Δικαστήριο απέρριψε όλους τους παραπάνω ισχυρισμούς. Μοναδική εξαίρεση στη σχετικά παγιωμένη μέχρι τότε άποψη του Δικαστηρίου, αποτέλεσε η υπόθεση Futura Participations and Singer (C-250/95)¹⁷⁵, κατά την οποία το κρίθηκε ότι το άρθρο 49 της ΣΛΕΕ

¹⁷² Απόφαση ΔΕΕ της 28/01/1986, “ Commission of the European Communities v. French Republic.”, C-270/83, Σνλλ. 1986, σελ. I-00273.

¹⁷³ Επισημαίνεται μάλιστα ότι από τη διατύπωση του ΔΕΕ στην πράξη δεν πρέπει να συνάγεται το συμπέρασμα ότι πρέπει να αποδειχθεί στη συγκεκριμένη περίπτωση ότι πράγματι με τη φορολογική ρύθμιση έχει προκληθεί άμεση διάκριση αλλά αρκεί η εκτίμηση ότι η ρύθμιση αυτή είναι επιδεκτική να προκαλέσει τέτοιο αποτέλεσμα. Βλ. Μπάρμπας Ν. “Άμεσοι φόροι και Κοινοτικό Δίκαιο.”, Εκδόσεις Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη, σελ. 70.

¹⁷⁴ Απόφαση ΔΕΕ της 12/02/1974, “Giovanni Maria Sotgiu v Deutsche Bundespost.”, C-152/73, *Ελληνική ειδική έκδοση 1974*, σελ. 00087.

¹⁷⁵ Απόφαση ΔΕΕ της 15/05/1997, “Futura Participations SA & Singer v Administration des contributions.”, C-250/95, Σνλλ. 1997, σελ. I-02471.

«δεν απαγορεύει σε κράτος μέλος να εξαρτά τη μεταφορά προηγούμενων ζημιών, την οποία ζητεί ο φορολογούμενος ο οποίος έχει υποκατάστημα στο έδαφός του χωρίς να έχει σ' αυτό την κατοικία του, από την προϋπόθεση ότι οι ζημίες βρίσκονται από οικονομική άποψη σε συνάρτηση με τα εισοδήματα που πραγματοποίησε ο φορολογούμενος εντός αυτού του κράτους, εφόσον οι φορολογούμενοι κάτοικοι ημεδαπής δεν τυγχάνουν ευνοϊκότερης μεταχείρισεως. Αντιθέτως, δεν επιτρέπει να εξαρτάται η μεταφορά των ζημιών από την προϋπόθεση ότι, κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους κατά το οποίο προέκυψαν οι ζημίες, ο φορολογούμενος είχε τακτική τήρηση και φύλαξη, εντός αυτού του κράτους, λογιστικών βιβλίων που αφορούν τις δραστηριότητες που άσκησε σ' αυτό το κράτος και τα οποία ανταποκρίνονται στους σχετικούς εθνικούς κανόνες. Πάντως, το οικείο κράτος μέλος μπορεί να ζητήσει από τον φορολογούμενο μη κάτοικο ημεδαπής να αποδείξει, με σαφήνεια και ακρίβεια, ότι το ύψος των ζημιών που ισχυρίζεται ότι υπέστη αντιστοιχεί, κατά τους εθνικούς κανόνες που αφορούν τον υπολογισμό των εισοδημάτων και των ζημιών και οι οποίοι ίσχυαν κατά τη διάρκεια του οικείου οικονομικού έτους, προς το ποσό των ζημιών που πράγματι υπέστη ο φορολογούμενος εντός αυτού του κράτους»

3.3.2. Η φορολογική μεταχείριση θυγατρικών, μητρικών επιχειρήσεων με έδρα εντός της ΕΕ (στο κράτος υποδοχής)

Όπως είναι γνωστό, οι θυγατρικές επιχειρήσεις, εν αντιθέσει με τα υποκαταστήματα, διαθέτουν αυτοτελή νομική προσωπικότητα και ως εκ τούτου αντιμετωπίζονται ως κάτοικοι του κράτους εγκατάστασης. Παρά την ανωτέρω διάκριση, το Δικαστήριο εντοπίζει πλήθος φορολογικών ρυθμίσεων σε διαφορετικά κράτη μέλη, σύμφωνα με τις οποίες διαπιστώνονται στοιχεία διακριτικής μεταχείρισης μεταξύ θυγατρικών μητρικών επιχειρήσεων εγκαταστημένων σε άλλο κράτος μέλος και θυγατρικών ημεδαπών μητρικών επιχειρήσεων, η δικαιολόγηση των οποίων για λόγους όπως η αποτελεσματικότητα της φορολογικής εποπτείας¹⁷⁶ δεν κρίνεται βάσιμη.

Στο πλαίσιο της υπόθεσης Baxter (C-254/97)¹⁷⁷ εξετάστηκε η υποβολή προδικαστικού ερωτήματος από το Συμβούλιο της Επικρατείας της Γαλλίας για το σχηματισμό κρίσης

¹⁷⁶Υπενθυμίζεται ότι αποτέλεσε δικαιολογητικό λόγο στην υπόθεση “Futura Participations & Singer.”, C-250/95.

¹⁷⁷Απόφαση ΔΕΕ της 8/07/1999, “Société Baxter, B. Braun Médical SA, Société Fresenius France και Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA v Premier Ministre, Ministère du Travail et des Affaires sociales,

του ΔΕΕ περί της συμβατότητας με το ενωσιακό δίκαιο εθνικής ρύθμισης της Γαλλίας, με την οποία επιτρέπεται η αφαίρεση από τη βάση επιβολής αναδρομικής έκτακτης εισφοράς επί των κερδών των επιχειρήσεων εκμετάλλευσης ορισμένων φαρμακευτικών ιδιοσκευασμάτων αποκλειστικά εξόδων που πραγματοποιήθηκαν κατά το ίδιο οικονομικό έτος για έρευνα που έγινε στο κράτος επιβολής της εισφοράς, μη επιτρεπομένων εξόδων έρευνας που έγινε σε άλλο κράτος μέλος. Σύμφωνα με το διατακτικό της απόφασης, τα άρθρα 49 και 54 της ΣΛΕΕ απαγορεύουν ρύθμιση κράτους μέλους η οποία πλήττει τις επιχειρήσεις, που είναι εγκαταστημένες στο κράτος αυτό και εκμεταλλεύονται εκεί φαρμακευτικά ιδιοσκευάσματα επιτρέποντας μόνο τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν κατά το ίδιο οικονομικό έτος για έρευνα που έγινε στο κράτος επιβολής της εισφοράς, ιδιαίτερα όταν η κριθείσα ρύθμιση έχει εφαρμογή επί των κοινοτικών επιχειρήσεων που δρουν στο κράτος αυτό μέσω δευτερεύουσας εγκατάστασης, καθόσον πρόκειται για συγκαλυμμένη διάκριση, μη συνάδουσα μάλιστα με την αναγκαιότητα του σκοπού καθώς και την αρχή της αναλογικότητας.

Σημαντικές επίσης αποφάσεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο εξέτασης των υποθέσεων Metallgesellschaft/Hoechst (C-397/98, C-410/98)¹⁷⁸ και Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04)¹⁷⁹, σχετικά με θέματα φορολογίας ομίλων και την άρνηση αναγνώρισης πλεονεκτημάτων σε θυγατρικές μητρικών εγκατεστημένων σε άλλο κράτος μέλος εν αντιθέσει με θυγατρικές ημεδαπών μητρικών. Ειδικότερα :

α)το άρθρο 49 της ΣΛΕΕ απαγορεύει φορολογική νομοθεσία κράτους μέλους, η οποία δίνει στις εταιρίες που εδρεύουν σ' αυτό το κράτος μέλος τη δυνατότητα υπαγωγής σ' ένα σύστημα φορολογίας που τους επιτρέπει να καταβάλλουν μερίσματα στην οικεία μητρική εταιρία **χωρίς να υποχρεούνται να προκαταβάλλουν τον φόρο εταιριών, οσάκις η οικεία μητρική εταιρία εδρεύει επίσης σ' αυτό το κράτος μέλος, ενώ τους αρνείται τη δυνατότητα αυτή οσάκις η μητρική εταιρία εδρεύει σε άλλο κράτος μέλος** (σχετικές οι συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-397/98, C-410/98)

Ministère del' Economie et des Finances και Ministère del' Agriculture, de la Pêche et de l'Alimentation.”, C-254/97, *Συλλ.* 1999, σελ. I-04809.

¹⁷⁸ Απόφαση ΔΕΕ της 8/03/2001, “Metallgesellschaft Ltd and Others and Hoechst AG and Hoechst (UK) Ltd v Commissioners of Inland Revenue and HM Attorney General” C-397/98, *Συνεκδικασθείσες υποθέσεις* C-397/98 και C-410/98, *Συλλ.* 2001, σελ. I-01727.

¹⁷⁹ Απόφαση ΔΕΕ της 12/12/2006, “Test Claimants in the FII Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue.”, C-446/04, *Συλλ.* 2006, σελ. I-11753.

β) Τα άρθρα 49 και 63 της ΣΛΕΕ πρέπει να ερμηνευθούν κατά την έννοια ότι, όταν ένα κράτος μέλος θεσπίζει σύστημα αποφυγής ή μετριασμού της αλληπάλληλης φορολογίας ή της οικονομικής διπλής φορολογίας **όσον αφορά τα μερίσματα που καταβάλλονται σε κατοίκους ημεδαπής από ημεδαπές εταιρίες, πρέπει να επιφυλάσσει αντίστοιχη μεταχείριση στα μερίσματα που λαμβάνουν οι κάτοικοι ημεδαπής από αλλοδαπές εταιρίες**(σχετική η υπόθεση C-446/04).

Αντίθετα, τα άρθρα 49 και 63 της ΣΛΕΕ δεν απαγορεύουν νομοθετική ρύθμιση κράτους μέλους, δυνάμει της οποίας απαλλάσσονται από τον φόρο εταιριών τα μερίσματα που μια ημεδαπή εταιρία εισπράττει από άλλη ημεδαπή εταιρία, ενώ ο φόρος αυτός επιβάλλεται στα μερίσματα που μια ημεδαπή εταιρία λαμβάνει από αλλοδαπή εταιρία, στην οποία η ημεδαπή κατέχει τουλάχιστον το 10 % των δικαιωμάτων ψήφου, και παράλληλα, στη δεύτερη περίπτωση, **παρέχεται πίστωση για τον φόρο που πράγματι κατέβαλε η διανέμουσα εταιρία στο κράτος εγκατάστασής της, υπό την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής φορολογίας των μερισμάτων αλλοδαπής προέλευσης δεν είναι υψηλότερος από τον ισχύοντα για τα μερίσματα ημεδαπής προέλευσης και ότι παρέχεται πίστωση φόρου τουλάχιστον ισόποση με τον φόρο που κατέβαλε η διανέμουσα εταιρία στο κράτος μέλος εγκατάστασής της, μέχρι το ύψος του φόρου που ισχύει στο κράτος μέλος εγκατάστασης της δικαιούχου εταιρίας.**

Αντίθετα προς τα ανωτέρω, στην υπόθεση OyAA (C-231/05)¹⁸⁰ το Δικαστήριο δικαιολόγησε εθνική ρύθμιση της Φινλανδίας, σύμφωνα με την οποία οι χρηματοοικονομικές μεταφορές εντός ομίλου¹⁸¹ εκπίπτουν από το φορολογητέο λόγω επιχειρηματικής δραστηριότητας εισόδημα της εταιρίας που προβαίνει στη μεταφορά και υπολογίζονται ως φορολογητέο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα της εταιρίας που είναι δικαιούχος της μεταφοράς, παρά τον προφανή, αντίθετο προς τις κοινοτικές ελευθερίες, περιορισμό ότι θα πρέπει να αφορά αποκλειστικά χρηματοοικονομικές μεταφορές μεταξύ ημεδαπών κεφαλαιουχικών εταιριών για επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος, του περιορισμού κριθέντος ως κατάλληλου για τη διασφάλιση της επιτεύξεως του οικείου σκοπού και μη υπερβαίνοντος το

¹⁸⁰ Απόφαση ΔΕΕ της 18/07/2007, “OyAA.”, C-231/05, Σδλλ. 2007, σελ. I-06373.

¹⁸¹ Στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 49 ΣΛΕΕ περί ελευθερίας εγκαταστάσεως εμπίπτει εθνική νομοθεσία η οποία εφαρμόζεται μόνο σε περίπτωση εταιρικών συμμετοχών που παρέχουν τη δυνατότητα ασκήσεως αναμφισβήτητης επιρροής επί των αποφάσεων μιας εταιρίας και καθορισμού των δραστηριοτήτων της (προπαρατεθείσα απόφαση “Test Claimants in the FII Group Litigation.”, σκέψη 91 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο¹⁸². Ειδικότερα των ακόλουθων λόγων :

α) της ανάγκης διασφάλισης ισόρροπης κατανομής εξουσίας φορολόγησης μεταξύ των κρατών μελών, λαμβάνοντας εντούτοις υπόψη και τον κίνδυνο διττής εκπτώσεως των ζημιών (δεν συντρέχει εν προκειμένω) καθώς και τον κίνδυνο φοροδιαφυγής (σωρευτικά) ¹⁸³. Το Δικαστήριο έχει κρίνει συναφώς (Marks & Spencer¹⁸⁴, C- 446/03 και Rewe Zentral¹⁸⁵ C-120/78) ότι το να δοθεί στις εταιρίες η ευχέρεια να επιλέγουν τον συνυπολογισμό των ζημιών τους εντός του κράτους μέλους της εγκαταστάσεώς τους ή εντός άλλου κράτους μέλους θα υπονόμει ουσιωδώς την ισόρροπη κατανομή της εξουσίας φορολόγησης μεταξύ των κρατών μελών, υπονομεύοντας δικαίωμα του κράτους μέλους να ασκεί τη φορολογική του αρμοδιότητα σε σχέση με τις δραστηριότητες που ασκούνται στο έδαφός του. Σε αντίθετη περίπτωση, οι όμιλοι θα ήταν δυνατό να επιλέγουν ελεύθερα το κράτος μέλος στο οποίο φορολογούνται τα κέρδη της θυγατρικής εταιρίας, εξαιρώντας τα από τη φορολογική βάση της εταιρίας αυτής και, εφόσον η μεταφορά αυτή θεωρείται ως φορολογητέο εισόδημα στο κράτος μέλος της αντλούσας δικαιώματα από τη μεταφορά μητρικής εταιρίας, ενσωματώνοντας τα στη φορολογική βάση της μητρικής εταιρίας, υποχρεώνοντας το κράτος μέλος της θυγατρικής να αποποιηθεί του δικαιώματος του να φορολογήσει, ως κράτος της έδρας της θυγατρικής αυτής, τα εισοδήματα της εν λόγω εταιρίας, υπέρ, ενδεχομένως, του κράτους μέλους της έδρας της μητρικής εταιρίας (βλ., επίσης, προπαρατεθείσα απόφαση *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*¹⁸⁶, σκέψη 59)

¹⁸² Σε κάθε περίπτωση επιβάλλεται να υπομνησθεί ότι δεν θα μπορούσαν να προβληθούν παραδεκτώς προς στήριξη ενός τέτοιου συστήματος ούτε η προστασία της οικονομίας της χώρας (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση της 6ης Ιουνίου 2000, C-35/98, Verkoijen, *Συλλ.* 2000, σκέψεις 47 και 48, σελ. I-4071) ούτε η ισοσκελίση του προϋπολογισμού με την αύξηση των φορολογικών εσόδων (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση της 21ης Νοεμβρίου 2002, C-436/00, X και Y, *Συλλ.* 2002, σκέψη 50, σελ. I-10829).

¹⁸³ Επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με τις Προτάσεις της Γενικής Εισαγγελέως Kokott, αν και εξετάστηκε η συνδρομή του δικαιολογητικού λόγου της διατήρησης της συνοχής του φορολογικού συστήματος, κρίθηκε η μη συνδρομή της ως δικαιολογητικού λόγου του περιορισμού της ελευθερίας εγκατάστασης, για το λόγο ότι το περιεχόμενο της κρινόμενης τότε ρύθμισης υπερβαίνει το αναγκαίο μέτρο για την εξασφάλιση της συνοχής του εθνικού φορολογικού συστήματος.

¹⁸⁴ Απόφαση ΔΕΕ της 13/12/2005, “Marks & Spencer plc v David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)”, C-446/03, *Συλλ.* 2005, σελ. I-10837.

¹⁸⁵ Απόφαση ΔΕΕ της 20/02/1979, “Rewe-Zentral AG v Bundesmonopolverwaltung für Branntwein”, C-120/78., *Ελληνική ειδική έκδοση 1979*, σελ. I-00321.

¹⁸⁶ Απόφαση ΔΕΕ της 30/12/2006, “Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue”, C-374/04, *Συλλ.* 2006, σελ. I-11673.

β) τον κίνδυνο φοροδιαφυγής περί της αποτροπής της φοροδιαφυγής, καθόσον γίνεται δεκτό ότι η δυνατότητα μεταφοράς των φορολογητέων εισοδημάτων θυγατρικής εταιρίας προς μητρική της οποίας η έδρα βρίσκεται σ' άλλο κράτος μέλος ενέχει τον κίνδυνο να κατευθυνθούν οι μεταφορές εισοδημάτων εντός ομίλου εταιριών, μέσω καθαρώς τεχνητών σχημάτων, προς εταιρίες που έχουν την έδρα τους στα κράτη μέλη με τους χαμηλότερους φορολογικούς συντελεστές ή στα κράτη μέλη όπου δεν φορολογούνται τα εισοδήματα αυτά.

3.3.3. Η φορολογική μεταχείριση θυγατρικών, μητρικών επιχειρήσεων με έδρα εντός της ΕΕ (στο κράτος εγκατάστασης)

Υπενθυμίζεται η παγιωμένη θέση¹⁸⁷ του Δικαστηρίου ότι, οι διατάξεις περί ελευθερίας εγκαταστάσεως έχουν ως κύριο σκοπό, βάσει του γράμματος τους, να εξασφαλίσουν εντός του κράτους μέλους υποδοχής την ίση μεταχείριση των αλλοδαπών έναντι των ημεδαπών, **απαγορεύουν όμως επίσης στο κράτος μέλος καταγωγής να εμποδίζει την εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος ενός από τους υπηκόους του ή μιας εταιρίας που έχει συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία του και καλύπτεται, εξάλλου, από τον ορισμό του άρθρου 58 της Συνθήκης.**

Υπό το φως της ανωτέρω νομολογίας, ιδιαίτερης επίσης βαρύτητας αποτέλεσε η υπόθεση ICI (C-264/1996)¹⁸⁸, κυρίαρχο αντικείμενο της οποίας αποτέλεσε η εφαρμογή νομοθεσίας κράτους μέλους (του Ηνωμένου Βασιλείου) η οποία, όσον αφορά τις εγκατεστημένες στο εν λόγω κράτος μέλος εταιρίες που μετέχουν σε consortium μέσω του οποίου ελέγχουν εταιρία holding, **εξαρτά το δικαίωμα μειώσεως του φόρου από την προϋπόθεση η δραστηριότητα της εταιρίας holding να συνίσταται στην κατοχή αποκλειστικά ή κυρίως μετοχών θυγατρικών εγκατεστημένων στο οικείο κράτος μέλος.**

Είναι προφανές ότι η επίμαχη νομοθεσία στην υπόθεση της κύριας δίκης στερεί από τις εδρεύουσες στην ημεδαπή εταιρίες που μετέχουν σε consortium, οι οποίες χρησιμοποίησαν το δικαίωμα της ελεύθερης εγκαταστάσεως για να δημιουργήσουν,

¹⁸⁷ Απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 1988, 81/87, *Daily Mail and General Trust*, Σνλλ. 1988, σκέψη 16, σελ. 5483.

¹⁸⁸ Απόφαση ΔΕΕ της 16/07/1998, “*Imperial Chemical Industries plc (ICI) v Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)*”, C-264/96, Σνλλ. 1998, σελ. I-04695.

μέσω εταιρίας holding, θυγατρικές σε άλλα κράτη μέλη, τη δυνατότητα μείωσης του φόρου τους σε συνάρτηση με τις ζημίες μιας εδρεύουσας στην ημεδαπή θυγατρικής της εταιρίας holding όταν η τελευταία εταιρία ελέγχει κυρίως θυγατρικές εδρεύουσες εκτός του Ηνωμένου Βασιλείου, προβλέποντας διαφορετική μεταχείριση όσον αφορά τη φορολογία των εγκατεστημένων στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιριών του consortium και χρησιμοποιώντας το κριτήριο της έδρας των ελεγχόμενων θυγατρικών.

3.4. Η επιβεβαίωση του κανόνα απαγόρευσης περί κατάχρησης δικαίου στον τομέα της φορολογίας

3.4.1. Ο έλεγχος καταχρηστικότητας δυνάμει της απόφασης Emsland – Stärke (C-110/99)¹⁸⁹ και η εξέλιξη της αρχής απαγόρευσης καταχρηστικής άσκησης δικαιώματος κατά το ενωσιακό δίκαιο

Η ερμηνεία του Δικαστηρίου αναφορικά με την καταχρηστική άσκηση δικαιώματος και την υιοθέτηση καταχρηστικών πρακτικών για πολλά χρόνια δεν ήταν σαφής. Πρώτα σημάδια αναγνώρισης εντοπίζονται πριναπό τριάντα περίπου χρόνια στην υπόθεση Van Binsbergen (C-33/74)¹⁹⁰ ως προς την ελεύθερη κυκλοφορία υπηρεσιών. Η ερμηνεία του Δικαστηρίου δεν ήταν πάντα συνεκτική ως προς την έννοια της κατάχρησης, με διαφορετικές ερμηνείες κάθε φορά : «αποφυγή»¹⁹¹ , «διαφυγή»¹⁹² , «καταστρατήγηση»¹⁹³ , «απάτη»¹⁹⁴ και μερικές φορές απλώς «κατάχρηση»¹⁹⁵. Ελλείπει έντονων νομολογιακών εξελίξεων από το Δικαστήριο, ελάχιστο ακαδημαϊκό και συγγραφικό έργο διαπιστώνεται πριν από την τελευταία δεκαετία¹⁹⁶. Στην εξέλιξη αυτή

¹⁸⁹ Απόφαση ΔΕΕ της 14/12/2000, “Emsland-Stärke GmbH v Hauptzollamt Hamburg-Jonas.”, C-110/99, *Συλλ. 2000* , σελ. I-11569.

¹⁹⁰ Απόφαση ΔΕΕ της 3/12/1974, “Johannes Henricus Maria van Binsbergen v Bestuur van de Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid.”, C-33/74, *Ελληνική ειδική έκδοση 1974* , σελ. 00513.

¹⁹¹ Απόφαση ΔΕΕ της 5/10/1994. “TV10 SA v Commissariaat voor de Media.”, C-23/93, *Συλλ. 1994* , σελ. I-04795.

¹⁹² Απόφαση ΔΕΕ της 7/2/1979, “J. K. Noort v Staatssecretaris van Economische Zaken.”, C-115/78, *Ελληνική ειδική έκδοση 1979* , σελ. I-00169.

¹⁹³ Απόφαση ΔΕΕ της 10/01/1985, “Association des Centres distributeurs Édouard Leclerc και άλλοι v SARL “Aublévert” και άλλοι.”, C-229/83, *Συλλ. 1985* , σελ. I-00001.

¹⁹⁴ Απόφαση ΔΕΕ της 12/05/1998, “Alexandros Kefalas and Others v Elliniko Dimosio (Greek State) and Organismos Oikonomikis Anasygkrotisis Epicheiriseon AE (OAE).”, C-367/96, *Συλλ. 1998* , σελ. I-02843.

¹⁹⁵ Απόφαση ΔΕΕ της 12/03/1996, “Panagis Pafitis and Others v Trapeza Kentrikis Ellados A. E. And Others.”, C-441/93, *Συλλ. 1996* , σελ. I-01347.

¹⁹⁶ Βλ. De la Feria R. & Vogenauer S., 2011, (Eds), “Prohibition of Abuse of Law. A New Principle of EU Law?”, Oxford. Schoen W., 2008, “Abuse of rights and European Tax Law” Cambridge University Press, και στο Avery J., Harris P. & Oliver D., 2008, (Eds), “Comparative Perspectives on Revenue Law”, Cambridge, σελ. 76 και επόμενα .

συνέτεινε, όπως έχει ήδη αναφερθεί, η εκδίκαση των υποθέσεων EmslandStärke με εξέχουσα την υπόθεση Halifax¹⁹⁷ (2006) ειδικά για φορολογικές διαφορές¹⁹⁸. Στο πλαίσιο αυτό, ομοίως σημαντική είναι και η διερεύνηση της ερμηνείας του Δικαστηρίου ως προς τις έννοιες «φοροαποφυγή», «αποφυγή εθνικών κανόνων και κανονισμών», καθόσον η πιθανότητα καταστρατήγησης των ενωσιακώνελευθεριών χάριν της προστασίας της φορολογικής βάσης των κρατών μελών θέτει σε ισχυρό κίνδυνο τον πυρήνα της ενιαίας αγοράς.

Σημαντική νομολογιακή εξέλιξη αποτέλεσε η απόφαση του Δικαστηρίου επί της υπόθεσης Emsland – Stärke αναφορικά με θέματα γεωργίας και της κοινής οργάνωσης των αγορών. Παρά την ύπαρξη σημαντικής νομολογίας αναφορικά με θέματα κατάχρησης και καταχρηστικών πρακτικών στον εν λόγω τομέα ήδη από τη δεκαετία του 1970, η απόφαση επί της εν λόγω υπόθεσης έθεσε τα θεμέλια για την εξέλιξη της αρχής της καταχρηστικότητας ως ενωσιακού δικαίου δόγμα. Η υπόθεση αφορούσε την ερμηνεία επί του Κανονισμού 2730/1979¹⁹⁹ με αφορμή την περίπτωση Γερμανίδας παραγωγού (Emsland – Stärke), η οποία εξήγαγε στην Ελβετία κατά το έτος 1987 διάφορες παρτίδες προϊόντος που είχε παραχθεί από άμυλο γεωμήλων, με αποδέκτες επιχειρήσεις, οι οποίες αν και εγκατεστημένες στη Λουκέρνη της Ελβετίας και έχουσες την ίδια διεύθυνση, διευθύνονταν και εκπροσωπούνταν από τα ίδια πρόσωπα. Σε όλες τις περιπτώσεις τα τιμολόγια απεστάλησαν στη μία εξ αυτών και, κατόπιν αιτήσεως της Emsland-Stärke προς τις τελωνειακές αρχές χορηγήθηκαν στην Emsland-Stärke επιστροφές κατά την εξαγωγή. Εντούτοις, κατόπιν ερευνών της γερμανικής υπηρεσίας πάταξης τελωνειακών απατών, διαπιστώθηκε ότι οι εξαχθείσες παρτίδες, αμέσως μετά τον εκτελωνισμό τους και τη θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία στην Ελβετία, είχαν μεταφερθεί αυτούσιες με τα ίδια μέσα μεταφοράς στη Γερμανία, βάσει διαδικασίας εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως την οποία είχε κινήσει η μία εκ των εγκατεστημένων στην Ελβετία εταιριών, και ότι το εμπόρευμα είχε τεθεί σε ελεύθερη

¹⁹⁷ Απόφαση του ΔΕΕ της 21/2/2006, “Halifaxplc, Leeds Permanent Development Services Ltd and County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs & Excise.”, C-255/02, Συλλ. 2006,σελ.Ι-1609.

¹⁹⁸ Ενδιαφέροντα ερευνητικά ερωτήματα ανακύπτουν στο πλαίσιο μελέτης της υφιστάμενης κατάστασης προ της έκδοσης των ανωτέρω αποφάσεων. Ομοίως, ποια αποτελέσματα επήλθαν μετά την έκδοσή τους; Τα ερωτήματα απαντώνται στη συνέχεια του παρόντος.

¹⁹⁹ Κανονισμός (ΕΟΚ) 2730/79 της Επιτροπής, της 29ης Νοεμβρίου 1979, *περί των κοινών λεπτομερειών εφαρμογής του καθεστώτος των επιστροφών κατά την εξαγωγή για τα γεωργικά προϊόντα* (ΕΕ ειδ. έκδ. 03/027, σελ. 70), όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΟΚ) 568/85 της Επιτροπής, της 4ης Μαρτίου 1985, ΕΕ L 65, σελ. 5.

κυκλοφορία εντός της Γερμανίας, αφού είχαν καταβληθεί οι σχετικοί εισαγωγικοί δασμοί και τα σχετικά εισαγωγικά τέλη. Κατόπιν των ανωτέρω, το αρμόδιο όργανο της τελωνειακής γερμανικής διοίκησης ανακάλεσε τις αποφάσεις που είχε εκδώσει σχετικά με την καταβολή επιστροφών κατά την εξαγωγή για τις παρτίδες αυτές και απαίτησε την απόδοση των καταβληθεισών επιστροφών, και συγκεκριμένα συνολικού ποσού 66 722,89 γερμανικών μάρκων (DEM).

Η Emsland-Stärke, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, απαντώντας στις παρατηρήσεις της Επιτροπής σχετικά με την κατάχρηση δικαιώματος, υποστήριξε ότι η γενική αρχή περί καταχρήσεως δικαιώματος δεν συνιστά σαφή και μονοσήμαντη νομική βάση επί της οποίας να μπορεί να στηριχθεί το ανωτέρω μέτρο της ανάκλησης του παρασχεθέντος ευεργετήματος. Σε απάντηση του ανωτέρω επιχειρήματος, η Επιτροπή εξέφρασε την άποψη ότι, δεν αποτελεί νόμιμο έρεισμα για τα ανωτέρω ο Κανονισμός 2730/79, δύναται να αποτελέσει όμως το άρθρο 4, παράγραφος 3, του Κανονισμού (ΕΚ, Ευρατόμ) 2988/95 του Συμβουλίου, της 18ης Δεκεμβρίου 1995, σχετικά με την προστασία των οικονομικών συμφερόντων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (ΕΕ L 312, σ. 1), κατά το οποίο **«οι πράξεις οι οποίες αποδεδειγμένως αποσκοπούν στην εξασφάλιση οφέλους αντίθετου προς τους στόχους των εκάστοτε εφαρμοστέων διατάξεων του κοινοτικού δικαίου, με την τεχνητή δημιουργία των προϋποθέσεων κτήσης αυτού του οφέλους, έχουν ως συνέπεια, ανάλογα με την περίπτωση, είτε τη μη εξασφάλιση είτε την αφαίρεση του οφέλους»**. Ειδικότερα, όπως υποστήριξε η Επιτροπή, η παρατεθείσα ανωτέρω διάταξη δεν αποτελεί παρά την έκφραση μιας γενικής νομικής αρχής που ίσχυε ήδη στην κοινοτική έννομη τάξη. Άλλωστε, όπως επεσήμανε, η γενική νομική αρχή περί καταχρήσεως δικαιώματος υφίσταται σε όλα σχεδόν τα κράτη μέλη και έχει ήδη εφαρμοστεί με τη νομολογία του Δικαστηρίου, αν και το Δικαστήριο δεν την έχει αναγνωρίσει ρητά ως γενική αρχή του κοινοτικού δικαίου.²⁰⁰

Το Δικαστήριο υιοθέτησε την άποψη της Επιτροπής, χωρίς εντούτοις να αναφέρει ρητά την κατάχρηση δικαιώματος ως «γενική αρχή του κοινοτικού δικαίου». Συγκεκριμένα,

²⁰⁰Βλ. σκέψη 27. Περαιτέρω η Επιτροπή παραπέμπει συναφώς στις αποφάσεις της 11/10/1977, C-125/76, Cremer, *Συλλ.* 1977, σελ. 479 ; της 27/10/1981, C-250/80, Töpper κ.λπ., *Συλλ.* 1981, σελ. 465, και της 3ης Μαρτίου 1993, C-8/92, General Milk Products, *Συλλ.* 1993, σελ. I-779, καθώς και στις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Tesouro στην υπόθεση C-441/93, Παφίτης κ.λπ. (επί της οποίας εκδόθηκε απόφαση στις 12/3/1996, *Συλλ.* 1996, σελ. I-1347).

υπενθύμισε προγενέστερες αποφάσεις του (Cremer&GeneralMilkProducts²⁰¹) σύμφωνα με τις οποίες προκύπτει ότι η εφαρμογή των κοινοτικών Κανονισμών δεν μπορεί να επεκτείνεται μέχρι σημείου που να καλύπτει την πρακτική των επιχειρηματιών που συνιστά κατάχρηση δικαιώματος. Υπό το πρίσμα αυτό, ομοίως, επεσήμανε ότι η πραγματοποίηση εισαγωγών και εξαγωγών εκτός του πλαισίου φυσιολογικών εμπορικών συναλλαγών, αλλά με μοναδικό σκοπό την καταχρηστική εκμετάλλευση του συστήματος χορηγήσεως νομισματικών εξισωτικών ποσών, μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα τη μη επιβολή θετικών νομισματικών εξισωτικών ποσών.

Στο πλαίσιο της υπόθεσης αυτής, το Δικαστήριο προχώρησε στην εξέλιξη του γνωστού ως ελέγχου καταχρηστικότητας (abuse test)²⁰² εφόσον πληρούνται τα ακόλουθα:

«Η διαπίστωση ότι πρόκειται για πρακτική που συνιστά καταχρηστική εκμετάλλευση προϋποθέτει....

πρώτον, τη συνδρομή ενός συνόλου αντικειμενικών περιστάσεων από τις οποίες να προκύπτει ότι, παρά την τυπική τήρηση των προϋποθέσεων που θέτει η κοινοτική ρύθμιση, δεν επιτεύχθηκε ο επιδιωκόμενος με τη ρύθμιση αυτή σκοπός,

(δ)εύτερον, η διαπίστωση αυτή προϋποθέτει την ύπαρξη ενός υποκειμενικού στοιχείου, το οποίο συνίσταται στη βούληση του ενδιαφερόμενου να αποκομίσει όφελος που απορρέει από την κοινοτική ρύθμιση δημιουργώντας τεχνητά τις προϋποθέσεις που είναι αναγκαίες για την παροχή του οφέλους αυτού. Η συνδρομή του υποκειμενικού αυτού στοιχείου μπορεί να αποδεικνύεται, μεταξύ άλλων, με την προσκόμιση αποδείξεως περί συμπαιγνίας μεταξύ του κοινοτικού εξαγωγέα, ο οποίος καρπώνεται τις επιστροφές, και του εισαγωγέα του εμπορεύματος στην τρίτη χώρα.

Στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να διαπιστώσει την ύπαρξη των δύο αυτών στοιχείων, της οποίας η απόδειξη πρέπει να προσκομίζεται σύμφωνα με τους κανόνες

²⁰¹Απόφαση ΔΕΕ της 11/10/1977, “Peter Cremerv Bundesanstalt für landwirtschaftliche Marktordeung. ”, C-125/76, *Ελληνική ειδική έκδοση* 1977, σελ.00479; Απόφαση ΔΕΕ της 27/10/1981, “Anklagemyndigheden v Hans Ulrich Schumacher Peter Hans Gerth, Johannes Heinrich Gothmann and Alfred C. Töpfer. ”, C-250/80, *Συλλ. 1981* ,σελ.Ι-02465. ; ΑπόφασηΔΕΕτης 3/03/1993, “General Milk Products GmbHv Hauptzollamt Hamburg-Jonas. ”, C-8/92, *Συλλ. 1993*,σελ.Ι-00779.

²⁰²Βλ. Weber D., 2004, “Abuse of law–European Court of Justice, 14 December 2000, C-110/99, Emsland-Stärke”, *LIEI*, σκέψεις 43-55.

του εσωτερικού δικαίου, εφόσον τούτο δεν θίγει την πρακτική αποτελεσματικότητα του κοινοτικού δικαίου»²⁰³

Εντούτοις, η ανωτέρω θεώρηση του Δικαστηρίου, αν και αποτέλεσε απόφαση σταθμό ως προς την εξέλιξη του ζητήματος της καταχρηστικότητας στο ενωσιακό δίκαιο, σύντομα δέχτηκε κριτικές προκαλώντας έντονο σκεπτικισμό ιδιαίτερα στον τομέα του φορολογικού δικαίου. Ειδικότερα, η αναφορά περί συνδρομής συνόλου αντικειμενικών περιστάσεων και η πιθανότητα εφαρμογής του σε άλλους τομείς του ενωσιακού δικαίου, λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις Γενικών Εισαγγελέων προ της έκδοσης της εν λόγω απόφασης και τις διατυπωθείσες επιφυλάξεις τους ως προς την εφαρμογή του. Η κατά τα ανωτέρω επιφυλακτικότητα συνεχίστηκε και μετά την έκδοση αυτής κυριότερα ως προς τη διεύρυνση της εφαρμογής του ανωτέρω ελέγχου, λαμβάνοντας υπόψη τη φύση της διαφοράς της εν λόγω υπόθεσης. Για κάποιους από τους σχολιαστές, το γεγονός ότι πρόκειται για επιβάρυνση στον τομέα της γεωργίας εμπίπτει στην κατηγορία των κοινοτικών πόρων, στοιχείο το οποίο αποτέλεσε κρίσιμο παράγοντα για την έκδοση της απόφασης. Τα παραπάνω, όπως επισημαίνεται, προκάλεσαν την εξέλιξη αντίστοιχης ερμηνείας από φορολογικές διοικήσεις στον τομέα του ΦΠΑ, ως κοινοτικού ομοίως πόρου.²⁰⁴

3.4.2. Έμμεση φορολογία και υπόθεση Halifax (C-255/02)

Όπως ήταν αναμενόμενο, η νομολογιακή εξέλιξη που επήλθε μετά την έκδοση της απόφασης Emsland-Stärke (C-110/99) δοκιμάστηκε ενώπιον του Δικαστηρίου στο πεδίο εφαρμογής του Φ.Π.Α.²⁰⁵ Μεταξύ των πρώτων υποθέσεων που απασχόλησαν το Δικαστήριο αποτέλεσε η υπόθεση Halifax, η οποία έμελλε και αυτή με τη σειρά της να αποτελέσει απόφαση σταθμό ως προς την έννοια της καταχρηστικότητας – ιδιαίτερα ως

²⁰³Βλ. σκέψεις 52-54.

²⁰⁴ De la Feira R., 2008, “Prohibition of abuse of (community) law : the creation of a new general principle of ec law through tax”, *CML Rev. 2008*, σελ. 411.

²⁰⁵ Αξίζει να επισημανθεί η Ειδική έκθεση του Ελεγκτικού Συνεδρίου αριθ. 13/2011, παρ. 5, σελ. 11, σύμφωνα με την οποία «καθώς ο ΦΠΑ αποτελεί «ίδιο πόρο», η φοροδιαφυγή στον τομέα αυτόν έχει άμεσο αντίκτυπο, αφενός στις οικονομίες των κρατών μελών και αφετέρου στον προϋπολογισμό της ΕΕ. Ομοίως υπενθυμίζεται ότι, σύμφωνα με το Ελεγκτικό Συνέδριο, «η φοροδιαφυγή στον τομέα του ΦΠΑ επηρεάζει τα οικονομικά συμφέροντα των κρατών μελών· έχει αντίκτυπο στον προϋπολογισμό της ΕΕ, καθώς έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση των ιδίων πόρων βάσει του ΦΠΑ. Η απώλεια αυτή αντισταθμίζεται από τον ίδιο πόρο ΑΕΕ, με συνέπεια τη στρέβλωση των συνεισφορών των επιμέρους κρατών μελών στον προϋπολογισμό της ΕΕ. Εκτός αυτού, η φορολογική απάτη υπονομεύει τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και παρακωλύει τον θεμιτό ανταγωνισμό»

προς την έμμεση φορολογία - και την εξέλιξή της επίσημα ως γενική αρχή απαγόρευσης κατάχρησης δικαιώματος και κατά το ενωσιακό δίκαιο. Όπως υποστηρίζεται²⁰⁶, το Δικαστήριο καθυστέρησε σημαντικά στην έκδοση απόφασης επί της ανωτέρω υπόθεσης, εκδίδοντας στο μεταξύ πληθώρα δικαστικών αποφάσεων ανάλογου περιεχομένου.

Η Halifax πρόκειται για πιστωτικό ίδρυμα και ως τέτοιο, οι υπηρεσίες του απαλλάσσονται, στη μεγάλη πλειονότητά τους, από τον ΦΠΑ. Το 1999 και για τους σκοπούς της εμπορικής της δραστηριότητας, η Halifax οικοδόμησε κέντρα κλήσεων («callcentres») σε τέσσερα διαφορετικά οικόπεδα, δηλαδή στο CromacWood και στο Dundonald της Βόρειας Ιρλανδίας, στο Livingston της Σκωτίας και στο WestBank, στη βορειοανατολική Αγγλία, επί των οποίων είχε δικαίωμα χρήσεως ως μισθώτρια επί 125 περίπου έτη ή την πλήρη κυριότητα ή ακόμη την πλήρη επικαρπία. Κατ' εφαρμογή της έκτης οδηγίας 77/388, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, όπως τροποποιήθηκε με την Οδηγία 95/7, η Halifax δύναται να αναζητήσει κατ' αρχήν μέχρι 5% του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών (εν προκειμένω των εργασιών σχηματισμού των εν λόγω κέντρων κλήσεων). Εντούτοις, και προκειμένου να αναζητήσει το σύνολο του καταβληθέντος ΦΠΑ (αντί του κατά τα ανωτέρω έως 5% προβλεπόμενου), η Halifax αποφάσισε τη δημιουργία θυγατρικών ανηκουσών σε αυτήν εξ ολοκλήρου²⁰⁷, μέσω των οποίων πραγματοποιήθηκαν οι επίμαχες συναλλαγές. Στο πλαίσιο αυτό και μετά την απόρριψη αντίστοιχων αιτημάτων επιστροφών στις μετέσχουσες στις συναλλαγές εταιρίες, στο Δικαστήριο υπεβλήθη, μεταξύ άλλων, το ερώτημα από το αιτούν βρετανικό δικαστήριο αν η έκτη οδηγία έχει την έννοια ότι κωλύει το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο να εκπέσει τον καταβληθέντα ΦΠΑ επί των εισροών, οσάκις οι πράξεις στις οποίες βασίζεται το δικαίωμα αυτό συνιστούν καταχρηστική πρακτική.

Το Δικαστήριο επιβεβαίωσε το σκεπτικό προγενέστερων αποφάσεων, σύμφωνα με τις οποίες η καταπολέμηση ενδεχομένης φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής και καταστρατηγήσεως αποτελεί στόχο τον οποίο αναγνωρίζει και ενθαρρύνει η έκτη

²⁰⁶De la Feira R., "Prohibition of abuse of (community) law : the creation of a new general principle of ec law through tax", *CML Rev.* 2008,σελ.419.

²⁰⁷Πρόκειται για τις Leeds Development και η County καθώς μια άλλη εταιρία του ομίλου Halifax plc Group η οποία μετέσχε στις επίμαχες πράξεις, η Halifax Property Investments Ltd (στοεξής: Property), είναι όλες θυγατρικές της Halifax που της ανήκουν εξολοκλήρου.

οδηγία²⁰⁸, συνάδοντας με την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου ότι τα υποκείμενα δικαίου δεν μπορούν να επικαλούνται κοινοτικούς κανόνες με σκοπό τη φοροδιαφυγή ή την καταστρατήγηση²⁰⁹. Εντούτοις, όπως σαφώς διευκρινίστηκε, δεν εμπίπτει στην έννοια της απαγόρευσης καταχρηστικών πρακτικών

«οσάκις ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να επιλέξει μεταξύ δύο πράξεων, η έκτη οδηγία δεν του επιβάλλει να επιλέξει αυτήν που συνεπάγεται την καταβολή του υψηλότερου ποσού ΦΠΑ. Αντιθέτως, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 85 των προτάσεων του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να επιλέξει να διαμορφώσει τη δραστηριότητά του έτσι ώστε να μειώσει τη φορολογική οφειλή του»²¹⁰.

Κατόπιν των ανωτέρω, το Δικαστήριο προχώρησε στην ανάπτυξη των ακόλουθων δύο κριτηρίων, η σωρευτική συνδρομή των οποίων διαπιστώνει την ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής, στον τομέα τουλάχιστον του ΦΠΑ:

α) **οι επίμαχες πράξεις, παρά την τυπική εφαρμογή των προϋποθέσεων που προβλέπουν οι σχετικές διατάξεις της έκτης οδηγίας και της εθνικής νομοθεσίας που μεταφέρει την οδηγία αυτή στο εγχώριο δίκαιο, έχουν ως αποτέλεσμα την επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος του οποίου η χορήγηση θα αντέβαινε στον επιδιωκόμενο από τις διατάξεις αυτές σκοπό, και**

β) **η συνδρομή συνόλου αντικειμενικών στοιχείων, από την εξέταση των οποίων προκύπτει ότι ο κύριος σκοπός των επίμαχων πράξεων είναι η επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος²¹¹. Στο πλαίσιο αυτό, μπορεί να λάβει υπόψη τον αμιγώς τεχνητό χαρακτήρα των πράξεων αυτών καθώς και τους δεσμούς νομικής, οικονομικής και/ή προσωπικής φύσεως μεταξύ των επιχειρηματιών που εμπλέκονται στο σχέδιο μείωσης της φορολογικής επιβαρύνσεως²¹²**

²⁰⁸Βλ. την απόφαση 29/4/2004, C-487/01 και C-7/02, Gemeente Leusden και HolinGroep, Συλλ. 2004, σκέψη 76, σελ.Ι-5337.

²⁰⁹Βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 12/5/1998, C-367/96, Κεφάλας κ.λπ., Συλλ. 1998, σκέψη 20, σελ.Ι-2843 ; της 23/3/2000, C-373/97, Διαμαντής, Συλλ. 2000 , σκέψη 33, σελ.Ι-1705, και της 3/3/2005, C-32/03, Fini H, Συλλ. 2005, σκέψη 32, σελ.Ι-1599.

²¹⁰Βλ. σκέψη 73.

²¹¹Πάντως, όπως διευκρίνισε ο γενικός εισαγγελέας Poiares Maduro στο σημείο 89 των προτάσεων του, η απαγόρευση των καταχρηστικών πρακτικών δεν ασκεί επιρροή οσάκις οι επίμαχες πράξεις μπορούν να έχουν άλλη δικαιολόγηση πλην της απλής επιτεύξεως φορολογικών πλεονεκτημάτων (βλ. και σκέψη 74).

²¹²Βλ. σκέψεις 74, 75 και 81.

Ειδικά, ως προς το δεύτερο στοιχείο, το Δικαστήριο υπενθυμίζει ότι :

«στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να ελέγξει, σύμφωνα με τους περί αποδείξεως κανόνες του εθνικού δικαίου και εφόσον δεν πλήττεται η αποτελεσματικότητα του κοινοτικού δικαίου, αν συντρέχουν, στην περίπτωση της διαφοράς της κύριας δίκης, οι περιστάσεις οι οποίες στοιχειοθετούν καταχρηστική πρακτική» ²¹³ στην περίπτωση πάντως που «διαπιστωθεί η ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής, οι πράξεις που αποτελούν μέρος καταχρηστικής πρακτικής πρέπει να ορισθούν εκ νέου προκειμένου να αποκατασταθούν τα πράγματα στην κατάσταση που θα υφίστατο αν δεν είχαν συντελεστεί οι πράξεις που συνιστούν την εν λόγω καταχρηστική πρακτική»²¹⁴.

Επιβάλλεται να επισημανθεί ότι το Δικαστήριο υιοθέτησε σε σημαντικό βαθμό την εισήγηση του Γενικού Εισαγγελέα PoiaresMaduro ότι δηλ. η απαγόρευση της κατάχρησης δικαιώματος εφαρμόζεται και στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ ²¹⁵ . Σημαντική διαφοροποίηση αποτέλεσε εντούτοις η τοποθέτησή του ως προς το (β) στοιχείο του ανωτέρω ελέγχου, σύμφωνα με τον οποίο «θα πρέπει να πρόκειται για δραστηριότητες για τις οποίες υποκειμενικά δεν υφίσταται αιτιολογία» εν αντιθέσει με το διευρυμένο σκεπτικό της απόφασης περί «κύριου σκοπού των επίμαχων πράξεων, η επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος».

3.4.3. Άμεση φορολογία και υπόθεση Cadbury Schweppes (C-196/04)²¹⁶

Η εξέλιξη της αρχής της απαγόρευσης κατάχρησης του δικαίου, μέσω της υπόθεσης Halifax, πυροδότησε έντονη ακαδημαϊκή ανησυχία, κυρίως όμως προκάλεσε το ενδιαφέρον του νομικού κόσμου περί της δυνατότητας εφαρμογής της εν λόγω απόφασης σε διαφορετικούς (μη εναρμονισμένους) τομείς του φορολογικού δικαίου, όπως λχ της άμεσης φορολογίας και της εταιρικής φορολόγησης καθώς και της πιθανότητας υιοθέτησης των κριτηρίων - όπως περιγράφηκε ανωτέρω – απαραίτητων

²¹³Βλ. σκέψη 76.

²¹⁴Βλ. σκέψη 78.

²¹⁵Όπως μάλιστα αναφέρει «η χρήση του όρου «κατάχρηση δικαιώματος» για να περιγραφεί αυτό το οποίο αποτελεί, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, κατ' ουσίαν μια ερμηνευτική αρχή του κοινοτικού δικαίου μπορεί να είναι παραπλανητική . Ως εκ τούτου, προτιμώ τη χρήση του όρου «απαγόρευση της καταστρατηγήσεως του κοινοτικού δικαίου» και θα αναφέρομαι στην «κατάχρηση δικαιώματος» μόνο χάριν απλουστεύσεως», στοιχείο 71.

²¹⁶ Απόφαση ΔΕΕ της 12/09/2006, “Cadbury Schweppesplc & Cadbury Schweppes Overseas Ltdv Commissioners of Inland Revenue.” C-196/04, Συλλ. 2006 ,σελ.Ι-07995.

όρων για την εφαρμογή της. Ομοίωςτέθηκε το ερώτημα ως προς τη φύση της ανωτέρω αρχής, πρόκειται δηλ. για ερμηνευτική ή γενική αρχή ή τίποτα από τα ανωτέρω.²¹⁷

Ελλείψει εναρμόνισης στον τομέα της άμεσης φορολογίας, καθώς σύμφωνα και με την πλέον στερεότυπη τοποθέτηση του ΔΕΕ ότι «στο παρόν στάδιο εξέλιξης του κοινοτικού δικαίου, ο τομέας των αμέσων φόρων δεν εμπίπτει καθεαυτός στον τομέα αρμοδιοτήτων της Κοινότητας, εν τούτοις τα κράτη μέλη πρέπει να τηρούν το κοινοτικό δίκαιο κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων που εξακολουθούν να έχουν», λαμβάνοντας κυριότερα όμως υπόψη ότι η είσπραξη του εταιρικού φόρου εισοδήματος δεν εμπίπτει στην έννοια των κοινοτικών πόρων – εν αντιθέσει με τον ΦΠΑ και την υπόθεση Halifax – γεννήθηκε κατ' αρχήν το ερώτημα περί της εφαρμογής της αρχής απαγόρευσης κατάχρησης αντί της αρχής απαγόρευσης κατάχρησης του ενωσιακού δικαίου, καθόσον ως ελέχθη, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις.

Υπό το πρίσμα αυτό, πρώτη νομολογιακή εξέλιξη, μετά την υπόθεση Halifax, αποτέλεσε η απόφαση Cadbury Schweppes (C-196/04), στο πλαίσιο της οποίας εξετάστηκε η συμβατότητα της νομοθεσίας περί ΕΑΕ με την ενωσιακή ελευθερία της εγκατάστασης, με αφορμή αντίστοιχες διατάξεις του βρετανικού δικαίου, η εφαρμογή των οποίων επιβάλλει το συνυπολογισμό, στη βάση επιβολής του φόρου ημεδαπής εταιρίας εγκαταστημένης εντός κράτους μέλους, των κερδών που πραγματοποιεί μια ελεγχόμενη αλλοδαπή εταιρία σε άλλο κράτος μέλος, υπό την προϋπόθεση επιβολής χαμηλότερης φορολογίας έναντι αυτής που ισχύει στο πρώτο κράτος μέλος.

Αφού επιβεβαίωσε την πάγια νομολογία του περί της απαγόρευσης επίκλησης κανόνων του ενωσιακού δικαίου καταχρηστικά ή καταστρατηγώντας τους, κυριότερα όμως ότι η σύσταση εταιρίας εντός κράτους μέλους με αποκλειστικό σκοπό να επωφεληθεί από μια ευνοϊκότερη νομοθεσία δεν είναι αρκετό για τη θεμελίωση καταχρηστικής άσκησης της ελευθερίας εγκατάστασης, το Δικαστήριο προχώρησε στην εξέταση του ερωτήματος διατυπώνοντας τις ακόλουθες σκέψεις :

«Η διαφορετική φορολογική μεταχείριση που απορρέει από τη νομοθεσία περί των ΕΑΕ και το μειονέκτημα που δημιουργείται εξ αυτής για τις ημεδαπές εταιρίες που έχουν θυγατρική για την οποία ισχύει εντός άλλου κράτους μέλους χαμηλότερη φορολογία

²¹⁷ De la Feria R., 2011, “Introducing the principle of prohibition of abuse of law”, *Prohibition of Abuse of Law. A new general principle of EU law?*, Oxford Publishing, σελ. Xi.

μπορούν να παρεμποδίσουν την άσκηση της ελευθερίας εγκαταστάσεως τέτοιων εταιριών, αποθαρρύνοντάς τες να συστήσουν, να αποκτήσουν ή να διατηρήσουν θυγατρική σε κράτος μέλος εντός του οποίου αυτή φορολογείται ηπιότερα. Έτσι, αποτελούν περιορισμό στην ελευθερία εγκαταστάσεως υπό την έννοια των άρθρων 43 ΕΚ και 48 ΕΚ.

Ένας τέτοιος περιορισμός μπορεί να γίνει δεκτός μόνον αν δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος. Επιπλέον θα πρέπει, σε μια τέτοια περίπτωση, ο περιορισμός αυτός να είναι κατάλληλος για τη διασφάλιση της επιτεύξεως του οικείου σκοπού και να μην υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο»²¹⁸

Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, υποστηριζόμενη από τη Δανική, τη Γερμανική, τη Γαλλική, την Πορτογαλική, τη Φινλανδική και τη Σουηδική Κυβέρνηση, υποστήριξε ότι η νομοθεσία περί των ΕΑΕ επιδιώκει να καταπολεμήσει μian ειδική μορφή φοροαποφυγής, και ως εκ τούτου δικαιολογείται. Το Δικαστήριο, αντίθετα, εισήγαγε και **αποσαφήνισε (για πρώτη φορά)** την έννοια των αμιγώς επίπλαστων καταστάσεων επισημαίνοντας ότι θα πρέπει να εξεταστεί αν ο περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως που απορρέει από τη νομοθεσία περί των ΕΑΕ μπορεί να δικαιολογηθεί από λόγους καταπολεμήσεως των μεθοδεύσεων προς δημιουργία καθαρά επίπλαστων καταστάσεων και, ενδεχομένως, αν είναι σύμφωνος με την αρχή της αναλογικότητας σε σχέση με τον σκοπό αυτό. Ειδικότερα, όπως έκρινε :

«Πράγματι, για τη διαπίστωση της υπάρξεως μιας τέτοιας επίπλαστης καταστάσεως απαιτείται να προκύπτει από αντικειμενικά στοιχεία, επιπλέον ενός υποκειμενικού στοιχείου που συνίσταται στη βούληση επιτεύξεως φορολογικού πλεονεκτήματος, ότι, παρά την τυπική τήρηση των προβλεπομένων από το κοινοτικό δίκαιο προϋποθέσεων, δεν επιτυγχάνεται ο σκοπός τον οποίο επιδιώκει η ελευθερία εγκαταστάσεως, όπως εκτίθεται στις σκέψεις 54 και 55 της παρούσας αποφάσεως²¹⁹

Υπό τις συνθήκες αυτές, για να είναι σύμφωνη προς το κοινοτικό δίκαιο η νομοθεσία περί των ΕΑΕ, **η επιβολή του φόρου που προβλέπει η εν λόγω νομοθεσία πρέπει να**

²¹⁸Βλ. σκέψεις 46 και 47.

²¹⁹Βλ. επ' αυτού, αποφάσεις της 14/12/2000, C-110/99, Emsland-Stärke, Συλλ. 2000 , σκέψεις 52 και 53, σελ. I-11569, και της 21/2/2006, C-255/02, Halifax κ.λπ., μη δημοσιευθείσα ακόμη στη Συλλογή, σκέψεις 74 και 75.

αποκλείεται όταν, έστω και αν υφίστανται κίνητρα φορολογικής φύσεως, η σύσταση μιας ΕΑΕ ανταποκρίνεται προς μια οικονομική πραγματικότητα»

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, το Δικαστήριο έκρινε ότι :

«Τα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ έχουν την έννοια ότι εμποδίζουν τον συνυπολογισμό, στη βάση επιβολής του φόρου ημεδαπής εταιρίας εγκατεστημένης εντός κράτους μέλους, των κερδών που πραγματοποιεί μια ελεγχόμενη αλλοδαπή εταιρία σε άλλο κράτος μέλος, όταν τα κέρδη αυτά πλήττονται με χαμηλότερη φορολογία έναντι αυτής που ισχύει στο πρώτο κράτος, εκτός αν ο ως άνω συνυπολογισμός των κερδών αφορά μόνον τις αμιγώς επίπλαστες καταστάσεις που αποσκοπούν στην αποφυγή του εθνικού φόρου ο οποίος θα καθίστατο απαιτητός υπό κανονικές συνθήκες. **Κατά συνέπεια, ο σχετικός φόρος δεν πρέπει να επιβάλλεται όταν προκύπτει, βάσει αντικειμενικών και εξακριβώσιμων από τρίτους στοιχείων, ότι, παρά την ύπαρξη κινήτρου φορολογικής φύσεως, η εν λόγω ελεγχόμενη αλλοδαπή εταιρία είναι πράγματι εγκατεστημένη εντός του κράτους μέλους υποδοχής και ασκεί εκεί ουσιαστικές οικονομικές δραστηριότητες».**

Κατά τον τρόπο αυτό, στην υπόθεση Cadbury, το ΔΕΕ αποφάνθηκε ότι μια εγκατάσταση πρέπει να θεωρείται πραγματική εφόσον διαπιστώνεται βάσει αντικειμενικών και εξακριβώσιμων από τρίτους στοιχείων, ιδίως αποδείξεων της επιτόπιας υποδομής σε κτίρια, σε προσωπικό και σε εξοπλισμό, ότι αντιστοιχεί σε μια οικονομική πραγματικότητα, δηλαδή σε μια πραγματική εγκατάσταση με αντικείμενο την άσκηση ουσιαστικών οικονομικών δραστηριοτήτων και όχι απλώς σε μια θυγατρική που λειτουργεί ως «ταχυδρομική θυρίδα» ή ως «προπέτασμα»²²⁰. Συνοπτικά, το σκεπτικό της απόφασης αποτυπώνεται ακολούθως :

²²⁰ Στην υπόθεση Thin Cap το ερώτημα δεν ήταν κατά πόσον η εγκατάσταση των συγκεκριμένων φορολογούμενων ήταν πραγματική, αλλά κατά πόσον το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος θα μπορούσε να επιβάλλει φορολογικούς περιορισμούς στις χρηματοοικονομικές ρυθμίσεις μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών. Το ΔΕΕ επιβεβαίωσε ότι το γεγονός ότι οι όροι και οι προϋποθέσεις των οικονομικών συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών εγκατεστημένων σε διάφορα κράτη μέλη αποκλίνουν από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ μη συνδεδεμένων μερών αποτελεί αντικειμενικό και επαληθεύσιμο από τρίτους στοιχείο, βάσει του οποίου μπορεί να διαπιστωθεί αν η επίμαχη συναλλαγή αποτελεί εν όλω ή εν μέρει ένα αμιγώς τεχνητό σχήμα. Οι νομοθετικές πράξεις που εκπονήθηκαν στη βάση αυτή ήταν αναλογικές υπό τον όρο ότι ο υποκείμενος στο φόρο θα είχε τη δυνατότητα να παράσχει αποδεικτικά στοιχεία που δικαιολογούν τους ενδεχόμενους επιχειρηματικούς λόγους της συγκεκριμένης κατάστασης.

- 1) Διαπιστώνεται περιορισμός; Ναι. Πιθανός περιορισμός της ελευθερίας εγκατάστασης, διαφορετική μεταχείριση μη συγκρίσιμων καταστάσεων.
- 2) Δικαιολογείται ο τεθείς περιορισμός; Ναι, αποκλειστικά όμως στην περίπτωση που οι επίμαχες ρυθμίσεις στοχεύουν αμιγώς επίπλαστες καταστάσεις, οι οποίες δεν αντικατοπτρίζουν την οικονομική πραγματικότητα και σκοπούν στην αποφυγή του πράγματι οφειλόμενου φόρου (CadburySchweppes)
- 3) Η επίμαχη βρετανική ρύθμιση επιτυγχάνει το στόχο; Ναι
- 4) Είναι η εν λόγω ρύθμιση αναλογική; Ναι, εφόσον πληρούνται τα ακόλουθα δύο κριτήρια :
- α) Ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλλει αποδεικτικά στοιχεία για τον εμπορικό χαρακτήρα της συναλλαγής
- β) Ο επαναχαρακτηρισμός των τόκων ως διανεμόμενο μέρισμα περιορίζεται σε εκείνο το ποσό κατ' αναλογία, το οποίο θα είχε καταβληθεί τηρουμένης της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Όπως εύστοχα παρατηρείται από τον Γενικό Εισαγγελέα Lanaerts²²¹, από την απόφαση αυτή συνάγονται πέντε καθοριστικά συμπεράσματα :

α) το Δικαστήριο υπογράμμισε τη δυνατότητα των κρατών μελών να καταπολεμήσουν αμιγώς επίπλαστες καταστάσεις οι οποίες υπονομεύουν το φορολογικό τους σύστημα σε σχέση με δραστηριότητες που λαμβάνουν χώρα εντός των γεωγραφικών τους ορίων. Διαφορετικά επρόκειτο να διαταραχθεί σημαντικά η ισορροπία των κρατών μελών ως προς την ισόρροπη κατανομή φόρων.

β) οι εθνικές κανονιστικές ρυθμίσεις με στόχο την αποτροπή της φοροαποφυγής θα πρέπει να είναι σκοπούν στην καταπολέμηση καταχρηστικών πρακτικών ήτοι αμιγώς επίπλαστων καταστάσεων οι οποίες στερούνται πραγματικής οικονομικής υπόστασης.

γ) το ΔΕΕ υπενθύμισε την πάγια νομολογία του ότι απλώς και μόνον το γεγονός ότι μια ημεδαπή εταιρία δημιουργεί μια δευτερεύουσα εγκατάσταση, όπως είναι μια θυγατρική, εντός άλλου κράτους μέλους δεν μπορεί να στηρίζει ένα γενικό τεκμήριο φοροδιαφυγής και να δικαιολογήσει ένα μέτρο που θίγει μια θεμελιώδη ελευθερία την οποία εγγυάται η Συνθήκη (βλ., επ' αυτού, αποφάσεις ICI, προαναφερθείσα, σκέψη 26· της 26ης Σεπτεμβρίου 2000, C-478/98, Επιτροπή κατά Βελγίου, Συλλογή 2000, σ. I-7587, σκέψη 45· X και Y, προαναφερθείσα, σκέψη 62, καθώς και της 4ης Μαρτίου 2004, C-334/02,

²²¹Lanaerts, K., 2013, "Tax mitigation vs. tax evasion in the case law of the European Court of Justice", TEISE, ISSN, σελ. 1392-1274.

Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2004, σ. I-2229, σκέψη 27). Κατόπιν τούτου τα κράτη μέλη δεν νομιμοποιούνται στην καταπολέμηση της καλής τη πίστη φοροαποφυγής.

δ) όπου η ίδρυση θυγατρικής σε κράτος μέλος υποδοχής δεν ανταποκρίνεται σε πραγματική οικονομική υπόσταση, το περιεχόμενο της ελευθερίας εγκατάστασης δεν εκπληρώνεται και ως εκ τούτου μια τέτοια εγκατάσταση συνιστά αμιγώς επίπλαστη κατάσταση μη δυνάμενη να δικαιολογήσει ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση στο κράτος μέλος της εγκατάστασης.

ε) η έννοια της καταχρηστικής άσκησης δικαιώματος συναπαρτίζεται από υποκειμενικό και αντικειμενικό κριτήριο. Υποκειμενικό, όπως ερμήνευσε το Δικαστήριο, στοιχείο συνιστά η βούληση επιτεύξεως φορολογικού πλεονεκτήματος, ενώ αντικειμενικό στοιχείο συνιστά η συνδρομή αμιγώς επίπλαστων καταστάσεων, εφόσον **προκύπτει, βάσει αντικειμενικών και εξακριβώσιμων από τρίτους στοιχείων, ότι, παρά την ύπαρξη κινήτρου φορολογικής φύσεως, η εν λόγω ελεγχόμενη αλλοδαπή εταιρία είναι πράγματι εγκατεστημένη εντός του κράτους μέλους υποδοχής και ασκεί εκεί ουσιαστικές οικονομικές δραστηριότητες.**

Όπως έχει ήδη αναφερθεί, το Δικαστήριο δεν ασχολείται για πρώτη φορά με τον όρο «επίπλαστες καταστάσεις»²²². Επιβάλλεται πάντως να επισημανθεί ότι τα ανωτέρω τελούν σε συμφωνία με τις προγενέστερες αποφάσεις του. Ειδικότερα :

²²² «Το ΔΕΚ εντόπισε πολλούς παράγοντες οι οποίοι δεν επαρκούν από μόνοι τους ώστε να αποτελέσουν καταχρηστικές, δηλαδή αμιγώς επίπλαστες, καταστάσεις. Αποφάνθηκε για παράδειγμα ότι απλώς και μόνο το γεγονός ότι μια θυγατρική είναι εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος δεν δύναται, από μόνο του, να στηρίζει την υπόνοια φοροαποφυγής και ότι το γεγονός ότι θα μπορούσαν κάλλιστα οι δραστηριότητες δευτερευουσας εγκατάστασης σε άλλο κράτος μέλος να ασκούνται από τον υποκείμενο στο φόρο από το έδαφος του κράτους μέλους προέλευσής του δεν επιτρέπει να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι υπάρχει αμιγώς επίπλαστη κατάσταση. Το ΔΕΕ έχει επίσης επιβεβαιώσει ρητά ότι είναι απολύτως νόμιμο να λαμβάνονται υπόψη φορολογικοί παράγοντες προκειμένου να αποφασιστεί ο τόπος εγκατάστασης μιας θυγατρικής. Ο στόχος της ελαχιστοποίησης της φορολογικής επιβάρυνσης κάποιου αποτελεί από μόνος του βάσιμο εμπορικό παράγοντα, υπό την προϋπόθεση ότι τα μέτρα που λαμβάνονται για την επίτευξη του εν λόγω στόχου δεν αποσκοπούν σε τεχνητές μεταφορές κερδών. Στο βαθμό που οι υποκείμενοι στο φόρο δεν μετέρχονται καταχρηστικές πρακτικές, τα κράτη μέλη δεν μπορούν να περιορίζουν την άσκηση των δικαιωμάτων ελεύθερης διακίνησης απλώς και μόνο διότι τα επίπεδα φορολόγησης είναι χαμηλότερα σε άλλα κράτη μέλη. Τούτο ισχύει ακόμα και στην περίπτωση που υπάρχουν ιδιαίτερα ευνοϊκά φορολογικά καθεστώτα σε άλλα κράτη μέλη. Οι στρεβλώσεις οι σχετικές με την εγκατάσταση επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, οι οποίες οφείλονται σε ασύμβατες με τη συνθήκη ΕΚ κρατικές ενισχύσεις και σε επιζήμιο φορολογικό ανταγωνισμό, δεν παρέχουν στα κράτη μέλη το δικαίωμα να λαμβάνουν μονομερή μέτρα με σκοπό την αντιστάθμιση των σχετικών επιπτώσεων μέσω του περιορισμού της ελεύθερης κυκλοφορίας. Πρόκειται για προβλήματα που θα πρέπει να τα επιλύουν στη βάση τους, μέσω των ενδεδειγμένων δικαστικών ή πολιτικών διαδικασιών. Προφανώς, τα μέτρα κατά των καταχρήσεων πρέπει επίσης να πληρούν τις διατάξεις της συνθήκης ΕΚ σχετικά με τις κρατικές ενισχύσεις. Η Επιτροπή θα εξακολουθήσει να παρακολουθεί την εφαρμογή των σχετικών με τις κρατικές ενισχύσεις κανόνων της συνθήκης ΕΚ και να παρέχει στήριξη στο έργο του Συμβουλίου, στο πλαίσιο της ομάδας του κώδικα δεοντολογίας». Βλ. Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και την

Ο όρος «επίπλαστες καταστάσεις» εισήχθη για πρώτη φορά στο πλαίσιο εξέτασης της υπόθεσης ICI ²²³ (C-64/96), αντικείμενο εξέτασης της οποίας αποτέλεσαν οι προϋποθέσεις αναγνώρισης δικαιώματος μείωσης του φόρου από εμπορικές ζημίες, λόγω μεταφοράς από μία εταιρία σε άλλη, εντός του ίδιου ομίλου. Ειδικότερα, το Δικαστήριο απασχόλησε ρύθμιση της βρετανικής νομοθεσίας που επιφυλάσσει τη μείωση του φόρου στο πλαίσιο consortium εταιριών μόνο για τις εταιρίες οι οποίες ελέγχουν αποκλειστικά ή κυρίως θυγατρικές εδρεύουσες στην ημεδαπή (χρησιμοποιώντας το κριτήριο της έδρας των ελεγχόμενων θυγατρικών), προβλέποντας διαφορετική μεταχείριση όσον αφορά τη φορολογία των εγκατεστημένων στο κράτος αυτό εταιριών του consortium, ρύθμιση πάντως η οποία δεν δικαιολογείται από την ανάγκη εξασφάλισης της συνοχής του εθνικού φορολογικού συστήματος λόγω της αδυναμίας των φορολογικών αρχών να αντισταθμίσουν τη μείωση του φόρου που προκύπτει από τη μείωση του φόρου των εδρευουσών στην ημεδαπή θυγατρικών με φορολόγηση των θυγατρικών που είναι εγκατεστημένες εκτός του κράτους μέλους, καθόσον δεν υφίσταται καμία άμεση σχέση τέτοιας φύσεως μεταξύ, αφενός, της μείωσης του φόρου της εταιρίας του consortium σε συνάρτηση με τις ζημίες μιας των εγκατεστημένων στο κράτος μέλος θυγατρικών της και, αφετέρου, της φορολόγησης των κερδών των εγκατεστημένων εκτός του κράτους αυτού εταιριών.

«Όσον αφορά τη δικαιολογία που στηρίζεται στον κίνδυνο φοροδιαφυγής, αρκεί να υπογραμμιστεί ότι η επίμαχη νομοθεσία στην κύρια δίκη δεν έχει ως ειδικό σκοπό τον αποκλεισμό της δυνατότητας να παρέχεται ένα φορολογικό πλεονέκτημα σε καθαρά επίπλαστες καταστάσεις, μόνος σκοπός των οποίων είναι η καταστρατήγηση της φορολογικής νομοθεσίας του Ηνωμένου Βασιλείου, αλλά αφορά, γενικά, κάθε περίπτωση στην οποία η πλειονότητα των θυγατρικών εταιριών ενός ομίλου είναι εγκατεστημένες για οποιοδήποτε λόγο εκτός του Ηνωμένου Βασιλείου. Όμως, η εγκατάσταση εταιρίας εκτός του Ηνωμένου Βασιλείου δεν σημαίνει αυτοδικαίως και φοροδιαφυγή, δεδομένου ότι εν πάση περιπτώσει η εταιρία αυτή υπάγεται στη φορολογική νομοθεσία του κράτους εγκαταστάσεως»

Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή, “ Η εφαρμογή κανόνων κατά των καταχρήσεων στον τομέα της άμεσης φορολογίας – εντός της ΕΕ και όσον αφορά τρίτες χώρες”, COM(2007) τελικό(785).

²²³ Απόφαση ΔΕΕ της 16/07/1998, “Imperial Chemical Industriesplc (ICI) v Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes).”, C-264/96, Συλλ. 1998 ,σελ.Ι-04695.

Η υπόθεση Lankhorst-Hohorst²²⁴ (C-324/00) αναφέρεται στην εξέταση κανόνων υποκεφαλαιοδότησης της Γερμανίας. Κατά το Γερμανικό δίκαιο, καταβληθέντες τόκοι θυγατρικής, εγκαταστημένης εντός τους κράτους, για αποπληρωμή χορηγηθέντος εκ της μητρικής δανείου (εγκαταστημένης σε άλλο κράτος μέλος) εξομοιώνονται προς συγκεκριμένη διανομή κερδών και επιβάλλεται αντίστοιχος φόρος με συντελεστή 30%. Το Δικαστήριο αποφάσισε ότι πρόκειται για παραβίαση της ελευθερίας εγκατάστασης υιοθετώντας το ακόλουθο σκεπτικό :

«Όσον αφορά, ειδικότερα, τη δικαιολογία που στηρίζεται στον κίνδυνο φοροαποφυγής, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη νομοθεσία δεν έχει ως ειδικό σκοπό τον αποκλεισμό της δυνατότητας να παρέχεται ένα φορολογικό πλεονέκτημα σε καθαρά επίπλαστες καταστάσεις, μόνος σκοπός των οποίων είναι η μη υπαγωγή στη γερμανική φορολογική νομοθεσία, αλλά αφορά, γενικώς, κάθε κατάσταση στην οποία η μητρική εταιρία έχει την έδρα της, για οποιονδήποτε λόγο, εκτός της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας. Όμως, μια τέτοια κατάσταση δεν συνεπάγεται, αυτή καθαυτή, κίνδυνο φοροαποφυγής, δεδομένου ότι, εν πάση περιπτώσει, η εταιρία αυτή υπάγεται στη φορολογική νομοθεσία του κράτους όπου είναι εγκατεστημένη»

Ομοίως για την απόφαση X&Y²²⁵ (C-436/00), στην κρίση του Δικαστηρίου τέθηκε υπόψη νομοθετική ρύθμιση της Σουηδίας , η οποία, σε περίπτωση μεταβιβάσεως επί ζημία μετοχών εταιριών, αποκλείει τον μεταβιβάζοντα από το ευεργέτημα της αναβολής της καταβολής του φόρου επί των υπεραξιών που πραγματοποιούνται επί των μετοχών αυτών, οσάκις η μεταβίβαση πραγματοποιείται προς αλλοδαπό νομικό πρόσωπο στο οποίο ο μεταβιβάζων κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, συμμετοχή - υπό τον όρο ωστόσο ότι η συμμετοχή αυτή μπορεί να του παράσχει τη δυνατότητα να ασκεί αναμφισβήτητη επιρροή στις αποφάσεις αυτού του αλλοδαπού νομικού προσώπου και να καθορίζει τις δραστηριότητές του -, ή προς σουηδική ανώνυμη εταιρία, η οποία είναι θυγατρική ενός τέτοιου αλλοδαπού νομικού προσώπου. Κατά το διατακτικό της απόφασης η ανωτέρω ρύθμιση έρχεται σε αντίθεση με τις ελευθερίες εγκατάστασης καθώς και κυκλοφορίας κεφαλαίου.

²²⁴ Απόφαση ΔΕΕ της 26/09/2002, “Lankhorst- Hohorst GmbHV Finanzamt Steinfurt.”, C-324/00, Σβλλ. 2002 ,σελ.Ι-11779.

²²⁵ Απόφαση ΔΕΕ της 21/11/2002, “X και Yv Riks skatteverket.”, C-436/00, Σβλλ. 2002 ,σελ.Ι-10829.

«Η επίμαχη όμως στο πλαίσιο της κύριας δίκης διάταξη δεν έχει ως ειδικό σκοπό να αποκλείσει από ένα φορολογικό πλεονέκτημα τις αμιγώς τεχνητές εταιρικές μορφές των οποίων ο σκοπός θα ήταν η καταστρατήγηση του σουηδικού φορολογικού νόμου, αλλ' αφορά, γενικώς, κάθε περίπτωση στην οποία, για οποιοδήποτε λόγο, η μεταβίβαση επί ζημιά πραγματοποιείται προς εταιρία συσταθείσα σύμφωνα με τη νομοθεσία άλλου κράτους μέλους, στην οποία ο μεταβιβάζων κατέχει συμμετοχή, ή προς μια θυγατρική εταιρία η οποία έχει δημιουργηθεί στο Βασίλειο της Σουηδίας από μια τέτοια εταιρία.

Ωστόσο, ένα γενικό τεκμήριο φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής δεν μπορεί να στηριχθεί στο γεγονός της εγκαταστάσεως της προς ην η μεταβίβαση εταιρίας ή της μητρικής εταιρίας της εταιρίας αυτής εντός άλλου κράτους μέλους και δεν μπορεί να δικαιολογήσει ένα φορολογικό μέτρο που θίγει μια θεμελιώδη ελευθερία την οποία εγγυάται η Συνθήκη»

Αντίστοιχα στο πλαίσιο εξέτασης φόρων κατά τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας στην υπόθεση *Lasteyrie du Saillant*²²⁶ (C-9/02)

«Όσον αφορά τον προβαλλόμενο από το αιτούν δικαστήριο με το προδικαστικό ερώτημα δικαιολογητικό λόγο που αντλείται από τον σκοπό προλήψεως της φοροαποφυγής, επιβάλλεται να τονισθεί ότι το άρθρο 167 bis του ΓΦΚ δεν έχει ως ειδικό σκοπό να στερήσει ένα φορολογικό πλεονέκτημα από τις αμιγώς επίπλαστες καταστάσεις που αποσκοπούν στην καταστρατήγηση της γαλλικής φορολογικής νομοθεσίας, αλλά αφορά, γενικώς, κάθε περίπτωση στην οποία ένας φορολογούμενος, ο οποίος κατέχει σημαντικό μερίδιο συμμετοχής σε εταιρία υποκείμενη στον φόρο εταιριών, μεταφέρει, για οποιοδήποτε λόγο, εκτός Γαλλίας τη φορολογική του κατοικία»

Στο πλαίσιο της υπόθεσης *Marks & Spencer*²²⁷ (C-446/03) το Δικαστήριο έκανε δεκτό ότι το Ηνωμένο Βασίλειο νομιμοποιείται να διακρίνει μεταξύ διασυννοριακών και εσωτερικών καταστάσεων. Η υιοθέτηση τριών διαφορετικών κριτηρίων, μεταξύ των οποίων και ο κίνδυνος φοροδιαφυγής, συνετέλεσαν στην ανωτέρω εξέλιξη. Όπως,

²²⁶ Απόφαση ΔΕΕ της 11/03/2004, “*Hughes de Lasteyrie du Saillant v Ministère del 'Économie, des Finances et del 'Industrie.*”, C-9/02, *Συλλ. 2004*,σελ.Ι-02409.

²²⁷ Απόφαση ΔΕΕ της 13/12/2005, “*Marks & Spencer plc v David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*”, C-446/03, *Συλλ. 2005* ,σελ.Ι-10837.

υποστηρίζεται, το Δικαστήριο επεσήμανε το ανωτέρω κριτήριο, χωρίς να τεθεί υπόψη του από τα εμπλεκόμενα μέρη.

«Στο πλαίσιο αυτό, πρέπει επίσης να διευκρινισθεί ότι τα κράτη μέλη παραμένουν ελεύθερα να θεσπίζουν ή να διατηρούν σε ισχύ κανόνες έχοντες ως ειδικό σκοπό τον αποκλεισμό της δυνατότητας να παρέχεται ένα φορολογικό πλεονέκτημα σε καθαρά επίπλαστες καταστάσεις, μόνος σκοπός των οποίων είναι η καταστρατήγηση της εθνικής φορολογικής νομοθεσίας»

Στο πλαίσιο της υπόθεσης *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*²²⁸ (C-524/04), το Δικαστήριο επιβεβαίωσε την πάγια νομολογία του ως ακολούθως :

«Υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, ένα εθνικό μέτρο που περιορίζει την ελευθερία εγκαταστάσεως μπορεί να δικαιολογείται όταν πρόκειται σαφώς για σχήματα αμιγώς τεχνητά, μοναδικός σκοπός των οποίων είναι η μη υπαγωγή στη νομοθεσία του ενδιαφερομένου κράτους μέλους

Το γεγονός και μόνον ότι σε μια ημεδαπή εταιρεία χορηγείται δάνειο από συνδεδεμένη εταιρεία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος δεν μπορεί να στηρίζει ένα γενικό τεκμήριο φοροδιαφυγής και να δικαιολογήσει ένα μέτρο που θίγει μια θεμελιώδη ελευθερία την οποία εγγυάται η Συνθήκη»

Το σύνολο των ανωτέρω διαλαμβανομένων επιβεβαιώνεται στο πλαίσιο και της υπόθεσης *NV Lammers & Van Cleeff*²²⁹ (C-105/07)

«Υπενθυμίζεται, σχετικώς, ότι, κατά πάγια νομολογία, ένα εθνικό μέτρο που περιορίζει την ελευθερία εγκαταστάσεως μπορεί να δικαιολογείται όταν πρόκειται σαφώς για σχήματα αμιγώς τεχνητά, μοναδικός σκοπός των οποίων είναι η μη υπαγωγή στη νομοθεσία του ενδιαφερομένου κράτους μέλους.

Το γεγονός και μόνον ότι σε μια ημεδαπή εταιρεία χορηγείται δάνειο από συνδεδεμένη εταιρεία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος δεν μπορεί να στηρίζει γενικό τεκμήριο

²²⁸ Απόφαση ΔΕΕ της 13/03/2007, “*Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue*.”, C-524/04, *Συλλ. 2007*, σελ. I-02107.

²²⁹ Απόφαση ΔΕΕ της 17/01/2008, “*Lammers & Van Cleeff NV v Belgische Staat*.”, C-105/07, *Συλλ. 2008*, σελ. I-00173.

φοροδιαφυγής και να δικαιολογήσει μέτρο που θίγει θεμελιώδη ελευθερία την οποία εγγυάται η Συνθήκη.

Για να μπορεί να δικαιολογηθεί περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως για λόγους καταστολής των καταχρήσεων, ο περιορισμός πρέπει να σκοπεί ειδικά την παρεμπόδιση μεθοδεύσεων που συνίστανται στη δημιουργία αμιγώς τεχνητών σχημάτων, χωρίς οικονομική ουσία, με σκοπό την αποφυγή του φόρου που κανονικά θα βάρυνε τα κέρδη που πηγάζουν από δραστηριότητες ασκούμενες στην ημεδαπή.

Με τη σκέψη 80 της προαναφερθείσας αποφάσεώς του *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*²³⁰ (C-524/04), το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι νομοθετική ρύθμιση κράτους μέλους δύναται να δικαιολογηθεί για λόγους σχετικούς με την καταστολή καταχρήσεων, εφόσον ορίζει ότι η καταβολή τόκων από ημεδαπή θυγατρική σε αλλοδαπή μητρική εταιρεία χαρακτηρίζεται ως διανομή κερδών μόνον εάν και κατά το μέτρο που οι τόκοι υπερβαίνουν το ποσό που οι εταιρείες αυτές θα αποδέχονταν υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, δηλαδή υπό εμπορικούς όρους επί των οποίων οι εταιρείες αυτές θα συμφωνούσαν αν δεν ανήκαν στον ίδιο όμιλο εταιρειών.

Πράγματι, η χορήγηση σε ημεδαπή εταιρεία δανείου εκ μέρους αλλοδαπής εταιρείας υπό όρους που δεν αντιστοιχούν σε αυτούς που οι εν λόγω εταιρείες θα συμφωνούσαν υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού συνιστά για το κράτος μέλος εγκαταστάσεως της δανειολήπτριας εταιρείας αντικειμενικό και ελέγξιμο από τρίτους στοιχείο, βάσει του οποίου μπορεί να διαπιστωθεί αν η επίμαχη πράξη αποτελεί εν όλω ή εν μέρει αμιγώς τεχνητό σχήμα, κύριος σκοπός του οποίου είναι η μη υπαγωγή στη φορολογική νομοθεσία του συγκεκριμένου κράτους μέλους. Συναφώς, τίθεται το ερώτημα αν, ελλείψει ειδικών σχέσεων μεταξύ των εμπλεκόμενων εταιρειών, θα είχε χορηγηθεί το δάνειο ή αν θα είχε χορηγηθεί διαφορετικό ποσό με διαφορετικό επιτόκιο.

Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι οι τόκοι που κατέβαλε η βελγική θυγατρική επί του δανείου που της χορήγησε μη εγκατεστημένη στην ημεδαπή εταιρεία έχουσα την ιδιότητα του διευθύνοντος συμβούλου αναχαρακτηρίστηκαν ως μερίσματα, δεδομένης της υπέρβασης του ορίου που προβλέπεται στη δεύτερη περίπτωση του άρθρου 18, πρώτο εδάφιο, σημείο 3, του CIR

²³⁰ Απόφαση ΔΕΕ της 13/03/2007, “*Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue*.”, C-524/04, Σβλλ. 2007, σελ. I-02107.

1992, καθόσον κατά την έναρξη του φορολογικού έτους το συνολικό ύψος των προκαταβολών επί των οποίων επιβλήθηκαν τόκοι υπερέβαινε το αποδεσμευθέν κεφάλαιο αυξημένο κατά τα υποκείμενα στον φόρο αποθεματικά.

Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, μολονότι η επιβολή ενός τέτοιου ορίου αποσκοπεί στην καταστολή καταχρήσεων, εντούτοις, βαίνει, εν πάση περιπτώσει, πέραν του αναγκαίου για την επίτευξη αυτού του σκοπού μέτρου.

Πράγματι, όπως υπογράμμισε η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων με τις παρατηρήσεις της, το όριο που προβλέπεται στη δεύτερη περίπτωση του άρθρου 18, πρώτο εδάφιο, σημείο 3, του CIR 1992 επηρεάζει, επίσης, καταστάσεις στις οποίες η οικεία πράξη δεν μπορεί να θεωρηθεί ως αμιγώς τεχνητό σχήμα. Εφόσον οι τόκοι που καταβάλλονται σε μη εγκατεστημένες στην ημεδαπή εταιρίες αναχαρακτηρίζονται ως μερίσματα όταν υπερβαίνουν το όριο αυτό, δεν μπορεί να αποκλεισθεί το ενδεχόμενο ο αναχαρακτηρισμός αυτός να αφορά επίσης τόκους καταβαλλόμενους για δάνεια χορηγηθέντα υπό προϋποθέσεις πλήρους ανταγωνισμού.

Συνεπώς, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ έχουν την έννοια ότι αποκλείουν εθνική νομοθετική ρύθμιση, όπως αυτή περί της οποίας πρόκειται στην κύρια δίκη, δυνάμει της οποίας οι τόκοι που καταβάλλονται από εταιρία εγκατεστημένη εντός κράτους μέλους σε διευθύνοντα σύμβουλο που είναι εταιρία εγκατεστημένη εντός άλλου κράτους μέλους αναχαρακτηρίζονται ως μερίσματα και φορολογούνται αντιστοίχως, όταν, κατά την έναρξη του φορολογικού έτους, το συνολικό ύψος των προκαταβολών επί των οποίων οφείλονται τόκοι υπερέβαινε το αποδεσμευθέν κεφάλαιο αυξημένο κατά τα υποκείμενα σε φόρο αποθεματικά, ενώ, υπό τις αυτές προϋποθέσεις, όταν οι τόκοι αυτοί καταβάλλονται σε διευθύνοντα σύμβουλο που είναι εταιρία εγκατεστημένη εντός του ιδίου κράτους μέλους, δεν αναχαρακτηρίζονται ως μερίσματα και δεν φορολογούνται αντιστοίχως».

3.5. Ο ρόλος της ΕΕ και συναφείς πρωτοβουλίες κατά της κατάχρησης δικαίου

3.5.1. Δευτερογενές δίκαιο

Όπως είναι γνωστό, ελάχιστες μέχρι σήμερα οδηγίες ρυθμίζουν ζητήματα άμεσης φορολογίας. Κατά καιρούς, διαφορετικές προτάσεις επί τη βάση του άρθρου 115 της ΣΛΕΕ κατατέθηκαν, μερικές από τις οποίες αποσύρθηκαν ή ουδέποτε υιοθετήθηκαν.

Σημαντική πρόταση οδηγίας σε ζητήματα άμεσης φορολογίας αποτέλεσε η πρόταση Οδηγίας για τον διασυνοριακό συμψηφισμό ζημιών στους ομίλους επιχειρήσεων, η οποία τελικά δεν ολοκληρώθηκε, ενώ σήμερα αντικαταστάθηκε από την πρόταση Οδηγίας για το σχηματισμό Κοινής Ενοποιημένης Βάσης Φορολογίας Εταιριών²³¹. Ως εκ τούτου και επί τη βάση του άρθρου 115 της Συνθήκης, τέσσερις σημαντικές Οδηγίες ως προς την άμεση φορολογία έχουν μέχρι σήμερα εκδοθεί, **στις τρεις από τις οποίες εντοπίζεται πρόβλεψη περί αντι-καταχρηστικότητας :**

α) η οδηγία 2009/133/EK του Συμβουλίου της 19ης Οκτωβρίου 2009 σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το εφαρμοστέο στις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, μερικές διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών καθώς και με τη μεταφορά της καταστατικής έδρας μιας SE ή μιας SCE από ένα κράτος μέλος σε άλλο.

Στην περίπτωση (α) της παραγράφου 1 του άρθρου 15 της οδηγίας 133/2009, ορίζεται ότι

«1.Ένα κράτος μέλος μπορεί να αρνηθεί να εφαρμόσει το σύνολο ή μέρος των διατάξεων των άρθρων 4 έως 14 ή να άρει τα προκύπτοντα από τις διατάξεις αυτές ευεργετήματα, όταν μία από τις πράξεις που αναφέρονται στο άρθρο 1:

α) έχει ως κύριο στόχο ή ως έναν από τους κύριους στόχους τη φοροδιαφυγή ή τη φοροαποφυγή. Το γεγονός ότι η πράξη δεν πραγματοποιείται για οικονομικά θεμιτούς λόγους, όπως είναι η αναδιάρθρωση ή η ορθολογικότερη οργάνωση των δραστηριοτήτων των εταιριών που ενέχονται στη σχετική πράξη, μπορεί να αποτελέσει τεκμήριο ότι κύριος ή ένας από τους κύριους στόχους της πράξης αυτής είναι η φοροδιαφυγή ή η φοροαποφυγή».

β)η οδηγία 2011/96/EE του Συμβουλίου του Συμβουλίου της 30ής Νοεμβρίου 2011, όπως το άρθρο 2 αυτής τροποποιήθηκε με την 2015/121/EE οδηγία του Συμβουλίου

²³¹«Τα περισσότερα φορολογικά εμπόδια στις διασυνοριακές δραστηριότητες εντός της ΕΕ, όπως οι περιορισμοί όσον αφορά τον διασυνοριακό συμψηφισμό των ζημιών, ο περίπλοκος υπολογισμός των τιμών μεταβίβασης (transferpricing), καθώς και η διπλή φορολογία και η άνιση μεταχείριση των μόνιμων εγκαταστάσεων επιχειρήσεων και των θυγατρικών εταιριών στην ΕΕ και ανάλογα με την τοποθεσία τους εντός ή εκτός των εθνικών συνόρων, θα μπορούσαν να περιοριστούν ή ακόμα και να εξαλειφθούν χάρη στη ΚΕΒΦΕ», European Commission, 2011, COM (2011) τελικό (121) 2011/0058 (CNS), Brussels:E.C.

σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς για τις μητρικές και θυγατρικές εταιρίες διαφόρων κρατών μελών²³².

«2. Τα κράτη μέλη δεν παρέχουν τα οφέλη της παρούσας οδηγίας σε ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων οι οποίες, έχοντας τεθεί σε εφαρμογή με κύριο σκοπό ή έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που παρακωλύει το αντικείμενο ή τον σκοπό της παρούσας οδηγίας, δεν είναι γνήσιες ως προς όλα τα σχετικά γεγονότα και τις συνθήκες.

Μια ρύθμιση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.

3. Για τους σκοπούς της παραγράφου 2, μια ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων θεωρείται μη γνήσια στον βαθμό που δεν τίθεται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα.

4. Η παρούσα οδηγία δεν εμποδίζει την εφαρμογή εθνικών διατάξεων ή βασιζομένων σε διεθνείς συμφωνίες διατάξεων που είναι αναγκαίες για την αποτροπή της φοροδιαφυγής, της φορολογικής απάτης ή των καταχρήσεων»

γ) η οδηγία 2003/49/EK του Συμβουλίου της 3ης Ιουνίου 2003 για την καθιέρωση κοινού συστήματος φορολόγησης των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών διαφορετικών κρατών μελών.

Στο άρθρο 5 της οδηγίας 49/2003/EK ορίζεται ότι :

«1. Η παρούσα οδηγία δεν αποκλείει την εφαρμογή εσωτερικών ή βασιζομένων σε συμφωνίες διατάξεων που απαιτούνται για την πρόληψη της απάτης και των καταχρήσεων.

2. Τα κράτη μέλη μπορούν, σε περιπτώσεις συναλλαγών που έχουν ως κύριο κίνητρο, ή ως ένα από τα κύρια κίνητρα, τη φοροδιαφυγή ή τη φοροαποφυγή ή την κατάχρηση, να άρουν το ευεργέτημα της παρούσας οδηγίας ή να αρνηθούν την εφαρμογή της»

Ειδικά ως προς την Οδηγία 133/20009/ΕΕ, στην υπόθεση Leur Bloem (C-28/95)²³³ το Δικαστήριο αναφέρθηκε ως προς την πρόβλεψη περί καταχρηστικότητας ως ακολούθως:

²³² Σχετικά με τη συμβατότητα της νέας Οδηγίας με προηγούμενη νομολογία του ΔΕΕ βλ. Ε.Χατζηϊωακειμίδου –Ε. Κοκόλια «Νέα Οδηγία Μητρικές Θυγατρικές : Μεταξύ χρήσης και κατάχρησης», Δίκαιο Επιχειρήσεων & Εταιριών, Τεύχος 3, 2015.

²³³ Απόφαση ΔΕΕ της 17/7/1997, “A. Leur-Bloem v Inspecteur der Belastingdienst/ Ondernemingen Amsterdam.”, C-28/95, Συλλ. 1997,σελ.Ι-04161.

«36. Επισημαίνεται, πρώτον, ότι από το άρθρο 2, στοιχείο δδ, καθώς και από την εν γένει οικονομία της οδηγίας προκύπτει ότι το κοινό φορολογικό καθεστώς που θεσπίζει η οδηγία αυτή και περιλαμβάνει διάφορα φορολογικά πλεονεκτήματα εφαρμόζεται αδιακρίτως σε όλες τις πράξεις συγχωνεύσεως, διασπάσεως, εισφοράς ενεργητικού και ανταλλαγής μετοχών, **ανεξαρτήτως του λόγου για τον οποίο πραγματοποιούνται και ανεξαρτήτως του αν έχουν δημοσιονομικό, οικονομικό ή καθαρά φορολογικό χαρακτήρα.**

.....

41. Εντούτοις, οι αρμόδιες εθνικές αρχές, προκειμένου να εξακριβώσουν αν σχεδιαζόμενη πράξη αποβλέπει σε τέτοιο στόχο, **δεν μπορούν να αρκούνται στην εφαρμογή γενικών και προκαθορισμένων κριτηρίων, αλλά πρέπει να προβαίνουν σε συνολική εξέταση της πράξεως σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση. Κατά πάγια νομολογία, επί της εξετάσεως αυτής πρέπει να μπορεί να ασκηθεί δικαστικός έλεγχος** (βλ. απόφαση της 31ης Μαρτίου 1993, C-19/92, Kraus, Συλλογή 1993, σ. I-1663, σκέψη 40).

42. Η ανωτέρω εξέταση μπορεί ενδεχομένως να περιλαμβάνει τα στοιχεία στα οποία αναφέρεται το αιτούν δικαστήριο με το δεύτερο ερώτημά του, στοιχεία αα έως δδ. **Εντούτοις, κανένα από τα στοιχεία αυτά δεν μπορεί να θεωρηθεί, καθαυτό, αποφασιστικό. Συγκεκριμένα, η συγχώνευση ή η αναδιάρθρωση που πραγματοποιείται υπό μορφή ανταλλαγής μετοχών στην οποία εμπλέκεται μια νεοϋδρυθείσα εταιρία χαρτοφυλακίου, η οποία συνεπώς δεν διαθέτει επιχείρηση, μπορεί να θεωρηθεί πραγματοποιηθείσα για οικονομικά βάσιμους λόγους.** Ομοίως, τέτοιοι λόγοι μπορούν να καταστήσουν αναγκαία τη νομική αναδόμηση εταιριών που αποτελούν ήδη ενιαία μονάδα από οικονομική και δημοσιονομική άποψη. Ούτε μπορεί να αποκλειστεί το ενδεχόμενο να πραγματοποιείται για οικονομικά βάσιμους λόγους η συγχώνευση μέσω ανταλλαγής μετοχών που αποβλέπει στη δημιουργία συγκεκριμένης διαρθρώσεως για περιορισμένο χρόνο και όχι για πάντα, έστω και αν τούτο ενδέχεται να αποτελεί ένδειξη φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής.

43. Δεδομένου ότι δεν υφίστανται ακριβέστερες διατάξεις του κοινοτικού δικαίου σχετικά με την εφαρμογή του τεκμηρίου που προβλέπεται στο άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο αα, **στα κράτη μέλη απόκειται να προσδιορίσουν, χωρίς να θίξουν την αρχή της αναλογικότητας, τον τρόπο εφαρμογής της διατάξεως αυτής.**

44.Εντούτοις, η θέσπιση κανόνα γενικής ισχύος που να αποκλείει αυτόματα, βάσει κριτηρίων όπως τα αναφερόμενα στο δεύτερο ερώτημα, στοιχεία αα έως δδ, ανεξαρτήτως του αν υπάρχει πράγματι φοροδιαφυγή ή φοροαποφυγή, ορισμένες κατηγορίες πράξεων από την παροχή του φορολογικού πλεονεκτήματος θα έβαινε πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την αποτροπή της φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής και θα παρακώλυε την επίτευξη του επιδιωκόμενου με την οδηγία σκοπού. Το ίδιο θα συνέβαινε και στην περίπτωση κατά την οποία ένας τέτοιος κανόνας προέβλεπε απλώς τη δυνατότητα παρεκκλίσεως, η άσκηση της οποίας θα επαφίετο στην απόλυτη κρίση της διοικητικής αρχής»

Το Δικαστήριο απασχόλησε εκ νέου η εν λόγω πρόβλεψη περί καταχρηστικότητας στην υπόθεση Kofoed (C-321/05)²³⁴

«38.Έτσι, το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 90/434 αντανakλά τη γενική αρχή του κοινοτικού δικαίου κατά την οποία η κατάχρηση δικαιώματος απαγορεύεται. Οι διοικούμενοι δεν μπορούν να επικαλούνται τους κανόνες του κοινοτικού δικαίου καταχρηστικά ή καταστρατηγώντας τους. Η εφαρμογή των κανόνων αυτών δεν επιτρέπεται να εκτείνεται μέχρι του σημείου να καλύπτει καταχρηστικές πρακτικές, δηλαδή πράξεις που δεν διενεργούνται στο πλαίσιο φυσιολογικών εμπορικών συναλλαγών, αλλά με μοναδικό σκοπό την καταχρηστική εκμετάλλευση των πλεονεκτημάτων που προβλέπει το κοινοτικό δίκαιο (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 9ης Μαρτίου 1999, C-212/97, Centros, Συλλογή 1999, σ. I-1459, σκέψη 24· της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-255/02, Halifax κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-1609, σκέψεις 68 και 69· της 6ης Απριλίου 2006, C-456/04, AgipPetroli, Συλλογή 2006, σ. I-3395, σκέψεις 19 και 20, καθώς και της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, C-196/04, CadburySchweppes και CadburySchweppesOverseas, Συλλογή 2006, σ. I-7995, σκέψη 35).

39. Στην υπόθεση της κύριας δίκης δεν αμφισβητείται, όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας με το σημείο 59 των προτάσεων της²³⁵, ότι υπάρχουν ορισμένες ενδείξεις

²³⁴ Απόφαση ΔΕΕ της 5/7/2007, “Hans Markus Kofoed v Skatteministeriet.”, C-321/05, Συλλ.2007, σελ. I-05795.

²³⁵ «59. Ως γενικό κανόνα για την ύπαρξη ενός τέτοιου λόγου, η δεύτερη φράση του άρθρου 11, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 90/434 μνημονεύει την έλλειψη οικονομικά βάσιμων λόγων για την οικεία συναλλαγή. Επομένως, σε περίπτωση όπως η προκείμενη, όπου κατά τις διαπιστώσεις του

που θα μπορούσαν ενδεχομένως να δικαιολογήσουν την εφαρμογή του άρθρου 11, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 90/434.

.....

44. Συνεπώς, εφόσον η νομική κατάσταση που προκύπτει από τα εθνικά μέτρα που λαμβάνονται προς μεταφορά μιας οδηγίας είναι αρκούντως ακριβής και σαφής, ώστε να παρέχεται στους ιδιώτες η δυνατότητα να γνωρίζουν την έκταση των δικαιωμάτων και υποχρεώσεών τους, **η μεταφορά μιας οδηγίας στην εσωτερική έννομη τάξη δεν απαιτεί αναγκαστικώς ανάληψη νομοθετικής δράσεως σε κάθε κράτος μέλος.** Επίσης, όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας με το σημείο 62 των προτάσεών της, **η μεταφορά μιας οδηγίας μπορεί, ανάλογα με το περιεχόμενό της, να γίνει σε ορισμένες περιπτώσεις και σε ένα γενικό νομικό πλαίσιο, κατά τρόπον ώστε δεν απαιτείται η κατά γράμμα επανάληψη των διατάξεων της οδηγίας σε ειδική νομική διάταξη** (βλ. αποφάσεις της 16ης Ιουνίου 2005, Επιτροπή κατά Ιταλίας, προπαρατεθείσα, σκέψη 51, και της 6ης Απριλίου 2006, C-428/04, Επιτροπή κατά Αυστρίας, Συλλογή 2006, σ. I-3325, σκέψη 99).

.....

48 . Κατόπιν των ανωτέρω, στο ερώτημα που τέθηκε πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, ένα μέρισμα όπως το καταβληθέν δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στον υπολογισμό του «συμψηφιστικού ποσού σε μετρητά» που προβλέπεται στο άρθρο 2, στοιχείο δ', της οδηγίας 90/434 και ότι, συνεπώς, μια ανταλλαγή εταιρικών μεριδίων, όπως η επίμαχη, αποτελεί «ανταλλαγή μετοχών» κατά την έννοια του άρθρου 2, στοιχείο δ', της οδηγίας αυτής.

Συνεπώς, το άρθρο 8, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/434 απαγορεύει, καταρχήν, τη φορολόγηση μιας τέτοιας ανταλλαγής εταιρικών μεριδίων, **εκτός αν διατάξεις του**

αιτούντος δικαστηρίου δεν υφίστατο κανένας συγκεκριμένος λόγος επιχειρηματικής φύσεως για την ανταλλαγή μετοχών, αλλ' αντιθέτως ο σκοπός ήταν η εξοικονόμηση φόρων, φαίνεται απολύτως δυνατή η άρνηση εφαρμογής της προβλεπόμενης στο άρθρο 8, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/434 φορολογικής απαλλαγής. Πράγματι, μια επιδιώκουσα απλώς φορολογικά πλεονεκτήματα ανταλλαγή μετοχών δεν πραγματοποιείται για οικονομικά βάσιμους λόγους κατά την έννοια της οδηγίας. Ανεξάρτητα από αυτό, ο στενός χρονικός σύνδεσμος μεταξύ της διανομής μερισμάτων και της πραγματοποιούμενης ανταλλαγής μπορεί επίσης να αποτελεί ένδειξη ενδεχόμενης καταχρήσεως των παρεχομένων από την οδηγία 90/434 δυνατοτήτων επιλογής. Το ίδιο ισχύει ως προς το γεγονός ότι οι εμπλεκόμενοι ενεργούσαν έχοντας γνώση της επικείμενης τροποποίησης της δανο-ιρλανδικής συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας» Προτάσεις της γενικής εισαγγελέα Kokott της 8ης Φεβρουαρίου 2007.

εσωτερικού δικαίου σχετικά με την κατάχρηση δικαιώματος, τη φοροδιαφυγή ή τη φοροαποφυγή δύνανται να ερμηνευθούν σύμφωνα με το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας και, ως εκ τούτου, να δικαιολογήσουν τη φορολόγησή της»

Τέλος, όπως επισημάνθηκε από τη γενική εισαγγελέα Kokott, στο πλαίσιο των προτάσεών της για την επίμαχη υπόθεση :

«67. Εξάλλου, πολλώ μάλλον δεν επιτρέπεται οι αρμόδιες αρχές να στηρίζονται άμεσα, έναντι του ιδιώτη, σε ενδεχομένως υφιστάμενη γενική αρχή του κοινοτικού δικαίου, κατά την οποία δεν επιτρέπεται καταστρατήγηση νόμου. Πράγματι, σε περιπτώσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 90/434, μια τέτοια αρχή εκφράζεται ειδικά και συγκεκριμενοποιείται στο άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας. Αν επιτρεπόταν παράλληλα και η άμεση χρήση μιας γενικής αρχής του δικαίου, της οποίας το περιεχόμενο είναι λιγότερο σαφές και συγκεκριμένο, θα υφίστατο ο κίνδυνος να μην επιτευχθεί πλήρως η σκοπούμενη με την οδηγία 90/434 εναρμόνιση και να διακυβευθεί η επιδιωκόμενη με αυτή ασφάλεια δικαίου κατά την αναδιάρθρωση κεφαλαιουχικών εταιριών. Εξάλλου, κατ' αυτόν τον τρόπο θα υποσκαπτόταν και η προμνημονευθείσα απαγόρευση να μην εφαρμόζονται άμεσα σε βάρος του ιδιώτη μη μεταφερθείσες στο εσωτερικό δίκαιο διατάξεις οδηγιών».

3.5.2. Κοινή ενοποιημένη βάση φορολογίας εταιρειών (ΚΕΒΦΕ)

Ήδη από το 2011 ένα κοινό σύστημα για τον υπολογισμό της φορολογικής βάσης των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην ΕΕ έχει προταθεί από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Σκοπός της πρότασης αυτής είναι να μειώσει σημαντικά τη διοικητική επιβάρυνση, το κόστος συμμόρφωσης και τις νομικές αβεβαιότητες που αντιμετωπίζουν επί του παρόντος οι επιχειρήσεις στην ΕΕ, οι οποίες αναγκάζονται να συμμορφώνονται με έως και 28 διαφορετικά εθνικά συστήματα για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών τους. **Η προτεινόμενη κοινή ενοποιημένη βάση φορολογίας εταιρειών (ΚΕΒΦΕ)²³⁶ σημαίνει ότι οι εταιρείες θα επωφελούνταν από σύστημα «ενιαίας**

²³⁶Η ΚΕΒΦΕ έχει αναγνωριστεί ως μια σημαντική πρωτοβουλία της Επιτροπής Barroso II, στο πλαίσιο της στρατηγικής "Ευρώπη 2020". Έχει επίσης αναφερθεί σε σειρά σημαντικών εγγράφων άσκησης πολιτικής, που στοχεύουν στην άρση των εμποδίων στην ενιαία αγορά και στην τόνωση της ανάπτυξης

θυρίδας» για την υποβολή των φορολογικών τους δηλώσεων και θα ήταν σε θέση να ενοποιήσουν όλα τα κέρδη που αντλούν και τις ζημίες που υφίστανται σε όλο το χώρο της ΕΕ. Τα κράτη μέλη θα διατηρήσουντο πλήρες κυριαρχικό δικαίωμά τους να καθορίζουν τον δικό τους συντελεστή φορολογίας εταιρειών. Η Επιτροπή εκτιμά ότι κατ' έτος η ΚΕΒΦΕ θα επιτρέψει στις επιχειρήσεις σε ολόκληρη την ΕΕ να εξοικονομήσουν 700 εκατομμύρια ευρώ με τη μείωση του κόστους συμμόρφωσης και 1,3 δις ευρώ μέσω της ενοποίησης. Επιπλέον, οι επιχειρήσεις που επιθυμούν να επεκτείνουν τις διασυνοριακές δραστηριότητές τους θα επωφεληθούν από εξοικονόμηση έως και 1 δις €²³⁷. Η ΚΕΒΦΕ θα καταστήσει επίσης την ΕΕ μια πολύ πιο ελκυστική αγορά για τους ξένους επενδυτές.

Όπως προκύπτει από την αιτιολογική έκθεση²³⁸ της προτεινόμενης Οδηγίας :

«Η Κοινή Ενοποιημένη Βάση Φορολογίας Εταιρειών (ΚΕΒΦΕ) αποβλέπει στην αντιμετώπιση ορισμένων βασικών φορολογικών εμποδίων για την ανάπτυξη στην ενιαία αγορά Βασικό εμπόδιο στην ενιαία αγορά σήμερα αποτελεί το υψηλό κόστος συμμόρφωσης με τις διατυπώσεις που αφορούν τις τιμές μεταβίβασης (transferpricing) σύμφωνα με την προσέγγιση «των ίσων αποστάσεων». Επιπλέον, ο τρόπος με τον οποίο τείνουν να οργανώνονται οι όμιλοι με υψηλό βαθμό ολοκλήρωσης υποδηλώνει καθαρά ότι η τιμολόγηση ανά συναλλαγή με βάση την αρχή «των ίσων αποστάσεων» ενδεχομένως δεν αποτελεί πλέον την καταλληλότερη μέθοδο για την κατανομή των κερδών. Η δυνατότητα διασυνοριακού συμψηφισμού ζημιών υπάρχει μόνο σε περιορισμένο αριθμό περιπτώσεων εντός της ΕΕ, γεγονός που οδηγεί σε υπερφορολόγηση για τις εταιρείες που αναπτύσσουν διασυνοριακές δραστηριότητες. Επίσης, το δίκτυο των συμβάσεων αποφυγής της διπλής φορολογίας δεν προσφέρει την κατάλληλη λύση για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας στην ενιαία αγορά, δεδομένου ότι είναι σχεδιασμένο για να λειτουργεί σε διμερές πλαίσιο στο διεθνές επίπεδο, και όχι σε ένα πλαίσιο υψηλού βαθμού ολοκλήρωσης.

και της δημιουργίας θέσεων εργασίας εντός της ΕΕ ("Πράξη για την Ενιαία Αγορά, Ετήσια επισκόπηση της ανάπτυξης" και "Σύμφωνο για τη ζώνη του ευρώ") Βλ. European Commission, 2011, "European corporate tax base: making business easier and cheaper ", Press Release Database, IP/11/319, Brussels:E.C.

²³⁷European Commission, 2011, " European corporate tax base: making business easier and cheaper ", Press Realease Database, IP/11/319, Brussels:E.C.

²³⁸ European Commission, 2011, " Proposal for a Council directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base ", COM(2011) τελικό(121), 16 Μαρτ.,Brussels:E.C.

Η ΚΕΒΦΕ είναι ένα σύστημα κοινών κανόνων για τον υπολογισμό της φορολογικής βάσης των εταιρειών που έχουν τη φορολογική τους έδρα στην ΕΕ και των υποκαταστημάτων εταιρειών τρίτων χωρών που βρίσκονται στην ΕΕ. Ειδικότερα, το κοινό φορολογικό πλαίσιο προβλέπει κανόνες για τον υπολογισμό των μεμονωμένων φορολογικών αποτελεσμάτων κάθε εταιρείας (ή υποκαταστήματος), την ενοποίηση των εν λόγω αποτελεσμάτων, όταν υπάρχουν και άλλα μέλη του ομίλου, και τον επιμερισμό της ενοποιημένης φορολογικής βάσης σε κάθε επιλέξιμο κράτος μέλος.

Η ΚΕΒΦΕ θα είναι διαθέσιμη για εταιρείες όλων των μεγεθών. **Οι πολυεθνικές επιχειρήσεις θα ανακουφιστούν από την άρση ορισμένων φορολογικών εμποδίων στην ενιαία αγορά** και οι ΜΜΕ θα επιβαρύνονται με χαμηλότερο κόστος συμμόρφωσης, όταν αποφασίζουν να επεκταθούν εμπορικά σε άλλο κράτος μέλος. **Το σύστημα είναι προαιρετικό.** Δεδομένου ότι δεν αναπτύσσουν όλες οι επιχειρήσεις δραστηριότητα πέραν των συνόρων, η ΚΕΒΦΕ δεν θα αναγκάσει τις εταιρείες που δεν σχεδιάζουν να επεκταθούν εκτός της εθνικής τους επικράτειας να επιβαρυνθούν με το κόστος της μετάβασης σε ένα νέο φορολογικό σύστημα.

Η παροχή ενός ενιαίου συνόλου κανόνων προς τήρηση για τη φορολογική βάση των επιχειρήσεων και η δυνατότητα υποβολής μίας ενοποιημένης φορολογικής δήλωσης σε μία και μοναδική διοικητική υπηρεσία για το σύνολο της δραστηριότητας των επιχειρήσεων εντός της ΕΕ, συνιστά το εξέχον χαρακτηριστικό της πρότασης αυτής. **Βάσει αυτής της ενιαίας φορολογικής δήλωσης, η φορολογική βάση της εταιρείας θα κατανεμηθεί στη συνέχεια μεταξύ των κρατών μελών στα οποία δραστηριοποιείται η εταιρεία, σύμφωνα με συγκεκριμένο μαθηματικό τύπο υπολογισμού.** Στον τύπο αυτό θα λαμβάνονται υπόψη τρεις συντελεστές: **τα στοιχεία του ενεργητικού, η εργασία και οι πωλήσεις.** Αφού επιμεριστεί η φορολογική βάση, τα κράτη μέλη θα έχουν τη δυνατότητα να φορολογούν το μερίδιο που τους αναλογεί με τον δικό τους συντελεστή φορολογίας εταιρειών. Βάσει της ΚΕΒΦΕ, τα κράτη μέλη διατηρούν το δικαίωμα να καθορίζουν τον συντελεστή φορολογίας επιχειρήσεων στο επίπεδο που θεωρούν κατάλληλο, πράγμα που είναι, άλλωστε, εθνικό προνόμιό τους.

Η έννοια της καταχρηστικότητας και εδώ απασχολεί την ΕΕ, προβλέποντας στο άρθρο 80 της προτεινόμενης Οδηγίας ότι :

«Τεχνητές συναλλαγές που πραγματοποιούνται με αποκλειστικό σκοπό την αποφυγή της φορολογίας αγνοούνται για τον υπολογισμό της φορολογικής βάσης.

Το πρώτο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε γνήσιες οικονομικές δραστηριότητες, στο πλαίσιο των οποίων η φορολογούμενη εταιρεία είναι σε θέση να επιλέξει μεταξύ δύο ή περισσότερων δυνατών συναλλαγών, που έχουν το ίδιο οικονομικό αποτέλεσμα, αλλά οδηγούν σε διαφορετικά φορολογητέα ποσά»²³⁹

²³⁹Το σύστημα θα πρέπει να περιλαμβάνει ένα γενικό κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων, ο οποίος θα συμπληρώνεται από μέτρα που αποσκοπούν στον περιορισμό συγκεκριμένων τύπων καταχρηστικών πρακτικών. Τα εν λόγω μέτρα θα πρέπει να περιλαμβάνουν το φορολογητέο εισόδημα των τόκων που καταβάλλονται σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις, οι οποίες εδρεύουν για φορολογικούς σκοπούς σε χώρα χαμηλής φορολογίας εκτός της Ένωσης που δεν ανταλλάσσει πληροφορίες με το κράτος μέλος της καταβάλλουσας εταιρείας βάσει συμφωνίας ανάλογης με την οδηγία 2011/16/ΕΕ σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας και με την κατάργηση της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ και βάσει κανόνων σχετικά με τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες. Βλ. European Commission, 2011, “Proposal for a Council directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base”, COM(2011) τελικό (121), σημείο 20, 16 Μαρτ., Brussels: Ε.Κ. περιορισμούς στη δυνατότητα έκπτωσης από

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

BEPS& ΕΝΩΣΙΑΚΟ ΔΙΚΑΙΟ:

ΚΑΤΑΧΡΗΣΤΙΚΕΣ ΠΡΑΚΤΙΚΕΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ &

ΥΒΡΙΔΙΚΩΝ ΡΥΘΜΙΣΕΩΝ ΑΣΥΜΦΩΝΙΑΣ ΥΠΟ ΤΟΝ ΚΙΝΔΥΝΟ ΤΗΣ

ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ IV :

BEPS & ΕΝΩΣΙΑΚΟ ΔΙΚΑΙΟ: ΚΑΤΑΧΡΗΣΤΙΚΕΣ ΠΡΑΚΤΙΚΕΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ & ΥΒΡΙΔΙΚΕΣ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΑΣΥΜΦΩΝΙΑΣ ΥΠΟ ΤΟΝ ΚΙΝΔΥΝΟ ΤΗΣ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

4.1.Εισαγωγή

Όπως έχει ήδη αναφερθεί, την 8^η Οκτωβρίου 2015, οι υπουργοί Οικονομικών της G 20 αποδέχτηκαν την κοινή εφαρμογή των αποτελεσμάτων των δέκα πέντε δράσεων του γνωστού πια ως Σχεδίου δράσης BEPS²⁴⁰. Σύμφωνα με την ανακοίνωση του Γενικού Γραμματέα του ΟΟΣΑ «Πρόκειται για μια ιστορική στιγμή. Το διεθνές φορολογικό σύστημα χρειαζόταν μια σημαντική ανατροπή για την εξάλειψη της δημοσιονομικής αιμορραγίας των κρατών καθώς και για την παρακολούθηση των νέων εξελίξεων που επέφερε η παγκόσμια οικονομία. Εκτιμούμε ότι τα αποτελέσματα της ακούσιας φοροαποφυγής και ασυμφωνιών στο διεθνές φορολογικό οικοδόμημα κοστίζουν το ένα τέταρτο ενός τρισεκατομμυρίου δολαρίων ετησίως για τις αναπτυγμένες και αναπτυσσόμενες οικονομίες. Οφείλουμε να εφαρμόσουμε το Σχέδιο δράσης BEPS για τις οικονομίες μας και τη βιωσιμότητα των δημόσιων οικονομικών. Ομοίως το οφείλουμε στους πολίτες μας σε καιρούς οικονομικής και κοινωνικής δυσπραγίας»²⁴¹

Την υιοθέτηση των δράσεων του ΟΟΣΑ αποφάσισε και η Ε.Ε. σε σειρά συνεδριάσεων του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου, ενώ ήδη από τον Φεβρουάριο του 2015 η λετονική Προεδρία εκπόνησε χάρτη πορείας για τις δράσεις των BEPS²⁴². Στον εν λόγω χάρτη πορείας εκτίθεται ο τρόπος με τον οποίο η λετονική Προεδρία θα διεξαγάγει εργασίες

²⁴⁰ Ως προς τη νομική δεσμευτικότητα των BEPS, ο Οργανισμός παρατηρεί τα ακόλουθα : «Πρόκειται για περίπτωση ήπιου δικαίου. Δεν είναι νομικά δεσμευτικές, υπάρχει όμως η προσδοκία ότι πρόκειται να εφαρμοστεί από τα κράτη που συμμετέχουν στον Οργανισμό. Ελάχιστα όρια συμφωνήθηκαν ιδιαίτεως για την αντιμετώπιση της παράλειψης λήψης μέτρων από κάποιες χώρες, προκαλώντας αρνητικές παρενέργειες σε άλλες χώρες». Διαθέσιμο στο <http://www.oecd.org/ctp/beps-frequentlyaskedquestions.htm> [πρόσβαση 10/11/2015]

²⁴¹ Angel Gurría, “G20’s ownership and support to BEPS deliverables” 9.10.2015. Διαθέσιμο στο <http://www.oecd.org/tax/g20-ownership-and-support-to-beps-deliverables.htm> [πρόσβαση 1/11/2015]

²⁴² 5968/15

στο πλαίσιο του Συμβουλίου για σχετικούς φακέλους προκειμένου να αντιμετωπισθούν αποτελεσματικά και έγκαιρα οι προκλήσεις των BEPS²⁴³.

Η παραπάνω κινητικότητα σε ευρωπαϊκό επίπεδο, εντούτοις, δεν έχει κατευνάσει μέχρι σήμερα τα ερωτήματα ως προς τη συμβατότητα των αποτελεσμάτων των προτεινόμενων (δεκαπέντε) δράσεων με το ενωσιακό δίκαιο και τις θεμελιώδεις ενωσιακές ελευθερίες, ιδιαίτερα όταν το ΔΕΕ κατά το λόγο της αρμοδιότητάς του έχει στο παρελθόν γνωμοδοτήσει αρνητικά ως προς τη συμβατότητα των προστατευτικών για τη φορολογική βάση μέτρων με την ελεύθερη διασυνοριακή δραστηριότητα. Στόχος του παρόντος κεφαλαίου είναι, μετά τη συνοπτική αναφορά των αποτελεσμάτων των δέκα πέντε δράσεων, η επικέντρωση στα θέματα ενδοομικής τιμολόγησης και υβριδικών ρυθμίσεων ασυμφωνίας υπό το φως της εκδοθείσας μέχρι σήμερα νομολογίας του ΔΕΕ με στόχο την ομαλή ενσωμάτωση των συστάσεων του ΟΟΣΑ μέσω της εκάστοτε εθνικής κανονιστικής ρύθμισης, συμβατής πάντως με το ενωσιακό δίκαιο.

4.2. Το σχέδιο BEPS συνοπτικά²⁴⁴:

Δράση 1 : Αντιμετώπιση των φορολογικών προκλήσεων στην Ψηφιακή Οικονομία

Συστάσεις :

-Ως προς την άμεση φορολογία, δεν προτείνονται ιδιαίτεροι κανόνες για νέους ψηφιακούς φόρους ή για την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης. Ο ΟΟΣΑ αναμένει το ζήτημα της ψηφιακής οικονομίας να τακτοποιηθεί μέσω των λοιπών δράσεων του Σχεδίου δράσης, αφήνοντας όμως στα κράτη μέλη τη δυνατότητα εφαρμογής εθνικών κανονιστικών ρυθμίσεων εφόσον το κρίνουν σκόπιμο. Το ζήτημα θα επανεξεταστεί με Έκθεση του Οργανισμού το 2020.

-Ως προς την έμμεση φορολογία, προτείνεται μετατόπιση της είσπραξης του φόρου στο κράτος της κατανάλωσης.

²⁴³Βλ. και απάντηση του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου στην ερώτηση με αίτημα γραπτής απάντησης του Δ. Παπαδημούλη. Διαθέσιμο στο <http://www.europarl.europa.eu/sides/getAllAnswers.do?reference=E-2015-005752&language=EL> [πρόσβαση 1/11/2015]

²⁴⁴ Τελικά κείμενα των εκθέσεων διαθέσιμα στη <http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm> [πρόσβαση 21/11/2015]

-Μια νέα Έκθεση Εισαγωγής Χαμηλής Αξίας παρέχει τη δυνατότητα στα κράτη να φορολογήσουν επιπλέον τις χαμηλής αξίας εισαγωγής ηλεκτρονικές συναλλαγές μετατοπίζοντας τις υποχρεώσεις ΦΠΑ στον τρίτο –μεσολαβητή.

Δράση 2 : Εξάλειψη των αποτελεσμάτων των Υβριδικών Ρυθμίσεων Ασυμφωνίας

Συστάσεις :

-Θέσπιση εθνικών κανονιστικών ρυθμίσεων κατά των υβριδικών ρυθμίσεων ασυμφωνίας για την εξέλιξη των «διαβρωτικών» αποτελεσμάτων των υβριδικών επενδυτικών εργαλείων και οντοτήτων.

-Θέσπιση εθνικών κανονιστικών ρυθμίσεων με στόχο τη φορολόγηση των διανεμηθέντων μερισμάτων (παρά τα αντιθέτως συμφωνηθέντα στις ΣΑΔΦ-ΟΟΣΑ) όταν διαπιστώνονται καταβολές - πληρωμές που εκπίπτουν φορολογικά στο άλλο κράτος και λήψη μέτρων κατά της αξιοποίησης των υβριδικών ρυθμίσεων ασυμφωνίας για το διπλασιασμό των πιστώσεων από παρακρατούμενους φόρους.

-Τροποποίηση της ΠΣΑΔΦ-ΟΟΣΑ με στόχο την αποτροπή καταστρατήγησης των φορολογικών πλεονεκτημάτων που απορρέουν από αυτή μέσω της λειτουργίας υβριδικών οντοτήτων²⁴⁵.

²⁴⁵ Ειδικότερα, ως κυριότερα αποτελέσματα της Έκθεσης αναφέρονται τα ακόλουθα :

I. Μέρος Πρώτο : Υβριδικές ρυθμίσεις ασυμφωνίας και εγχώριο δίκαιο

Η παράθεση των ειδικότερων συστάσεων αναφορικά με την προσαρμογή της εσωτερικής νομοθεσίας παρουσιάζει ιδιαίτερο ενδιαφέρον :

I. α.Πρόταση : εισαγωγή εθνικών νομοθετικών ρυθμίσεων περί μη χορήγησης εξαιρέσης φορολόγησης των μερισμάτων (χάριν της αποφυγής διπλής φορολογίας) όταν πρόκειται για εκπεστέες καταβολές / πληρωμές , μέσω οικονομικών εργαλείων

I.β. Πρόταση : εισαγωγή εθνικών νομοθετικών ρυθμίσεων για την αποτροπή υβριδικών μεταφορών χρησιμοποιούμενων ως μέσων για το διπλασιασμό των απαιτήσεων από φόρους παρακρατηθέντες στην πηγή.

I. γ.Πρόταση : εισαγωγή εθνικών νομοθετικών ρυθμίσεων για τη βελτίωση των κανόνων περί Ελεγχόμενων Αλλοδαπών Εταιριών και λοιπές υπηρεσίες υπεράκτιων επενδύσεων, προκειμένου το εισόδημα των υβριδικών οντοτήτων να υπαχθεί στους κανόνες φορολόγησης του κράτους της επένδυσης/ επενδυτή και την επιβολή υποχρέωσης υποβολής πληροφοριών για παρένθετα πρόσωπα, προκειμένου οι υπεράκτιοι επενδυτές και οι Φορολογικές Διοικήσεις να εφαρμόσουν αντίστοιχους κανόνες.

I. δ. Πρόταση : εισαγωγή εθνικών νομοθετικών ρυθμίσεων για τον περιορισμό της φορολογικής διαφάνειας.

Πέραν των ανωτέρω προσαρμογών στα εθνικά φορολογικά συστήματα για την πρόληψη επέκτασης φαινομένων υβριδικών ρυθμίσεων ασυμφωνίας , ο ΟΟΣΑ επισημαίνει την αναγκαιότητα υιοθέτησης κανόνων προσαρμογής των φορολογικών αποτελεσμάτων σε ένα κράτος με τις συναφείς φορολογικές επιπτώσεις σε άλλο κράτος. Για το λόγο αυτό προτείνει ομοίως :

I.ε. Πρόταση: εισαγωγή εθνικών νομοθετικών ρυθμίσεων περί μη χορήγησης έκπτωσης δαπανών, ομοίως εκπεστέες σε άλλο κράτος

I. στ. Πρόταση: εισαγωγή εθνικών νομοθετικών ρυθμίσεων αποτροπής εξαιρέσης ή μη αναγνώρισης καταβολών / πληρωμών εκπεστέες από τον καταβάλλοντα

Ι.ζ. Πρόταση: εισαγωγή εθνικών νομοθετικών ρυθμίσεων περί μη χορήγησης έκπτωσης καταβολής / πληρωμής, όταν αυτή δεν περιλαμβάνεται στο φορολογητέο εισόδημα του δικαιούχου της καταβολής / πληρωμής (ακόμη και παρά την εφαρμογή των διατάξεων ΕΑΕ ή παρόμοιων διατάξεων)
Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω, συμπερασματικά καταλήγουμε στην άποψη ότι ο ΟΟΣΑ προτείνει την ανάπτυξη νομοθετικής πρωτοβουλίας με επίκεντρο τα ακόλουθα είδη **πληρωμών** :
α) πληρωμές στο πλαίσιο υβριδικών ρυθμίσεων ασυμφωνίας εκπεστέες κατά το δίκαιο του καταβαλλόντα, μη υπαγόμενες αντίστοιχα ως πηγή εισοδήματος στο συνολικό εισόδημα του δικαιούχου της πληρωμής ή του σχετιζόμενου επενδυτή κατά περίπτωση
β) πληρωμές στο πλαίσιο υβριδικών ρυθμίσεων ασυμφωνίας, οι οποίες θέτουν τις προϋποθέσεις διπλασιασμού των εκπτώσεων αν και πρόκειται για την ίδια πληρωμή

II. Μέρος Δεύτερο : Υβριδικές ρυθμίσεις ασυμφωνίας και ζητήματα τροποποίησης της ΠΣΑΔΦ-ΟΟΣΑ

II. α. Υβριδικές ρυθμίσεις ασυμφωνίας και οντότητες με διπλή εγκατάσταση

Η προτεινόμενη τροποποίηση της παραγράφου 3 του άρθρου 4 της ΠΣΑΔΦ-ΟΟΣΑ, σύμφωνα με την οποία ορίζεται ότι «Αν, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1, ένα πρόσωπο που δεν είναι φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και των δύο Συμβαλλομένων Κρατών, τότε το πρόσωπο αυτό θεωρείται κάτοικος μόνο του Κράτους στο οποίο βρίσκεται η έδρα της πραγματικής διοίκησής του» αναμένεται να επιλύσει μερικώς κάποια από τα υφιστάμενα ζητήματα, αναφορικά με την καταχρηστική λειτουργία των οντοτήτων διπλής φορολογικής κατοικίας. Ειδικότερα, αντί του γενικού κριτηρίου της έδρας της πραγματικής διοίκησης της οντότητας, προτείνεται η κατά περίπτωση (per se) εξέταση της υπόθεσης μετά από κοινή συμφωνία των αρμόδιων αρχών των Συμβαλλομένων Κρατών. Σε περίπτωση μη επίτευξης συμφωνίας, όπως προτείνεται, το εν λόγω πρόσωπο στερείται των εκ της Σύμβασης προνομίων στο βαθμό που και κατά τρόπο τέτοιο, όπως εκάστοτε συμφωνείται από τις αρμόδιες αρχές των Συμβαλλομένων Κρατών.

Τα ανωτέρω, εντούτοις, δεν αναμένεται να επιλύσουν το σύνολο των φορολογικών στρεβλώσεων που ανακύπτουν με αφορμή τη λειτουργία των οντοτήτων με διπλή φορολογική κατοικία, καθόσον, πρακτικές φοροαποφυγής, λχ οντότητας με κατοικία εντός του Κράτους Α δυνάμει του εσωτερικού δικαίου αυτού, κατοίκου ομοίως έτερου Κράτους δυνάμει ΣΑΔΦ (και του Κράτους Α) με δυνατότητα επίκλησης των προνομίων του εσωτερικού δικαίου, άνευ ωστόσο υπαγωγής σε αμοιβαίες υποχρεώσεις (τούτο καθόσον επιτρέπεται να μεταφέρει τις αλλοδαπές ζημιές σε άλλη εταιρία – κάτοικο του Κράτους Α σύμφωνα με τους ισχύοντες εσωτερικού δικαίου κανόνες περί συμψηφισμού ζημιών εντός του ομίλου, με ταυτόχρονη απόλαυση των προνομίων της Σύμβασης κατά της φορολόγησης των αλλοδαπών κερδών). Η ανωτέρω δυσαρμονία προκαλείται, όπως είναι αναμενόμενο, λόγω της ασυμφωνίας του ρυθμιστικού πλαισίου περί της φορολογικής κατοικίας κατά το ΠΣΑΔΦ-ΟΟΣΑ και του εκάστοτε εσωτερικού δικαίου, και ως εκ τούτου η εισαγωγή προστατευτικών διατάξεων στο εσωτερικό δίκαιο των κρατών φαίνεται να εξαλείφει τον ανωτέρω κίνδυνο. Ειδικότερα προτείνεται η εισαγωγή αντίστοιχου περιεχομένου διάταξης κατά το πρότυπο του Καναδά, σύμφωνα με το οποίο προβλέπεται ότι «οντότητα έχουσα κατοικία σε άλλο κράτος δυνάμει της ΣΑΔΦ, δεν επιτρέπεται να θεωρείται φορολογικός κάτοικος κατά το εσωτερικό δίκαιο».

II. β. Υβριδικές ρυθμίσεις ασυμφωνίας και διαφανείς οντότητες

Η Έκθεση του ΟΟΣΑ με τίτλο «Η εφαρμογή της Πρότυπης Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας στις Προσωπικές Εταιρίες» περιλαμβάνει εκτενή ανάλυση ως προς την εφαρμογή των διατάξεων της Σύμβασης σε προσωπικές εταιρίες, περιλαμβανομένων περιπτώσεων ασυμφωνίας κατά τη φορολόγησή τους. Η ανωτέρω Έκθεση, εντούτοις, δεν αντιμετώπισε την περίπτωση εφαρμογής της Σύμβασης σε άλλες οντότητες, πέραν των προσωπικών εταιριών. Για το λόγο αυτό, λαμβάνοντας υπόψη τις αντικειμενικές δυσκολίες των κρατών ως προς την αντιμετώπιση του εν λόγω ζητήματος, η Έκθεση προτείνει την εισαγωγή νέας ρύθμισης (συνοδευόμενης από εκτενή Ερμηνευτικά Σχόλια) προκειμένου να διασφαλιστεί ότι εισοδήματα διαφανών οντοτήτων μεταχειρίζονται, για τους σκοπούς της Σύμβασης, σύμφωνα με τις αρχές της Έκθεσης περί Προσωπικών Εταιριών. Τα ανωτέρω αναμένεται να διασφαλίσουν ότι, τα προνόμια των φορολογικών συμβάσεων παρέχονται στις κατάλληλες περιπτώσεις, κυριότερα όμως ότι τα εν λόγω προνόμια αποκλείονται όταν κανένα από τα συμβαλλόμενα κράτη δεν μεταχειρίζεται, κατά το εγχώριο του δίκαιο, το εισόδημα της οντότητας, όπως το εισόδημα ενός από τους κατοίκους του.

Δράση 3 : Σχεδιασμός αποτελεσματικών κανόνων για τις Ελεγχόμενες Αλλοδαπές Εταιρίες

Συστάσεις :

- Υιοθέτηση δέσμης μέτρων (έξι) για την ενίσχυση των εθνικών κανονιστικών ρυθμίσεων ως προς την έννοια των ΕΑΕ, το εισόδημα αλλά και την απόδοση αυτών
- Η παραπάνω δέσμη μέτρων δεν θέτει το ελάχιστο των ενεργειών, συνιστάται όμως ως άρτια πρόταση κατά της καταχρηστικής πρακτικής των ΕΑΕ.

Δράση 4 : Περιορισμός της διάβρωσης της φορολογικής βάσης λόγω Εκπτώσεων Τόκων και άλλων Χρηματοοικονομικών Πληρωμών

Συστάσεις :

- Υιοθέτηση Σταθερού Κανόνα Αναλογίας (Fixed Ratio Rule) φορολογικών ελαφρύνσεων καθαρών τόκων 10 % με 30% του EBITDA (κέρδος προ φόρων, τόκων και αποσβέσεων), εφαρμοσμένου επί καθαρών τόκων σε επίπεδο οντότητας.
- Υιοθέτηση Κανόνα Αναλογίας Ομίλου (Group Ratio Rule), παρέχοντας τη δυνατότητα στους ομίλους με ιδιαίτερες οφειλές προς τρίτους να εφαρμόσουν την παγκόσμια αναλογία παρά τον ισχύοντα εντός ενός κράτους Σταθερό Κανόνα Αναλογίας.
- Εναλλακτικές στον Κανόνα Αναλογίας Ομίλου περιλαμβάνουν απαλλαγή από τον Κανόνα Αναλογίας Ομίλου, εφόσον ο Σταθερός Κανόνας Αναλογίας εφαρμόζεται σε πολυεθνικές και ημεδαπούς ομίλους επιχειρήσεων.
- Λοιπές προτάσεις : υιοθέτηση συμπληρωματικών κανόνων φοροαποφυγής λχ καθορισμός κατώτατου ορίου, μεταφορά μη επιτρεπόμενων δαπανών τόκων σε επόμενες χρήσεις κλπ.

Δράση 5 : Αποτελεσματικότερη αντιμετώπιση Ζημιογόνων Φορολογικών Πρακτικών, λαμβάνοντας υπόψη κανόνες Διαφάνειας και Υπόστασης

Συστάσεις :

- Θέσπιση κανόνων με στόχο τη διασύνδεση πλεονεκτημάτων που απορρέουν από τα ευεργετικά για την πνευματική ιδιοκτησία/ευρεσιτεχνία φορολογικά συστήματα με

αναλογική συνεισφορά του δικαιούχου σε δραστηριότητες έρευνας και ανάπτυξης που υποστηρίζουν το εισόδημα

-Εισαγωγή κανόνων για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών επί ορισμένων αποφάσεων από τον Απρίλιο του 2016. Εφαρμόζεται σε παλαιότερες αποφάσεις και νεοεισερχόμενους στο ευνοϊκό καθεστώς πνευματικής ιδιοκτησίας μετά τον Φεβρουάριο του 2015.

-Όλα τα φορολογικά συστήματα με ρυθμίσεις για πνευματική ιδιοκτησία θα πρέπει να εναρμονιστούν με την αρχή του συνδέσμου φορολόγησης (nexus principle)

Δράση 6 : Αποτροπή παροχής Φορολογικών Πλεονεκτημάτων σε μη Κατάλληλες Καταστάσεις (Καταχρηστική χρησιμοποίηση ΣΑΔΦ)

Συστάσεις :

-Ως ελάχιστη προστασία έναντι της καταχρηστικής χρησιμοποίησης των ΣΑΔΦ-ΟΟΣΑ, τα κράτη θα πρέπει να ενσωματώσουν τους ακόλουθους κανόνες : (1) Μία συνδυαστική προσέγγιση του κανόνα Ελέγχου Κύριου Σκοπού (Principal Purpose Test) και του κανόνα Περιορισμού Πλεονεκτημάτων (Limitation on Benefits / LOB rule) στο πλαίσιο των φορολογικών συμβάσεων (2) Αποκλειστικά τον κανόνα Ελέγχου Κύριου Σκοπού ή (3) Τον κανόνα Περιορισμού Πλεονεκτημάτων στις φορολογικές συμβάσεις, με υιοθέτηση συναφούς εθνικής κανονιστικής ρύθμισης κατά των καταχρήσεων.

-Υιοθέτηση των προτεινόμενων αντικαταχρηστικών κανόνων με στόχο την αποτροπή φορολόγησης στην πηγή της ακίνητης περιουσίας, χαμηλής φορολόγησης Μόνιμες Εγκαταστάσεις, διπλής εγκατάστασης επιχειρήσεις κλπ.

Δράση 7 : Αποτροπή καταστρατήγησης του καθεστώτος της Μόνιμης Εγκατάστασης

Συστάσεις :

-Προτάσεις για την αναθεώρηση της έννοιας της Μόνιμης Εγκατάστασης με στόχο τη διεύρυνση του εννοιολογικού και ρυθμιστικού περιεχομένου αυτής.

- Σημαντική διεύρυνση των περιπτώσεων «αντιπροσώπου» : «ακόμη και σε πρόσωπα που είθισται να κατέχουν κυρίαρχο ρόλο στη σύναψη συμβάσεων που ολοκληρώνονται άνευ ουσιαστικής τροποποίησης από την επιχείρηση»

-Υιοθέτηση κανόνα κατά του κατακερματισμού συνδεδεμένων μερών της επιχείρησης.

Δράσεις 8-10 : Εναρμόνιση κανόνων Ενδοομιλικής Τιμολόγησης με τη Δημιουργία Πραγματικής Αξίας

Συστάσεις :

-Η ιδιοκτησία επί των άυλων περιουσιακών στοιχείων από μόνη της δεν συνεπάγεται δικαίωμα επί του συνόλου των κερδών που τυχόν προκύπτουν από την εκμετάλλευσή τους. Αντιθέτως, τα παραπάνω κέρδη θα πρέπει να αποδίδονται στις οντότητες εκείνες που ενεπλάκησαν στην ανάπτυξη, την ενίσχυση, τη διατήρηση, την προστασία και την εκμετάλλευση του εν λόγω άυλου περιουσιακού στοιχείου.

-Οι νέες Κατευθυντήριες Οδηγίες επισημαίνουν την αναγκαιότητα επαρκούς οριοθέτησης των συναλλαγών, προκειμένου η «συμπεριφορά» των εμπλεκόμενων – συμβαλλόμενων μερών να αντικαταστήσει τις συμβατικές διευθετήσεις / συμφωνίες όταν αυτές θεωρούνται από τις φορολογικές αρχές ατελείς ή αποκκλίνουν σημαντικά από την ανωτέρω «συμπεριφορά». Συναλλαγές που στερούνται εμπορικής – συναλλακτικής βασιμότητας είναι δυνατόν να μην λαμβάνονται υπόψη από τις φορολογικές αρχές για τους σκοπούς της ενδοομιλικής τιμολόγησης.

-Αποδόσεις κινδύνου αποδίδονται στην οντότητα που διαχειρίζεται – ελέγχει τον κίνδυνο και έχει την οικονομική δυνατότητα να τον επωμιστεί.

-Ενισχυμένοι κανόνες ως προς την εφαρμογή της μεθόδου συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής ως προς τα εμπορεύματα

-Τροποποίηση των κανόνων περί συμφωνιών επιμερισμού κόστους (cost contribution arrangements) με στόχο την εναρμόνιση στα αποτελέσματα ενδοομιλικής τιμολόγησης.

Δράση 11 : Παρακολούθηση και καταγραφή αποτελεσμάτων BEPS

Συστάσεις :

-Ο ΟΟΣΑ κατέληξε στην υιοθέτηση έξι δεικτών για την παρακολούθηση της απώλειας δημοσίων εσόδων λόγω φοροαποφυγής, σύμφωνα με τους οποίους οι υφιστάμενες απώλειες διαμορφώνονται μεταξύ 100-240 δις δολλαρίων.

-Οι συστάσεις αναφέρονται στη συλλογή δεδομένων από τις κυβερνήσεις ενώ γίνεται μνεία σε κατάλληλες μεθοδολογίες για την ανάλυση αυτών.

-Βελτιωμένη παρακολούθηση του σχεδίου BEPS αναμένεται να συμβάλλει στον εντοπισμό των καταλληλότερων προακτικών BEPS λαμβάνοντας υπόψη και το βαθμό ωριμότητας των συστάσεων BEPS ανά κράτος .

Δράση 12 : Υποχρεωτικοί κανόνες αποκάλυψης

Συστάσεις :

-Οι συστάσεις δεν αποτελούν το ελάχιστο των ενεργειών των κρατών, στα οποία εναπόκειται να κρίνουν αν είναι σκόπιμη η εισαγωγή υποχρεωτικών κανόνων αποκάλυψης στο οικείο φορολογικό τους σύστημα.

-Η Έκθεση προτείνει βασικά σημεία στα οποία θα πρέπει να επικεντρώνεται η υποχρέωση αποκάλυψης με στόχο τον εντοπισμό περιοχών πιθανού επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού σε επίπεδο εθνικό ή διασυνοριακό.

-Αναγνωρίζεται ότι οποιαδήποτε αντίστοιχη νομοθετική πρωτοβουλία θα πρέπει να εναρμονίζεται με τις ανάγκες εκάστου κράτους μέλους του ΟΟΣΑ και τις υφιστάμενες σήμερα υποχρεώσεις συμμόρφωσης και αποκάλυψης.

-Η Έκθεση αναφέρεται επίσης στον τρόπο που η υιοθέτηση υποχρεωτικών κανόνων αποκάλυψης συμβάλλει στην ενίσχυση της διαφάνειας μεταξύ των κρατών.

Δράση 13 : Κατευθυντήριες Οδηγίες για την Τεκμηρίωση των Ενδοομιλικών Συναλλαγών και Αναφορά ανά κράτος

Συστάσεις :

-Οι συστάσεις της εν λόγω δράσης συναποτελούν το νέο V Κεφάλαιο των Κατευθυντήριων Οδηγιών του ΟΟΣΑ

-Τα κράτη μέλη του ΟΟΣΑ συνεχίζουν να επεξεργάζονται σε τοπικό επίπεδο την υιοθέτηση και εφαρμογή των συστάσεων (ήτοι τον σχηματισμό Κύριου Φακέλλου, Εγγώριου Φακέλλου καθώς και την υποχρέωση αναφοράς ανά κράτος)

Δράση 14 : Αποτελεσματικότεροι κανόνες Επίλυσης Διαφορών

Συστάσεις :

-Ισχυρή πολιτική δέσμευση ως προς την υιοθέτηση κανόνων επίλυσης διαφορών και δημιουργία οργάνων παρακολούθησης της παραπάνω δέσμευσης.

Δράση 15 : Ανάπτυξη Πολυμερούς Θεσμοθετημένου Εργαλείου για την Τροποποίηση Διμερών Φορολογικών Συμβάσεων

Συστάσεις :

-Η άμεση εφαρμογή του σχεδίου BEPS από τα κράτη μέλη του ΟΟΣΑ συνιστά απαρέγκλιτη προϋπόθεση για την επιτυχία του. Για το σκοπό αυτό προτείνεται η δημιουργία πολυμερούς εργαλείου για την τροποποίηση των υφιστάμενων διμερών συμβάσεων, προκειμένου να καταστεί δυνατό για τα κράτη όπως προβούν άμεσα στην τροποποίηση τους.

-Η Έκθεση καταλήγει ότι η δράση αυτή δεν μπορεί να αρχίσει πριν την ολοκλήρωση των προηγούμενων δράσεων, λαμβάνοντας υπόψη ότι περισσότερες από δυόμισι χιλιάδες(2.500) ΣΑΔΦ-ΟΟΣΑ θα πρέπει να τροποποιηθούν. Για το σκοπό αυτό κρίθηκε αναγκαία η διοργάνωση διεθνούς συνεδρίου με στόχο την αποσαφήνιση της εν λόγω δράσης

4.3. Ενδοομιλική τιμολόγηση & ενωσιακό δίκαιο

Πρώτη συνήθης εκδήλωση της κατάχρησης δικαίου στο φορολογικό τομέα συνιστά η σύνθετη πρακτική της ενδοομιλικής τιμολόγησης (γνωστή ως transfer pricing) όπως αυτή ασκείται κατά κύριο λόγο από τις ΠΕΕ. Ως ενδοομιλική τιμολόγηση στο φορολογικό δίκαιο ορίζεται η πρακτική της μεταφοράς της πηγής κέρδους μιας συναλλαγής σε κράτος χαμηλής φορολόγησης και πάντως συνδεδεμένων μεταξύ τους επιχειρήσεων με στόχο τον περιορισμό της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης των

ΠΕΕ²⁴⁶. Στην προσπάθεια των κρατών να προστατεύσουν τα φορολογικά τους έσοδα, η θεσμοθέτηση κανόνων περί ορθής φορολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών απασχολεί την πλειοψηφία των σύγχρονων κυβερνήσεων. Ομοίως, οι φορολογικές διοικήσεις ανά τον κόσμο καλούνται να διενεργούν τους κατάλληλους φορολογικούς ελέγχους προκειμένου να διασφαλίσουν ότι οι ΠΕΕ συμμορφώνονται με τους εν λόγω κανόνες.

Ιδιαίτερη μνεία γίνεται στη διαχρονική προσπάθεια του ΟΟΣΑ να επιτύχει διεθνή ομοφωνία για τη ρύθμιση του επίμαχου ζητήματος. Ήδη από το 1979²⁴⁷, η Επιτροπή Δημοσιονομικών Υποθέσεων του ΟΟΣΑ εξέδωσε την Έκθεση με τίτλο «Ενδοομιλική Τιμολόγηση και Πολυεθνικές Επιχειρήσεις» επιχειρώντας να καθιερώσει αρχές που διέπουν τις ενδοομιλικές συναλλαγές καθώς και να ρυθμίσει τυχόν αμφισβητήσεις μεταξύ των εμπλεκομένων με προσυμφωνημένο τρόπο. Σοβαροί προβληματισμοί αναφορικά με την εξέλιξη της ενδοομιλικής τιμολόγησης στις ΗΠΑ το 1992 οδήγησαν το 1995 τον ΟΟΣΑ στην πρώτη έκδοση Κατευθυντήριων Οδηγιών με τίτλο «Κατευθυντήριες Οδηγίες Ενδοομιλικής Τιμολόγησης για τις Πολυεθνικές Επιχειρήσεις και τις Φορολογικές Διοικήσεις»²⁴⁸, κυριότεροι άξονες των οποίων συνιστούν η καθιέρωση της αρχής των ίσων αποστάσεων (ή αρχή του πλήρους ανταγωνισμού)²⁴⁹, η δυνατότητα ύπαρξης Προσυμφωνημένου Τρόπου Τιμολόγησης, η ευχέρεια άντλησης πληροφοριών από τον αντισυμβαλλόμενο της εγχώριας επιχείρησης καθώς και η άμεση επικοινωνία ή και προσυμφωνία με την αντίστοιχη αρμόδια Φορολογική Αρχή. Έκτοτε, πλούσιο έργο έχει παραχθεί, με πλέον πρόσφατη αναθεώρηση των ανωτέρω Οδηγιών²⁵⁰

²⁴⁶ Schoen W., 2010, “Transfer Pricing-Business Incentives, International Taxation and Corporate Law”, Working paper, Max-Planck Institute, Munich.

²⁴⁷ Μουστάκη Γ.Ν., 2009, “Ενδοομιλικές τιμολογήσεις”, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.

²⁴⁸ Κατά τον Τσουρουφλή Α., «οι Κατευθυντήριες Οδηγίες αν και δεν είναι νομικά δεσμευτικές, απολαύουν εντούτοις υψηλό κύρος με αποτέλεσμα να δημιουργείται η προσδοκία ότι θα λαμβάνονται υπόψη τόσο από το νομοθέτη κατά τη λήψη μέτρων που αφορούν την ενδοομιλική τιμολόγηση όσο και από τις φορολογικές διοικήσεις κατά την ερμηνεία και εφαρμογή των σχετικών διατάξεων», βλ. Τσουρουφλής Α., “Η ενδοομιλική τιμολόγηση”, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.

²⁴⁹ Η αρχή των ίσων αποστάσεων εδράζεται στη συναλλακτική σχέση μεταξύ επιχειρήσεων με ισότιμη διαπραγματευτική ισχύ, κατά την οποία ουδέν συμβαλλόμενο μέρος δεν υπόκειται στον έλεγχο ή την κυρίαρχη επιρροή του άλλου, ενώ η συναλλαγή αντιμετωπίζεται ισότιμα και κατά τρόπο νόμιμο. Εφόσον η τιμολόγηση αγαθών ή υπηρεσιών αποδεικνύεται να αποκλίνει σημαντικά από τα παραπάνω, οι εκάστοτε εθνικές φορολογικές αρχές θα πρέπει να προβούν σε αντίστοιχη διόρθωση. Η ανωτέρω αρχή απορρέει από το περιεχόμενο του άρθρου 9 της ΠΣΑΔΦ-ΟΟΣΑ, το περιεχόμενο της οποίας ρυθμίζει τον τρόπο φορολόγησης των ΠΕΕ και ως εκ τούτου τίθενται αντίστοιχα όρια και κανόνες στις ρυθμίσεις περί ενδοομιλικής τιμολόγησης κατά το εγχώριο δίκαιο των συμβαλλόμενων κρατών.

²⁵⁰ Κεφάλαιο I : Η Αρχή των Ίσων Αποστάσεων, Κεφάλαιο II: Παραδοσιακές Μέθοδοι Συναλλαγής, Κεφάλαιο III : Λοιπές Μέθοδοι, Κεφάλαιο IV : Διοικητικός Τρόπος Αποφυγής και Επίλυσης Διαφορών Αμφισβητήσεων επί Ενδοομιλικών Τιμολογήσεων, Κεφάλαιο V : Τεκμηρίωση, Κεφάλαιο VI : Ειδικά

το έτος 2014²⁵¹. Σε κάθε περίπτωση, απώτερος στόχος του ΟΟΣΑ είναι η δημιουργία κλίματος διαλόγου και ομοθυμίας στον τομέα της διεθνούς φορολογίας ως προς τη ρύθμιση του ζητήματος, με στόχο τη δημιουργία ασφαλούς περιβάλλοντος για την προσέλκυση διεθνών επενδυτών.

Σήμερα, το σχέδιο BEPS επικεντρώνεται σε διαφορετικά επιμέρους ζητήματα της ενδοομιλικής τιμολόγησης. Δεν είναι άλλωστε τυχαίο ότι τέσσερις από τις δέκα πέντε δράσεις του σχεδίου αναφέρονται στο εν λόγω ζήτημα. Ειδικότερα, οι επιμέρους δράσεις του φέρουν τους τίτλους «Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία» (Δράση 8), «Κίνδυνοι και Κεφάλαιο» (Δράση 9), «Λοιπές Υψηλού Κινδύνου Συναλλαγές» (Δράση 10) και τέλος «Κατευθυντήριες Οδηγίες για την Τεκμηρίωση των Ενδοομιλικών Συναλλαγών και Αναφορά ανά κράτος» (Δράση 13).

Η ελλειπής αντιμετώπιση του ζητήματος της τιμολόγησης των άυλων περιουσιακών στοιχείων από τους υφιστάμενους κανόνες περί ενδοομιλικής τιμολόγησης, όπως στο παρελόν έγινε δεκτό και από τον ΟΟΣΑ ²⁵², δικαιολογεί την επικέντρωση του Οργανισμού στην ανάπτυξη συστάσεων συναφών με το ανωτέρω ζήτημα. Η ευελιξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων – με δυνατότητα μετατόπισής τους σε θυγατρικές, εγκατεστημένες σε χαμηλής φορολόγησης δικαιοδοσίες – καθώς και η δυσχέρεια επαρκούς προσδιορισμού της πραγματικής αξίας τους καθιστούν την αξιοποίησή τους προσφιλές για τις ΠΕΕ όχημα καταστρατήγησης των κανόνων περί δίκαιης φορολόγησής τους, με συχνό επακόλουθο τη συγκέντρωσή τους σε χώρες με ιδιαίτερα ευνοϊκό καθεστώς φορολόγησης της πνευματικής ιδιοκτησίας εν γένει (λχ Ιρλανδία, Λουξεμβούργο κλπ). Τα παραπάνω συνάδουν με τις φιλόδοξες προσπάθειες των τελευταίων ετών εκ μέρους του ΟΟΣΑ να εκσυγχρονίσει το υφιστάμενο πλαίσιο του άρ. 9 της ΠΣΑΔΦ-ΟΟΣΑ προκειμένου να αντιμετωπίσει αποτελεσματικότερα το ζήτημα της ενδοομιλικής τιμολόγησης. Για το λόγο αυτό δεν είναι τυχαίο ότι πλήθος δράσεων

Θέματα για Ασώματες Περιουσίες , Κεφάλαιο VII: Ειδικά θέματα για Ενδοομιλικές Υπηρεσίες, Κεφάλαιο VIII: Ρυθμίσεις για την Κατανομή Κόστους.

²⁵¹Organization for Economic Co-operation & Development, 2014, “Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles”, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: O.E.C.D.

²⁵²Βλ. Organization for Economic Co-operation & Development, Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles, June 2012 & OECD, Revised Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles, July 2013.

του σχεδίου BEPS συνδέονται με τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ περί Ενδοομιλικής Τιμολόγησης²⁵³.

Κατά το σχέδιο BEPS, κύριος στόχος της υπ' αριθμ. 8 δράσης είναι η ανάπτυξη κατάλληλων κανόνων προς αποτροπή μετατόπισης των άυλων περιουσιακών στοιχείων μεταξύ των μελών του ομίλου. Τα παραπάνω περιλαμβάνουν τέσσερις θεμελιώδεις άξονες : α) υιοθέτηση σαφώς οριοθετημένων εννοιολογικών προσεγγίσεων του όρου «Άυλα περιουσιακά στοιχεία» , β) διασφάλιση ότι τα κέρδη που προκύπτουν από τη μεταφορά και χρήση των άυλων περιουσιακών στοιχείων κατανέμονται κατάλληλα σύμφωνα με τη δημιουργία αξίας (value creation), γ) ανάπτυξη κανόνων ενδοομιλικής τιμολόγησης ή ειδικών μέτρων για τις μεταφορές άυλων περιουσιακών στοιχείων με ιδιαίτερη δυσχέρεια αποτίμησης και δ) αναθεώρηση των οδηγιών σχετικά με τις συμφωνίες επιμερισμού κόστους (costcontributionarrangements).

4.3.1. Η ερμηνευτική προσέγγιση του ΔΕΕ σε θέματα ενδοομιλικής τιμολόγησης μέχρι την υπόθεση SGI (C-311/08)

Πριν από την αποτίμηση της συμβατότητας των προτεινόμενων ρυθμίσεων με τις γενικές αρχές του ενωσιακού δικαίου, κρίνεται σκόπιμη παράθεση της ερμηνευτικής προσέγγισης του ΔΕΕ σε θέματα ενδοομιλικής τιμολόγησης εν γένει. Κατά τη διάρκεια της τελευταίας δεκαετίας, το Δικαστήριο έχει ήδη ερωτηθεί τρεις φορές σχετικά με τη συμβατότητα επιμέρους εθνικών κανονιστικών ρυθμίσεων με το ενωσιακό δίκαιο. Η νομολογία αυτή, με προεξάρχουσα την υπόθεση SGI (C-311/08), καταδεικνύει ότι η αρνητική ενσωμάτωση (δηλ. η απαγόρευση περιορισμών στην ελευθερία εγκατάστασης) δεν είναι απαραίτητα σε απόσταση από τα ισχύοντα κατά την Ευρωπαϊκή Σύμβαση Διαιτησίας, ιδιαίτερα όσον αφορά περιπτώσεις στις οποίες, οι κανόνες περί της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων ή περί

²⁵³ Βλ. Organization for Economic Co-operation & Development,, Revised Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles (2013); Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles, Action 8: 2014 Deliverable (2014); Public Discussion Draft: BEPS Actions 8, 9 and 10: Discussion Draft on Revisions to Chapter I of the Transfer Pricing Guidelines (including Risk, Recharacterisation and Special Measures) (1 December 2014–6 February 2015) Public Discussion Draft: BEPS Action 10: Proposed Modifications to Chapter VII of the Transfer Pricing Guidelines relating to Low Value-Adding Intra-Group Services (3 November–14 January 2015). BEPS Action 10: Discussion Draft on the Use of Profit Splits in the Context of Global Value Chains (16 December 2014–6 February 2015). BEPS Action 10: Discussion Draft on the Transfer Pricing Aspects of Cross-Border Commodity Transactions (16 December 2014–6 February 2015). BEPS Action 8: Revisions to Chapter VIII of the Transfer Pricing Guidelines on Cost Contribution Arrangements (CCAs) (29 April 2015–29 May 2015)

υποκεφαλαιοδότησης²⁵⁴ επιλεκτικά εφαρμόζονται μόνο σε υποθέσεις με διασυνοριακό χαρακτήρα. Εντούτοις, η υπόθεση SGI καταδεικνύει επιπρόσθετα ότι δεν είναι πάντα απαραίτητο για τα κράτη μέλη να επιβάλουν τα προστατευτικά για τη φορολογία τους μέτρα αδιακρίτως σε εσωτερικές και διασυνοριακές υποθέσεις, καθόσον ανάλογα μέτρα έχουν σημασία μόνο σε περιπτώσεις υποθέσεων με κυρίαρχο το στοιχείο της διασυνοριακής δραστηριότητας.

Το Δικαστήριο πρώτα απασχόλησε η υπόθεση Lankhorst – Hohorst (C-324/00), το διατακτικό της οποίας εξανάγκασε τα κράτη μέλη που επιθυμούσαν να διατηρήσουν προστατευτικές της φορολογητέας βάσης διατάξεις, να επεκτείνουν την εφαρμογή τους και στις αμιγώς εσωτερικές υποθέσεις. Ειδικότερα, η υπόθεση Lankhorst-Hohorst (C-324/00)²⁵⁵, στην οποία έχουμε ήδη αναφερθεί, αναφέρεται στους κανόνες υποκεφαλαιοδότησης κατά το γερμανικό δίκαιο, απορρίπτοντας δικαίωμα έκπτωσης καταβληθέντων τόκων για δάνειο που έλαβε γερμανική θυγατρική εταιρία από την αλλοδαπή (ολλανδική) μητρική της, για λόγους χρηματοδότησης αυτής. Η εν λόγω χρηματοδότηση χρέους υπερέβη τη συνταγματικά κατοχυρωμένη στο γερμανικό δίκαιο αναλογία (τριπλάσιο) αναλογούντων ιδίων κεφαλαίων μεριδούχου / αλλότρια κεφάλαια (3:1) για τον έλεγχο δανείων από μετόχους, που εφαρμόζονταν κατ' ουσία μόνο σε περιπτώσεις λήψης δανείων από μεριδούχους κατοίκους αλλοδαπής. Επιπρόσθετα, όπως υποστηρίχτηκε, η θυγατρική δεν θα ήταν σε θέση να λάβει ένα υπό τους ίδιους όρους δάνειο από τρίτο δανειστή, αφού οποιοδήποτε δάνειο από πιστωτικό ίδρυμα θα επέφερε σημαντικά μεγαλύτερη επιβάρυνση τόκων. Η υπερβάλλουσα διαφορά τόκων αντιμετωπίστηκε ως συγκεκαλυμμένο μέρισμα κατά το άρθρο 8 του Νόμου περί Φόρου Εισοδήματος Νομικών Προσώπων (Korperschaftsteuergesetz). Το Δικαστήριο δέχτηκε ότι η άρνηση έκπτωσης δεν συνάδει με την ελευθερία εγκατάστασης (αρ. 49-55 ΣΛΕΕ). Σύμφωνα με τη Γερμανία και το παρεμβαίνον Ηνωμένο Βασίλειο, η άρνηση έκπτωσης δικαιολογήθηκε μεταξύ άλλων από το γεγονός ότι οι όροι του δανείου δεν ήταν σύμφωνοι με την αρχή ίσων αποστάσεων. Το Δικαστήριο απέρριψε την υπεράσπιση δεδομένου ότι :

«39.... Η Γερμανική Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστηρίζουν ότι το άρθρο 8a, παράγραφος 1, σημείο 2, του KStG δικαιολογείται και

²⁵⁴Βλ. Brosens L, 2004, "Thin Capitalization Rules and EU Law", *EC Tax Review*, Τομ. 4, σελ.188-213.

²⁵⁵Απόφαση ΔΕΕ της 26/09/2002, "Lankhorst-Hohorst GmbH v Finanzamt Steinfurt.", C-324/00, *Συλλ. 2002*, σελ. I-11779.

από την ανάγκη εξασφάλισης της συνοχής των εφαρμοστέων φορολογικών συστημάτων. Πιο συγκεκριμένα, κατά τις εν λόγω κυβερνήσεις, η διάταξη αυτή συμβιβάζεται με τη, διεθνώς αναγνωριζόμενη, αρχή του πλήρους ανταγωνισμού (αρχή ίσων αποστάσεων), σύμφωνα με την οποία οι όροι υπό τους οποίους τα αλλότρια κεφάλαια τίθενται στη διάθεση μιας εταιρίας πρέπει να είναι συγκρίσιμοι με τους όρους υπό τους οποίους η εταιρία θα μπορούσε να λάβει τέτοια κεφάλαια από τρίτους. Το άρθρο 9 της συμβάσεως-προτύπου του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Αναπτύξεως (ΟΟΣΑ) εκφράζει τη μέριμνα αυτή, προβλέποντας τον συνυπολογισμό των κερδών για φορολογικούς σκοπούς, όταν συνδεόμενες μεταξύ τους εταιρίες έχουν προβεί σε οικονομικές συναλλαγές υπό όρους που δεν είναι εκείνοι της αγοράς.

40. Συναφώς πρέπει να παρατηρηθεί ότι το Δικαστήριο θεώρησε όντως ότι η ανάγκη εξασφάλισης της συνοχής του φορολογικού συστήματος μπορεί να δικαιολογήσει ρύθμιση δυνάμενη να περιορίσει την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων.

(....)

42. Πράγματι, ενώ, στις υποθέσεις που αποτέλεσαν το αντικείμενο των προμνησθεισών αποφάσεων Bachmann και Επιτροπής κατά Βελγίου, υφίστατο άμεσος σύνδεσμος, δεδομένου ότι επρόκειτο για έναν και τον αυτό φορολογούμενο, μεταξύ της δυνατότητας εκπτώσεως των εισφορών που καταβάλλονταν στο πλαίσιο συμβάσεων ασφαλίσεως γήρατος και ζωής και της φορολογήσεως των ποσών που λαμβάνονταν σε εκτέλεση των συμβάσεων αυτών, σύνδεσμος που έπρεπε να διατηρηθεί για να διαφυλαχθεί η συνοχή του σχετικού φορολογικού συστήματος, δεν υφίσταται κανένας άμεσος σύνδεσμος αυτού του είδους όταν, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, η θυγατρική μιας μητρικής εταιρίας εδρεύουσας στην αλλοδαπή υφίσταται δυσμενή φορολογική μεταχείριση, χωρίς η Γερμανική Κυβέρνηση να επικαλείται κανένα φορολογικό πλεονέκτημα ικανό να αντισταθμίσει, για την εταιρία αυτή, μια τέτοια μεταχείριση (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, προμνησθείσα απόφαση Wielockx, σκέψη 24· απόφαση της 14^{ης} Νοεμβρίου 1995, C-484/93, Svensson και Gustavsson, Συλλογή 1995, σ. I-3955, σκέψη 18· προμνησθείσες αποφάσεις Luftverkehr, σκέψη 42, Verkooijen, σκέψεις 56 έως 58, και Baars, σκέψη 40)».

Σημειώνεται ότι, αν η μητρική δεν ήταν εγκαταστημένη στην αλλοδαπή, η έκπτωση θα ήταν επίσης απορριπτέα (**εφόσον η μητρική έχει προβεί σε δήλωση περί παραίτησης από την αξίωση για την απόδοση του δανείου**) :

«30. Η Γερμανική Κυβέρνηση ανέφερε ότι και οι τόκοι που καταβάλλονται από θυγατρική εδρεύουσα στη Γερμανία στη μητρική της εταιρία η οποία επίσης έχει την έδρα της στη Γερμανία, ως απόδοση αλλοτρίων κεφαλαίων τα οποία έχει χορηγήσει η τελευταία, αντιμετωπίζονται φορολογικώς ως συγκεκαλυμμένα μερίσματα **στην περίπτωση που η μητρική εταιρία έχει προβεί σε δήλωση περί παραιτήσεως από την αξίωση για απόδοση του δανείου**».

Με τα δεδομένα αυτά, κανείς θα περίμενε την αποδοχή εκ μέρους του ΔΕΕ της εκτεθείσας απόφασης, καθόσον υπήρχε όμοια μεταχείριση ανάμεσα στην εσωτερική και την εξωτερική κατάσταση (μη αναγνώριση δικαιώματος έκπτωσης). Το Δικαστήριο, εντούτοις, αποφάσισε διαφορετικά :

«31. **Η περίπτωση, ωστόσο, αυτή δεν είναι ικανή να εξαλείψει τη διαφορά μεταχειρίσεως αναλόγως της έδρας της μητρικής εταιρίας.** Πράγματι, ο χαρακτηρισμός μιας καταβολής τόκων ως συγκεκαλυμμένης διανομής κερδών απορρέει, προκειμένου για θυγατρική η οποία έχει την έδρα της στη Γερμανία και έχει δανεισθεί από μητρική εταιρία μη εδρεύουσα στη Γερμανία, απευθείας και αποκλειστικώς από την εφαρμογή του άρθρου 8α, παράγραφος 1, σημείο 2, του KStG, ανεξαρτήτως της υπάρξεως ή μη δηλώσεως περί παραιτήσεως από την αξίωση για απόδοση του δανείου».

Κρίνοντας έτσι το Δικαστήριο έδωσε την εντύπωση ότι θεώρησε την άρνηση έκπτωσης σε μια παρόμοια εσωτερικού δικαίου υπόθεση να είναι απλώς συγκυριακή, λαμβάνοντας υπόψη ότι η αναλογία (τριπλάσιο) αναλογούντων ιδίων κεφαλαίων μεριδούχου / αλλότρια κεφάλαια (3:1) και ο επαναπροσδιορισμός της υπερβάλλουσας διαφοράς τόκων σαν συγκεκαλυμμένο μέρισμα εφαρμοζόταν μόνο σε διασυνοριακές καταστάσεις. Θα έπρεπε να σημειωθεί, εντούτοις, ότι στις αμιγώς εσωτερικού δικαίου υποθέσεις δεν απαιτείται η ανωτέρω αναλογία, καθόσον η διάβρωση άλλως η συρρίκνωση της φορολογητέας βάσης δεν είναι δυνατή, δεδομένου ότι η έκπτωση και φορολόγηση εμπίπτουν στο ίδιο φορολογικό σύστημα. **Για τις ανάγκες της φορολογίας δεν είναι απαραίτητη η επιβεβαίωση των συνθηκών της αρχής ίσων**

αποστάσεων των συναλλαγών των ομίλων λειτουργούντων στο πλαίσιο του ίδιου φορολογικού συστήματος. Για το λόγο αυτό, πολλοί όμιλοι υποκείμενοι σε φορολόγηση στο ίδιο δικαϊκό σύστημα δύνανται να επιλέξουν να φορολογηθούν σαν ένα νομικό πρόσωπο για τις ανάγκες εταιρικής φορολόγησης ή να συγκεντρώσουν τα αποτελέσματα τους, στοιχεία που περιορίζουν τα αποτελέσματα των ενδοομιλικών συναλλαγών. Παράβαση της εδαφικής φορολογικής συνοχής δυνατόν να προκύψει αν μια από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις δεν φορολογείται στο ίδιο δικαϊκό σύστημα. Αμιγώς εσωτερικές καταστάσεις εξ ορισμού δεν θέτουν ζητήματα ορθής απονομής δικαστικής κρίσης σε σχέση με τα κέρδη και τις ζημίες, ενώ εκ των πραγμάτων κανόνες ενδοομιλικής τιμολόγησης, καθώς και κανόνες υποκεφαλαιοδότησης ρυθμίζουν κατεξοχήν διασυννοριακές καταστάσεις. **Ως εκ τούτου, η υπόθεση Lankhorst – Hohorst εξανάγκασε τα κράτη μέλη που επιθυμούσαν να διατηρήσουν προστατευτικές της φορολογητέας βάσης διατάξεις, να επεκτείνουν την εφαρμογή τους και στις αμιγώς εσωτερικές υποθέσεις.** Περαιτέρω, το περιεχόμενο της απόφασης Lankhorst-Hohorst κατέδειξε την ανάγκη είτε κατάργησης των κανόνων περί υποκεφαλαιοδότησης και τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών σε διασυννοριακές καταστάσεις, είτε πρόβλεψης ανάλογων δεσμευτικών όρων και σε αμιγώς εσωτερικές καταστάσεις για λόγους ίσης μεταχείρισης. Πολλά κράτη μέλη εφάρμοσαν το δεύτερο, λόγω της σημαντικά επαπειλούμενης δημοσιονομικής επιβάρυνσης από την κατάργηση της πρόβλεψης εφαρμογής των κανόνων σε διασυννοριακές καταστάσεις. Η Δανία, η Γερμανία, η Ισπανία καθώς και το Ηνωμένο Βασίλειο τροποποίησαν το νομοθετικό τους πλαίσιο (σχετικά με τους κανόνες υποκεφαλαιοδότησης και ενδοομιλικής τιμολόγησης) προκειμένου να συμπεριλάβουν τη χρηματοδότηση των εσωτερικών ομίλων και η Ολλανδία εισήγαγε χωρίς διάκριση κανόνες υποκεφαλαιοδότησης αμέσως μετά την απόφαση Bosal²⁵⁶ (C-168/01).

Πιθανότατα η δικαστική κρίση στην υπόθεση Lankhorst-Hohorst βασίστηκε στην παράλληλη ισχύ φορολογικών διατάξεων υπό το πρίσμα της αμοιβαίας αναγνώρισης, όπως αυτή αναγκαστικά προκύπτει στο πλαίσιο της ελεύθερης κυκλοφορίας αγαθών και υπηρεσιών στον τομέα της φορολογίας των προσώπων. Το σκεπτικό του Δικαστηρίου πιθανότατα στηρίχτηκε στο ότι η εκπίπτουσα καταβολή τόκων στη

²⁵⁶ Απόφαση ΔΕΕ της 18/9/2003, “Bosal Holding BV v Staatssecretaris van Financiën.”, C-168/01. Σμλλ. 2003, σελ.Ι-09409.

Γερμανία δεν εξαιρούνταν της φορολογίας, καθόσον επρόκειτο να φορολογηθεί στα χέρια της μητρικής εταιρίας στην Ολλανδία, αναγνωρίζοντας ότι η Γερμανία δεν θα έπρεπε να παρέμβει έστω και με έμμεσο τρόπο στο φορολογικό σύστημα της Ολλανδίας, προκαλώντας ενδεχομένως διπλή φορολογική επιβάρυνση. Η παράγραφος 37 της απόφασης συγκλίνει προς την άποψη αυτή. **Περαιτέρω, το Δικαστήριο δεν αποδέχτηκε ότι η άρνηση έκπτωσης ήταν δικαιολογημένη για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής**

«δεδομένου ότι, εν πάση περιπτώσει, η εταιρία αυτή (η αλλοδαπή εταιρία δανειστής) υπάγεται στη φορολογική νομοθεσία του κράτους όπου είναι εγκατεστημένη (βλ. C-264/96, ICI)²⁵⁷»

Η αμοιβαία αναγνώριση προϋποθέτει την ύπαρξη μιας «φυσικής» προτεραιότητας στους κανόνες μεταξύ διαφορετικών δικαιοϋσυστημάτων, **ενώ ειδικά στον τομέα της άμεσης φορολογίας, τα κράτη μέλη δεν υποχρεούνται να προσαρμόσουν τα φορολογικά τους συστήματα έτσι ώστε να εξαλειφθούν τυχόν πρόσθετα εμπόδια ή βάρη στο πλαίσιο της διπλής φορολογίας**. Τα παραπάνω μνημονεύονται σε αποφάσεις του ΔΕΕ, όπως στο σκεπτικό της απόφασης *Krankenheim Ruhesitz*²⁵⁸ (C-157/07):

«49. ... το κράτος μέλος δεν μπορεί να είναι υποχρεωμένο να λαμβάνει υπόψη, κατά την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας του, τις ζημίες της μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως που βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος και ανήκει σε εταιρία εδρεύουσα στο πρώτο κράτος μέλος, για τον λόγο και μόνο ότι οι ζημίες αυτές δεν πρόκειται να ληφθούν υπόψη, από φορολογική άποψη, από το κράτος μέλος στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση

50.... Η ελευθερία εγκαταστάσεως δεν μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι τα κράτη μέλη είναι υποχρεωμένα να διαμορφώνουν τις φορολογικές διατάξεις τους σε συνάρτηση με τις φορολογικές διατάξεις των άλλων κρατών μελών, ώστε να διασφαλίζουν σε κάθε περίπτωση ότι ο επιβαλλόμενος φόρος θα εξαλείφει οποιαδήποτε διαφορά οφειλόμενη στις εθνικές φορολογικές ρυθμίσεις, δεδομένου ότι οι αποφάσεις των εταιριών ως προς την εγκατάσταση εμπορικών επιχειρηματικών

²⁵⁷ Απόφαση ΔΕΕ της 16/07/1998, “Imperial Chemical Industries plc (ICI) v Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes).”, C-264/96, *Συλλ. 1998*,σελ.Ι-04695.

²⁵⁸ Απόφαση ΔΕΕ της 23/10/2008, “Finanzamt für Körperschaften III in Berlin v Krankenhaus Ruhesitz Wannee-Seniorenheimstatt GmbH. ”, C-157/07, *Συλλ. 2008*,σελ.Ι-08061.

μονάδων στην αλλοδαπή μπορούν να αποβαίνουν, ανάλογα με την περίπτωση, περισσότερο ή λιγότερο επωφελείς ή επιζήμιες για την οικεία εταιρία»

Πάντως, στο Ηνωμένο Βασίλειο, η υπόθεση Lankhorst-Hohorst οδήγησε σε απαιτήσεις αποκατάστασης της ζημίας που υπέστησαν οι φορολογούμενοι για επικαλούμενη παράβαση του δικαιώματος ελεύθερης εγκατάστασης, από όσα ορίζονται κατά τις διατάξεις περί υποκεφαλαιοδότησης. Οι αξιώσεις αυτές προκάλεσαν προδικαστικά ερωτήματα που απαντήθηκαν στην υπόθεση Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04)²⁵⁹. Όπως και στην περίπτωση της Γερμανίας, σύμφωνα με το νομοθετικό πλαίσιο του Ηνωμένου Βασιλείου περί των κανόνων της υποκεφαλαιοδότησης, ο κίνδυνος απόρριψης έκπτωσης τόκων για έναν ημεδαπό όμιλο τελούσε σε εξάρτηση από τον τόπο της έδρας του δανειστή. Το Ηνωμένο Βασίλειο ισχυρίστηκε ότι δεν υπήρχε πραγματικός περιορισμός, καθόσον ο επαναπροσδιορισμός των τόκων σε μη εκπιπόμενη διανομή κέρδους θα ακολουθούσε, σύμφωνα με το άρθρο 9 της ΠΣΑΔΦ – ΟΟΣΑ, διαδικασία διόρθωσης στο κράτος της έδρας της δανειστρίας εταιρίας και ως εκ τούτου τη μη φορολόγηση του ομίλου. Το Δικαστήριο δεν υιοθέτησε την παραπάνω άποψη. Πράγματι το άλλο (συμβαλλόμενο) κράτος δυνατόν να μην αποδέχεται γιατί ο μονομερής επαναπροσδιορισμός του εισοδήματος του κράτους της πηγής θα ήταν ορθότερος από τον επαναπροσδιορισμό του εισοδήματος από το ίδιο.

Το κριτήριο της διαφύλαξης της φορολογητέας βάσης στο Ηνωμένο Βασίλειο σε σχέση με τους τεθέντες κανόνες περί υποκεφαλαιοδότησης, λειτουργούντων ως πιθανοί περιορισμοί κατά την άσκηση της ελευθερίας εγκατάστασης τέθηκε προς εξέταση από το Δικαστήριο, το οποίο στα διαλαμβανόμενα στην απόφασή του **επανέλαβε ότι, μέτρα φοροαποφυγής, προκειμένου να γίνουν δεκτά, πρέπει να στοχεύουν στον εντοπισμό περιπτώσεων «αμιγώς τεχνικών διακανονισμών που δεν αντιπροσωπεύουν την οικονομική πραγματικότητα»**²⁶⁰. Το Δικαστήριο δέχτηκε επί της αρχής την καταλληλότητα της κείμενης νομοθεσίας λόγω της αναγκαιότητας περιστολής της καταχρηστικής διάσπασης της φορολογικής βάσης και προχώρησε στην εξέταση της αρχής της αναλογικότητας. Στο πλαίσιο αυτό, **σημαντική νομολογιακή εξέλιξη αποτέλεσε η αποδοχή του κριτηρίου της αρχής ίσων αποστάσεων σαν ένα αντικειμενικό και αξιόπιστο κριτήριο για τον εντοπισμό φορολογικών παιγνίων, η**

²⁵⁹ Απόφαση ΔΕΕ της 13/03/2007, “Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue.”, C-524/04, Σνλλ. 2007,σελ.Ι-02107.

²⁶⁰ Βλ.επε Κφάλαιο ΙΙΙ της παρούσας.

αποτυχία του οποίου δυνατόν να δικαιολογήσει τη θεώρηση ως τεχνητών τυχόν διακανονισμών των δανείων, θέτοντας δύο προϋποθέσεις προς επιβεβαίωση για την τήρηση της αρχής της αναλογικότητας στη συμπεριφορά της φορολογικής διοίκησης :

α)τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος του φορολογούμενου να αποδείξει ότι η συναλλαγή πραγματοποιήθηκε για γνήσιους εμπορικούς λόγους, χωρίς να φέρει προς τούτο υπέρμετρο βάρος απόδειξης.

β)τη μη χειροτέρευση της θέσης του φορολογούμενου πέραν των προβλεπόμενων για τον επαναχαρακτηρισμό της συναλλαγής (ώστε τουλάχιστον να ανταποκρίνεται σε αυτό που θα είχε συμφωνηθεί μεταξύ μη συνδεδεμένων μερών) στις περιπτώσεις που ο χαρακτηρισμός του δανείου ή των τόκων κριθεί άνευ υποκείμενης εμπορικής αιτίας. Ως εκ τούτου, μόνο η υπερβάλλουσα διαφορά των τόκων μπορεί να αφαιρεθεί από την έκπτωση.

Τα παραπάνω στοιχειοθετούν μια σαφή νομολογιακή μεταστροφή του ΔΕΕ σε αντίθεση με τα κριθέντα στην υπόθεση Lankhorst-Hohorst, καταδεικνύοντας ότι η αρχή των ίσων αποστάσεων έχει εξελιχθεί σε στοιχείο της δικαστικής της κρίσης κατά το οποίο περιοριστικά φορολογικά μέτρα δύναται να δικαιολογηθούν από υποχρεωτικές απαιτήσεις δημοσίου συμφέροντος, όπως η ανάγκη πρόληψης φοροαποφυγής και η ανάγκη διατήρησης της κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών. Η νομολογία του Thin Cap (C-524/04) επιβεβαιώθηκε στην υπόθεση Lammers&VanCleeff(C-105/07)²⁶¹, κατά την οποία το ΔΕΕ καταδίκασε ρύθμιση του Βελγίου σύμφωνα με την οποία, η καταβολή τόκων βάσει σύμβασης δανείου μητρικής εγκαταστημένης στην αλλοδαπή (και διευθύνοντος συμβούλου) από θυγατρική στο Βέλγιο, αναχαρακτηρίζεται ως μέρισμα – και συνεπώς φορολογείται – όταν υπό τις ίδιες περιστάσεις οι τόκοι δεν αναχαρακτηρίζονται ως μέρισμα και, συνεπώς, δεν φορολογούνται, όταν καταβάλλονται σε διευθύνοντα σύμβουλο που είναι βελγική εταιρία

«36.Τα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ έχουν την έννοια ότι αποκλείουν εθνική νομοθετική ρύθμιση δυνάμει της οποίας οι τόκοι που καταβάλλονται από εταιρία εγκατεστημένη εντός κράτους μέλους σε διευθύνοντα σύμβουλο που είναι εταιρία εγκατεστημένη εντός άλλου κράτους μέλους αναχαρακτηρίζονται ως μερίσματα

²⁶¹ Απόφαση ΔΕΕ της 17/01/2008, “Lammers & Van Cleeff NV v Belgische Staat.”, C-105/07, Συλλ. 2008, σελ. I-00173.

και φορολογούνται αντιστοίχως, όταν, κατά την έναρξη του φορολογικού έτους, το συνολικό ύψος των προκαταβολών επί των οποίων οφείλονται τόκοι υπερβαίνει το αποδεσμευθέν κεφάλαιο αυξημένο κατά τα υποκείμενα σε φόρο αποθεματικά, ενώ, υπό τις αυτές προϋποθέσεις, όταν οι τόκοι αυτοί καταβάλλονται σε διευθύνοντα σύμβουλο που είναι εταιρία εγκατεστημένη εντός του ίδιου κράτους μέλους, δεν αναχαρακτηρίζονται ως μερίσματα και δεν φορολογούνται αντιστοίχως»

Κατόπιν των ανωτέρω συνάγεται ότι, οι εθνικές κανονιστικές ρυθμίσεις για την ενδοομιλική τιμολόγηση (συμπεριλαμβανομένων των κανόνων τεκμηρίωσης) αποτελούν αντικείμενο εποπτείας του ΔΕΕ ως προς την τήρηση της αρχής της αναλογικότητας, πλην των περιπτώσεων όπου διασφαλίζεται η εφαρμογή των ανωτέρω ομοιοτρόπως και αδιακρίτως σε αμιγώς εσωτερικές και διασυνοριακές καταστάσεις. Η τήρηση της αρχής της αναλογικότητας συνάδει και με τη προμνησθείσα νομολογιακή ερμηνεία του ΔΕΕ ως προς το βάρος απόδειξης που φέρουν οι φορολογούμενοι σύμφωνα με τους κανόνες τεκμηρίωσης, εφόσον ηπιότεροι κανόνες τεκμηρίωσης προβλέπονται για τη ρύθμιση αμιγώς εσωτερικών υποθέσεων. Η δυνατότητα επίκλησης εκ μέρους των ΠΕΕ με πεδίο δράσης εντός των ορίων της ΕΕ επιχειρήσεων (που αντιμετωπίζουν ζητήματα διπλής φορολογίας, λόγω της εφαρμογής των κανόνων περί ενδοομιλικής τιμολόγησης) των παρεχόμενων εκ των ενωσιακών ελευθεριών εγγυήσεων, προκειμένου να εξεταστεί η τήρηση της αρχής αναλογικότητας για την προστασία του εθνικού συμφέροντος (εν προκειμένω της συνοχής του φορολογικού συστήματος) εδράζεται στα ανωτέρω νομολογιακά δεδομένα.

Αν και κατά την άποψη του Γενικού Εισαγγελέα Geelhoed , προκειμένου η εφαρμογή των ρυθμίσεων περί υποκεφαλαιοποίησης να μην είναι δυσανάλογη προς τον επιδιωκόμενο σκοπό, το κράτος μέλος που εφαρμόζει τις ρυθμίσεις αυτές πρέπει να διασφαλίζει, μέσω συμβάσεων περί αποφυγής της διπλής φορολογίας, ότι ο αναχαρακτηρισμός της συναλλαγής στα όρια της φορολογικής δικαιοδοσίας του θα έχει ως συνέπεια έναν αντίθετο αναχαρακτηρισμό (ήτοι από είσπραξη τόκων σε είσπραξη μερισμάτων) στο κράτος μέλος της μητρικής εταιρίας, το Δικαστήριο εν τέλει δεν διέγνωσε στις κοινοτικές ελευθερίες μια υποχρέωση για το ρυθμιστικό κράτος να επιβεβαιώσει ότι το άλλο κράτος προσαρμόζεται στις απόψεις του ρυθμιστικού κράτους, η αποτυχία του οποίου θα έκανε το ρυθμιστικό κράτος να χάσει την

αρμοδιότητά του προς ρύθμιση. Αντίθετα, όπως το Δικαστήριο έκρινε στις υποθέσεις *Colombus Container Services* (C-298/05)²⁶² και *Margarette Block* (C-67/08)²⁶³ :

«31. Προκύπτει ότι, στην υπάρχουσα κατάσταση του κοινοτικού δικαίου, **τα κράτη μέλη απολαμβάνουν μια ορισμένη αυτονομία (..)εφόσον συμμορφώνονται προς το Κοινοτικό δίκαιο, και δεν είναι υποχρεωμένα ως εκ τούτου, να προσαρμόσουν τα φορολογικά τους συστήματα στα διαφορετικά φορολογικά συστήματα άλλων κρατών μελών προκειμένου, inter alia, να περιορίσουν τη διπλή φορολογία που προκύπτει από την παράλληλη άσκηση της φορολογικής τους κυριαρχίας»**

Όπως επίσης παρατηρήθηκε, δεν φαίνεται να ενισχύει την εσωτερική αγορά ο εξαναγκασμός των κρατών μελών όπως εφαρμόσουν τα μέτρα κατά της διάσπασης της βάσης επίσης σε αμιγώς εσωτερικές υποθέσεις , όπου τα μέτρα αυτά δεν εξυπηρετούν ιδιαίτερες ανάγκες. Ο Γενικός Εισαγγελέας Geelhoed σχολίασε επί των ανεπιθύμητων αποτελεσμάτων της *Lankhorst-Hohorst* σε ότι αφορά την άποψή του στην υπόθεση *Thin Cap* (C-524/04) :

«68. Ούτε θεωρώ ότι, προκειμένου να συμμορφωθούν προς το άρθρο 43 ΕΚ, τα κράτη μέλη υποχρεούνται κατ' ανάγκην να εκτείνουν τη νομοθεσία τους περί υποκεφαλαιοποιήσεως σε αμιγώς εθνικές καταστάσεις όπου απουσιάζει ο κίνδυνος καταχρήσεων. Φρονώ ότι είναι άκρως λυπηρό το γεγονός ότι η έλλειψη σαφήνειας ως προς το εύρος των λόγων που δικαιολογούν τις παραβιάσεις του άρθρου 43 ΕΚ για την αντιμετώπιση των καταχρηστικών πρακτικών οδήγησε σε μια κατάσταση όπου τα κράτη μέλη, μη γνωρίζοντας πλέον σε ποιο βαθμό μπορούν να θεσπίζουν εκ πρώτης όψεως «εισάγοντα δυσμενείς διακρίσεις» νομοθετήματα **για την αντιμετώπιση των καταχρηστικών πρακτικών, έκριναν αναγκαίο να «ενεργήσουν εκ του ασφαλούς» επεκτείνοντας το πεδίο εφαρμογής των ρυθμίσεων τους σε αμιγώς εθνικές καταστάσεις όπου δεν υφίσταται κίνδυνος καταχρηστικών πρακτικών»**

Η άποψη αυτή επαναδιατυπώθηκε στην υπόθεση *SGI* (C-311/08), όπου διαπιστώθηκε ότι **το άρθρο 43 ΕΚ, ερμηνευόμενο σε συνδυασμό με το άρθρο 48 ΕΚ, έχει την έννοια ότι δεν αντιβαίνει καταρχήν στο άρθρο αυτό η ρύθμιση κράτους μέλους που**

²⁶² Απόφαση ΔΕΕ της 6/12/2007, “*Columbus Container Services BVBA & Co. v Finanzamt Bielefeld-Innenstadt*.”, C-298/05, *Συλλ.* 2007, σελ. I-10451.

²⁶³ Απόφαση ΔΕΕ της 12/02/2009, “*Margarete Block v Finanzamt Kaufbeuren*.”, C-67/08, *Συλλ.* 2009, σελ. I-00883.

προβλέπει, ότι η ημεδαπή εταιρία φορολογείται για το υπερβολικό ή εκ χαριστικής αιτίας όφελος που έχει παράσχει σε εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, προς την οποία η ημεδαπή εταιρία τελεί, άμεσα ή έμμεσα, σε σχέση αλληλεξάρτησης, ενώ δεν φορολογείται για το όφελος αυτό, εφόσον το έχει παράσχει σε άλλη ημεδαπή εταιρία, προς την οποία τελεί σε παρόμοια σχέση αλληλεξάρτησης, **υπό την προϋπόθεση ότι η επίμαχη ρύθμιση εξυπηρετεί θεμιτούς σκοπούς, συμβατούς με τη Συνθήκη, που ανάγονται σε επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος, και είναι πρόσφορη για τη διασφάλιση της επίτευξης των σκοπών αυτών.** Στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται πάντως να **εξακριβώσει κατά πόσον η επίμαχη στην κύρια δίκη ρύθμιση δεν βαίνει πέρα από αυτό που είναι αναγκαίο για την ταυτόχρονη επίτευξη των σκοπών που επιδιώκει, λαμβάνοντας υπόψη ότι :**

α)«71... ο φορολογούμενος θα έχει τη δυνατότητα, χωρίς να του επιβάλλονται υπέρμετρες υποχρεώσεις διοικητικής φύσης, να προσκομίσει στοιχεία σχετικά με τους εμπορικούς λόγους για τους πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή αυτή

β)72 ... όταν η εξακρίβωση των στοιχείων αυτών οδηγεί στο συμπέρασμα **ότι η επίμαχη συναλλαγή βαίνει πέρα από αυτό που θα είχαν συμφωνήσει οι ενδιαφερόμενες εταιρίες υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, το διορθωτικό φορολογικό μέτρο θα πρέπει να περιορίζεται στο τμήμα εκείνο της συναλλαγής που βαίνει πέρα από αυτό που θα είχε συμφωνηθεί αν δεν υπήρχε η σχέση αλληλεξάρτησης μεταξύ των εν λόγω εταιριών».**

Προς ανακούφιση τόσο των κρατών μελών όσο και της εσωτερικής τάξης, **το Δικαστήριο δέχτηκε ότι η εφαρμογή των κανόνων της αρχής των ίσων αποστάσεων μόνο σε διασυνοριακές καταστάσεις θα μπορούσε να δικαιολογηθεί από την ανάγκη καταπολέμησης της φοροδιαφυγής και την ανάγκη να διατήρησης της ισόρροπης κατανομής της εξουσίας επιβολής φόρων, καθώς με την αποδοχή μεταφοράς κερδών της SGI θα επέτρεπε στις επιχειρήσεις να οργανώσουν τη μεταφορά των εισοδημάτων τους σε δικαϊκά συστήματα χαμηλότερων φορολογικών συντελεστών, και έτσι να θέσουν σε κίνδυνο το δικαίωμα κράτους μέλους όπως ασκήσει τα δικαιώματά του στο οικείο φορολογικό σύστημα σε σχέση με τις δραστηριότητες που διενεργούνται στην επικράτειά του.**

Η δικαστική αυτή κρίση αφήνει περιθώρια ερμηνείας ότι το Δικαστήριο δεν επιβάλλει πλέον στα κράτη μέλη να εφαρμόσουν, κατ' αναλογία και σε αμιγώς εσωτερικές υποθέσεις, απαραίτητα προστατευτικά μέτρα της φορολογητέας βάσης που δεν έχουν ρεαλιστικό αντίκρισμα σε αμιγώς εσωτερικές υποθέσεις. Αυτό θα σήμαινε επίσης ότι, τα κράτη μέλη μπορούν να καταργήσουν την επέκταση των κανόνων υποκεφαλαιοδότησης και ενδοομιλικής τιμολόγησης σε εσωτερικές υποθέσεις. Αν και μέτρα προστατευτικά της διάσπασης της φορολογητέας βάσης μόνο για διασυνοριακές καταστάσεις μπορούν να δικαιολογηθούν, προκειμένου αυτά να είναι αναλογικά, το Δικαστήριο επανέλαβε την κρίση του στην υπόθεση *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04), ότι α) η εθνική νομοθεσία θα έπρεπε να προχωρήσει με αντικειμενικά και εξακριβωμένα στοιχεία, β) ο φορολογούμενος θα έπρεπε να έχει τη δυνατότητα να αποδείξει, χωρίς ιδιαίτερα διοικητικά βάρη, τη βασιμότητα των ισχυρισμών του ως προς την παρέκκλιση από την αρχή των ίσων αποστάσεων, γ) αν ο φορολογούμενος αποτύχει να αποδείξει τα ανωτέρω, η διορθωτική πράξη θα έπρεπε να περιοριστεί στην προσαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων και όχι περαιτέρω (πχ η έκπτωση τόκων δεν θα έπρεπε να απορριφθεί στο σύνολό της σε ένα δάνειο μεγαλύτερο απ' όσο θα επέτρεπε η αρχή των ίσων αποστάσεων, αν ένα μικρότερο δάνειο μπορούσε να είχε συναφθεί από μια ανεξάρτητη οικονομικά επιχείρηση).

Σημειώνεται επιπρόσθετα ότι η υπόθεση SGI είναι σημαντική για δύο ακόμη λόγους. Η ύπαρξη της Σύμβασης Διαιτησίας, η οποία ενδέχεται να διορθώσει τη διπλή φορολογία που προκαλείται σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, δεν δικαιολογεί την πρόκληση διπλής φορολογίας, η οποία δεν θα προέκυπτε σε αμιγώς εσωτερικές υποθέσεις. Η βελγική κυβέρνηση υποστήριξε, όπως το Ηνωμένο Βασίλειο έκανε στην υπόθεση *Thin Cap*, ότι τελικά η SGI δεν αντιμετωπίστηκε λιγότερο προνομιακά όπως οι αμιγώς ημεδαπές επιχειρήσεις, αφού από τα άλλα εμπλεκόμενα κράτη ζητήθηκε να γίνουν οι αντίστοιχες διορθώσεις. Συγκρίνοντας με τα επιχειρήματα στην υπόθεση *Thin Cap*, το Βέλγιο προσέθεσε ότι, αν τα άλλα κράτη δεν έκαναν αυτές τις διορθώσεις, η SGI θα μπορούσε να καταφύγει στη Σύμβαση και να περιορίσει τα αποτελέσματα της διπλής φορολογίας. Όπως στην *ThinCap*, το Δικαστήριο δεν πείστηκε και στο επιχείρημα αυτό απάντησε :

«54. Όσον αφορά τη δυνατότητα εφαρμογής της σύμβασης διαιτησίας, πρέπει να τονιστεί ότι, όπως επισήμανε και η γενική εισαγγελέας με το σημείο 48 των προτάσεών της, η κίνηση της διαδικασίας φιλικού διακανονισμού μεταξύ των εμπλεκόμενων

φορολογικών αρχών, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 6 του τμήματος 3 της σύμβασης αυτής, συνεπάγεται πρόσθετες διοικητικές και οικονομικές επιβαρύνσεις για την εταιρία που υποβάλλεται στην εν λόγω διαδικασία. Εξάλλου, η διαδικασία φιλικού διακανονισμού, την οποία ενδεχομένως ακολουθεί μια διαδικασία διαιτησίας, είναι πιθανό να διαρκέσει πολλά χρόνια. Κατά το χρονικό διάστημα όμως αυτό η εν λόγω εταιρία είναι αναγκασμένη να υποστεί το βάρος της διπλής φορολογίας. Επιπλέον, η επίμαχη στην κύρια δίκη ρύθμιση έχει εφαρμογή, όπως προκύπτει κυρίως από τα στοιχεία που παρατίθενται στη σκέψη 29 της παρούσας απόφασης, σε ορισμένες περιπτώσεις που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω σύμβασης».

Το Δικαστήριο καταφανώς δεν δείχνει ικανοποιημένο με τα μέτρα που προβλέπονται από τη Σύμβαση Διαιτησίας. Σε κάθε περίπτωση, η πιθανότητα μιας χρονοβόρας διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας, πιθανότατα συνέχεια της οποίας θα αποτελέσει μια διαιτησία, με αβέβαια αποτελέσματα που δυνατόν να αποκλίνει από την αρχή της ίσης μεταχείρισης σε σύγκριση με τις εσωτερικές υποθέσεις, δεν μπορεί να δικαιολογήσει διακριτική μεταχείριση σε βάρος διασυνοριακών επιχειρήσεων. Η υπόθεση SGI αναφέρεται και στο βάρος απόδειξης προκειμένου η αρχή των ίσων αποστάσεων να τελεί σε σχέση αναλογίας :

«73. Κατά τη Βελγική Κυβέρνηση, το βάρος της απόδειξης της ύπαρξης «υπερβολικού» ή «εκ χαριστικής αιτίας» οφέλους, κατά την έννοια της επίμαχης στην υπόθεση της κύριας δίκης ρύθμισης, φέρουν οι εθνικές φορολογικές αρχές. Όταν οι αρχές αυτές εφαρμόζουν την εν λόγω ρύθμιση, ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να προσκομίσει στοιχεία σχετικά με τους εμπορικούς λόγους για τους οποίους πραγματοποιήθηκε η σχετική συναλλαγή. Ο φορολογούμενος έχει στη διάθεσή του προθεσμία ενός μηνός, η οποία μπορεί να παραταθεί, για να αποδείξει ότι, με δεδομένες τις περιστάσεις υπό τις οποίες πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, δεν πρόκειται για υπερβολικό ή εκ χαριστικής αιτίας όφελος. Αν, παρ' όλα αυτά, οι εν λόγω αρχές εμμένουν στην πρόθεσή τους να προβούν σε διόρθωση του φόρου και δεν δέχονται τα επιχειρήματα του φορολογουμένου, ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να προσβάλει την πράξη επιβολής του φόρου ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων.

(....)

Υπό τις συνθήκες αυτές, με την επιφύλαξη των εξακριβώσεων στις οποίες οφείλει να προβεί το αιτούν δικαστήριο σχετικά με αυτά τα δύο τελευταία σημεία, τα οποία αφορούν την ερμηνεία και την εφαρμογή του βελγικού δικαίου, επιβάλλεται, κατόπιν

των ανωτέρω, το συμπέρασμα ότι μια εθνική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη τελεί σε αναλογία προς όλους συνολικά τους σκοπούς που επιδιώκει»

Το Δικαστήριο δέχεται τη βελγική νομοθεσία καθόσον το αρχικό βάρος απόδειξης φέρουν οι φορολογικές αρχές. Προφανώς θα ήταν δυσανάλογο να απαιτηθεί από τον φορολογούμενο να αποδείξει τον ασυνήθη χαρακτήρα των συναλλαγών που η φορολογική αρχή επιδιώκει να ανατρέψει. Σημειώνεται ότι αυτό δεν σημαίνει ότι σε όλες τις περιπτώσεις ενδοομιλικής τιμολόγησης στις οποίες η περιοριστική νομοθεσία δεν εφαρμόζεται σε εσωτερικές υποθέσεις, το αρχικό βάρος απόδειξης είναι πάντα στην φορολογική αρχή. Κατά τη γνώμη μας, εξαρτάται από το είδος της νομοθεσίας και άλλα δεδομένα. Αν η φορολογική αρχή ισχυρίζεται ότι υπάρχει μια τεχνητή μεταφορά κέρδους ή άλλη κατάχρηση, μπορεί να εναπόκειται αρχικά στις φορολογικές αρχές να αποδείξουν τη θέση αυτή.

4.3.2.Κανόνες ενδοομιλικής τιμολόγησης κατά το σχέδιο BEPS υπό το φως του ενωσιακού δικαίου.

Παρά τη σημαντική συνεισφορά μέχρι σήμερα της αρχής των ίσων αποστάσεων για τον προσδιορισμό ορθής τιμολόγησης μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και την αποφυγή διπλής φορολογίας, είναι γνωστό ότι η ανωτέρω αρχή αποτέλεσε συχνά αντικείμενο καταστρατήγησης από τις ΠΕΕ²⁶⁴. **Για το σκοπό αυτό, το σχέδιο BEPS εισηγείται, μεταξύ άλλων, τη διεύρυνση της αρχής των ίσων αποστάσεων (η οποία μέχρι σήμερα εφαρμόζεται λαμβάνοντας υπόψη κριτήρια όπως «συμβατική διευθέτηση», «ιδιοκτησία», «χρηματοδότηση») και την εναρμόνισή της με τις έννοιες της «δημιουργηθείσας αξίας» και της «πραγματικής οικονομικής δραστηριότητας»²⁶⁵.**

Η συμβατότητα της αρχής των ίσων αποστάσεων με το ενωσιακό δίκαιο κρίθηκε, όπως είδαμε, στο πλαίσιο των αποφάσεων Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04) και SGI (C-311/08) ως εργαλείο ελέγχου για τη διαπίστωση συνδρομής

²⁶⁴Organization for Economic Co-operation & Development, , Top Ten FAQs. Διαθέσιμο στο <http://www.oecd.org/ctp/beps-frequentlyaskedquestions.htm#Action8> [πρόσβαση 15/10/2015]

²⁶⁵ Βλ. Organization for Economic Co-operation & Development, 2015, “Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 – 2015, Final Reports

αμιγώς επίπλαστων καταστάσεων, η προστασία των οποίων δεν θα πρέπει να διασφαλίζεται από το ενωσιακό δίκαιο και το Δικαστήριο, καθόσον στερούνται πραγματικής οικονομικής υπόστασης. Με άλλα λόγια, **ο έλεγχος ενδοομιλικών τιμολογήσεων υπό το φως της αρχής των ίσων αποστάσεων συνάδει με το ενωσιακό πνεύμα και τις θεμελιώδεις ενωσιακές ελευθερίες, καθόσον μέσω της προμνησθείσας νομολογίας, η ανωτέρω αρχή αναδείχθηκε σε κριτήριο ελέγχου ως προς την ύπαρξη επίπλαστων συμβατικών συμφωνιών και μεθοδεύσεων, με αποκλειστικό σκοπό την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος.** Η συμβατότητα των ενδοομιλικών τιμολογήσεων με αντίστοιχες τιμολογήσεις μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων καταδεικνύει ουσιαστικά την πραγματική οικονομική υπόστασή τους και ως εκ τούτου την αποδοχή τους από το Δικαστήριο ως ουσιαστική οικονομική δραστηριότητα.

Κατόπιν των ανωτέρω, η πρόθεση του σχεδίου BEPS να επαναπροσδιορίσει το περιεχόμενο της αρχής των ίσων αποστάσεων και την εναρμόνισή της με την έννοια της «δημιουργηθείσας αξίας» και «πραγματικής οικονομικής δραστηριότητας» θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη του τα ακόλουθα :

α) αφενός, η έννοια των «αμιγώς επίπλαστων καταστάσεων» και «κατάχρησης δικαίου» συνιστά πλέον αρχή και του ενωσιακού δικαίου, η εφαρμογή της οποίας δεν εναπόκειται αποκλειστικά στη βούληση των κρατών μελών, αντιθέτως το Δικαστήριο παρακολουθεί στενά την εφαρμογή της,

β) αφετέρου, το Δικαστήριο δεν επιθυμεί να εμπλακεί στα πραγματικά περιστατικά της κάθε υπόθεσης (και ως εκ τούτου της εφαρμογής της αρχής των ίσων αποστάσεων), καθόσον τούτο εμπίπτει στην αρμοδιότητα των εθνικών δικαστηρίων.

Δεδομένης της νέας προτεινόμενης διάστασης της αρχής των ίσων αποστάσεων (όπου πλέον κριτήρια όπως «συμβατική συμφωνία», «αδιοκτησία», «χρηματοδότηση» δεν επαρκούν για το σχηματισμό κρίσης περί της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων) τίθεται εύλογα το ερώτημα κατά πόσο η νέα αυτή πρόταση συμπίπτει με την αναγκαιότητα αποτροπής καταχρηστικών και αμιγώς επίπλαστων καταστάσεων (όπως ερμήνευε μέχρι σήμερα το ΔΕΕ την αρχή των ίσων αποστάσεων) και ως εκ τούτου αν η νέα διευρυμένη διάσταση της αρχής των ίσων αποστάσεων θα συνεχίσει να απολαμβάνει την αποδοχή του Δικαστηρίου.

Μια πρώτη προσέγγιση καταδεικνύει τη σύμπτωση της τάσης των προτεινόμενων κριτηρίων με τα νομολογιακά δεδομένα του Δικαστηρίου, αν και οι σκέψεις του ως προς το περιεχόμενο της έννοιας της «πραγματικής οικονομικής δραστηριότητας» δεν σχετίζονται με τα προσφάτως προτεινόμενα από τον ΟΟΣΑ κριτήρια (λχ «αλυσίδα αξιών», «διαχείριση και έλεγχος», «λειτουργίες ανθρώπων») αλλά με το ερώτημα κατά πόσο οι συμβατικές συμφωνίες και μεθοδεύσεις μεταξύ των μελών του ομίλου είναι νομικά έγκυρες, αν εφαρμόζονται στην πραγματικότητα και αν συνιστούν στοιχείο «λογικής» οικονομικής συμπεριφοράς. Υπό το πρίσμα αυτό, οι έννοιες όπως συμβατικές διευθετήσεις, χρηματοδότηση και ιδιοκτησία (στοιχεία της αρχής των ίσων αποστάσεων μέχρι σήμερα) εξακολουθούν να κατέχουν εξέχουσα θέση για το ΔΕΕ.

Περαιτέρω, ως προς τη δυνατότητα ολοσχερούς απόρριψης ενδοομιλικών τιμολογήσεων και επαναχαρακτηρισμού των υφιστάμενων συμβολαίων, σκόπιμο είναι να υπομνησθούν οι ακόλουθες σκέψεις του Δικαστηρίου στο πλαίσιο της υπόθεσης SGI (C-311/08), οι οποίες αντίκεινται προς την ανωτέρω σύσταση:

«Πρέπει να τονιστεί ότι η εθνική νομοθεσία που στηρίζεται στην εξέταση αντικειμενικών και ελέγξιμων στοιχείων, προκειμένου να εξακριβώνεται κατά πόσον μια συναλλαγή αποτελεί τέχνασμα που εξυπηρετεί φορολογικούς σκοπούς, δεν βαίνει πέρα από αυτό που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών που ανάγονται στην ανάγκη διασφάλισης της ισόρροπης κατανομής των φορολογικών εξουσιών μεταξύ των κρατών μελών και στην ανάγκη αποτροπής της φοροαποφυγής, υπό την προϋπόθεση, πρώτον, ότι, όποτε υπάρχει η υποψία ότι η συναλλαγή βαίνει πέρα από αυτό που θα είχαν συμφωνήσει οι ενδιαφερόμενες εταιρίες υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, **ο φορολογούμενος θα έχει τη δυνατότητα, χωρίς να του επιβάλλονται υπέρμετρες υποχρεώσεις διοικητικής φύσης, να προσκομίσει στοιχεία σχετικά με τους εμπορικούς λόγους για τους πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή αυτή**»

«Δεύτερον, όταν η εξακρίβωση των στοιχείων αυτών οδηγεί στο συμπέρασμα ότι η επίμαχη συναλλαγή βαίνει πέρα από αυτό που θα είχαν συμφωνήσει οι ενδιαφερόμενες εταιρίες υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, **το διορθωτικό φορολογικό μέτρο θα πρέπει να περιορίζεται στο τμήμα εκείνο της συναλλαγής που βαίνει πέρα από αυτό**

που θα είχε συμφωνηθεί αν δεν υπήρχε η σχέση αλληλεξάρτησης μεταξύ των εν λόγω εταιριών»²⁶⁶

4.4. Υβριδικές ρυθμίσεις ασυμφωνίας & ενωσιακό δίκαιο

Εξέχουσα εκδήλωση της κατάχρησης δικαίου συνιστά η αξιοποίηση των υβριδικών ρυθμίσεων ασυμφωνίας²⁶⁷ ως μέσου αποφυγής καταβολής του αναλογούντος υψηλού (υπό άλλες προϋποθέσεις) φόρου, που όπως υποστηρίζεται²⁶⁸, αποτελεί σύνηθες εργαλείο των ΠΕΕ στο πλαίσιο του φορολογικού τους σχεδιασμού και ως εκ τούτου αιτία απώλειας δημοσίων εσόδων για τα κράτη διεθνώς αφενός, αθέμιτου ανταγωνισμού αφετέρου για τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις σε σχέση με αυτές²⁶⁹. Τα ανωτέρω επιτείνονται από την πολυπλοκότητα των διεθνών συναλλαγών των ΠΕΕ, η ολιστική και συστηματική παρακολούθηση των οποίων από τις εκάστοτε φορολογικές διοικήσεις καθίσταται δυσχερής, αν όχι ανέφικτη. Η ανωτέρω δυσχερής κατάσταση αποκτά ανησυχητική διάσταση, λαμβάνοντας υπόψη ότι:

α)τα μονομερή εθνικά μέτρα αποδείχθηκαν σε πολλές περιπτώσεις αναποτελεσματικά και ανεπαρκή, αναζητώντας μια συντονισμένη και μακροπρόθεσμη προσέγγιση βασιζόμενη σε συγκεκριμένες στρατηγικές και απτούς στόχους σε εθνικό, ενωσιακό και διεθνές επίπεδο,

β)οι υβριδικές αποκλίσεις μεταξύ των φορολογικών βάσεων των κρατών δημιουργούν αθέμιτα κενά για την εκμετάλλευση των διαφορετικών τους φορολογικών καθεστώτων (και εντός πλαισίου ΕΕ),

γ) η χρηματοπιστωτική βιομηχανία και τα άκρως σύνθετα κερδοσκοπικά προϊόντα δεν εποπτεύονται συστηματικά, ιδιαίτερα όταν τα κράτη διεθνώς προβαίνουν στη μείωση

²⁶⁶ Βλ. σκέψεις 71 και 72 της SGI (C-311/08)

²⁶⁷ Με τον όρο υβριδικές ρυθμίσεις ασυμφωνίας νοούνται ρυθμίσεις που αξιοποιούν τις τυχόν αποκλίσεις στη φορολογική μεταχείριση των εργαλείων, οντοτήτων ή μεταφορών μεταξύ των νομοθετικών συστημάτων δύο ή περισσότερων κρατών, με στόχο την πρόκληση ασυμφωνίας και πιο συγκεκριμένα τη μείωση ή την εκμηδένιση του τελικού φορολογικού βάρους των εμπλεκόμενων μερών. Ειδικότερα οι ανωτέρω ρυθμίσεις ομαδοποιούνται στις ακόλουθες κατηγορίες : α) υβριδικές οντότητες, β) οντότητες με έδρα σε περισσότερα του ενός κράτη, γ) υβριδικά εργαλεία και δ) υβριδικές μεταφορές. (βλ. Organization for Economic Co-operation & Development, 2012, “Hybrid Mismatch Arrangements, Tax Policy and Compliance Issues”, Paris:O.E.C.D., σελ 10).

²⁶⁸ Organization for Economic Co-operation & Development, 2014, “Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements”, Paris:O.E.C.D.

²⁶⁹ Βλ. Van Gelder G. & Niels B., 2013, “Tax Treatment of Hybrid Finance Instruments. Derivatives & Financial Instruments”, *IBFD Journal Articles*, Ιούλ. 4, σελ.140 ; Hovakimian A., Opler T. & Titman S., 2001, “The Debt - Equity Choice”, *Journal of Financial and Quantitative Analysis*, Τομ. 36, σελ. 7.

των οικονομικών πόρων που διοχετεύονται στις υπηρεσίες συλλογής φόρων, περιορίζοντας έτσι την ικανότητα και την αποτελεσματικότητα των φορολογικών διοικήσεων διεθνώς²⁷⁰.

4.4.1. Περιπτώσεις και αποτελέσματα υβριδικών ρυθμίσεων ασυμφωνίας²⁷¹

Οι υβριδικές ρυθμίσεις ασυμφωνίας δεν είναι πρόσφατες στο χώρο της φορολογικής επιστήμης²⁷². Όπως υποστηρίζεται²⁷³, αυτό που σήμερα έχει αλλάξει είναι η ευκολία με την οποία μπορεί να επιτευχθεί και η συγκριτική τους σημασία, λαμβάνοντας υπόψη τη δυναμική του ηλεκτρονικού εμπορίου και της ψηφιακής οικονομίας εν γένει²⁷⁴. Όπως

²⁷⁰ Κατά τον Harris, οι υβριδικές ρυθμίσεις ασυμφωνίας διακρίνονται σε δύο κατηγορίες. Στις επιζήμιες για τα συμφέροντα του φορολογούμενου και στις επωφελείς για τα συμφέροντά του. Διαχρονικά, οι φορολογικές συμβάσεις ρυθμίζουν ζητήματα συναφή με την προστασία του φορολογουμένου από πιθανά επιζήμια αποτελέσματα λόγω της παράλληλης άσκησης φορολογικής εξουσίας εκ μέρους των εμπλεκόμενων κρατών. Μεταξύ αυτών αναφέρονται η καθιέρωση της φορολογικής κατοικίας του φορολογούμενου, οι διορθώσεις σε περίπτωση ενδοομιλικών τιμολογήσεων καθώς και η δυνατότητα διαιτησίας κατά το άρθρο 25 της ΠΣΑΔΦ-ΟΟΣΑ, αλλά και η πρόβλεψη περί απαλλαγής (σύμφωνα με τη μέθοδο της εξαίρεσης ή πίστωσης) κατά τα άρθρα 23 Α και Β της ΠΣΑΔΦ-ΟΟΣΑ αντίστοιχα) ποσού ίσου με το φόρο εισοδήματος ή κεφαλαίου που καταβλήθηκε στο άλλο συμβαλλόμενο κράτος για το εισόδημα ή κεφάλαιο που αποκτά ο φορολογούμενος στο κράτος κατοικίας (Βλ. Harris P., 2014, "Neutralizing effects of hybrid mismatch arrangements", Papers on Selected Topics in Protecting the Tax Base of Developing Countries, *United Nations*). Άλλωστε, όπως επισημαίνεται από τον Ault, κυρίαρχος στόχος των φορολογικών συμβάσεων αποτελεί η απαλλαγή επιβολής διεθνούς διπλής φορολογίας χάριν διευκόλυνσης των διεθνών επενδύσεων (Βλ. Ault H., 2013, "Some Reflections on the OECD and the Sources of International Tax Principles", *Tax Notes International*, 70, Ιούν. 17, σελ. 1195. Ως αποτέλεσμα των ανωτέρω διεθνών φορολογικών ρυθμίσεων, η προστασία του φορολογούμενου από επιζήμιες πρακτικές των κρατών είναι σημαντικά κατοχυρωμένη. Δεν ισχύει όμως το ίδιο και για τη φορολογική βάση των κρατών έναντι των καταχρηστικών πρακτικών των ΠΕΕ μέσω της εμπλοκής τους στην ανεξάντλητη περιπτώσιολογία των λεγόμενων υβριδικών ρυθμίσεων ασυμφωνίας, με στόχο την αποφυγή καταβολής των πράγματι αναλογούντων φόρων. Για το λόγο αυτό η Δράση 2 επικεντρώνεται στη διπλή μη φορολόγηση του εισοδήματος – κυρίως των ΠΕΕ, επικαλούμενες όμοιες εκπτώσεις σε περισσότερες από μία χώρες.

²⁷¹ Όπως υποστηρίζεται, τα φορολογικά αποτελέσματα συνεπεία της χρήσης των υβριδικών ρυθμίσεων ασυμφωνίας είναι συχνά συγκρίσιμα με εκείνα της χρήσης των φορολογικών παραδείσεων και ως εκ τούτου το Σχέδιο δράσης του ΟΟΣΑ τελεί σε άρρηκτη σχέση με το αντίστοιχο πρόγραμμά του περί δημιουργίας φορολογικού ανταγωνισμού. Η δυσχέρεια με τις υβριδικές ρυθμίσεις ασυμφωνίας έγκειται στο ότι μπορούν και συνηθέστατα εμπλέκουν κράτη, τα οποία δεν συγκαταλέγονται στην κλασική λίστα των φορολογικών παραδείσεων. Αξιοποιούν τη δυνατότητα συνεργασίας με κράτη, μέλη φορολογικής σύμβασης, εστιάζοντας στο γεγονός ότι σκοπός της ΣΑΔΦ είναι η αποφυγή διπλής φορολογίας και όχι η αποφυγή της διεθνούς μη φορολογίας (βλ. Harris P., 2014, σελ. 4).

²⁷² Boidman N. & Kandev M., 2014, "BEPS Action Plan on Hybrid Mismatches: AC anadian Perspective", *Tax Notes International*, 74, Ιούν. 30, σελ. 1233.

²⁷³ Harris P., 2014, "Neutralizing effects of hybrid mismatch arrangements", Paper on Selected Topics in Protecting the Tax Base of Developing Countries, *United Nations*.

²⁷⁴ Επιβάλλεται πάντως να επισημανθεί ότι το ακανθώδες ζήτημα των υβριδικών ρυθμίσεων ασυμφωνίας δεν απασχόλησε για πρώτη φορά τον Οργανισμό το 2013. Ήδη από το 2010 και στο πλαίσιο της Έκθεσης με τίτλο «Η διαχείριση των φορολογικών κινδύνων, περιλαμβανομένων και των ζημιών των πιστωτικών ιδρυμάτων», ο ΟΟΣΑ επεσήμανε τον κίνδυνο διττής έκπτωσης φορολογικών ζημιών των πιστωτικών ιδρυμάτων συνεπεία των υβριδικών αποκλίσεων μεταξύ των φορολογικών βάσεων των κρατών. Ομοίως, το 2011 η Έκθεση με τίτλο «Αξιοποίηση εταιρικών ζημιών μέσω του επιθετικού

αναλύεται στη συνέχεια, οι εν λόγω ρυθμίσεις δεν είναι παράνομες «per se» κατ' αρχήν, καθόσον πρόκειται συνηθέστερα για το αποτέλεσμα της μονομερούς κατ' αρχήν απόφασης δύο κρατών να μην φορολογήσουν μια διασυνοριακή συμφωνία ή να παράσχουν κάποια ευνοϊκά φορολογικά πλεονεκτήματα (όπως έκπτωση φόρου).

Κατά τον ΟΟΣΑ²⁷⁵, οι υβριδικές ρυθμίσεις ασυμφωνίας διακρίνονται από τα ακόλουθα χαρακτηριστικά :

- α) υβριδικές οντότητες: οντότητες διαφανείς φορολογικά σε ένα κράτος και αδιαφανείς σε έτερο κράτος,
- β) οντότητες με διπλή έδρα: οντότητες με έδρα σε δύο διαφορετικά κράτη για φορολογικούς σκοπούς,
- γ) υβριδικά εργαλεία: εργαλεία διαφορετικά μεταχειριζόμενα για φορολογικούς σκοπούς στα εμπλεκόμενα κράτη, κυριότερα ως χρέος (δάνειο) στο ένα κράτος και ως μερίδιο συμμετοχής στο έτερο κράτος²⁷⁶,
- δ) υβριδικές μεταφορές: ρυθμίσεις μεταχειριζόμενες ως μεταφορά ιδιοκτησίας ενός περιουσιακού στοιχείου για φορολογικούς σκοπούς του ενός κράτους, όχι όμως για φορολογικούς σκοπούς του έτερου, το οποίο γενικά διαπιστώνει δάνειο με εγγυήσεις.

Ομοίως κατά τον ΟΟΣΑ και ανάλογα με τα αποτελέσματα που κάθε φορά σκοπούνται μέσω της εφαρμογής των εν λόγω ρυθμίσεων, γίνονται δεκτές οι ακόλουθες περιπτώσεις²⁷⁷ :

- α) σχήματα διττής έκπτωσης : ρύθμιση στο πλαίσιο της οποίας, η εκάστοτε οντότητα επικαλείται τυχόν φορολογική έκπτωση για τη μείωση φόρου εισοδήματος σε δύο

φορολογικού σχεδιασμού» υπέδειξε ως μείζον πρόβλημα φορολογικής πολιτικής διεθνώς την εκμετάλλευση χρηματοπιστωτικών εργαλείων στο πλαίσιο άσκησης του διευρυνμένου πλέον ζημιόγνου επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού, καθιστώντας την ανωτέρω πρακτική ως μια από τις πλέον επικίνδυνες για τα φορολογικά έσοδα των κρατών ανά τον κόσμο, καθώς καθίσταται προφανής η δημιουργία τεχνητών ζημιών ή ζημιών λαμβανομένων υπόψη από τις εκάστοτε φορολογικές διοικήσεις περισσότερες από μία φορές.

²⁷⁵ Organization for Economic Co-operation & Development, 2012, “Hybrid Mismatch Arrangements, Tax Policy and Compliance Issues”, Paris: O.E.C.D., σελ.7.

²⁷⁶ Χαρακτηριστική είναι η περίπτωση των ρυθμίσεων υβριδικών δανείων: πρόκειται για χρηματοοικονομικά μέσα που έχουν χαρακτηριστικά τόσο δανεισμού όσο και ιδίων κεφαλαίων. Λόγω των διαφορετικών φορολογικών χαρακτηρισμών που δίνουν τα κράτη μέλη στα υβριδικά δάνεια (χρέος ή ίδια κεφάλαια), οι πληρωμές που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο ενός διασυνοριακού υβριδικού δανείου αντιμετωπίζονται ως εκπεστέα από τον φόρο δαπάνη σε ένα κράτος μέλος (το κράτος μέλος του πληρωτή) και ως αφορολόγητη διανομή κερδών (μέρισμα) σε άλλο κράτος μέλος (στο κράτος μέλος του εισπράττοντος) με αποτέλεσμα ανεπιθύμητη διπλή μη φορολόγηση.

²⁷⁷ Γνωστές και ως περιπτώσεις διπλής μη φορολόγησης (double non-taxation).

διαφορετικά κράτη, αντί άπαξ ως όφειλε, καθώς η ανωτέρω έκπτωση προκύπτει από την ίδια συμβατική υποχρέωση.

β) σχήματα έκπτωσης και ταυτόχρονης αποφυγής φορολογίας εισοδήματος : ρύθμιση στο πλαίσιο της οποίας προκύπτει δικαίωμα έκπτωσης σε ένα κράτος (λχ έκπτωση τόκων) δυνάμει συμβατικής σχέσης, η φορολόγηση των εισοδημάτων της οποίας εντούτοις αποφεύγεται, καθώς δεν συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημα του άλλου κράτους.

γ) γενεσιουργοί λόγοι αλλοδαπών φορολογικών απαιτήσεων : ρύθμιση στο πλαίσιο της οποίας δημιουργούνται οι προϋποθέσεις γένεσης αλλοδαπής φορολογικής απαίτησης, η αξίωση της οποίας υπό άλλες προϋποθέσεις δεν θα ήταν επιτρεπτή χωρίς την ύπαρξη αντίστοιχου αλλοδαπού φορολογητέου εισοδήματος ή σε κάθε περίπτωση πάντως όχι στην ίδια έκταση.

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, λαμβάνοντας υπόψη την πολυπλοκότητα του φαινομένου, ο ΟΟΣΑ παραθέτει τα ακόλουθα παραδείγματα :

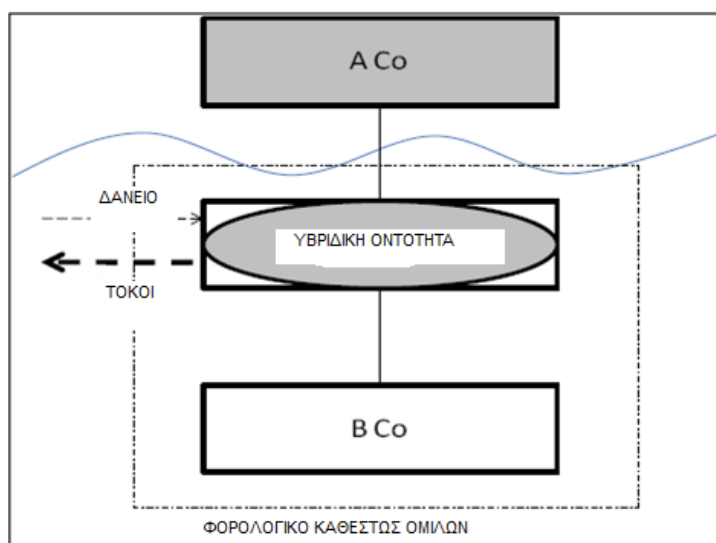
Ι. Περίπτωση σχήματος διττής έκπτωσης :

Στο παράδειγμα που ακολουθεί, η μητρική εταιρία (Α Co) στη χώρα Α, κατέχειέμμεσα την κατασκευάστρια εταιρία (Β Co) στη χώρα Β. Μεταξύ των Α Co και Β Co λειτουργεί η υβριδική οντότητα (HybridEntity/ Η.Ε Co.), η οποία φορολογικά αντιμετωπίζεται ως διαφανής²⁷⁸ για τη χώρα Α, ενώ ως αδιαφανής²⁷⁹ για τη χώρα Β. Η εταιρία Α Co κατέχει το σύνολο ή τουλάχιστον το μεγαλύτερο ποσοστό του μετοχικού κεφαλαίου της Η.Ε. Co, η οποία ακολούθως κατέχει το σύνολο ή το μεγαλύτερο ποσοστό των μετοχών της Β Co.

²⁷⁸ Κατά το ελληνικό δίκαιο ως εταιρεία «φορολογικά διαφανής» ορίζεται αυτή, της οποίας τα κέρδη φορολογούνται στο όνομα των μετόχων ή μελών της (παρ. 7, άρθρ. 3, Ν. 2578/1998).

²⁷⁹ Στην περίπτωση αυτή, η φορολογική υποχρέωση εξαντλείται στο πρόσωπο της εταιρίας.

Γράφημα 2 : Σχήμα διττής έκπτωσης



Πηγή : OECD (2012)²⁸⁰

Η υβριδική οντότητα Η.Ε. Co λαμβάνει δάνειο από τρίτο μέρος, διοχετεύει το εν λόγω δάνειο για εξασφάλιση μετοχικού κεφαλαίου στη BCo (ή για την αγορά μετοχών αυτής) και καταβάλλει τόκους δανείων για το ανωτέρω δάνειο. Πέραν των τόκων αυτών, η Η.Ε. Co δεν έχει άλλες σημαντικές εκπτώσεις, στερείται ομοίως σημαντικού εισοδήματος.

Η υβριδική οντότητα Η.Ε. Co φορολογείται κατά το ισχύον φορολογικό σύστημα της χώρας B (όπως δηλ και η B Co) και ως εκ τούτου, οι εκπεστέοι τόκοι δανείου της Η.Ε. Co μπορούν να συμψηφιστούν με το φόρο εισοδήματος εταιριών του ίδιου ομίλου στη χώρα B (δηλ. με την εταιρία BCo) σύμφωνα με τις οικείες σε αυτήν διατάξεις. Αντίθετα, η χώρα A μεταχειρίζεται την Η.Ε. Co ως διαφανή με αποτέλεσμα οι τόκοι δανείων να κατανέμονται στην εταιρία ACo, όπου μπορούν να τύχουν έκπτωσης ή να συμψηφισθούν μετυχόν φορολογικές υποχρεώσεις της A Co.

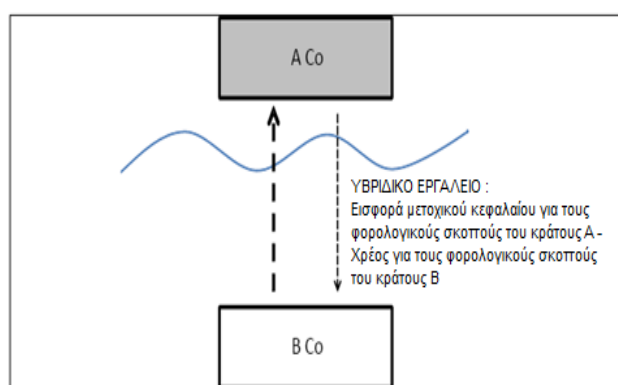
II. Περίπτωση σχήματος έκπτωσης και ταυτόχρονης αποφυγής φορολογίας εισοδήματος:

Η χρήση υβριδικών εργαλείων χρηματοδότησης συνιστά μία ακόμη περίπτωση υβριδικών ρυθμίσεων ασυμφωνίας. Χαρακτηριστική είναι η περίπτωση εταιρίας

²⁸⁰Organization for Economic Co-operation & Development, 2012, “Hybrid Mismatch Arrangements, Tax Policy and Compliance Issues”, Paris:O.E.C.D.

εγκατεστημένης στη χώρα B (B Co), η οποία λαμβάνοντας χρηματοδότηση από εταιρία εγκατεστημένη στη χώρα A (ACo) θεωρηθείσα ως εισφορά μετοχικού κεφαλαίου κατά το φορολογικό σύστημα της χώρας A, ως χρέος-οφειλή αντίθετα κατά το φορολογικό σύστημα της χώρας B επιτυγχάνει διττά οικονομικά οφέλη, ήτοι α) την αποφυγή φορολόγησης των διανεμόμενων μερισμάτων κατά τη χώρα A και β) την αναγνώριση δυνατότητας έκπτωσης των καταβληθέντων τόκων δανείου κατά τη χώρα B.

Γράφημα 3 : Περίπτωση σχήματος έκπτωσης και ταυτόχρονης αποφυγής φορολογίας εισοδήματος



Πηγή : OECD(2012)²⁸¹

Ως αντικείμενο της δράσης 2 του σχεδίου BEPS κατ' αρχήν ορίστηκε η ανάπτυξη των διατάξεων της ΠΣΑΔΦ-ΟΟΣΑ καθώς και συστάσεων αναφορικά με το σχεδιασμό του εσωτερικού δικαίου των κρατών με στόχο την εξουδετέρωση των συνεπειών των υβριδικών εργαλείων και οντοτήτων. Συγκεκριμένα η δράση «δυνατόν να περιλαμβάνει:

- α) αλλαγές στην Πρότυπη Σύμβαση με στόχο την εξάλειψη περιπτώσεων καταχρηστικής απόλαυσης προνομίων από υβριδικά εργαλεία και οντότητες,
- β) εσωτερικές νομοθετικές ρυθμίσεις που εμποδίζουν την έκπτωση ή τη μη αναγνώριση καταβολών/πληρωμών που δύναται να εκπέσει ο καταβάλλων / πληρωτής ,
- γ)εσωτερικές νομοθετικές ρυθμίσεις που αποκλείουν την έκπτωση λόγω καταβολής / πληρωμής μη φορολογηθέντος εισοδήματος από τον δικαιούχο της καταβολής / πληρωμής »²⁸²

²⁸¹ Organization for Economic Co-operation & Development, 2012, "Hybrid Mismatch Arrangements, Tax Policy and Compliance Issues", Paris:O.E.C.D.

²⁸² Organization for Economic Co-operation & Development, 2014, "Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements", Action Plan, Action 2, Paris:O.E.C.D.

4.4.2.Κανόνες υβριδικών ρυθμίσεων ασυμφωνίας κατά το σχέδιο BEPS υπό το φως του ενωσιακού δικαίου.

Η συμβατότητα των παραπάνω συστάσεων με το ενωσιακό δίκαιο έχει ήδη απασχολήσει μέρος της ακαδημαϊκής κοινότητας ²⁸³, χωρίς εντούτοις σαφή αποτελέσματα.

Ειδικότερα ως προς τη θέσπιση εθνικών κανονιστικών ρυθμίσεων κατά των πραγματοποιηθέντων πληρωμών στο πλαίσιο υβριδικών ρυθμίσεων ασυμφωνίας εκπεστέες κατά το δίκαιο του καταβαλλόντα, μη υπαγόμενες όμως αντίστοιχα ως πηγή εισοδήματος στο συνολικό εισόδημα του δικαιούχου της πληρωμής ή του σχετιζόμενου επενδυτή κατά περίπτωση, παρατηρούνται τα ακόλουθα :

α) συμβατότητα με την παράγραφο 4 του άρθρου 24 της ΠΣΑΔΦ-ΟΟΣΑ ²⁸⁴:

Όπως προκύπτει και από τα ερμηνευτικά σχόλια της ΠΣΑΔΦ-ΟΟΣΑ καθώς και τη ρητή διατύπωση του εν λόγω άρθρου, δυσμενείς διακρίσεις λόγω της κατοικίας σε βάρος φορολογούμενου του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους απαγορεύονται. Αντιθέτως, ρύθμιση περί διαφορετικής μεταχείρισης λόγω συνδρομής και λοιπών κριτηρίων (όπως εν προκειμένω, η παράλειψη φορολόγησης στοιχείου εισοδήματος στο ένα Συμβαλλόμενο Κράτος) διάφορων πάντως του κριτηρίου της κατοικίας δεν αντιβαίνει στο περιεχόμενο του εν λόγω άρθρου και ως εκ τούτου δεν συνιστά απαγορευμένη διάκριση.

β) συμβατότητα με την παράγραφο 1 του άρθρου 1 της οδηγίας 2003/49/EK του Συμβουλίου της 3ης Ιουνίου 2003 για την καθιέρωση κοινού συστήματος φορολόγησης

²⁸³Rust, A., 2015, “BEPS Action 2: 2014 Deliverable—Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements and its Compatibility with the Non-discrimination Provisions in Tax Treaties and the Treaty on the Functioning of the European Union”, British Tax Review, Vol. 3, 2015, σελ. 308. Helminen, M. 2015, “EU Law Compatibility of BEPS Action 2: Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements”, British Tax Review, Vol. 3, 2015, σελ.325

²⁸⁴«4.Με την επιφύλαξη της εφαρμογής των όρων της παραγράφου 1 του Άρθρου 9, της παραγράφου 6 του Άρθρου 11 ή της παραγράφου 4 του Άρθρου 12, τόκοι, δικαιώματα και άλλες πληρωμές που καταβάλλονται από επιχείρηση του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους σε κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους εκπίπτουν, για τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών της εν λόγω επιχείρησης, με τους ίδιους όρους σαν να είχαν καταβληθεί σε κάτοικο του πρώτου Κράτους. Επίσης, οποιαδήποτε χρέη επιχείρησης του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους προς κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους εκπίπτουν για τον υπολογισμό του φορολογητέου κεφαλαίου της επιχείρησης αυτής, με τους ίδιους όρους σαν να είχαν συναφθεί με κάτοικο του πρώτου Κράτους»

των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών διαφορετικών κρατών μελών²⁸⁵:

Όπως το Δικαστήριο έκρινε στην υπόθεση Scheuten Solar Technology GmbH (C-397/09)²⁸⁶ «το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/49, ερμηνευόμενο σε συνδυασμό με τις δεύτερη έως την τέταρτη αιτιολογική σκέψη αυτής, αποβλέπει στην εξάλειψη της διπλής νομικής φορολογήσεως των διασυνοριακών καταβολών τόκων απαγορεύοντας την επιβολή φόρου επί τόκων στο κράτος μέλος της παρακρατήσεως στην πηγή εις βάρος του δικαιούχου αυτών. Η προαναφερθείσα διάταξη αφορά, επομένως, αποκλειστικώς τη φορολογική κατάσταση του πιστωτή των τόκων» και ως εκ τούτου δεν απαγορεύει ρύθμιση περί άρνησης αναγνώρισης έκπτωσης πληρωμών, όπως εν προκειμένω, στο πρόσωπο του πληρωτή.

γ) συμβατότητα με τις θεμελιώδεις ενωσιακές ελευθερίες :

Η υιοθέτηση ανάλογων εθνικών κανονιστικών ρυθμίσεων θέτει *prima facie* ζητήματα διακριτικής μεταχείρισης σε βάρος καταστάσεων με διασυνοριακό χαρακτήρα υπέρ των αμιγώς ημεδαπών, εγείροντας ενστάσεις περί της απρόσκοπτης άσκησης της θεμελιώδους ελευθερίας εγκατάστασης. Όπως έχει ήδη αναφερθεί, η ανωτέρω διακριτική μεταχείριση δυνατόν να θεραπεύεται όταν συντρέχουν γενικοί λόγοι επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος, κατάλληλοι και αναλογικοί για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού. Όπως άλλωστε έχει ήδη αναφερθεί στο πλαίσιο της υπόθεσης CadburySchweppes (C-196/04) ως τέτοιος δικαιολογητικός λόγος αναγνωρίζεται η ανάγκη αποτροπής αμιγώς επίπλαστων καταστάσεων για τη διαπίστωση της υπάρξεως των οποίων απαιτείται να προκύπτει από αντικειμενικά στοιχεία, επιπλέον ενός υποκειμενικού στοιχείου που συνίσταται στη βούληση επιτεύξεως φορολογικού πλεονεκτήματος, ότι δηλ. παρά την τυπική τήρηση των προβλεπομένων από το κοινοτικό δίκαιο προϋποθέσεων, δεν επιτυγχάνεται ο σκοπός τον οποίο επιδιώκει η ελευθερία εγκαταστάσεως .

²⁸⁵ «1. Οι πληρωμές τόκων ή δικαιωμάτων που ανακύπτουν σε ένα κράτος μέλος απαλλάσσονται από ενδεχόμενους φόρους επ' αυτών στο εν λόγω κράτος (είτε παρακρατούνται είτε εισπράττονται κατόπιν βεβαιώσεως) εφόσον ο δικαιούχος των τόκων ή των δικαιωμάτων είναι εταιρεία άλλου κράτους μέλους ή μόνιμη εγκατάσταση εταιρείας κράτους μέλους ευρισκόμενη σε άλλο κράτος μέλος»

²⁸⁶ Απόφαση ΔΕΕ της 21/7/2011. Scheuten Solar Technology GmbH κατά Finanzamt Gelsenkirchen-Süd. C-397/09. Συλλ. 2011, I-06455

Ειδικότερα ως προς τη θέσπιση εθνικών κανονιστικών ρυθμίσεων κατά πληρωμών στο πλαίσιο υβριδικών ρυθμίσεων ασυμφωνίας, οι οποίες θέτουν τις προϋποθέσεις διπλασιασμού των εκπτώσεων αν και πρόκειται για την ίδια πληρωμή

α) συμβατότητα με τις θεμελιώδεις ενωσιακές ελευθερίες

Εθνική κανονιστική ρύθμιση με περιεχόμενο την απαγόρευση έκπτωσης τόκων, εφόσον οι τόκοι αυτοί μπορούν να τύχουν αντίστοιχης μεταχείρισης σε άλλο κράτος συνιστά κατ' αρχήν περιορισμό της ελευθερίας εγκατάστασης, καθόσον σε περίπτωση αμιγώς ημεδαπής κατάστασης η έκπτωση τόκων αναγνωρίζεται άνευ προϋποθέσεων. Ειδικά η περίπτωση της αποτροπής διττής χρήσης φορολογικών ζημιών συνιστά κατά το Δικαστήριο (Marks&Spencer, C-446/03)²⁸⁷ επιτακτικό λόγο δημοσίου συμφέροντος, ικανό να δικαιολογήσει περιορισμούς κατά την άσκηση των θεμελιωδών ελευθεριών. Η άποψη αυτή του Δικαστηρίου εξελίχθηκε πάντως στο πλαίσιο της υπόθεσης PhilipsElectronics (C-18/11)²⁸⁸ καταλήγοντας στα ακόλουθα συμπεράσματα :

-κράτος μέλος υποδοχής, στο έδαφος του οποίου ασκείται η οικονομική δραστηριότητα που προκάλεσε τις ζημιές της μόνιμης εγκατάστασης, δεν νομιμοποιείται να αρνηθεί την έκπτωση ζημιών που έχει υποστεί η μόνιμη εγκατάσταση, ακόμη και αν το κράτος μέλος της μόνιμης εγκατάστασης λαμβάνει υπόψη του στη βάση προσδιορισμού φόρου τις παραπάνω ζημιές.

-αντίθετα, κράτος μέλος υποδοχής νομιμοποιείται να αρνηθεί την έκπτωση ζημιών που έχουν προκύψει εντός άλλου κράτους μέλους από τη μόνιμη εγκατάσταση, εφόσον το κράτος μέλος της μόνιμης εγκατάστασης λαμβάνει υπόψη του στη βάση προσδιορισμού φόρου τις παραπάνω ζημιές.

Όπως ρητά αναφέρει στην αρ. 27 σκέψη του :

«το κράτος μέλος υποδοχής, στο έδαφος του οποίου ασκείται η οικονομική δραστηριότητα που προκάλεσε τις ζημιές της μόνιμης εγκατάστασης, δεν μπορεί να

²⁸⁷ «Όσον αφορά το δεύτερο δικαιολογητικό στοιχείο, το οποίο αφορά τον κίνδυνο διττής εκπτώσεως των ζημιών, γίνεται δεκτό ότι τα κράτη μέλη πρέπει να μπορούν να εμποδίσουν τον εν λόγω κίνδυνο» Βλ. σκέψη 47 της απόφασης ΔΕΕ της 31/12/2005. Marks & Spencer plc κατά David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes).C-446/03.Συλλ. 2005.I-10837.

²⁸⁸ Απόφαση ΔΕΕ της 6/9/2012. The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs κατά Philips Electronics UK Ltd, C-18/11.Συλλ. 2012-00000.

επικαλεστείτον σκοπό της διατήρησης της κατανομής των φορολογικών εξουσιών μεταξύ των κρατών μελών ως δικαιολογητικό λόγο του ότι η εθνική του νομοθεσία επιβάλλει, όσον αφορά τη δυνατότητα μιας εδρεύουσας στην ημεδαπή εταιρίας να εκπίπτει, στο πλαίσιο φορολογικής ελάφρυνσης υπέρ ομίλου, τις ζημίες που έχει υποστεί η μόνιμη εγκατάσταση στην ημεδαπή μιας εδρεύουσας στην αλλοδαπή εταιρίας, την προϋπόθεση να μην υπάρχει δυνατότητα έκπτωσης των ζημιών αυτών στο πλαίσιο της επιβολής αλλοδαπού φόρου, ενώ η αντίστοιχη έκπτωση των ζημιών που έχει υποστεί στην ημεδαπή μια εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία δεν υπόκειται σε καμία ισοδύναμη προϋπόθεση»

Για τους ίδιους ως άνω λόγους το Δικαστήριο έκρινε ότι η αποτροπή διττής χρήσης φορολογικών ζημιών δεν συνιστά επιτακτικό λόγο δημοσίου συμφέροντος. Ειδικότερα :

«Όσον αφορά, δεύτερον, τον σκοπό πρόληψης της διπλής έκπτωσης των ζημιών, επισημαίνεται ότι, ακόμη και αν υποθεθεί ότι η αυτοτελής επίκληση του λόγου αυτού είναι δυνατή, σε μια περίπτωση όπως αυτή την οποία αφορά η κύρια δίκη δεν θα επιτρεπόταν ούτως ή άλλως η επίκλησή του ως δικαιολογητικού λόγου σε σχέση με την εθνική νομοθεσία του κράτους μέλους υποδοχής»²⁸⁹

4.5.Ο κίνδυνος της διπλής φορολογίας σε βάρος των ΠΕΕ

Η επιθετική αντιμετώπιση των καταχρηστικών πρακτικών (μεταξύ των οποίων, η ενδοομιλική τιμολόγηση καθώς και οι υβριδικές ρυθμίσεις ασυμφωνίας) μέσω της μεταχείρισης επίπλαστων καταστάσεων σύμφωνα με την πραγματική οικονομική ουσία της συναλλαγής αντί αυτής που εικονικά εμφανίζεται στα εμπλεκόμενα κράτη αν και εκπληρώνει το στόχο της δίκαιης φορολόγησης των ΠΕΕ, προκαλεί εντούτοις συχνά ζητήματα διπλής φορολόγησης. Λαμβάνοντας υπόψη την αναγκαιότητα προσέλκυσης άμεσων ξένων επενδύσεων από το σύνολο των κρατών μελών, τίθεται αναπόφευκτα το ερώτημα αν στο πλαίσιο της παρεμβατικής στάσης του Δικαστηρίου, όπως αποτυπώνεται στην παρούσα, εκπληρώνεται εν τέλει επί της ουσίας ο στόχος της ενιαίας αγοράς υπό το βάρος του κινδύνου επιβολής διπλής φορολογίας σε βάρος της λειτουργίας των ΠΕΕ και ομίλων επιχειρήσεων, ελλείψει κανόνων εναρμόνισης στον τομέα της άμεσης φορολογίας. Ειδικότερα :

²⁸⁹ Απόφαση ΔΕΕ της 6/9/2012. The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs κατά Philips Electronics UK Ltd, C-18/11. Συλλ. 2012-00000, σκέψη 28.

Πριν από την 1^η Δεκεμβρίου 2009, το άρθρο 293 της ΣΕΕ (πρώην άρθρο 220 ΣυνθΕΚ) προέβλεπε ότι :

«Τα κράτη μέλη, εφόσον είναι αναγκαίο, διεξάγουν μεταξύ τους διαπραγματεύσεις, για να εξασφαλίσουν προς όφελος των υπηκόων τους ... την κατάργηση της διπλής φορολογίας εντός της Κοινότητας...»

Η ως άνω πρόβλεψη δεν είχε άμεσο αποτέλεσμα. Στην υπόθεση Gilly²⁹⁰ (C-336/96), το ΔΕΕ θεώρησε ότι η ανωτέρω ρύθμιση, όπως προκύπτει από το γράμμα της, δεν μπορεί να έχει άμεση εφαρμογή και ως εκ τούτου να απονέμει στους ιδιώτες δικαιώματα δυνάμενα να προβληθούν ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων. Η ήδη καταργηθείσα διάταξη του άρθρου 293 της ΣΕΕ κατέδειξε ότι η κατάργηση της επιβολής διπλής φορολογίας αποτέλεσε κοινοτικό στόχο για την Ένωση. Κατέδειξε επίσης ότι η ΣΕΕ θεώρησε την κατάργηση της διπλής φορολογίας σαν θέμα που έπρεπε να αποτελέσει αντικείμενο διαπραγμάτευσης μεταξύ των κρατών μελών στο πλαίσιο κατάρτισης διμερών συμβάσεων, και όχι ένα θέμα πολιτικής σε ευρωπαϊκό επίπεδο. Επιπρόσθετα, η διατύπωση του άρθρου υποδηλώνει τον επικουρικό χαρακτήρα της διάταξης («εφόσον είναι απαραίτητο») με δυνατότητα επίκλησης αυτού αποκλειστικά στην περίπτωση που ουδεμία άλλη ρύθμιση της ενωσιακής νομοθεσίας (όπως σήμερα το άρθρο 114 ΣΕΕ) δεν επαρκεί για την πρόληψη της αποφυγής διπλής φορολογίας. Σημειώνεται ότι βάση για την Σύμβαση Διαιτησίας στην Επίλυση Διαφορών Ενδοομιλικής Τιμολόγησης αποτέλεσε το άρθρο 293 της ΣΕΕ αντί του επίσης καταργηθέντος άρθρου 93.

Η ανωτέρω εξέλιξη, όπως υποστηρίζεται²⁹¹, μπορεί να ερμηνεύεται ως ακολούθως :

-η κατάργηση της επιβολής διπλής φορολογίας δεν συνιστά πλέον στρατηγικό στόχο της Ένωσης. Το παραπάνω συμπέρασμα δεν μπορεί πάντως να συνάδει με το πλαίσιο της ενιαίας αγοράς, καθόσον δεν υπάρχει καλύτερος τρόπος στραγγαλισμού της ελεύθερης κυκλοφορίας προσώπων και κεφαλαίων από τη διπλή φορολόγηση του ίδιου εισοδήματος ή κεφαλαίου εντός των γεωγραφικών ορίων της Ε.Ε.

²⁹⁰ Απόφαση ΔΕΕ της 12/05/1998, “Mr and Mrs Robert Gillyv Directeurdes services fiscaux du Bas-Rhin.”, C-336/96, *Συλλ.* 1998,σελ.Ι-02793.

²⁹¹ Terra B. & Wattel P., 2012, “European Tax Law”, *Kluwer Law International*, 6^η έκδοση, σελ. 21.

-η αποφυγή της διπλής φορολογίας δεν συνιστά πλέον ζήτημα διμερούς διαπραγμάτευσης στο πλαίσιο του διεθνούς φορολογικού δικαίου, αντιθέτως όμως αναδεικνύεται σε μείζον ενωσιακό ζήτημα .

Το ζήτημα πάντως της επιβολής διπλής φορολογίας φαίνεται να απασχολεί ιδιαίτερα την Ένωση κατά την τελευταία πενταετία. Στην με αρ. COM (2011) 712 Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, το Συμβούλιο και την Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή με θέμα «Η διπλή φορολόγηση στην ενιαία αγορά»²⁹² αναγνωρίζεται ότι η αρχή της εξάλειψης της διπλής φορολόγησης που προκύπτει από τον μη συντονισμό των φορολογικών πολιτικών πρέπει να αποτελεί βασικό στοιχείο κάθε μακροπρόθεσμης στρατηγικής της Επιτροπής, λαμβάνοντας υπόψη ότι η διπλή φορολόγηση σε διασυνοριακό πλαίσιο, ως αποτέλεσμα της μη συνεπούς αλληλεπίδρασης των διαφόρων εγχώριων φορολογικών συστημάτων, αποτελεί σημαντικό εμπόδιο και πραγματική πρόκληση για την εσωτερική αγορά²⁹³.

Επιβάλλεται πάντως να επισημανθεί ότι, όπως σαφώς διατυπώνεται στην ανωτέρω Ανακοίνωση, «στην παρούσα φάση της νομοθεσίας της ΕΕ, (τα κράτη μέλη) δεν υποχρεούνται να εξαλείψουν τη διπλή φορολόγηση ως γενικό κανόνα. Όντως, οι κανόνες των κρατών μελών που δίνουν προτεραιότητα σε εγχώριες καταστάσεις έναντι διασυνοριακών καταστάσεων, για παράδειγμα στον τομέα της οικονομικής διπλής φορολόγησης, αντιβαίνουν τις θεμελιώδεις ελευθερίες, εφόσον δεν υπάρχει σχετική αιτιολόγηση. Ωστόσο, η διπλή φορολόγηση δεν αντιβαίνει τις Συνθήκες, αφού πηγάζει από την παράλληλη άσκηση της φορολογικής κυριαρχίας από τα οικεία κράτη μέλη»²⁹⁴. Πέραν των ανωτέρω, διαρκούσης της έλλειψης πρωτοβουλίας από την ΕΕ για την επίλυση του ανωτέρω ζητήματος προς το παρόν, «τα κράτη μέλη δεν είναι υποχρεωμένα να αποτρέπουν τη διπλή φορολόγηση της δεύτερης περίπτωσης, κάτι που θα μπορούσε

²⁹² European Commission, 2011, Communication from The Commission to the European Parliament, The Council And The European Economic And Social Committee, “Double Taxation in the Single Market”, COM(2011), 11 Οκτ.

²⁹³ Βλ. τη δημόσια διαβούλευση της Επιτροπής. Διαθέσιμο στη <http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2010_04_doubletax_en.htm> [Πρόσβαση 17/11/2014].

²⁹⁴ European Commission, 2011, Communication from The Commission to the European Parliament, The Council And The European Economic And Social Committee, “Double Taxation in the Single Market”, COM(2011), 11 Οκτ.

να χαρακτηριστεί επίσης «μη διακριτική» διπλή φορολόγηση, αφού το φαινόμενο αυτό δεν εμπίπτει στο πεδίο των θεμελιωδών ελευθεριών»²⁹⁵.

Παρ' όλα αυτά, τα αποτελέσματα τριών πρόσφατων δημόσιων διαβουλεύσεων της Επιτροπής επιβεβαιώνουν ότι οι φορολογούμενοι της ΕΕ εξακολουθούν να πλήττονται σοβαρά από τη διπλή φορολόγηση. Ειδικότερα, στο πλαίσιο ειδικής δημόσιας διαβούλευσης²⁹⁶ για τη διπλή φορολόγηση διαπιστώθηκε η έκταση του προβλήματος: κατά μέσο όρο, πάνω από 20% των περιπτώσεων που αναφέρθηκαν αντιστοιχούσαν σε περισσότερα από 1 εκατ. ευρώ για φορολογούμενες εταιρείες, ενώ πάνω από 35% των περιπτώσεων αντιστοιχούσαν σε περισσότερα από 100.000 ευρώ για φυσικά πρόσωπα. Σε ορισμένες μάλιστα περιπτώσεις, όπως επισημαίνει η Επιτροπή «η εξάλειψη της διπλής φορολόγησης, ακόμη και όταν είναι νομικά εφικτή, συνεπάγεται σημαντική επιβάρυνση, τόσο από πλευράς χρόνου όσο και από πλευράς διοικητικού κόστους. Τα αποτελέσματα μελέτης που διενεργήθηκε το 2007 από μεγάλη φοροτεχνική εταιρεία ²⁹⁷ έδειξαν ότι το μέσο κόστος της φορολογικής συμμόρφωσης για τη φορολόγηση εταιρικού εισοδήματος ανέρχεται στο 2,2% των καταβληθέντων φόρων. Περίπου το 15% του χρόνου που δαπανήθηκε για τις ενέργειες συμμόρφωσης αφορούσαν διεθνείς πτυχές της εταιρικής φορολόγησης. Επιπλέον, το 14,6% των εταιρειών και το 31% των ατόμων που απάντησαν στο σημείο αυτό στο πλαίσιο της δημόσιας διαβούλευσης για τη διπλή φορολόγηση αποφάσισε να μην επιδιώξει διορθωτικά μέτρα για την εξάλειψη της διπλής φορολόγησης»²⁹⁸.

Κατόπιν των ανωτέρω, η αποφυγή της διπλής φορολόγησης στο πλαίσιο της ενιαίας αγοράς δεν μπορεί παρά να μην εξετάζεται συστηματικά. Ως σημαντικότερα δείγματα των ανωτέρω πρωτοβουλιών είναι η οδηγία για τις μητρικές και θυγατρικές

²⁹⁵European Commission, 2011, Communication from The Commission to the European Parliament, The Council And The European Economic And Social Committee, "Double Taxation in the Single Market", COM(2011), 11 Οκτ.

²⁹⁶ European Commission, 2010. Διαθέσιμο στις <http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2010_04_doubletax_en.htm>< http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2010_06_inheritance_en.htm><http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2010_08_royalty_en.htm> [πρόσβαση 19/3/2013].

²⁹⁷PWCLLP, *Total Tax Contribution*, 2007, Survey of the Hundred Group of Finance UK Directors (ένωση των 100 μεγαλύτερων εισηγμένων εταιρειών στο HB).

²⁹⁸PWCLLP, *Total Tax Contribution*, 2007, Survey of the Hundred Group of Finance UK Directors (ένωση των 100 μεγαλύτερων εισηγμένων εταιρειών στο HB), σελ. 8.

εταιρείες²⁹⁹, η οδηγία για τους τόκους και τα δικαιώματα³⁰⁰, η σύμβαση διαιτησίας (ΣΔ)³⁰¹, τα επιτεύγματα του κοινού φόρουμ σχετικά με τις τιμές μεταβίβασης (ΚΦΤΜ) – ιδίως ο κώδικας δεοντολογίας για την αποτελεσματική εφαρμογή της ΣΔ³⁰²-, και η σύσταση σχετικά με τη διαδικασία ελάφρυνσης της παρακράτησης φόρου³⁰³. Στην ίδια κατεύθυνση κινείται και η πρόταση οδηγίας σχετικά με τη δημιουργία μιας Κοινής Ενοποιημένης Φορολογικής Βάσης για τις Εταιρείες (ΚΕΒΦΕ)³⁰⁴, για την οποία έγινε λόγος σε προηγούμενο κεφάλαιο της παρούσας.

Η Επιτροπή πάντως εξακολουθεί να αναζητά επαρκείς λύσεις καθόσον οι υφιστάμενοι μηχανισμοί δεν επαρκούν για την αντιμετώπιση των υπόλοιπων καταστάσεων διπλής φορολόγησης. « Συγκεκριμένα: το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας για τους τόκους και τα δικαιώματα είναι περιορισμένο· η ΣΔΦ δεν καλύπτει όλους τους φόρους από πλευράς ενιαίας αγοράς (π.χ. τέλη καταχώρισης), δεν προβλέπει την πλήρη εξάλειψη της διπλής φορολόγησης και, κυρίως, δεν προβλέπει ενιαία λύση για τριμερείς και πολυμερείς σχέσεις μεταξύ των κρατών μελών· ο χρόνος που απαιτείται για τις διαδικασίες σύναψης διμερών συμφωνιών σε περίπτωση διαφορών διπλής φορολόγησης, τόσο στο πλαίσιο της ΣΔ όσο και σε αυτό της ΣΔΦ, είναι μεγάλος και αυτές οι διαδικασίες, συχνά, δεν επιτυγχάνουν την επίλυση των υποβαλλόμενων προβλημάτων. Επιπλέον, οι υφιστάμενοι μηχανισμοί για την άρση της διπλής φορολόγησης δεν λειτουργούν πάντοτε αποτελεσματικά. Συγκεκριμένα, οι διατάξεις της ΣΔΦ δεν ερμηνεύονται και εφαρμόζονται με συνέπεια από τα οικεία κράτη μέλη. Παρόμοιες αντικρουόμενες πρακτικές αφορούν κυρίως τον ορισμό εννοιών όπως τα δικαιώματα, το επιχειρηματικό εισόδημα, τα μερίσματα και η μόνιμη εγκατάσταση. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα ότι οι

²⁹⁹ Οδηγία 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 23ης Ιουλίου 1990 σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών.

³⁰⁰ Οδηγία 2003/49/ΕΚ του Συμβουλίου, της 3ης Ιουνίου 2003, για την καθιέρωση κοινού συστήματος φορολόγησης των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών διαφορετικών κρατών μελών.

³⁰¹ Σύμβαση για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων (90/436/ΕΟΚ), ΕΕ L 225 της 20.8.1990.

³⁰² European Commission, 2001. Διαθέσιμο στη <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/index_en.htm> [Πρόσβαση 16/8/2014].

³⁰³ European Commission, 2009, “Commission Recommendation of 19.10.2009 on withholding tax relief procedures”, C-2009/7924. Διαθέσιμο στη <[http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/whats_new/c\(2009\)7924_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/whats_new/c(2009)7924_en.pdf)> [Πρόσβαση 14/3/2014].

³⁰⁴ European Commission, 2011, “Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base”, COM(2011), τελικό (121), 16 Μαρτ.

φορολογούμενοι υπόκεινται σε διπλή φορολόγηση, αντίθετα με τον στόχο που επιδιώκει η ΣΔΦ»³⁰⁵.

4.5.1.Ενωσιακό Δίκαιο

Όπως έχει ήδη αναφερθεί, η αυτονομία και υπεροχή του ενωσιακού δικαίου έναντι των επιμέρους εθνικών ρυθμίσεων καθώς και του διεθνούς φορολογικού δικαίου επιβεβαιώνεται πάγια από το Δικαστήριο σε ιστορικές του αποφάσεις. «Η Κοινότητα αποτελεί νέα έννομη τάξη διεθνούς δικαίου, υπέρ της οποίας τα κράτη περιόρισαν τα κυριαρχικά τους δικαιώματα σε περιορισμένους έστω τομείς....(ενώ) το κοινοτικό δίκαιο, που είναι ανεξάρτητο από τη νομοθεσία των κρατών μελών, δημιουργεί υποχρεώσεις στους ιδιώτες (αλλά) γεννά και δικαιώματα υπέρ αυτών»³⁰⁶. Περαιτέρω, «αντίθετα προς τις διεθνείς Συνθήκες, η Συνθήκη της ΕΟΚ δημιούργησε ιδιαίτερη έννομη τάξη, η οποία ενσωματώθηκε στα νομικά συστήματα των κρατών μελών από τις θέσεως της Συνθήκης σε ισχύ και δεσμεύει τα δικαστήριά τους»³⁰⁷. Ομοίως, η Ένωση δεν δεσμεύεται από το δίκαιο των διμερών διεθνών συμβάσεων, τις οποίες τα κράτη μέλη, μονομερώς, έχουν υπογράψει³⁰⁸.

Σε κάθε περίπτωση πάντως, τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα κατ' αρχήν να καθορίσουν τους ισχύοντες φορολογικούς κανόνες εντός των γεωγραφικών τους ορίων. Τα ανωτέρω άλλωστε επιβεβαιώνονται και από το ΔΕΕ :

«Τα κράτη μέλη, ως αρμόδια για τον καθορισμό των κριτηρίων φορολογίας των εισοδημάτων και της περιουσίας προκειμένου να εξαλειφθεί, ενδεχομένως διά της συμβατικής οδού, η διπλή φορολογία, συνήψαν διάφορες διμερείς συμβάσεις εμπνεόμενα, μεταξύ άλλων, από τα καταρτισθέντα από τον Οργανισμό Οικονομικής

³⁰⁵European Commission, 2011, “Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base”, COM(2011), τελικό (121),16 Μαρτ., σελ. 9.

³⁰⁶Απόφαση ΔΕΕ της 05/02/1963, “NV Algemene Transport- en Expeditie On dernemingvan Gend & Loos v Nederlandse administratieder belastingen.”, C-26/62, *Ελληνική ειδική έκδοση 1954-1964*, σελ.00863.

³⁰⁷Απόφαση ΔΕΕ της 15/07/1964, “Flaminio Costa v EnteNationale per l'Energia Elettrica.”, C-6/64, *Ελληνική ειδική έκδοση 1954-1964*,σελ. 01191.

³⁰⁸European Commission, 2005, “EC Laws and Tax Treaties”, TAXUD EI/FR DOC (05) 2306, Brussels.

Συνεργασίας και Αναπτύξεως (στο εξής: ΟΟΣΑ) υποδείγματα φορολογικής συμβάσεως σχετικά με τα εισοδήματα και την περιουσία»³⁰⁹

«Πρέπει, καταρχάς, να διευκρινιστεί συναφώς ότι, ελλείψει μέτρων κοινοτικής ενοποιήσεως ή εναρμονίσεως, ιδίως δυνάμει του άρθρου 220, δεύτερη περίπτωση, της Συνθήκης ΕΚ (νυν, άρθρου 293, δεύτερη περίπτωση, ΕΚ), τα κράτη μέλη παραμένουν αρμόδια για τον καθορισμό των κριτηρίων φορολογίας των εισοδημάτων και της περιουσίας προκειμένου να εξαλειφθεί, ενδεχομένως διά της συμβατικής οδού, η διπλή φορολογία. Στο πλαίσιο αυτό, τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα, στο πλαίσιο των διμερών συμβάσεων που συνήφθησαν για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, να καθορίζουν τα κριτήρια της μεταξύ τους κατανομής της φορολογικής τους εξουσίας»³¹⁰

Τα κράτη μέλη ομοίως δικαιούνται ελεύθερα να αποφασίσουν το συνδυαστικό με την υπαγωγή στη φορολόγηση στοιχείο, το οποίο μάλιστα δυνατόν να διαφοροποιείται εντός της Ένωσης. Υπό το πρίσμα αυτό, ακόμη και η ιθαγένεια μπορεί να αποτελέσει στοιχείο για την υπαγωγή στη φορολόγηση, χωρίς κατ' αρχήν να συνιστά παράβαση του ενωσιακού δικαίου, όπως έχει κριθεί

«Μολονότι το κριτήριο της ιθαγενείας χρησιμοποιείται στο άρθρο 14, παράγραφος 1, δεύτερη περίοδος, για την κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας, τέτοιες διαφοροποιήσεις δεν μπορούν να θεωρούνται ότι συνιστούν δυσμενείς διακρίσεις απαγορευόμενες από το άρθρο 48 της Συνθήκης. Συγκεκριμένα, οι διαφοροποιήσεις αυτές απορρέουν, ελλείψει μέτρων ενοποιήσεως ή εναρμονίσεως σε κοινοτικό πλαίσιο ιδίως βάσει του άρθρου 220, δεύτερη περίπτωση, της Συνθήκης, από την αρμοδιότητα που έχουν τα συμβαλλόμενα μέρη να καθορίζουν, προκειμένου να εξαλείψουν τη διπλή φορολογία, τα κριτήρια της μεταξύ τους κατανομής της φορολογικής τους εξουσίας»³¹¹

Η παράλληλη άσκηση της κατανομής της φορολογικής εξουσίας των κρατών μελών ενδέχεται να οδηγεί σε φορολογικές διαφοροποιήσεις, οι οποίες εντούτοις δεν συνιστούν απαραίτητα μη επιτρεπόμενη δυσμενή διάκριση κατά το ενωσιακό δίκαιο. Ελλείψει της εναρμόνισης στον τομέα της άμεσης φορολογίας των κρατών μελών, τα

³⁰⁹ Απόφαση ΔΕΕ της 12/05/1998. “Robert Gilly (και συζύγου του) v Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin.”, C-336/96, σκέψη 24, Συλλ. 1998, σελ. I-02793.

³¹⁰ Απόφαση ΔΕΕ της 21/09/1999. “Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland v Finanzamt Aachen-Innenstadt.”, C-307/97, σκέψη 56, Συλλ. 1999, σελ. I-06161.

³¹¹ Απόφαση ΔΕΕ της 12/05/1998, “Mr and Mrs Robert Gilly v Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin.”, C-336/96, σκέψη 30, Συλλ. 1998, σελ. I-02793.

φορολογικά συστήματα διαφοροποιούνται άνευ υποχρέωσης δικής τους να επιτρέπουν στους υπηκόους της Ένωσης να αξιοποιούν τις θεμελιώδεις ελευθερίες για υπαγωγή σε ευμενέστερο φορολογικό καθεστώς.

Υπό το πρίσμα αυτό, το σύνολο των συμβάσεων αυτών -κατά κανόνα ΣΑΔΦ ΟΟΣΑ- αποτελεί ένα σημαντικό δίκτυο που συνδέει όλα τα κράτη του κόσμου με σκοπό τη διευκόλυνση των διεθνών συναλλαγών γενικά και ως εκ τούτου της ορθής λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς, όπως αυτή μετουσιώνεται στο πλαίσιο των θεμελιωδών ελευθεριών (ήτοι ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, των υπηρεσιών, των κεφαλαίων και των εργαζομένων)³¹².

4.5.2.Ο κίνδυνος της επιβολής διπλής φορολογίας : η ερμηνευτική προσέγγιση του ΔΕΕ μέχρι την υπόθεση Jacques Damseaux (C-128/08)

Παρόλα αυτά, ιδιαίτερα ως προς τον τομέα της άμεσης φορολογίας, **οι σχέσεις μεταξύ του ενωσιακού δικαίου και του συμβατικού δικαίου έχουν αποδειχθεί επανειλημμένως συγκρουόμενες με δείγματα διακριτικής μεταχείρισης πολιτών και επιχειρήσεων της Ένωσης**³¹³, με εξαίρεση δικαστικές αποφάσεις που θέλησαν να καθιερώσουν το αποκαλούμενο τεκμήριο συμβατότητας των ρυθμίσεων του ΟΟΣΑ με τους κανόνες της Ένωσης. Στην πραγματικότητα, τα δύο αυτά τμήματα του δικαίου ανταποκρίνονται σε διαφορετικούς στόχους, αλλά αφορούν, επίσης, και διαφορετική λογική. Ειδικότερα, το συμβατικό δίκαιο αναφέρεται κατά κύριο λόγο στη ρύθμιση των διακρατικών σχέσεων, μέσω ανακατανομής της φορολογικής εξουσίας των συμβαλλομένων κρατών, ενώ το φορολογικό δίκαιο της Ένωσης εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του μείζονος προγράμματος δημιουργίας μιας ενιαίας αγοράς, χωρίς εσωτερικά σύνορα. Άλλωστε, παρά την αναγνωρισμένη, όπως ήδη αναφέρθηκε,

³¹²«Στόχος τους είναι η επίλυση διαφορών. Πράγματι, η διεθνής φορολογία βασίζεται στον συνδυασμό δύο αρχών: της αρχής της πηγής και της αρχής της φορολογικής κατοικίας. Ωστόσο, οι εν λόγω ομόφωνα αναγνωρισμένες και εφαρμοζόμενες αρχές οδηγούν αναπόφευκτα σε συγκρούσεις δικαιοδοσιών: δεν υπόκεινται μόνον οι κάτοικοι εσωτερικού στην εθνική φορολόγηση του εισοδήματός τους από αλλοδαπή πηγή, αλλά και οι κάτοικοι εξωτερικού οφείλουν να καταβάλλουν εθνικό φόρο για τα εισοδήματά τους από ημεδαπή πηγή. Δεδομένου ότι οι περισσότερες χώρες εφαρμόζουν ταυτόχρονα αυτές τις δύο αρχές, ενδέχεται –μάλλον συχνά– να αλληλεπικαλύπτονται οι αντίστοιχες φορολογίες» (βλ. TAXUDEI/FRDOC (05) 2306).

³¹³Βλ. επί παραδείγματι την απόφαση του Δικαστηρίου της 23^{ης} Σεπτεμβρίου 2003, υπόθεση C-58/01 “OcéVanderGrinten” σημείο 54. ; υπόθεση Ψ-385/00 της 12^{ης} Δεκεμβρίου 2002, “F.W.L. de Groot v Staats secretaris van Financien” σημεία 84, 94, 99 και εξής.; υπόθεση 397/98 της 8^{ης} Μαρτίου 2001, “Metallgesellschaft”. Αποφαινόμενο κατ’ αυτόν τον τρόπο, το Δικαστήριο απαιτεί την προσαρμογή ορισμένων διατάξεων των συμβάσεων σχετικά με την κατάργηση της διπλής φορολογίας ή των εθνικών εκτελεστικών διατάξεων σύμφωνα με τις συγκεκριμένες αρχές.

συμβολή των ΣΑΔΦ, η δεσμευτικότητά τους έναντι του ενωσιακού δικαίου τυγχάνει ιδιαίτερης αμφισβήτησης τόσο από το Δικαστήριο, όσο και από την ακαδημαϊκή κοινότητα.

Η ανωτέρω αμφισβήτηση επεκτείνεται ακόμη και ως προς τον χαρακτηρισμό του περιεχομένου τους ως «ήπιου δικαίου» άλλως ως πηγή έμπνευσης για την ορθή ερμηνεία του ενωσιακού δικαίου και ιδιαιτέρως του παράγωγου ενωσιακού δικαίου. Η ανωτέρω μάλιστα προσέγγιση αποτυπώνεται πάγια σε αποφάσεις του Δικαστηρίου - μετά από επίκληση των ΣΑΔΦ και των ιδιαίτερων ρυθμίσεων αυτών από τους διαδίκους – το οποίο συστηματικά απορρίπτει τη συνάφειά τους ως μη σχετικές με το εξεταζόμενο θέμα.

Ειδικότερα :

α) Στην υπόθεση FCEBankplc (C-210/04)³¹⁴, στο πλαίσιο εξέτασης προδικαστικού ερωτήματος ως προς την ερμηνεία της έκτης Οδηγίας Φ.Π.Α. και τη συμβατότητα ερμηνείας της με τις ρυθμίσεις περί μόνιμης εγκατάστασης κατά την ΠΣΑΔΦ-ΟΟΣΑ, το Δικαστήριο³¹⁵ αποφάνθηκε αρνητικά, καθόσον πρόκειται για υπόθεση έμμεσης φορολογίας³¹⁶, όταν η ΣΑΔΦ ρυθμίζει ζητήματα άμεσης φορολογίας :

«Όσον αφορά τη Σύμβαση του ΟΟΣΑ, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι δεν ασκεί επιρροή επί της υπό κρίση υποθέσεως, διότι αφορά την άμεση φορολογία, ενώ ο ΦΠΑ ανήκει στους έμμεσους φόρους»

³¹⁴ Απόφαση ΔΕΕ της 23/03/2006, “Ministero dell' Economia edelle Finanze and Agenzia delle Entratev FCE Bankplc.”, C-210/04, *Συλλ. 2006*,σελ. I-02803.

³¹⁵ Βλ. και τις προτάσεις του Γενικού Εισαγγελέα Léger «Πράγματι, αφενός το σύστημα αυτό βασίζεται σε έννοιες που έχουν εναρμονισθεί σε κοινοτικό επίπεδο, όπως η έννοια του υποκείμενου στον φόρο, το περιεχόμενο της οποίας δεν θα μπορούσε να ποικίλλει αναλόγως των εθνικών διατάξεων περί άμεσης φορολογήσεως των κερδών, χωρίς να τίθεται σε κίνδυνο ο σκοπός της έκτης οδηγίας. Αφετέρου, η αρχή του «arm'slength», η οποία προβλέπεται στο άρθρο 7, παράγραφος 2, του υποδείγματος συμβάσεως του ΟΟΣΑ, βασίζεται σε πλάσμα δικαίου, διότι συνίσταται στην αντιμετώπιση μιας μόνιμης εγκαταστάσεως σαν να επρόκειτο για ανεξάρτητη επιχείρηση χωρίς να είναι στην πραγματικότητα. Όμως στο κοινοτικό σύστημα του ΦΠΑ η συνεκτίμηση της οικονομικής πραγματικότητας αποτελεί θεμελιώδες κριτήριο . Δυνάμει ιδίως της αρχής αυτής πρέπει η βάση επιβολής του φόρου αυτού να ανταποκρίνεται στο πράγματι ληφθέν αντάλλαγμα για την παρασχεθείσα υπηρεσία και όχι σε αξία καθοριζόμενη βάσει αντικειμενικών κριτηρίων. Το να ληφθεί ως βάση ένα νομικό πλάσμα και να αντιμετωπισθεί μια εσωτερική πράξη σαν να επρόκειτο για πράξη διενεργούμενη μεταξύ δύο ανεξάρτητων οντοτήτων θα αντέβαινε προς το σύστημα αυτό».

³¹⁶ Για το λόγο αυτό και εξ αντιδιαστολής, αρχικά υποστηρίχθηκε η πιθανότητα αναγνώρισης των ρυθμίσεων της ΠΣΑΔΦ στον τομέα της άμεσης φορολογίας. Dubut T., 2012, “The Court of Justice and the OECD Model Tax Conventions or the Uncertainties of the Distinction between Hard Law, Soft Law, and No Law in the European Case Law”, *Intertax*, Τομ. 40, Θεμ. I, σελ. 2-12.

β) Στην υπόθεση Cobelfret NV (C-138/07), στο πλαίσιο εξέτασης προδικαστικού ερωτήματος αναφορικά με θέματα άμεσης φορολογίας και ειδικότερα ως προς την ερμηνεία της παραγράφου 1 του άρθρου 4 της Οδηγίας Μητρικών – Θυγατρικών Επιχειρήσεων, το Δικαστήριο επανέλαβε την αρνητική στάση του, αν και επρόκειτο για θέμα άμεσης φορολογίας, διατυπώνοντας τα ακόλουθα :

« ... πρέπει να παρατηρηθεί ότι οι εκ μέρους της Βελγικής Κυβέρνησης παραπομπές στην οδηγία 90/434/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς για τις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ L 225, p. 1), καθώς και στο υπόδειγμα σύμβασης που έχει επεξεργαστεί ο Οργανισμός για την Οικονομική Συνεργασία και Ανάπτυξη (ΟΟΣΑ) δεν είναι κρίσιμες για τις ανάγκες ερμηνείας του άρθρου 4, παράγραφος 1, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 90/435»³¹⁷

Αξίζει μάλιστα να σημειωθεί ότι, το Δικαστήριο προχώρησε ένα βήμα περαιτέρω, αφού διατύπωσε τη σκέψη ότι **«μια κοινοτική πράξηπρέπει, εκτός αν υπάρχει αντίθετη ένδειξη, να ερμηνεύεται βάσει των κοινοτικών πηγών και της κοινοτικής έννομης τάξης»** και ως εκ τούτου, οι ΣΑΔΦ δεν εμπίπτουν στην ανωτέρω κατηγορία. Περαιτέρω προσέθεσε ότι :

«Μόνον όταν δεν υφίστανται κοινοτικά μέτρα ενοποίησης ή εναρμόνισης μπορούν τα κράτη μέλη, τα οποία διατηρούν την αρμοδιότητα να ορίζουν, συμβατικώς ή μονομερώς, τα κριτήρια κατανομής της φορολογικής τους αρμοδιότητας, προκειμένου, μεταξύ άλλων, να εξαλείψουν τις περιπτώσεις διπλής φορολογίας, να λαμβάνουν τα αναγκαία προς τούτο μέτρα, χρησιμοποιώντας, μεταξύ άλλων, τα κριτήρια κατανομής που χρησιμοποιούνται στη διεθνή φορολογική πρακτική, περιλαμβανομένων των υποδειγμάτων συμβάσεων που έχει επεξεργαστεί ο ΟΟΣΑ»

Αντίθετα, και ανεξάρτητα από τα παραπάνω, το Δικαστήριο κάνει δεκτές τις ρυθμίσεις της ΠΣΑΔΦ-ΟΟΣΑ στο πλαίσιο εξέτασης της συμβατότητας εθνικών νομοθετικών ρυθμίσεων με το δίκαιο της ΕΕ, συνιστώντας σε κάποιες από τις περιπτώσεις νόμιμη δικαιολογία για την υιοθέτηση των υπό εξέταση εθνικών διατάξεων.

³¹⁷ Απόφαση ΔΕΕ της 12/2/2009. Belgische Staat κατά N.V. Cobelfret. C-138/07. ΕΕ C 82 της 4.4.2009, σ. 3 έως 4.

Ενδεικτική περιπτώσιολογία αποτελούν τα ακόλουθα :

α) Η γνωστή υπόθεση Schumacker (C-279/93), στο πλαίσιο εξέτασης της οποίας αναφέρθηκε μεταξύ άλλων ότι, η ΠΣΑΔΦ-ΟΟΣΑ αφενός εμπίπτει στο διεθνές φορολογικό δίκαιο, αφετέρου για πρώτη φορά αποδίδεται ιδιαίτερη έμφαση στο περιεχόμενο των ρυθμίσεών της σε σχέση με το ενωσιακό δίκαιο. Όπως κρίθηκε :

«Πρέπει να τονιστεί στη συνέχεια ότι, βάσει παγίας νομολογίας, δυσμενής διάκριση δεν μπορεί να συνίσταται παρά στην εφαρμογή διαφορετικών κανόνων σε παρεμφερείς καταστάσεις ή στην εφαρμογή του ίδιου κανόνα σε διαφορετικές καταστάσεις.

Στην περίπτωση όμως των αμέσων φόρων, η κατάσταση των κατοίκων ημεδαπής δεν είναι κατά γενικό κανόνα παρεμφερής προς την κατάσταση των μη κατοίκων ημεδαπής.

Το εισόδημα που πραγματοποιεί στο έδαφος κράτους ένας μη κάτοικος ημεδαπής αποτελεί συνήθως ένα μέρος μόνο του συνολικού του εισοδήματος, το οποίο συγκεντρώνεται στον τόπο της κατοικίας του. Εξάλλου, η προσωπική φοροδοτική ικανότητα του μη κατοίκου ημεδαπής, η οποία προκύπτει από το σύνολο των εισοδημάτων του και από την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση, μπορεί να εκτιμηθεί ευκολότερα στον τόπο όπου έχει το κέντρο των προσωπικών και περιουσιακών του συμφερόντων. Ο τρόπος αυτός αντιστοιχεί γενικώς στη συνήθη κατοικία του οικείου προσώπου. Έτσι, το διεθνές φορολογικό δίκαιο, και ιδίως το πρότυπο της συμβάσεως του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Αναπτύξεως (ΟΟΣΑ) στον τομέα της διπλής φορολογίας, δέχεται ότι στο κράτος κατοικίας εναπόκειται καταρχήν να φορολογεί συνολικώς τον υποκείμενο στον φόρο, λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που είναι συμφυή με την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση»

β) Η ομοίως γνωστή υπόθεση Wielockx (C-80/94) και η τοποθέτηση του Δικαστηρίου ως προς την επίκληση της αρχής της συνοχής του φορολογικού συστήματος

«Προς δικαιολόγηση του φορολογικού μειονεκτήματος το οποίο υφίστανται εν προκειμένω οι φορολογούμενοι κάτοικοι αλλοδαπής, η Ολλανδική Κυβέρνηση επικαλείται την αρχή της συνοχής του φορολογικού συστήματοςκαι κατά την οποία πρέπει να υφίσταται συνάρτηση μεταξύ των ποσών που εκπίπτουν από τη

βάση επιβολής του φόρου και των ποσών που υποβάλλονται σε φορολογία. Αν ο κάτοικος αλλοδαπής μπορούσε να σχηματίσει αποθεματικό γήρατος στις Κάτω Χώρες και να αποκτήσει έτσι συνταξιοδοτικό δικαίωμα, το αποθεματικό αυτό θα απέφευγε τη φορολόγηση στις Κάτω Χώρες, δεδομένου ότι, δυνάμει της προαναφερθείσας Διμερούς Φορολογικής Συμβάσεως, που έχει συναφθεί μεταξύ Κάτω Χωρών και Βελγίου, το εισόδημα αυτό φορολογείται στο κράτος κατοικίας.

Κατ' αρχάς, όπως επεσήμανε ο γενικός εισαγγελέας στην παράγραφο 54 των προτάσεών του, ως αποτέλεσμα των συμβάσεων κατά της διπλής φορολογίας, οι οποίες * όπως η προμνησθείσα * ακολουθούν το υπόδειγμα του προτύπου συμβάσεως του ΟΟΣΑ, το κράτος φορολογεί όλες τις συντάξεις τις οποίες λαμβάνουν οι κατοικούντες στην επικράτειά του, ασχέτως του κράτους όπου καταβλήθηκαν οι εισφορές, ενώ, αντιστρόφως, αποποιείται τη φορολόγηση των συντάξεων που καταβάλλονται στην αλλοδαπή, έστω και αν πηγάζουν από εισφορές που καταβλήθηκαν στο δικό του έδαφος, τις οποίες το κράτος αυτό έχει θεωρήσει ως εκπτώσιμες. **Η συνοχή του φορολογικού συστήματος δεν θεμελιώνεται, επομένως, σε επίπεδο του φορολογουμένου, σε μια αυστηρή συνάρτηση μεταξύ δυνατότητας εκπτώσεως των εισφορών και φορολόγησης των συντάξεων, αλλά ανάγεται σε άλλο επίπεδο, το επίπεδο της αμοιβαιότητας των εφαρμοστέων εντός των συμβαλλομένων κρατών κανόνων.**

Εφόσον δε η συνοχή του φορολογικού συστήματος εξασφαλίζεται βάσει διμερούς συμβάσεως συναφθείσας με άλλο κράτος μέλος, δεν χωρεί επίκληση της αρχής αυτής για να δικαιολογηθεί άρνηση παροχής μιας εκπτώσεως όπως η επίδικη».

γ) Το περιεχόμενο των ανωτέρω αποφάσεων επικαλέστηκε το Δικαστήριο εκ νέου στο πλαίσιο της υπόθεσης Gshwind (C-391/97), κρίνοντας εν τέλει συμβατές προς το ενωσιακό δίκαιο τις επίμαχες εθνικές ρυθμίσεις, έχοντας λάβει υπόψη του και το ακόλουθο σκεπτικό :

« Εξάλλου, η κατοικία αποτελεί το συνδετικό στοιχείο με τον φόρο επί του οποίου στηρίζεται, κατά γενικό κανόνα, το ισχύον διεθνές φορολογικό δίκαιο και, ιδίως, το πρότυπο της Συμβάσεως του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Αναπτύξεως (ΟΟΣΑ) σχετικά με τη διπλή φορολόγηση, με σκοπό την κατανομή μεταξύ των κρατών

της φορολογικής αρμοδιότητας, και τούτο ενόψει καταστάσεων ενεχουσών στοιχεία αλλοδαπότητας».

Σημάδια ανατροπής του υφιστάμενου μέχρι τότε «τεκμηρίου συμβατότητας» του ΠΣΑΔΦ-ΟΟΣΑ με το ενωσιακό δίκαιο και ειδικότερα την αναγνώρισή του ως μορφής ήπιου δικαίου παρατηρούνται για πρώτη φορά εκ νέου στο πλαίσιο της υπόθεσης Denkavit (C-170/05) και ειδικότερα του άρθρου 10 (1) της γαλλο-ολλανδικής σύμβασης, η οποία κατ' ουσία αναδιατυπώνει το περιεχόμενο του άρθρου 10 της ΠΣΑΔΦ-ΟΟΣΑ κατά το έτος 1963. Το Δικαστήριο διατύπωσε τη σκέψη ότι «η Γαλλική Δημοκρατία δεν μπορεί να επικαλεσθεί τη γαλλο-ολλανδική σύμβαση για να αποφύγει τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη» και ως εκ τούτου αποσιώπησε τον ισχυρισμό του εμπλεκόμενου Δημοσίου της Γαλλίας αποδυναμώνοντας τη σημειούμενη μέχρι τότε δυναμική της θεώρησης των ρυθμίσεων του ΟΟΣΑ ως μορφή ήπιου δικαίου. Όμοια με τα παραπάνω προσέγγιση, το Δικαστήριο υιοθέτησε και στο πλαίσιο της υπόθεσης Amurta (C-379/05)³¹⁸.

Παρά τις ανωτέρω νομολογιακές εξελίξεις, η υπόθεση Lidl Belgium (C-414/06)³¹⁹ επανέφερε στο προσκήνιο προγενέστερη άποψη του Δικαστηρίου ότι, ελλείψει εναρμόνισης στον τομέα της άμεσης φορολογίας και προς τον σκοπό της κατανομής των φορολογικών αρμοδιοτήτων, δεν είναι παράλογο τα κράτη μέλη να λαμβάνουν υπόψη τους τη διεθνή πρακτική και ιδίως τα υποδείγματα συμβάσεων που έχει καταρτίσει ο ΟΟΣΑ³²⁰. Μόλις ένα χρόνο αργότερα, το έτος 2009 και στο πλαίσιο της υπόθεσης JacquesDamseaux (C-128/08), το Δικαστήριο κλήθηκε να εξετάσει τη συμβατότητα με την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων το περιεχόμενο του άρθρου 15 της ΣΑΔΦ της 10ης Μαρτίου 1964 μεταξύ Βελγίου και Γαλλίας, σύμφωνα με την οποία

³¹⁸«Συναφώς, επισημαίνεται ότι το Βασίλειο των Κάτω Χωρών δεν μπορεί να επικαλεσθεί τη ΣΔΦ για να αποφύγει τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη». Βλ. απόφαση ΔΕΕ της 8/11/2007. Amurta SGPS κατά Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam. C-379/05. Συλλ. 2007 I-09569

³¹⁹ Απόφαση ΔΕΕ της 15/05/2008. Lidl Belgium GmbH & Co. KG κατά Finanzamt Heilbronn. C-414/06. Συλλ. 2008, I-03601.

³²⁰«Η αντίληψη αυτή ότι η μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση συνιστά αυτοτελή φορολογικά μονάδα είναι σύμφωνη με τη διεθνή νομική πρακτική, όπως αποτυπώνεται στο υπόδειγμα φορολογικής σύμβασης το οποίο έχει καταρτίσει ο Οργανισμός για την Οικονομική Συνεργασία και Ανάπτυξη (ΟΟΣΑ), και συγκεκριμένα στα άρθρα 5 και 7 του υποδείγματος αυτού. Το Δικαστήριο έχει πάντως αποφανθεί ότι, προς τον σκοπό της κατανομής των φορολογικών αρμοδιοτήτων, δεν είναι παράλογο να λαμβάνουν υπόψη τα κράτη μέλη τη διεθνή πρακτική και ιδίως τα υποδείγματα συμβάσεων που έχει καταρτίσει ο ΟΟΣΑ». Βλ. απόφαση ΔΕΕ της 15/05/2008. Lidl Belgium GmbH & Co. KG κατά Finanzamt Heilbronn. C-414/06. Συλλ. 2008, I-03601.

τα μερίσματα που διανέμει μια εγκατεστημένη σε ένα κράτος μέλος εταιρία σε μέτοχό της, κάτοικο άλλου κράτους μέλους, μπορούν να φορολογηθούν σε αμφότερα τα κράτη μέλη, χωρίς το κράτος μέλος της κατοικίας του μετόχου να λαμβάνει οποιοδήποτε μέτρο για την πρόληψη της διπλής φορολογίας που απορρέει από την κατάσταση αυτή. Ειδικότερα, παρά την κρίση του Δικαστηρίου ότι τα ανωτέρω δεν προσκρούουν στο ενωσιακό δίκαιο³²¹, το Δικαστήριο ανατρέπει το μέχρι τότε τεκμήριο συμβατότητας των ρυθμίσεων του ΟΟΣΑ με το δίκαιο της ένωσης, διατυπώνοντας τις ακόλουθες σκέψεις :

«Ακόμη και αν η κατανομή αυτή ήταν σύμφωνη με τη διεθνή νομική πρακτική, όπως αντικατοπτρίζεται στο υπόδειγμα φορολογικής σύμβασης το οποίο έχει καταρτίσει ο Οργανισμός για την Οικονομική Συνεργασία και Ανάπτυξη (ΟΟΣΑ), και συγκεκριμένα στο άρθρο της 23 Β, δεν αμφισβητείται ότι το κοινοτικό δίκαιο, στο παρόν στάδιο εξελίξεώς του και σε μια κατάσταση όπως της υποθέσεως της κύριας δίκης, δεν επιβάλλει γενικά κριτήρια κατανομής των αρμοδιοτήτων μεταξύ των κρατών μελών όσον αφορά την εξάλειψη της διπλής φορολογίας στο εσωτερικό της Κοινότητας .

Συνεπώς, καίτοι ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να επικαλεσθεί διμερή συμφωνία για να απαλλαγεί από την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που υπέχει από τη Συνθήκη ΕΚ, εντούτοις το γεγονός ότι τόσο το κράτος μέλος της προελεύσεως των μερισμάτων όσο και το κράτος μέλος της κατοικίας του μετόχου μπορούν να φορολογήσουν τα οικεία μερίσματα δεν συνεπάγεται ότι το κοινοτικό δίκαιο επιβάλλει στο κράτος μέλος κατοικίας την υποχρέωση να αποτρέψει τα μειονεκτήματα που ενδεχομένως απορρέουν από την άσκηση της αρμοδιότητας την οποία τα δύο κράτη μέλη κατένειμαν κατ' αυτόν τον τρόπο».

³²¹ «Κατά το μέτρο που το κοινοτικό δίκαιο, στο παρόν στάδιο εξελίξεώς του και σε μια κατάσταση όπως της υποθέσεως της κύριας δίκης, δεν επιβάλλει γενικά κριτήρια κατανομής των αρμοδιοτήτων μεταξύ των κρατών μελών όσον αφορά την εξάλειψη της διπλής φορολογίας στο εσωτερικό της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, το άρθρο 56 ΕΚ δεν απαγορεύει διμερή φορολογική σύμβαση, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία προβλέπει ότι τα μερίσματα που διανέμει μια εταιρία, εγκατεστημένη σε ένα κράτος μέλος, σε μέτοχό της, κάτοικο άλλου κράτους μέλους, μπορούν να φορολογηθούν σε αμφότερα τα κράτη μέλη, χωρίς να επιβάλλει στο κράτος μέλος της κατοικίας του μετόχου μια άνευ αιρέσεων υποχρέωση πρόληψης της διπλής φορολογίας που απορρέει από την κατάσταση αυτή». Βλ. διατακτικό απόφασης ΔΕΕ της 16/7/09 .Jacques Damseaux κατά Βελγικού Δημοσίου.C-128/08.Συλλ. 2009 I-06823.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ V:

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

5.1. Εισαγωγή

Η μεταρρύθμιση του υφιστάμενου αναχρονιστικού φορολογικού ρυθμιστικού πλαισίου με γνώμονα τη διεθνή «δίκαιη» φορολόγηση των ΠΕΕ συζητείται περισσότερο από ποτέ διεθνώς, όχι μόνο στις ΗΠΑ, την Αυστραλία και τον Καναδά αλλά και στην πλειονότητα των κρατών μελών της Ε.Ε. Ο διεθνής αυτός διάλογος μεταξύ των ακαδημαϊκών, των εκπροσώπων των επιχειρήσεων καθώς και των πολιτικών υπευθύνων αναδεικνύει, όπως είδαμε, νέες προσεγγίσεις ως προς τη διεθνή κατανομή των φορολογικών αρμοδιοτήτων μεταξύ των αρμοδίων καθώς και νέες προτάσεις για την προστασία της εθνικής φορολογικής βάσης από τη γνωστή διάβρωση αυτής. Αφενός, ο φορολογικός (αν και επιζήμιος) ανταγωνισμός αναδεικνύεται ως μία από τις πλέον εξέχουσες κινητήριες δυνάμεις της διεθνούς φορολογικής πολιτικής, καθώς οι κυβερνήσεις τείνουν να αναθεωρούν παραδοσιακούς πυλώνες των εθνικών φορολογικών συστημάτων τους, προκειμένου να προσελκύσουν νέες επιχειρήσεις: εφαρμόζοντας είτε ευμενέστερα, γενικής ισχύος, μέτρα - όπως μια γενική μείωση του φορολογικού συντελεστή εισοδήματος - είτε προνομιακή φορολογική μεταχείριση εξατομικευμένων διασυννοριακών επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Αφετέρου, τα γνωστά ως προστατευτικά της φορολογικής βάσης νομοθετικά εργαλεία ισχυροποιούνται περιλαμβάνοντας, μεταξύ άλλων, ρυθμίσεις για την ενδοομιλική τιμολόγηση και τις υβριδικές ρυθμίσεις ασυμφωνίας, σημαντικό μέρος των οποίων αποτυπώνεται στο σχέδιο BEPS.

Εντούτοις, όπως έχει ήδη αναφερθεί, σε αντίθεση με τη διεθνή φορολογική πολιτική των ΗΠΑ και περισσότερων άλλων χωρών, οι πολιτικές των οποίων δύσκολα περιορίζονται από ένα γενικό νομικό πλαίσιο, **η ευρωπαϊκή φορολογική πολιτική οφείλει να συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις της εσωτερικής αγοράς που καθορίζονται στις ευρωπαϊκές Συνθήκες.** Η σημαντική επίδραση του πρωτογενούς ενωσιακού δικαίου - ιδίως της ΣΛΕΕ - δεν θα πρέπει να αγνοείται, όταν λαμβάνονται κρίσιμες αποφάσεις για τη διεθνή «δίκαιη» φορολόγηση των ΠΕΕ και ομίλων επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται εντός των ορίων της ΕΕ. Τούτο ισχύει ιδιαίτερα για τη νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με την αλληλεπίδραση μεταξύ των

θεμελιωδών ελευθεριών και των οικείων εθνικών φορολογικών διατάξεων. Λαμβάνοντας υπόψη τα διαλαμβανόμενα στα κεφάλαια δύο έως τέσσερα της παρούσας, παρατίθενται τα ακόλουθα συμπεράσματα :

5.2. Θεμελιώδεις ενωσιακές ελευθερίες και φορολόγηση ΠΕΕ και ομίλων επιχειρήσεων - Τελικές παρατηρήσεις

5.2.1.Απαγόρευση διακριτικής μεταχείρισης διασυνοριακών συναλλαγών ΠΕΕ και ομίλων επιχειρήσεων : ο κανόνας

Η λογική αφετηρία για την εξέταση της επίδρασης των θεμελιωδών ελευθεριών για τη διεθνή φορολόγηση των ΠΕΕ αποδεικνύεται αρκετά απλή: Η εσωτερική αγορά περιλαμβάνει έναν ενιαίο χώρο, στο πλαίσιο του οποίου εξασφαλίζεται η ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, των προσώπων, των υπηρεσιών και των κεφαλαίων (άρθρο 26 ΣΛΕΕ). Τούτο περιλαμβάνει, ιδίως, την ελευθερία εγκατάστασης (άρθρο 49 ΣΛΕΕ), δηλαδή την ελευθερία του κάθε ιδιοκτήτη επιχείρησης να ιδρύει υποκαταστήματα και θυγατρικές σε άλλα κράτη μέλη της ΕΕ. Η ανωτέρω ελευθερία αναγνωρίζεται, επίσης, σε εταιρικές οντότητες (άρθρο 54 της ΣΛΕΕ), προστατεύοντας έτσι το δικαίωμα συγκρότησης διασυνοριακών εταιρικών ομάδων εντός της Ε.Ε.³²². Μιλώντας για την Ε.Ε. σε οικονομικούς όρους, είναι σκόπιμο να αναφερθεί ότι στο πεδίο εφαρμογής της ελευθερίας εγκατάστασης, εμπίπτει η έννοια των άμεσων ξένων επενδύσεων (ΑΞΕ). Οι επενδύσεις χαρτοφυλακίου - από την άλλη - ρυθμίζονται από τις διατάξεις σχετικά με την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων (άρθρο 63 ΣΛΕΕ)³²³.

Σε κάθε περίπτωση, το Δικαστήριο έχει καταστήσει σαφές ήδη από το 1986 ότι οι ρυθμίσεις άμεσης φορολογίας επί του εισοδήματος νομικών προσώπων ή οντοτήτων σε ένα κράτος μέλος (συμπεριλαμβανομένων και των ΠΣΑΔΦ-ΟΟΣΑ) πρέπει να συνάδουν με το περιεχόμενο των θεμελιωδών ενωσιακών ελευθεριών³²⁴. **Σε γενικές γραμμές, τούτο οδηγεί στην εφαρμογή μιας ευρείας εμβέλειας αρχή της απαγόρευσης των**

³²² Απόφαση ΔΕΕ της 12/04/1994. Halliburton Services BV κατά Staatssecretarissen van Financiën. C-1/93. Συλλ. 1994, I-01137

³²³ Ως προς τη διαφορετική οριοθέτηση μεταξύ εγκατάστασης και ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίου βλ. Απόφαση ΔΕΕ της 13/04/2000. C. Baars κατά Inspecteur der Belastingen Particulieren /Ondernemingen Gorinchem, C-251/98, Συλλ. 2000 σ. I-02787.

³²⁴ Απόφαση ΔΕΕ της 28/01/1986. Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων κατά Γαλλικής Δημοκρατίας . C- 270/83. Συλλ. 1986, -00273.

διακρίσεων: διασυννοριακές εγκαταστάσεις ή επενδύσεις κεφαλαίου δεν πρέπει να αντιμετωπίζονται λιγότερο πλεονεκτικά από αμιγώς ημεδαπές εγκαταστάσεις και επενδύσεις. Με άλλα λόγια: τόσο το κράτος της πηγής, όσο και το κράτος της εγκατάστασης οφείλουν να συμμορφώνονται με την αρχή της απαγόρευσης των διακρίσεων βάσει των άρθρων 49 ΣΛΕΕ και 63 της ΣΛΕΕ³²⁵. **Επί της αρχής, οι ημεδαπές και αλλοδαπές επιχειρηματικές ομάδες και διεθνείς όμιλοι επιχειρήσεων θα πρέπει να τυγχάνουν της ίδιας μεταχείρισης. Οποιαδήποτε δυσμενής μεταχείριση επιφυλασσομένη σε βάρος των ομίλων επιχειρήσεων με στοιχεία αλλοδαπότητας από τον εκάστοτε εθνικό νομοθέτη θεωρείται ότι συνιστά παραβίαση της εσωτερικής αγοράς και μπορεί να δικαιολογηθεί μόνο από στενά καθορισμένους επιτακτικούς λόγους δημοσίου συμφέροντος.**

5.2.2. Ο μονομερής χαρακτήρας της αρχής της απαγόρευσης των διακρίσεων

Εκπρόσωποι της δημοσιονομικής επιστήμης³²⁶ υποστηρίζουν ότι η πλήρης εφαρμογή της απαγόρευσης των διακρίσεων, τόσο από το κράτος εγκατάστασης (ουδετερότητα εξαγωγής κεφαλαίων), όσο και από το κράτος υποδοχής (ουδετερότητα εισαγωγής κεφαλαίων) θα μπορούσε ενδεχομένως να συμβάλλει καθοριστικά στην πλήρη εναρμόνιση των εθνικών φορολογικών συστημάτων –στοιχείο, πάντως, που επί του παρόντος δεν απασχολεί τη διέπουσα το ΔΕΕ φιλοσοφία και νομολογία. Αν και από οικονομικής άποψης είναι ορθό να υποστηρίζεται ότι η επίτευξη της ουδετερότητας εξαγωγής και εισαγωγής κεφαλαίων αναμένεται να συμβάλλει καθοριστικά στην εναρμόνιση των εθνικών φορολογικών συστημάτων των 28 κ.μ., η προσέγγιση του ΔΕΕ είναι, εντούτοις, λιγότερο φιλόδοξη. Ειδικότερα, οι ανωτέρω οικονομικές αρχές περί ουδετερότητας εστιάζουν στη συνολική φορολογική επιβάρυνση των διασυννοριακών επενδύσεων; όταν αντίθετα το πλέγμα των συναφών ενωσιακών διατάξεων περί της απαγόρευσης διακρίσεων της ΣΛΕΕ δεν εστιάζει στο ανωτέρω σημείο³²⁷. Προκειμένου μάλιστα να διασφαλισθεί η φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών και σε αντίθεση με τα παραπάνω, το ΔΕΕ διαπιστώνει ότι κάθε κράτος μέλος είναι ελεύθερο να ρυθμίσει

³²⁵ Απόψεις του Γενικού Εισαγγελέα Geelhoed στην απόφαση ΔΕΕ της 12ης Δεκεμβρίου 2006. Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation κατά Commissioners of Inland Revenue. C-374/04. Συλλ. 2006 I-11673.

³²⁶ Graetz/ Warren, “Income Tax Discrimination and the Political and Economic Integration of Europe”, 115 Yale L. J. (2006) σελ. 1186.

³²⁷ Schoen, W. 2000. Tax Competition in Europe – the Legal Perspective, *EC Tax Review*. 90.

το οικείο του φορολογικό σύστημα (λχ τον ισχύοντα φορολογικό συντελεστή ή την εκάστοτε βάση προσδιορισμού φόρου) και να καθορίσει το μέγεθος των δημοσίων εσόδων, τα οποία φιλοδοξεί να εισπράξει. Μέχρι σήμερα, ο φορολογικός ανταγωνισμός μεταξύ των κρατών μελών αποτελεί αναπόσπαστο στοιχείο της ευρωπαϊκής φορολογικής τάξης³²⁸. Υπό το πρίσμα αυτό, το ΔΕΕ αναφέρει ότι τα κράτη μέλη «μονομερώς» μεταχειρίζονται τις εσωτερικές και διασυνοριακές καταστάσεις κατά τρόπο όμοιο, ενώ δεν απαιτείται συμφωνία μεταξύ του κράτους υποδοχής και κράτους εγκατάστασης ως προς την επίτευξη ουδετερότητας εισαγωγής και εξαγωγής κεφαλαίων ως προς τη συνολική φορολογική επιβάρυνση των διασυνοριακών επενδύσεων³²⁹. Από οικονομική άποψη, η ανωτέρω προσέγγιση, αν και αναδεικνύει σαφή οικονομικά πλεονεκτήματα υποστηρίζοντας τα οικονομικά οφέλη του φορολογικού ανταγωνισμού που ασκεί υγιή πίεση στις δημόσιες δαπάνες (στοιχείο το οποίο παρακάμπτεται από τις θεωρίες ουδετερότητας εισαγωγής και εξαγωγής κεφαλαίων), δεν εγγυάται εντούτοις την πλήρη φορολογική ουδετερότητα με την παραδοσιακή έννοια. Η κρατούσα πάντως άποψη του Δικαστηρίου αποτυπώνεται στις απόψεις του Γενικού Εισαγγελέα Geelhoed, στο πλαίσιο της υπόθεσης *Test Claimants in Class IV of the ACT Litigation* (C-374/04) αναφέροντας ότι :

« Δεύτερη συνέπεια της συνύπαρξης αυτοτελών εθνικών φορολογικών συστημάτων είναι η ύπαρξη αποκλίσεων ή παραλλαγών μεταξύ τους. Το αναπόφευκτο τέτοιων αποκλίσεων καθίσταται προφανές αν αναλογιστεί κανείς ότι τα εθνικά φορολογικά συστήματα έχουν σχεδιαστεί με βάση τις υφιστάμενες σε δεδομένη στιγμή μακροοικονομικές συνθήκες σε κάθε κράτος μέλος. Στο παρόν στάδιο ενοποιήσεως των εθνικών οικονομιών, οι περιστάσεις αυτές διαφέρουν σε σημαντικό βαθμό μεταξύ των κρατών μελών. Για παράδειγμα, πολλοί σημαντικοί παράγοντες της παραγωγής διαφέρουν σημαντικά μεταξύ των κρατών μελών (π.χ. η δομή και το μέγεθος των αγορών εργασίας και κεφαλαίου του κράτους μέλους). Κράτη μέλη με αυξημένο, σε σύγκριση με το κεφάλαιο, εργατικό δυναμικό μπορεί, π.χ., να επιβάλλουν μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση στην εργασία απ' ό,τι στο κεφάλαιο.

³²⁸ Απόψεις του Γενικού Εισαγγελέα Léger στην απόφαση ΔΕΕ της 31/12/2005. *Marks & Spencer plc κατά David Halsey* (Her Majesty's Inspector of Taxes). C-446/03. Συλλ. 2005. I-10837.

³²⁹ Απόψεις του Γενικού Εισαγγελέα Geelhoed στην απόφαση ΔΕΕ της 12^{ης} Δεκεμβρίου 2006. *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation κατά Commissioners of Inland Revenue*. C-374/04. Συλλ. 2006 I-11673.

Ομοίως, οι επιλογές δημοσιονομικής πολιτικής μπορεί να διαφέρουν σε σημαντικό βαθμό μεταξύ των κρατών μελών. Χαρακτηριστική είναι η περίπτωση των φορολογικών συντελεστών: τα κράτη μέλη δύνανται να επιβάλλουν επαυξημένη φορολόγηση με στόχο την παροχή περισσότερων και καλύτερων δημόσιων υπηρεσιών ή την αναδιανομή εισοδήματος στα κατώτερα κοινωνικά στρώματα. Κάθε μια από τις επιλογές αυτές συνιστά πολιτική επιλογή και βρίσκεται στον πυρήνα της αρμοδιότητας των κρατών μελών κατά το μέρος που αφορά στον τομέα της άμεσης φορολογίας. Τα παραπάνω δικαιολογούν λοιπές διαφορές μεταξύ των εθνικών φορολογικών συστημάτων, όπως η μέθοδος απαλλαγής από την οικονομική διπλή φορολογία – για παράδειγμα, τα κράτη με σχετικά χαμηλότερους φορολογικούς συντελεστές μπορεί να επιλέξουν το κλασικό σύστημα, ενώ τα κράτη με υψηλότερους φορολογικούς συντελεστές ενδεχομένως προτιμούν ένα σύστημα συμψηφισμού»³³⁰

Τα ανωτέρω επιφέρουν τις ακόλουθες μείζονος σημασίας θεωρητικές αλλά και πολιτικοοικονομικές επιπτώσεις :

(i)Μη απαγόρευση αποκλίσεων

Όπως έχει ήδη αναφερθεί, λαμβάνοντας υπόψη τη διατηρηθείσα φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών να καθορίζουν τον οικείο δημοσιονομικό προγραμματισμό και θεματολογία τους, οι ΠΕΕ και όμιλοι επιχειρήσεων μπορούν να επωφεληθούν ή να ζημιωθούν από την υψηλότερη ή χαμηλότερη φορολογία, ανάλογα με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία του εκάστοτε κράτους μέλους, δυνάμενες ως εκ τούτου να πραγματοποιήσουν τακτικές φορολογικού σχεδιασμού. Άλλωστε, όπως είναι γνωστό, οι γνωστές ως αποκλίσεις, κατά την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου³³¹, δεν εμπίπτουν στον έλεγχο του Δικαστηρίου. Τούτο ισχύει ομοίως για τις αποκλίνουσες προσεγγίσεις της φορολογικής βάσης σε διαφορετικές χώρες, παρά την αναμενόμενη αύξηση του

³³⁰ Απόψεις του Γενικού Εισαγγελέα Geelhoed (παρ. 43-44) στην απόφαση ΔΕΕ της 12ης Δεκεμβρίου 2006. *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation κατά Commissioners of Inland Revenue*. C-374/04. Συλλ. 2006 I-11673.

³³¹ Απόφαση ΔΕΕ της 12/05/1998. Robert Gilly (και συζύγου του) κατά *Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin*. C-336/96. Συλλ. 1998, I-02793; Απόφαση ΔΕΕ της 6/12/2007. *Columbus Container Services BVBA & Co. κατά Finanzamt Bielefeld-Innenstadt*. C-298/05. Συλλ. 2007, I-10451; Απόψεις του Γενικού Εισαγγελέα Geelhoed στην απόφαση ΔΕΕ της 12ης Δεκεμβρίου 2006. *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation κατά Commissioners of Inland Revenue*. C-374/04. Συλλ. 2006 I-11673. Απόψεις του Γενικού Εισαγγελέα Geelhoed (παρ. 43-44) στην απόφαση ΔΕΕ της 14^{ης} Νοεμβρίου 2006. *Mark Kerckhaert και Bernadette Morres κατά Belgische Staat*. C-513/04. Συλλ. 2006 I-10967.

κόστους συμμόρφωσης. Επισημαίνεται ότι η διαχωριστική γραμμή μεταξύ «υγιούς» και «επιζήμιου» φορολογικού ανταγωνισμού στον τομέα αυτό, δεν έχει αναδειχθεί από το περιεχόμενο των θεμελιωδών ελευθεριών, αλλά από τους κανόνες περί απαγόρευσης κρατικών ενισχύσεων³³² (και σε περιορισμένο βαθμό από τον γνωστό ως "Κώδικα Δεοντολογίας" του 1997³³³, μορφής ήπιου δικαίου, σύμφωνα με τον οποίο τα κράτη μέλη έχουν δεσμευθεί να καταργήσουν ορισμένες από τις πιο επιθετικές φορολογικές ελαφρύνσεις για τις διεθνείς επιχειρήσεις).

(ii) Μη απαγόρευση επιβολής διπλής φορολογίας

Πρόκειται για το πλέον αμφιλεγόμενο αποτέλεσμα της «μονομερούς» ερμηνείας και εφαρμογής των θεμελιωδών ενωσιακών ελευθεριών. Όπως επισημάνθηκε, η ταυτόχρονη εφαρμογή της φορολόγησης στην πηγή και την εγκατάσταση επί της ίδιας οικονομικής πράξης δυνατόν να συνάδει με την αρχή της απαγόρευσης των διακρίσεων εκ μέρους των εμπλεκόμενων κρατών σε μια απομονωμένη φορολογική βάση αλλά εξακολουθεί να απολήγει σε διπλή φορολογική επιβάρυνση σε βάρος των ΠΕΕ και ομίλων επιχειρήσεων. Εφόσον το ΔΕΕ επιτρέπει στο κράτος κατοικίας - εγκατάστασης τη φορολόγηση των φορολογικών κατοίκων της (φυσικών ή νομικών προσώπων – οντοτήτων) ως προς το παγκόσμιο εισόδημά τους, καθιστώντας ομοίως εφικτό στο κράτος πηγής να προβαίνει στη φορολόγηση τόσο των ημεδαπών όσο και των αλλοδαπών φορολογουμένων για εισοδήματα που προκύπτουν εντός των γεωγραφικών του ορίων, οι ενωσιακές ελευθερίες δεν μπορούν να αποτρέψουν τη διπλή φορολόγηση των διασυννοριακών εισοδημάτων³³⁴. Ομοίως, όπως έκρινε το Δικαστήριο στην υπόθεση *Columbus Container Services* (C-298/05), οι ενωσιακές ελευθερίες δεν προκαταλαμβάνουν τη χρήση της μεθόδου πίστωσης ή απαλλαγής όταν πρόκειται για αποφυγή διπλής φορολογίας. Άλλωστε, όπως επισημάνθηκε στην υπόθεση *Banco Bilbao* (C-157/10) «εφόσον τα κράτη μέλη δεν υποχρεούνται να προσαρμόζουν το δικό τους

³³²Βλ. Απόφαση ΔΕΕ της 22/6/2006 . Βασιλείο του Βελγίου (C-182/03) και Forum 187 ASBL (C-217/03) κατά Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων. C-371/10. Συλλ. 2006 I-05479.

³³³Resolution of the Council and the representatives of the Governments of the Member States, meeting within the Council of 1 December 1997 on a Code of conduct for business taxation.

³³⁴Βλ. Απόφαση ΔΕΕ της 14^{ης} Νοεμβρίου 2006. Mark Kerckhaert και Bernadette Morres κατά Belgische Staat. C-513/04. Συλλ. 2006 I-10967. Απόφαση ΔΕΕ της 6/12/2007. *Columbus Container Services BVBA & Co.* κατά Finanzamt Bielefeld-Innenstadt. C-298/05. Συλλ. 2007, I-10451. Απόφαση ΔΕΕ της 12/02/2009. *Margarete Block* κατά Finanzamt Kaufbeuren. C-67/08. Συλλ. 2009, I-00883. Απόφαση ΔΕΕ της 16/7/09. *Jacques Damseaux* κατά Βελγικού Δημοσίου. C-128/08. Συλλ. 2009 I-06823

φορολογικό σύστημα στα διαφορετικά φορολογικά συστήματα των λοιπών κρατών μελών, προκειμένου, μεταξύ άλλων, να εξαλείψουν τη διπλή φορολογία, **κατά μείζονα λόγο δεν υποχρεούνται να προσαρμόζουν τη φορολογική τους νομοθεσία ώστε να παρέχουν τη δυνατότητα σε έναν υποκείμενο στον φόρο να τύχει φορολογικού πλεονεκτήματος χορηγούμενου από άλλο κράτος μέλος στο πλαίσιο της άσκησης των φορολογικών του αρμοδιοτήτων**, υπό τον όρο ασφαλώς ότι η νομοθεσία αυτή δεν εισάγει διακρίσεις». Σαφέστερη τοποθέτηση για τα παραπάνω προκύπτει από τις προτάσεις του Γενικού Εισαγγελέα Jääskinen, σύμφωνα με την οποία η αποτυχία επίτευξης ουδετερότητας κατά την εξαγωγή κεφαλαίων δεν συνιστά απαγορευμένο κατά το ενωσιακό δίκαιο περιορισμό. Ειδικότερα :

«ελλείπει εναρμονίσεως σε επίπεδο της Ένωσης, τα κράτη μέλη δεν οφείλουν να αναγνωρίζουν τα οικονομικά αποτελέσματα των επιλογών της φορολογικής πολιτικής του κράτους προελεύσεως κατά την εκ μέρους τους φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων αλλοδαπής προελεύσεως, ούτε υποχρεούνται να φορολογούν τα μερίσματα ημεδαπής προελεύσεως που διανέμονται από κέρδη στα οποία έχει επιβληθεί φόρος εταιριών σύμφωνα με τις ισχύουσες φορολογικές ρυθμίσεις. Αντιθέτως, τα κράτη μέλη δικαιούνται να εφαρμόζουν τις φορολογικές πολιτικές τους σχετικά με τους εκ του νόμου προβλεπόμενους συντελεστές και τις φορολογικές βάσεις τόσο των μερισμάτων αλλοδαπής προελεύσεως όσο και των μερισμάτων ημεδαπής προελεύσεως. Κατά συνέπεια, **η μη ουδετερότητα κατά την εξαγωγή κεφαλαίων και το αποθαρρυντικό αποτέλεσμα που συνεπάγεται στην άσκηση της ελευθερίας εγκαταστάσεως δεν συνιστούν απαγορευμένο περιορισμό, εφόσον ισχύουν οι ίδιοι ονομαστικοί συντελεστές**»³³⁵.

(iii) Μη κατανομή φορολογικής εξουσίας

Το Δικαστήριο έχει επίγνωση του γεγονότος ότι η διπλή φορολόγηση είναι ένα σημαντικό εμπόδιο για την επίτευξη της ενιαίας αγοράς. Έχει εντούτοις επίσης επίγνωση του γεγονότος ότι η κατάργηση της διπλής φορολογίας από το Δικαστήριο ισοδυναμεί με χάραξη πολιτικής εντός των ορίων της ΕΕ, κατανέμοντας την υποκείμενη φορολογική βάση σε μία από τις εμπλεκόμενες χώρες. Κατά την πάγια νομολογία του

³³⁵ Απόψεις του Γενικού Εισαγγελέα Jääskinen στην απόφαση του ΔΕΕ της 13/11/2012. Test Claimants in the FII Group Litigation κατά Commissioners of Inland Revenue και The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs. C-35/11. Ψηφιακή Συλλογή.

ΔΕΕ³³⁶, οι ενωσιακές ελευθερίες δεν αναγνωρίζουν φορολογική και δημοσιονομική προτεραιότητα είτε στο κράτος εγκατάστασης, είτε στο κράτος πηγής. Για το λόγο αυτό δεν εγείρει θέματα «συνυπευθυνότητας» μεταξύ των εμπλεκόμενων κρατών, με εξαίρεση τις γνωστές υποθέσεις (α) Schumacker (C-279/93) και (β) Marks&Spencer (C-446/03), στο πλαίσιο εξέτασης των οποίων το Δικαστήριο ανάγκασε (α) το κράτος πηγής να εξασφαλίσει οικογενειακές φορολογικές ελαφρύνσεις, σε περίπτωση που το κράτος κατοικίας δεν δύναται να το διασφαλίσει και (β) το κράτος κατοικίας να εξασφαλίσει απαλλαγή των αλλοδαπών ζημιών, εφόσον αποδειχθεί ότι οι εν λόγω ζημίες δεν μπορούν να καταστούν αντικείμενο φορολογικής μεταχείρισης στο κράτος πηγής.

(iv) Η ισόρροπη κατανομή φορολογικής εξουσίας

Η απροθυμία του ΔΕΕ να κατανείμει φορολογικές εξουσίες στα κράτη μέλη στο πλαίσιο των Ευρωπαϊκών Συνθηκών έχει οδηγήσει στην αναγνώριση ενός ειδικού επιτακτικού λόγου δημοσίου συμφέροντος για τις διακρίσεις στον τομέα αυτό: η γνωστή ως «ισόρροπη κατανομή της φορολογικής εξουσίας». Η ανωτέρω προσέγγιση συναντάται για πρώτη φορά στην περίφημη υπόθεση του ΔΕΕ «Marks&Spencer» (C-446/04) σηματοδοτώντας μεταστροφή της υφιστάμενης μέχρι τότε νομολογίας του Δικαστηρίου, με επίκεντρο το δικαιολογημένο συμφέρον των κρατών μελών για τη διατήρηση των φορολογικών τους εξουσιών και δικαιωμάτων (τόσο σε σχέση με τους κανόνες κατανομής που συμφωνήθηκαν στο πλαίσιο ΠΣΑΔΦ-ΟΟΣΑ όσο και σε σχέση με τη μονομερή υπεράσπιση του δικαιώματος της φορολόγησης των εισοδημάτων που προκύπτουν εντός των γεωγραφικών ορίων του κράτους)³³⁷. Κατ' αυτόν τον τρόπο, η έννοια της «ισόρροπης κατανομής των φορολογικών εξουσιών» θεωρείται συμπληρωματική των υφιστάμενων έως τότε προσεγγίσεων περί «συνοχής»³³⁸ ή

³³⁶Βλ. Απόψεις του Γενικού Εισαγγελέα Geelhoed (παρ. 43-44) στην απόφαση ΔΕΕ της 12ης Δεκεμβρίου 2006. Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation κατά Commissioners of Inland Revenue. C-374/04. Συλλ. 2006 I-11673.

³³⁷Βλ. Απόφαση ΔΕΕ της 15/05/2008. Lidl Belgium GmbH & Co. KG κατά Finanzamt Heilbronn. C-414/06. Συλλ. 2008, I-03601. Απόφαση ΔΕΕ της 25/2/2010. X Holding BV κατά Staatssecretaris van Financiën. C-337/08. Συλλ. 2010 I-01215. Απόφαση ΔΕΕ της 21/01/2010. Société de Gestion Industrielle (SGI) κατά Βελγικού Δημοσίου. C-311/08. Συλλ. 2010, I-00487. Απόφαση ΔΕΕ της 29/11/2011. National Grid Indus BV κατά Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam. C-371/10. Συλλ. 2011 I-12273.

³³⁸ Απόφαση ΔΕΕ της 28/1/1992. Hanns-Martin Bachmann κατά Βελγικού Δημοσίου. C-204/90. Συλλ. 1992 I-00249. Απόφαση ΔΕΕ της 28/1/1992. Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων κατά Βασιλείου του Βελγίου. C-300/90. Συλλ. 1992 I-00305.

«εδαφικότητας»³³⁹ που είχαν χρησιμοποιηθεί από το ΔΕΕ κατά τα προηγούμενα έτη για να στηρίξουν τον ισχυρισμό των φορολογικών απαιτήσεων από τα κράτη μέλη .

5.2.3.Δικαιολόγηση διακριτικής μεταχείρισης διασυνοριακών συναλλαγών ΠΕΕ και ομίλων επιχειρήσεων : η εξαίρεση προς όφελος του δημοσίου συμφέροντος

Αξίζει να επισημανθεί ότι η νομολογία του Δικαστηρίου δεν μπορεί να γίνει πλήρως κατανοητή, εκτός αν σημειωθεί ότι το ΔΕΕ δεν εφαρμόζει ένα γενικής ισχύος τεκμήριο δικαιολόγησης, αλλά ένα σημαντικά περιορισμένο αριθμό προσδιορισμένων επιτακτικών λόγων δημοσίου συμφέροντος. Και τούτο συνεπεία της υποκείμενης πολιτικής της ενιαίας αγοράς, βάσει της οποίας τα κράτη μέλη δεν θα πρέπει να προστατεύουν την εσωτερική τους οικονομία έναντι της ελεύθερης ροής των διασυνοριακών εμπορικών δραστηριοτήτων. Ως εκ τούτου, εξόφθαλμες περιπτώσεις προστατευτικών μέτρων (όπως η πρόβλεψη φορολογικών πλεονεκτημάτων αμιγώς υπέρ των ημεδαπών φορολογουμένων) είναι σαφώς απαγορευτική³⁴⁰. Επιπλέον, τυχόν φορολογικά εμπόδια, τα οποία προσπαθούν να αποτρέψουν την εκροή της οικονομικής δραστηριότητας, προκειμένου να διασφαλισθούν τα δημόσια έσοδα συνιστούν παράβαση του ενωσιακού δικαίου, ομοίως³⁴¹. Τα ανωτέρω ισχύουν και για την περίπτωση κυκλοφορίας κεφαλαίων προς τρίτες χώρες³⁴². Αιτιολόγηση επιτρέπεται μόνον εφόσον ο κοινοτικός υπήκοος μπορεί να κατηγορηθεί για «καταχρηστική άσκηση δικαιώματος» (όπως εξειδικεύεται από το Δικαστήριο «αμιγώς επίπλαστων καταστάσεων») ή αν διοικητικά ζητήματα ελέγχου οδηγούν σε (αναλογικούς) περιορισμούς. Δεδομένου ότι τα κράτη μέλη εκδηλώνουν διαχρονικά την τάση τους για την προστασία των δημοσίων εσόδων υπό το πρόσχημα της καταπολέμησης της

³³⁹ Απόφαση ΔΕΕ της 15/05/1997. Futura Participations SA και Singer κατά Administration des contributions. C-250/95. Συλλ. 1997, I-02471.

³⁴⁰ Βλ. Απόφαση ΔΕΕ της 6/6/2000. Staats secretaris van Financiën κατά B.G.M. Verkooijen .C-35/98. Συλλ.2000 I-04071. Απόφαση ΔΕΕ της 19/9/08. Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας κατά Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων. C-156/98. Συλλ.2000, I-06857. Απόφαση ΔΕΕ της 10/3/2005. Laboratoires Fournier SA κατά Direction des vérifications nationales et internationales. C-39/04. Συλλ.2005 I-02057. Απόφαση ΔΕΕ της 17/1/2008. Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων κατά Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας. C-152/05. Συλλ.2008 I-00039.

³⁴¹ Απόφαση ΔΕΕ της 16/7/98. Imperial Chemical Industries plc (ICI) κατά Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes). C-264/96. Συλλ.1998 I-04695

³⁴² Απόφαση ΔΕΕ της 436/08. Haribo Lakritzen Hans Riegel Betriebsgmb H (C-436/08) και Österreichische Salinen AG (C-437/08) κατά Finanzamt Linz. C-436/08. Συλλ.2011 I-00305

καταχρηστικής συμπεριφοράς ή περιπτώσεων φοροδιαφυγής, το ΔΕΕ είναι διστακτικό να αναγνωρίσει τους ανωτέρω λόγους σε μια ευρεία κλίμακα. Μένει στο μέλλον να αποδειχθεί αν η διάβρωση της φορολογικής βάσης και μεταφορά κερδών, όπως περιγράφεται στο «σχέδιο BEPS», πρόκειται να αποτελέσει κατά το Δικαστήριο ικανό δικαιολογητικό λόγο περιορισμού της ελεύθερης άσκησης διασυνοριακής δραστηριότητας των ΠΕΕ και ομίλων επιχειρήσεων σε όφελος της Ε.Ε. εν γένει στο όνομα της δίκαιης φορολόγησής τους, παρά τις επιφυλάξεις που διατυπώθηκαν ανωτέρω.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

I. Ελληνική

Δαβράδος στο Περάκης Ε., 2010, “Το Δίκαιο της Ανώνυμης Εταιρίας”, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.

Δαγτόγλου Π.Δ., 1998, “Ευρωπαϊκό Κοινοτικό Δίκαιο”, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα.

Ζέππος –Γαννόπουλος, 2010, “Υπόδειγμα Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας σχετικά με τους φόρους Εισοδήματος και Κεφαλαίου”, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.

Κουγέας Β., 2012, “Οι πηγές του Ευρωπαϊκού Φορολογικού Δικαίου. Πρωτογενές και παράγωγο δίκαιο πριν και μετά τη Λισσαβόνα.”, Νομική Βιβλιοθήκη 2012, Αθήνα.

Λιακοπούλου Θ., 1998, “Γενικό Εμπορικό Δίκαιο.”, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.

Μουστάκης Γ.Ν., 2009, “Ενδοομιλικές τιμολογήσεις”, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.

Μπάρμπας Ν. “Άμεσοι φόροι και Κοινοτικό Δίκαιο.”, Εκδόσεις Σάκκουλα.

Μπασαγιάννης, Ν. & Θεοδοροπούλου – Δένδια, Β. , 2013, “Δίκαιο των Εμπορικών Εταιριών”, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.

Μπόσκοβιτς, Κ., 2001, “Κοινοτικός δικαστής και οικονομικό σύνταγμα: η συμβολή του ΔΕΚ στη διαμόρφωση του συντακτικού οικονομικού προτύπου της Ευρωπαϊκής Κοινότητας”, Το Σύνταγμα 2/2001.

Παπαγιάννης, Δ. , 2007, “Εισαγωγή στο Ευρωπαϊκό Δίκαιο”, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη.

Παμπούκης Κ., “Ίδρυση και αναγνώριση των αλλοδαπών εταιριών ιδίως στα όρια της Ευρωπαϊκής Κοινότητας”, Δ/νη 1995, Αθήνα, σελ.241.

Παμπούκης Κ., 1999, “Οι όμιλοι εταιριών και η διάγνωσή τους”, (γνμ) Αρμ 199, σελ. 1637.

Περάκης Ε., 1998, “Γενικό μέρος του εμπορικού δικαίου”, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.

Τσουρουφλής Α., 2010, “Η ενδοομιλική τιμολόγηση”, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 26.

Φινοκαλιώτης Κ., 1995, “Η εναρμόνιση της φορολογίας εισοδήματος συνδεδεμένων επιχειρήσεων στα πλαίσια ενιαίας αγοράς.”, Εκδόσεις Σάκκουλα.

Χατζηϊωακειμίδου, Ε. & Κοκόλια, Ε. «Νέα Οδηγία Μητρικές Θυγατρικές : Μεταξύ χρήσης και κατάχρησης», Δίκαιο Επιχειρήσεων & Εταιριών, Τεύχος 3, 2015.

-

II. ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ

Action Aid International, 2014, “Consultation on Economic “Spillovers” in International Taxation” Submission to the International Monetary Fund’s: A.A.I.

Action Aid, 2010, “Calling Time: Why SAB Miller should stop dodging taxes in Africa”, London: Acton Aid.

Arnall A., 1996, “The European Court and Judicial Objectivity: A Reply to Professor Hartley.”, (112) ,The Law Quarterly Review, σελ. 411-423.

Arnall A., 1998, “Interpretation and Precedent in European Community Law.” in Andenas A.& Jacobs F. (eds), European Community Law in the English Courts, Clarendon Press, Oxford.

Arnall A., 2006, “The European Union and its Court of Justice, Second Edition”, Oxford: OUP.

Arnall A., 1999, “The European Union and its Court of Justice.”, Oxford University Press, Oxford.

Ault H., 2013, “Some Reflections on the OECD and the Sources of International Tax Principles”, Tax Notes International, 70, Ιούν. 17, σελ. 1195.

Avery J., Harris P. & Oliver D, 2008, (Eds), “Comparative Perspectives on Revenue Law”, Cambridge.

Baker P., 2001, “Double Taxation Conventions and International Tax Law”, London: 2001.

Baker, P., “Double Taxation Conventions”, Loose-Leaf, Sweet & Maxwell Ltd, London, No. 9B.01.

Bartlett C. & Ghoshal S., 1989, “Managing Across Borders: The Transnational Solution”, Harvard Business School Press: Boston, MA.

Bengoetxea J., Mac Cormick N. & Soriano Moral L., 2001, “Integration and Integrity in the Legal Reasoning of the European Court of Justice”.

Bishop M., 2000, “Globalisation and Tax: The Mystery of the Vanishing Taxpayer”, The Economist, 29 Ιαν.

Boidman N. & Kandev M., 2014, “BEPS Action Plan on Hybrid Mismatches: A Canadian Perspective”, Tax Notes International, 74, Ιούν. 30, σελ. 1233.

Broberg, M. & Fenger N., 2010, “Preliminary references to the European court of justice.”, Oxford: Oxford University Press.

Brosens L, 2004, “Thin Capitalization Rules and EU Law”, EC Tax Review, Τομ. 4, σελ.188-213.

Buckley P.J. & Casson, M.C., 1976, “The Future of the Multinational Enterprise”, Macmillan: London.

Buisson J., 2002, “Impôt et souverainete”, APD,(25, 30).

Burca de G & Weiler JHH, (eds), 2001, “The European Court of Justice, The Collected Course of the Academy of European Law”, Vol.13 Oxford University Press.

Camper P., 2014, “Fresh questions to be raised over Google’s tax avoidance as tech giant announces profits of \$3.4 billion”, 31 Ιαν.

Cappelletti M., 1987, “Is the European Court of Justice"Running Wild ?" , E.L.Reviews (12) , σελ. 4-17.

Chevallier R.M., 1965, “Methods and Reasoning of the European Court in its Interpretation of Community Law.”, Common Market Law Review,2(1):21,σελ.21-35.

Christopher Needham, 2013, “Corporate tax avoidance by multinational firms”, Library Briefing, Library of the European Parliament, 23 Σεπ.

Communication from the commission to the European Parliament, the council and the European economic and social committee “Tax and Development Cooperating with Developing Countries on Promoting Good Governance in Tax Matters”, COM (2010) (163), Brussels: E.C.

Cornelis J., Meyer W., Hyaric P.L., Vergiat M.C., Chountis N. & Matias M., on behalf of the GUE/NGL Group, 2013, “European Parliament resolution on the call for a measurable and binding commitment against tax evasion and tax avoidance in the EU”, (2013/2963(RSP)), 12 Δεκ., Strasbourg:E.P.

Council Resolution of 26 February 2010“ On a Model Agreement for setting up a Joint Investigation Team (JIT)”, C 156/01, Brussels:E.U.

Council Of the European Union, Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on “the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States”, OJ L 345, 29 Δεκ. Brussels: C.E.U.

Council of the European Union, 2014, “Preventing tax evasion and fraud: the scope for automatic exchange of information is extended”, Press Release Database, 9 Δεκ., Brussels: C.E.U.

Council of the European Union, 2015, “Outcome of the Council Meeting”, Press Release Database, 22 Ιουν, Luxembourg: C.E.U.

Court of Justice of European Union, 2013, "Entry into office of new Members at the Court of Justice and the General Court.", Press Release No 139/13, 23 Οκτ., Luxembourg: E.C.J.

De la Feira R., 2008, "Prohibition of abuse of (community) law : the creation of a new general principle of ec law through tax", Common Market Law Review, 2008, σελ. 411.

De la Feria R. & Vogenauer S., 2011, (Eds), "Prohibition of Abuse of Law. A New Principle of EU Law?", Oxford.

De la Feria R., 2011, "Introducing the principle of prohibition of abuse of law", Prohibition of Abuse of Law. A new general principle of EU law?, Oxford Publishing.

Deloitte, 2013, "Global tax compliance and reporting: Current insight and future trends".

Derenne, J./ Merola, M.(eds), 2007, "Economic analysis of state aid rules – contributions and limits-", Lexxion, Berlin.

Desai M. & Hines J., 2003, "Economic foundations of international tax rules", American Tax Policy Institute, Washington D.C.

Devereux M.P. & Griffith R., 2003, "Evaluating Tax Policy for Location Decisions.". Kluwer Academic Publishers. Printed in The Netherlands.

Devereux M.P. & Hubbard R.G., 2000, "Taxing Multinationals", NBER Working Paper (7920).

Dubut T., 2012, "The Court of Justice and the OECD Model Tax Conventions or the Uncertainties of the Distinction between Hard Law, Soft Law, and No Law in the European Case Law", Intertax, Vol. 40 , σελ. 2-12.

Dunning J. H., 1993. "Multinational Enterprises and the Global Economy", Addison Wesley.

Dunning J.H., 1981, "International Production and the Multinational Enterprise", George A. & Unwin, 1937, London.

Dymsza W. A., 1972, "Multinational Business Strategy", McGraw-Hill, NY, USA.

Eijsbouts W.T., 2000, "Classical and Baroque Constitutionalisms in the Face of Change.", (37) Common Market Law Review, σελ. 213-220.

European Commission, 2002, "Towards an Internal Market without tax obstacles: A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities", COM (2002) τελικό (582), 29 Απρ., Brussels: EC.

European Commission, 2005, "EC Laws and Tax Treaties", TAXUD EI/FR DOC (05) 2306, Brussels.

European Commission, 2007, Communication from the commission to the council “The European Parliament and the European economic and social committee““The application of anti-abuse measures in the area of direct taxation - within the EU and in relation to third countries”, COM(2007) τελικό(785)

European Commission, 2011, “Communication from the European Parliament, the council, the European economic and social committee and the committee of the regions”, COM(2011) τελικό(681), 25 Οκτ. , Brussels:EC.

European Commission, 2011, “European corporate tax base: making business easier and cheaper”, Press Release Database, COM (2011), 16 Μάρ., Brussels:EC.

European Commission, 2011, “Proposal for a Council directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base”, COM(2011) τελικό(121), σημείο 20, 16 Μαρτ., Brussels: E.C.

European Commission, 2011, “Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base”, COM(2011), τελικό (121), 16 Μαρτ.

European Commission, 2011, Communication from The Commission to the European Parliament, The Council And The European Economic And Social Committee, “Double Taxation in the Single Market”, COM(2011), 11 Οκτ.

European Commission, 2011, “Report on the proposal for a Council directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base”, COM(2011) (0121-C7-0092/20112011/0058(CNS)).

European Commission, 2012, “Communication from the commission to the European Parliament and the council on concrete ways to reinforce the fight against tax fraud and tax evasion including in relation to third countries. ”COM(2012)(0351), Brussels:E.P.

European Commission, 2012, IP/12/1325, COM(2012) τελικό (722), Brussels:E.C., 6 Δεκ.

European Commission, 2012, “Commission Recommendation of 6.12.2012 on aggressive tax planning”, COM(2012) τελικό(8806), 6 Δεκ., Brussels:E.C.

European Commission, 2012, Communication from the commission to the European Parliament and The Council “An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion”, COM(2012) (0722), Brussels: E.P.

European Council, 201, “Motion for a Resolution on the call for a measurable and binding commitment against tax evasion and tax avoidance in the EU” (2013/2963(RSP)).

European Commission, 2013, “Promoting global fairness through trade, taxation and transparency”, Press Release Database, COM(2013), 13 Ιουν., Brussels:EC

European Commission, 2013: “Council conclusions on tax evasion and tax fraud” ECOFIN(3238η), 14 Μαΐ., Brussels: E.C.

European Commission, 2014, “Report of the Commission Expert Group on taxation of the digital economy”, COM(2014),28 Μαΐ., Brussels:EC.

European Commission, 2014, “Taxation Trends in the European Union”, Office for official publications of the European Communities, COM(2014), Luxembourg:E.C.

European Commission, 2014, Communication from the commission to the european Parliament, the council, the European economic and social committee of the regions “Commission Work Programme 2015, A New Start”, COM(2014) τελικό(910), Strasbourg: E.C.

European Parliament and the european economic and social committee “ Tax Treatment of Losses in Cross-Border Situations”, COM(2006)(824), Brussels:E.C.

European Parliament, 2011,“The impact of the rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation 2010.”, (IP/A/ECON/ST/2010-18), ECON , Brussels: E.P.

European Parliament resolution of 21 May 2013 on Fight against Tax Fraud, Tax Evasion and Tax Havens.”, COM (2013) (P7_TA(2013)(0205)), Brussels:E.P.

European Parliament resolution of 21 May 2013 on the Annual Tax Report: “How to free the EU potential for economic growth” (2013/2025(INI))(A7-0154/2013).

European Union, 2006, “State aid: Commission demands repeal of Luxembourg’s preferential tax regime for financial holdings.” Press Release Database, IP/06/1021 of 19 July2006, Brussels: E.U.

European Union, Council Resolution “Coordination of the Controlled Foreign Corporation (CFC) and thin capitalisation rules within the European Union”, 8 Ιουν., 2010/C-156/01,E.U.

Fратиanni M., Savona P. & Kirton J., (eds), “Sustaining Global Growth and Development”, Ashgate: Aldershot.

Gilleard M., 2013, “Google Hauled Before UK PAC Again, But International Tax Framework Cited as Real Villain”, International Tax Review, 21 Μαΐ.

Grubert H. & Mutti J., 1995, “Taxing Multinationals in a World with Portfolio Flows and R&D: Is Capital Export Neutrality Obsolete?”, Kluwer Academic Publishers 2(3).

Happé R., 2007, “Multinationals, Enforcement Covenants and Fair Share”.Intertax, Vol. 35, σελ. 538.

Harris P.,2014, “Neutralizing effects of hybrid mismatch arrangements”, Papers on Selected Topics in Protecting the Tax Base of Developing Countries, United Nations.

Hartley T. C., “The European Court, Judicial Objectivity and the Constitution of the European Union”, (112) *The Law Quarterly Review*, σελ. 95-109.

Hartley T. C., 1999, “Constitutional Problems of the European Union.”, Oxford: Hart Publishing .

Helminen M., 1999, “The Dividend Concept in International Tax Law”, Kluwer Law International.

Helminen M., 2010, “The International Tax Law Concept of Dividend”, Kluwer Law International.

Helminen, M. 2015, “EU Law Compatibility of BEPS Action 2: Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements”, *British Tax Review*, Vol. 3, 2015, σελ.325

Hilling M., 2013, “Justifications and proportionality: An analysis of the ECJs assessment of national rules for the prevention of tax avoidance”, *Intertax*, Kluwer Law International BV The Netherlands, Vol 4, 2013, σελ. 294-300.

Hovakimian A., Opler T. & Titman S., 2001, “The Debt - Equity Choice”, *Journal of Financial and Quantitative Analysis*, Τομ.36, σελ. 7.

Howe G., 1996, “Euro-Justice: Yes or No? ”, *E.L.Reviews*(21), σελ. 192-198 .

Itzcovich G., 2009, “The interpretation of Community Law by the European Court of Justice”, *German Law Journal* , Vol 10, No. 05.

Kemmeren, E., 2014, “Where is EU Law in the OECD BEPS Discussion?” *EC Tax Review*, Vol. 4, 2014.

Kostoris, F. & Schioppa P., 2005, “The Principles of Mutual Recognition in the European Integration Process”, Basingstoke: Palgrave-Macmillan.

Lenaerts, K., 2013, “Tax mitigation vs. tax evasion in the case law of the European Court of Justice”, *TEISE*, ISSN, σελ. 1392-1274.

Lang M., Pistone P., Schuch J., Staringer C., 2010, “Procedural Rules in Tax Law in the Context of European union and Domestic Law. ”, Wolters Kluwer.

Laurence P., 2013, “EU leaders in drive against tax evasion at Brussels summit”.

League of Nations “Allocation Accounting for the Taxable Income of Industrial Enterprises”, League of Nations Document.

League of Nations “Methods of Allocating Taxable Income”, League of Nations Document.

Love P., 2013, “BEPS: Why you’re taxed more than a multinational”, *OECD Insights Blog*, 13 Φεβ.

Muchlinski P.T., 1999, “Multinational Enterprises & the Law”, Oxford International Law Library.

Nouwen M.F., 2013, “The Gathering Momentum of International and Supranational Action against Aggressive Tax Planning and Harmful Tax Competition: The State of Play of Recent Work of the OECD and European Union”, *European Taxation*, No.10, Vol. 53, 4 Σελ., σελ. 4.

Organisation for Economic Co-operation and Development, 1976, “Guidelines for Multinationals.”, O.E.C.D.:Paris.

Organization for Economic Co-operation & Development, 1979, “Transfer Pricing & Multinational Enterprises”, 22 Ιουλ., O.E.C.D Publishing, Paris:O.E.C.D .

Organisation for Economic Co-operation and Development, 1995, “Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”, Paris:OECD.

Organization for Economic Co-operation & Development, 2010, “Addressing Tax Risks Involving Bank Losses”, Paris:O.E.C.D.

Organization for Economic Co-operation & Development, 2010, “Corporate Responsibility: Reinforcing a Unique Instrument- 2010 Annual Report on the OECD Guidelines for Multinational Enterprises”, Paris: OECD.

Organization for Economic Co-operation & Development, 2012, “Global Value Chains: OECD Work on Measuring Trade in Value-Added and Beyond”, STD/CSTAT/WPNA17, Statistics Directorate, OECD Publishing, 8 Οκτ., Paris:O.E.C.D.

Organization for Economic Co-operation & Development, 2012, “Hybrid Mismatch Arrangements, Tax Policy and Compliance Issues”, Paris:O.E.C.D.

Organization for Economic Co-operation & Development, 2013, “Action Plan on Base Erosion & Profit Shifting”, O.E.C.D Publishing, Paris:O.E.C.D .

Organization for Economic Co-operation & Development, 2013, “Addressing Base Erosion and Profit Shifting”, Paris: OECD.

Organization for Economic Co-operation & Development, 2014, “Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements”, Paris:O.E.C.D.

Rasmussen H., 1986, “On Law and Policy in the European Court of Justice. A Comparative Study in Judicial Policy Making”, Dordrecht: Martinus Nijhoff Publishers.

Rotorando C., 2000, “The notion of “Associated Enterprises”: Treaty Issues and Domestic Interpretations: An Overview”, Ιανουάριος/ Φεβρουάριος.

- Rugman A.M. & Verbeke A., 2003, “The World Trade Organization, Multinational Enterprises and International Tax Planning”, Amsterdam, Netherlands: IBFD.
- Rust, A., 2015, “BEPS Action 2: 2014 Deliverable—Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements and its Compatibility with the Non-discrimination Provisions in Tax Treaties and the Treaty on the Functioning of the European Union”, British Tax Review, Vol. 3, 2015
- Schillig M., 2008, “The Interpretation of European Private Law in the Light of Market Freedoms and EU Fundamental Rights”, Maastricht J. Eur. & Comp.L. 15 (285), σελ.296–97.
- Schoen W., 2008, “Abuse of rights and European Tax Law” Cambridge University Press.
- Schoen W., 2010, “Transfer Pricing-Business Incentives, International Taxation and Corporate Law”, Working paper, Max-Planck Institute, Munich.
- Schoen W., 2012, “Taxing multinationals in Europe”, Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance No. 2012-11.
- Scribner S.J., 1967, “The American Challenge”, Scribner: Boston, MA.
- Senden L., 2004, “Soft Law in the European Community Law”, Hart Publishing: USA,
- Simon, D., 2013, “Petit aperçu de l’inflation quantitative des décisions juridictionnelles Europe”, Repère, 10
- Sr Neill P., 1995, “The European Court of Justice: A Case Study in Judicial Activism.”, London: European Policy Forum.
- Sweet, A.S. & Caporaso, J.A., 1998, “European integration and supranational governance.”, From Free Trade to Supranational Polity: The European Court and Integration, OUP Oxford.
- Terra B. & Wattel P., 2012, “European Tax Law”, Kluwer Law International.
- Thiel V., 2002, “Free Movement of Persons and Income Tax Law: The European Court in Search of Principles”, Doctoral Series, Tom. 3, Publications: Amsterdam, IBFD.
- Toth A.G., 1987, “On Law and Policy in the European Court of Justice.”, Y.E.L.
- Tridimas T., 1996, “The Court of Justice and Judicial Activism.”, (21)E.L.Reviews, σελ. 199-210.
- Van Gelder G. & Niels B., 2013, “Tax Treatment of Hybrid Finance Instruments. Derivatives & Financial Instruments”, IBFD Journal Articles, Ιούλ. 4, σελ.140 ;

- Hovakimian A., Opler T. & Titman S., 2001, “The Debt - Equity Choice”, *Journal of Financial and Quantitative Analysis*, Τομ. 36, σελ. 7.
- Van Gelder G. & Niels B., 2013, “Tax Treatment of Hybrid Finance Instruments. Derivatives & Financial Instruments”, *Ιούλιος/Αύγουστος*, σελ.140.
- Vanistendael, F.,2000 , “Legal framework for taxation.” Στο Thuronyi V. (Eds),2000: “Tax Law Design and Drafting.” , TheHague : Kluwer Law International, IMF.
- Vanistandael F., 2004 “General report on the fundamental freedoms and national sovereignty in the EU” στο Vanistandael F., (Eds).,“EU freedoms and Taxation”, EATLP, Congress, Paris, Ιουν., IBDF, Amsterdam, σελ. 200-201.
- Vording H. & Lubbers A.O., 2006, “The Netherlands Presumptive Income Tax on Portfolio Investment: Background, Aims and Effects.”, *Bulletin for International Fiscal Taxation*, *British Tax Review*, No. 1 ,σελ. 9 (192-113).
- Weber D., 2004, “Abuse of law–European Court of Justice, 14 December 2000.
- Weiler J.H.H., 1987, “The Court of Justice On Trial.” 24 *C.M.L. Reviews*, σελ.555-589.
- Weiler, J.H.H. , 2005, “Mutual Recognition, Functional Equivalence and Harmonization in the Evolution of the European Common Market and the WTO.”
- Yoshino M.Y., 1973, “Managing the Multinationals”, *Harvard Business Review*.

III. ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ ΔΕΕ

26 1962 Απόφαση ΔΕΕ της 05/02/1963. NVA Igemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos κατά Nederlandse administratiedier belastingen. C- 26/62. Ελληνική ειδική έκδοση 1954-1964, 00863

28 1962 Απόφαση ΔΕΕ της 27/03/1963. Da Costa en Schaake NV και λοιποί κατά Administration fiscale néerlandaise. C- 28 έως 30/62. Ελληνική ειδική έκδοση 1954-1964, 00893

6 1964 Απόφαση ΔΕΕ της 15/07/1964. Flaminio Costa κατά Ente Nazionale per l'Energia Elettrica. C- 6/64. Ελληνική ειδική έκδοση 1954-1964, 01191

34 1973 Απόφαση ΔΕΕ της 10/10/1973. Fratelli Variola S.p.A. κατά Amministrazione italiana delle Finanze. C- 34-73. Ελληνική ειδική έκδοση 1972-1973, 00657

152 1973 Απόφαση ΔΕΕ της 12/02/1974. Giovanni Maria Sotgiu κατά Deutsche Bundespost. C- 152/73. Ελληνική ειδική έκδοση 1974, 00087

41 1974 Απόφαση ΔΕΕ της 04/12/1974. Yvonne van Duyn κατά Home Office. C- 41/74. Ελληνική ειδική έκδοση 1974, 00537

33 1974 Απόφαση ΔΕΕ της 3/12/1974. Johannes Henricus Maria van Binsbergen κατά Bestuur van de Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid. C - 33/74. Ελληνική ειδική έκδοση 1974, 00513

71 1976 Απόφαση ΔΕΕ της 28/04/1977. Jean Thieffry κατά Conseil des avocats à la cour de Paris. C-71/76. Ελληνική ειδική έκδοση 1977, 00229

125 1976 Απόφαση ΔΕΕ της 11/10/1977. Peter Cremer κατά Bundesanstalt für landwirtschaftliche Marktordnung. C- 125/76. Ελληνική ειδική έκδοση 1977, 00479

52 1976 Απόφαση ΔΕΕ της 03/02/1977. Luigi Benedetti Munari F.lli s. a.s. C- 52/1976. Συλλ. 1977. I-00016

83 1978 Απόφαση ΔΕΕ της 29/11/1978. Pigs Marketing Board κατά Raymond Redmond. C- 83/78. Ελληνική ειδική έκδοση 1978, 00739

- 120 1978 Απόφαση ΔΕΕ της 20/02/1979. Rewe-Zentral AG κατά Bundes monopol verwaltung für Branntwein. C- 120/78.Ελληνική ειδική έκδοση 1979:I 00321
- 115 1978 Απόφαση ΔΕΕ της 7/2/1979. J. Knoors κατά Staats secretaries van Economis che Zaken. C - 115/78. Ελληνική ειδική έκδοση 1979:I 00169
- 66 1980 Απόφαση ΔΕΕ της 13/05/1981. Sp A International Chemical Corporation κατά Amministrazione delle finanze dello Stato. C- 66/80.Συλλ. 1981, -01191
- 126 1980 Απόφαση ΔΕΕ της 16/06/1981. Maria Salonia κατά Giorgio Poidomani και Franca Giglio, χήρας Baglieri. C- 126/80.Συλλ. 1981 -01563
- 250 1980 Απόφαση ΔΕΕ της 27/10/1981. Anklagemyn digheden κατά Hans Ulrich Schumacher, Peter Hans Gerth, Johannes Heinrich Gothmann και Alfred C. Töpfer. C – 250/80. Συλλ. 1981, -02465
- 283 1981 Απόφαση ΔΕΕ της 06/10/1982. Srl CILFIT και Lanificiodi Gavardo SpA κατά Ministero della Sanità. C- 283/81. Συλλ. 1982 -03415
- 270 1983 Απόφαση ΔΕΕ της 28/01/1986. Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων κατά Γαλλικής Δημοκρατίας . C- 270/83. Συλλ. 1986, -00273
- 229 1983 Απόφαση ΔΕΕ της 10/01/1985. Association des Centres distributeurs Édouard Leclerc και άλλοι κατά SARL "Aublé vert" και άλλοι.C - 229/83. Συλλ. 1985, - 00001
- 270 1983 Απόφαση ΔΕΕ της 28/01/1986. Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων κατά Γαλλικής Δημοκρατίας C- 270/83.Συλλ. 1986, -00273
- 152 1984 Απόφαση ΔΕΕ της 26/02/1984. Marshal κατά Southampton and South-West Hampshire Area Health Authority Teaching. C-152/1984, Συλλ.1986 σ.723
- 314 1985 Απόφαση ΔΕΕ της 22/10/1987. Foto-Frost κατά Hauptzollamt Lübeck-Ost. C- 314/85. Συλλ. 1987, σ. 04199
- 69 1985 Απόφαση ΔΕΕ της 05/03/1986. Wünsche Handels gesellschaft GmbH & Co. κατά Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας. C-69/85.Συλλ. 1986, -00947

- 338 1985 Απόφαση ΔΕΕ της 21/04/1988. Fratelli Pardini SpA κατά Ministero del commercio con l'estero (Υπουργείο Εξωτερικού Εμπορίου) και Bancatoscana (υποκατάστημα της Lucca). C- 338/85. Συλλ. 1988, -02041
- 79 1985 Απόφαση ΔΕΕ της 10/07/1986. D. H. M. Segers κατά Bestuur van de Bedrijfsvereniging voor Bank- en Verzekeringswezen, Groothandelen Vrije Beroepen. C-79/85. Συλλ. 1986, -02375
- 24 1986 Απόφαση ΔΕΕ της 02/02/1988. Vincent Blaizot κατά Πανεπιστημίου της Λιέγης και λοιπών. C - 24/86. Συλλ. 1988, -00379
- 81 1987 Απόφαση ΔΕΕ της 27/09/1988. The Queen κατά H. M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust plc. C - 81/87. Συλλ. 1988, -05483
- 221 1989 Απόφαση ΔΕΕ της 25/07/1991. The Queen κατά Secretary of State for Transport, ex parte: Factortame Ltd και λοιπών. C-221/89. Συλλ. 1991, I-03905
- 87 1990 Απόφαση ΔΕΕ της 11/07/1991, A. Veholen και λοιποί κατά Social Verzekerings bank Amsterdam, C-87/90, 88/90, 89/90, Συλλ. 1991 σ. I-03757
- 159 1990 Απόφαση ΔΕΕ της 4/10/1991. The Society for the Protection of Unborn Children Ireland Ltd κατά Stephen Grogan και λοιπών. C-159/90. Συλλ. 1991, I-04685
- 204 1990 Απόφαση ΔΕΕ της 28/1/1992. Hanns-Martin Bachmann κατά Βελγικού Δημοσίου. C-204/90. Συλλ. 1992 I-00249.
- 300 1990 Απόφαση ΔΕΕ της 28/1/1992 .Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων κατά Βασιλείου του Βελγίου. C-300/90. Συλλ. 1992 I-00305.
- 330 1991 Απόφαση ΔΕΕ της 13/07/1993. The Queen κατά Inland Revenue Commissioners, exparte Commerzbank AG. C-330/91. Συλλ. 1993, I-04017
- 106 1991 Απόφαση ΔΕΕ της 20/05/1992. Claus Ramrath κατά Ministre de la Justice, παρισταμένης της 'Institut des réviseurs d'entreprises. C-106/91. Συλλ. 1992, I-03351
- 19 1992 Απόφαση ΔΕΕ της 31/03/1993. Dieter Kraus κατά Land Baden-Württemberg. C-19/92. Συλλ. 1993, I-01663

- 8 1992 Απόφαση ΔΕΕ της 3/03/1993. General Milk Products GmbH κατά Hauptzollamt Hamburg-Jonas.C-8/92. Συλλ. 1993, I-00779
- 62 1993 Απόφαση ΔΕΕ της 06/07/1995. BP Σουπεργκάζ Ανώνυμος Εταιρία Γενική Εμπορική-Βιομηχανική και Αντιπροσωπειών κατά Ελληνικού Δημοσίου. C-62/93. Συλλ. 1995, I-01883
- 415 1993 Απόφαση ΔΕΕ της 15/12/1995. Union royal ebelgedes societies de football association ASBL κατά Jean-Marc Bosman, Royal clubliégeois SA κατά Jean-Marc Bosman και λοιπών και Union desassociations europeé ennes de football (UEFA) κατά Jean-Marc Bosman.C-415/93.Συλλ. 1995, I-04921
- 57 1993 Απόφαση ΔΕΕ της 28/09/1994. Anna Adriaantje Vroege κατά NCIV Instituutvoor Volkshuisvesting BV και Stichting Pensioenfonds NCIV.C-57/93.Συλλ. 1994, I-04541
- 23 1993 Απόφαση ΔΕΕ της 5/10/1994. TV10 SA κατά Commissariaat voorde Media.C-23/93.Συλλ. 1994, I-04795
- 441 1993 Απόφαση ΔΕΕ της 12/03/1996. Παναγής Παφίτης και λοιποί κατά Τράπεζας Κεντρικής Ελλάδος Α.Ε. και λοιπών. C-441/93. Συλλ.1996, I-01347
- 250 1995 Απόφαση ΔΕΕ της 15/05/1997. Futura Participations SA και Singer κατά Administration descontributions. C-250/95.Συλλ. 1997, I-02471
- 28 1995 Απόφαση ΔΕΕ της 17.7.1997. A. Leur-Bloem κατά Inspecteurder Belastingdienst/ Ondernemingen Amsterdam. C-28/95, Συλλ. 1997, I-04161
- 367 1996 Απόφαση ΔΕΕ της 12/05/1998. Αλέξανδρος Κεφάλας κ.λπ. κατά Ελληνικού Δημοσίου και Οργανισμού Οικονομικής Ανασυγκροτήσεως Επιχειρήσεων ΑΕ (ΟΑΕ). C-367/96. Συλλ. 1998, I-02843
- 264 1996 Απόφαση ΔΕΕ της 16/07/1998. Imperial Chemical Industriesplc (ICI) κατά Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes). C-264/96. Συλλ. 1998, I-04695
- 336 1996 Απόφαση ΔΕΕ της 12/05/1998. Robert Gilly (και συζύγου του) κατά Directeur des services fiscauxdu Bas-Rhin.C-336/96. Συλλ. 1998, I-02793

- 264 1996 Απόφαση ΔΕΕ της 16/7/98. Imperial Chemical Industriesplc (ICI) κατά Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes).C-264/96. Συλλ.1998 I-04695
- 307 1997 Απόφαση ΔΕΕ της 21/09/1999. Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland κατά Finanzamt Aachen-Innenstadt. C-307/97.Συλλ. 1999, I-06161
- 134 1997 Απόφαση ΔΕΕ της 12/11/1998 Victoria Film A/S. C-134/97.Συλλ. της Νομολογίας, 1998, I-07023
- 254 1997 Απόφαση ΔΕΕ της 8/07/1999. Société Baxter, B. Braun Médical SA, Société Fresenius France και Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA κατά Premier Ministre, Ministère du Travail et des Affaires sociales, Ministère de l'Economie et des Finances και Ministère de l'Agriculture, de la Pêche et de l'Alimentation. C-254/97.Συλλ. 1999, I-04809
- 212 1997 Απόφαση ΔΕΕ της 9/03/1999. CentrosLtd κατά Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. C-212/97. Συλλ. 1999, I-01459
- 311 1997 Απόφαση ΔΕΕ της 29/04/1999. RoyalBank of Scotlandplc κατά Ελληνικού Δημοσίου. C-311/97. Συλλ. 1999,I-02651
- 446 1998 Απόφαση ΔΕΕ της 14/12/2000. Fazenda Pública κατά Câmara Municipal do Porto. C-446/98. Συλλ. 2000 I-11435
- 410 1998 Απόφαση ΔΕΕ της 8/03/2001. Metallgesellschaft Ltd και λοιπών (C-397/98), Hoechst AG και Hoechst (UK) Ltd (C-410/98) κατά Commissioners of Inland Revenue και HM Attorney General. Συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-397/98 και C-410/98. Συλλ. 2001, I-01727
- 35 1998 Απόφαση ΔΕΕ της 6/6/2000. Staats secretaris van Financiën κατά B.G.M. Verkooijen .C-35/98. Συλλ.2000 I-04071
- 156 1998 Απόφαση ΔΕΕ της 19/9/08.Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας κατά Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων. .C-156/98.Συλλ.2000 I-06857
- 177 1999 Απόφαση ΔΕΕ της 19/09/2000. Ampafrance SA κατά Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire (C-177/99) και Sanofi Synthelabo κατά Directeur des

services fiscaux du Val-de-Marne (C-181/99). C-177/99 και C-181/99.Συλλ. 2000, I-07013

184 1999 Απόφαση ΔΕΕ της 20/09/2001. Rudy Grzelczyk κατά Centre public d'aidesociales' Ottignies-Louvain-la-Neuve. C-184/99.Συλλ. 2001, I-06193

110 1999 Απόφαση ΔΕΕ της 14/12/2000. Emsland-Stärke GmbH κατά Hauptzollamt Hamburg-Jonas.C-110/99. Συλλ. 2000, I-11569

436 2000 Απόφαση ΔΕΕ της 21/11/2002. X και Y κατά Riksskatteverket, C-436/00, Συλλ. 2002 σ. I-10829

208 2000 Απόφαση ΔΕΕ της 5/11/2002. Überseering BV κατά Nordic Construction Company Baumanagement GmbH (NCC).C-208/00.Συλλ. 2002, I-09919

324 2000 Απόφαση ΔΕΕ της 26/09/2002. Lankhorst-Hohorst GmbH κατά Finanzamt Steinfurt.C-324/00. Συλλ. 2002, I-11779

436 2000 Απόφαση ΔΕΕ της 21/11/2002. X και Y κατά Riksskatteverket, C-436/00, Συλλ. 2002 σ. I-10829

224 2001 Απόφαση ΔΕΕ της 30/09/2003. Gerhard Köbler κατά Republik Österreich. C-224/01. Συλλ. 2003, I-10239

167 2001 Απόφαση ΔΕΕ της 30/09/2003. Kamervan Koophandelen Fabriekenvoor Amsterdam κατά Inspire Art Ltd.C-167/01. Συλλ. 2003,I-10155

168 2001 Απόφαση ΔΕΕ της 18.9.2003. Bosal Holding BV κατά Staats secretary svan Financiën. C-168/01. Συλλ.2003,I-09409

442 2002 Απόφαση ΔΕΕ της 05/10/2004. Caixa Bank France κατά Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie. C-442/02.Συλλ. 004,I-08961

255 2002 Απόφαση ΔΕΕ της 21/02/2006. Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd και County Wide Property Investments Ltd κατά Commissioners of Customs & Excise. C-255/02.Συλλ. 2006, I-01609

9 2002 Απόφαση ΔΕΕ της 11/03/2004. Hughes de Lasteyrie du Saillant κατά Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie. C-9/02.Συλλ. 2004, I-02409

253 2003 Απόφαση ΔΕΕ της 23/02/2006. CLT-UFA SA κατά Finanzamt Köln-West. C-253/03. Συλλ. 2006, I-01831

279 2003 Απόφαση ΔΕΕ της 14/02/1995. Finanzamt Köln-Altstadt κατά Roland Schumacker. C-279/93. Συλλ. 1995, I-00225

402 2003 Απόφαση ΔΕΕ της 10/01/2006. Skov Æg κατά Bilka Lavprisvarehus A/S και Bilka Lavprisvarehus A/S κατά Jette Mikkelsen και Michael Due Nielsen. C-402/03. Συλλ. 2006, I-00199

446 2003 Απόφαση ΔΕΕ της 13/12/2005. Marks & Spencer plc κατά David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes). C-446/03. Συλλ. 2005, I-10837

182 2003 Απόφαση ΔΕΕ της 22/6/2006 . Βασίλειο του Βελγίου (C-182/03) και Forum 187 ASBL (C-217/03) κατά Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων. C-371/10. Συλλ. 2006 I-05479

446 2004 Απόφαση ΔΕΕ της 12/12/2006. Test Claimants in the FII Group Litigation κατά Commissioners of Inland Revenue. C-446/04. Συλλ. 2006 I-11753

196 2004 Απόφαση ΔΕΕ της 12/09/2006. Cadbury Schweppes plc και Cadbury Schweppes Overseas Ltd κατά Commissioners of Inland Revenue. C-196/04. Συλλ. 2006, I-07995

524 2004 Απόφαση ΔΕΕ της 13/03/2007. Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation κατά Commissioners of Inland Revenue. C-524/04. Συλλ. 2007, I-02107

374 2004 Απόφαση ΔΕΕ της 30/12/2006 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation κατά Commissioners of Inland Revenue C-374/04. Συλλ. 2006, I-11673

374 2004 "Απόφαση ΔΕΕ της 12^{ης} Δεκεμβρίου 2006.

Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation κατά Commissioners of Inland Revenue. C-374/04. Συλλ. 2006 I-11673"

513 2004 Απόφαση ΔΕΕ της 14/11/2006. Mark Kerckhaert και Bernadette Morres κατά Belgische Staat. C-513/04. Συλλ. 2006 I-10967

292 2004 Απόφαση ΔΕΕ της 6/3/2007. Wienand Meilicke, Heidi Christa Weyde και Marina Stöffler κατά Finanzamt Bonn-Innenstadt. C-292/04. Συλλ. 2007 I-01835.

- 39 2004 Απόφαση ΔΕΕ της 10/3/2005. Laboratoires Fournier SA κατά Direction des vérifications nationales et internationales.C-39/04. Συλλ.2005 I-02057
- 101 2005 Απόφαση ΔΕΕ της 18/12/2007. Skatteverket κατά A.C-101/05. Συλλ. 007 I-11531
- 231 2005 Απόφαση ΔΕΕ της 18/07/2007. OyAA. C-231/05.Συλλ. 2007, I-06373.
- 231 2005 Απόφαση ΔΕΕ της 5.7.2007. Hans Markus Kofoed κατά Skatteministeriet. C-321/05, Συλλ.2007 I-05795
- 298 2005 Απόφαση ΔΕΕ της 6/12/2007. Columbus Container Services BVBA & Co. κατά Finanzamt Bielefeld-Innenstadt.C-298/05. Συλλ. 2007,I-10451
- 152 2005 Απόφαση ΔΕΕ της 17/1/2008.Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων κατά Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας.C-152/05.Συλλ.2008 I-00039
- 201 2005 Απόφαση ΔΕΕ της 23/4/2008.The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation κατά Commissioners of Inland Revenue.C-201/05.Συλλ.2008 I-02875
- 170 2005 Απόφαση ΔΕΕ της 14/12/2006. Denkavit Internationaal BV και Denkavit France SARL κατά Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie.C-170/05. Συλλ. 2006 I-11949
- 379 2005 Απόφαση ΔΕΕ της 8/11/2007. Amurta SGPS κατά Inspecteur van de Belastingdienst/ Amsterdam.C-379/05. Συλλ. 2007 I-09569
- 414 2006 Απόφαση ΔΕΕ της 15/05/2008. Lidl Belgium GmbH & Co. KG κατά Finanzamt Heilbronn.C-414/06. Συλλ. 2008,I-03601
- 284 2006 Απόφαση ΔΕΕ της 26/6/2008. Finanzamt Hamburg-Am Tierpark κατά Burda GmbH. C-284/06.Συλλ.2008 I-04571
- 248 2006 Απόφαση ΔΕΕ της 13/3/2008. Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων κατά Βασιλείου της Ισπανίας. C-248/06. Συλλ.2008 I-00047

- 105 2007 Απόφαση ΔΕΕ της 17/01/2008. Lammers & Van Cleeff NV κατά Belgische Staat.C-105/07. Συλλ. 2008, I-00173
- 406 2007 Απόφαση ΔΕΕ της 23/04/2009. Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων κατά Ελληνικής Δημοκρατίας. C-406/07.Συλλ. 2009,I-00062
- 157 2007 Απόφαση ΔΕΕ της 23/10/2008. Finanzamt für Körperschaften III in Berlin κατά Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH. C-157/07. Συλλ. 2008, I-08061
- 418 2007 Απόφαση ΔΕΕ της 27/11/2008. Société Papillon κατά Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique.C-418/07.Συλλ. 2008 I-08947
- 73 2008 Απόφαση ΔΕΕ της 13/04/2010. Nicolas Bressol κ.λπ. και Céline Chaverot κ.λπ. κατά Gouvernement de la Communauté française. C-73/08. Συλλ. 2010, I-02735
- 311 2008 Απόφαση ΔΕΕ της 21/01/2010. Société de Gestion Industrielle (SGI) κατά Βελγικού Δημοσίου. C-311/08. Συλλ. 2010, I-00487
- 67 2008 Απόφαση ΔΕΕ της 12/02/2009. Margarete Block κατά Finanzamt Kaufbeuren. C-67/08. Συλλ. 2009, I-00883
- 128 2008 Απόφαση ΔΕΕ της 16/7/09. Jacques Damseaux κατά Βελγικού Δημοσίου. C-128/08. Συλλ. 2009 I-06823
- 337 2008 Απόφαση ΔΕΕ της 25/2/2010. X Holding BV κατά Staats secretaris van Financiën. C-337/08. Συλλ. 2010 I-01215
- 436 2008 Απόφαση ΔΕΕ της 436/08. Haribo Lakritzen Hans Riegel Betriebsgmb H (C-436/08) και Österreichische Salinen AG (C-437/08) κατά Finanzamt Linz.C-436/08. Συλλ.2011 I-00305
- 436 2008 Απόφαση ΔΕΕ της 10/2/2011. Haribo Lakritzen Hans Riegel Betriebsgmb H (C-436/08) και Österreichische Salinen AG (C-437/08) κατά Finanzamt Linz.C-436/08. Συλλ.2011 I-00305.

- 311 2008 "Απόφαση ΔΕΕ της 21/1/2010. Société de Gestion Industrielle (SGI) κατά Βελγικού Δημοσίου. C-311/08. Συλλ.2010 I-00487
- 182 2008 Απόφαση ΔΕΕ της 17/09/2009. Glaxo Wellcome GmbH & Co. KG κατά Finanzamt München II..C-182/08.Συλλ.2009 I-08591
- 284 2009 Απόφαση ΔΕΕ της 20/10/2010. Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατά Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας.C-284/09. Συλλ. 2011 I-09879
- 262 2009 Απόφαση ΔΕΕ της 30/6/2011. Wienand Meilicke και λοιποί κατά Finanzamt Bonn-Innenstadt.C-262/09.Συλλ.2011 I-05669.
- 371 2010 Απόφαση ΔΕΕ της 29/11/2011. National GridIndus BV κατά Inspecteurvande Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam. C-371/10. Συλλ. 2011 I-12273
- 35 2011 Απόφαση ΔΕΕ της 13/11/2012. Test Claimantsinthe FII Group Litigation κατά Commissioners of Inland Revenue και The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs.C-35/11. Ψηφιακή Συλλογή.