

απόψεις

Η παγκοσμιοποίηση των συναλλαγών και η αυτόματη ανταλλαγή των πληροφοριών

Στο παρόν τεύχος¹ δημοσιεύεται ο Ν.4484/2017 (ΦΕΚ 110Α/1.8.2017), με τον οποίο προσαρμόζεται η ελληνική νομοθεσία στις διατάξεις της Οδηγίας ΕΕ 2016/881 για την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας και κατ' ουσία τροποποιείται και συμπληρώνεται, ιδίως ως προς τους ομίλους εταιρειών, ο παλαιότερος σχετικός Ν.4170/2013.

Για τους παλαιότερους μελετητές του φορολογικού δικαίου, οι έννοιες της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και του φορολογικού σχεδιασμού είχαν μεταξύ τους και σε σημαντικό βαθμό, σαφή και διακριτά εννοιολογικά χαρακτηριστικά. Με τη φοροδιαφυγή να συνίσταται στη μη πληρωμή φόρων κατά τη φοροδοτική ικανότητα του υπόχρεου με μέσα που αντιβαίνουν διατάξεις φορολογικών νόμων, με τη φοροαποφυγή να συνίσταται σε αποφυγή πληρωμής φόρου με μέσα που δεν αντιβαίνουν το γράμμα του νόμου μεν αλλά αντιβαίνουν τον σκοπό της διάταξης ή γενικότερα τη λογική της και με τον φορολογικό σχεδιασμό να συνίσταται σε επιλογές που δεν αντιβαίνουν ούτε το γράμμα ούτε και το πνεύμα των διατάξεων². Άλλωστε, κατά το παρελθόν, η συζήτηση περιοριζόταν στη διάκριση της φοροδιαφυγής από τη φοροαποφυγή, υπό το πρίσμα των συντρεχόντων κάθε φορά πραγματικών περιστατικών. Και τούτο ιδίως διότι, ο κανόνας της νομιμότητας του φόρου (άρθρο 78Σ) δεν επιτρέπει παρά μόνο τη στενή γραμματική ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων, με περαιτέρω συνέπεια η επιβολή φόρου με την επίκληση του πνεύματος του νομοθέτη να μην βρίσκει ευχερές συνταγματικό έρεισμα.

Πρωτίστως στο διεθνές αλλά και στο ελληνικό περιβάλλον, οι συνθήκες δεν έχουν παραμείνει οι ίδιες ούτε και παρέχουν το ασφαλές πλαίσιο του παρελθόντος. Σε όλον τον ανεπτυγμένο και τον υπό ανάπτυξη κόσμο, η παγκοσμιοποίηση, η ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων και το άνοιγμα των χρηματοοικονομικών συναλλαγών έχουν αλλάξει τους όρους της δημόσιας συζήτησης.

Στο πεδίο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, πρόσφατη είναι η τεραστίων διαστάσεων υπό-

¹ Βλ. σελ. 960 επ.

² Βλ. αναλυτικά και τεκμηριωμένα Β Βύζας: "Η ρήτρα κατά τη φοροαποφυγή στο ελληνικό δίκαιο", Εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, σελ. 60 επ.

θεση της Apple, την οποία άνοιξε η Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατά την τελευταία τριετία. Χαρακτηριστικά στοιχεία της υπόθεσης αυτής συνιστούν αφενός το πραγματικό γεγονός της ύπαρξης «κεντρικού» στο οποίο κατανέμονταν κέρδη από την ευρωπαϊκή δραστηριότητα χωρίς όμως αυτό να έχει εδαφική εγκατάσταση ή προσωπικό ούτε και έδρα σε συγκεκριμένη χώρα και αφετέρου η κάλυψη του σχεδιασμού αυτού με ειδική προέγκριση (tax ruling) των ιρλανδικών φορολογικών αρχών. Περαιτέρω συνέπεια του σχεδιασμού αυτού ήταν η κατ' ουσία μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης στην Ιρλανδία των σχετικών κερδών από την ευρωπαϊκή δραστηριότητα της εταιρείας από 12,5% (γενικός συντελεστής φορολογίας επιχειρηματικού εισοδήματος στην Ιρλανδία) σε ποσοστό σημαντικά μικρότερο της μονάδας.

Χαρακτηριστικά στοιχεία της παγκοσμιοποιημένης δράσης της επιχειρηματικής δραστηριότητας και κατά συνέπεια των δυσχερειών που δημιουργούνται κατά την εφαρμογή των παραδοσιακών ερμηνευτικών εργαλείων, εντοπίζονται και στην περίπτωση της δράσης της Google στο ευρωπαϊκό έδαφος. Στην περίπτωση αυτή³, η γαλλική φορολογική αρχή επιχείρησε να στοιχειοθετήσει μόνιμη εγκατάσταση ιρλανδικής εταιρείας στη Γαλλία, μέσω της δραστηριότητας γαλλικής εταιρείας ιδίων με την ιρλανδική συμφερόντων. Τα γαλλικά δικαστήρια δικαίωσαν την ιρλανδική εταιρεία, κάνοντας δεκτό ότι αυτή δεν είχε μόνιμη ή σταθερή δραστηριότητα στη Γαλλία, αφού παρά το γεγονός ότι η γαλλική εταιρεία είχε την ιδιότητα του εξαρτημένου αντιπροσώπου, εν τούτοις δεν είχε την εξουσία να δεσμεύει την ιρλανδική εταιρεία σε εμπορική σχέση.

Τα ως άνω παραδείγματα αποτυπώνουν τη δυσχερή πλέον στις ημέρες μας διάκριση μεταξύ του μη νόμιμου και του νόμιμου φορολογικού σχεδιασμού. Αποτυπώνουν, επιπρόσθετα, το γεγονός ότι ο κόσμος και ιδίως η επιχειρηματική πρακτική και τα συναλλακτικά ήθη έχουν ξεπεράσει τα χωρικά σύνορα καθώς και τα όρια του παρελθόντος. Οι συναλλαγές μπορούν πλέον να είναι ηλεκτρονικές, οι επιχειρηματικές εγκαταστάσεις να βρίσκονται σε σύννεφο και όχι σε έδαφος και το κεφάλαιο να επενδύεται και να τοποθετείται σχεδόν παντού και υπό σχήματα και οχήματα που δεν είναι εύκολα αναγνώσιμα ούτε και κατατάξιμα. Και όλα αυτά είναι δυνατόν να συμβαίνουν όχι ως τεχνητή μεθόδευση φοροδιαφυγής αλλά επειδή οι επιλογές αυτές εξυπηρετούν καλύτερα και αποτελεσματικότερα τον επενδυτικό ή/και επιχειρηματικό στόχο του κάθε κεφαλαιούχου, επενδυτή ή/και επιχειρηματία.

Για τους λόγους αυτούς, η προσπάθεια για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών είναι ευπρόσδεκτη. Και τούτο διότι, η προσπάθεια επίτευξης συνθηκών διαφάνειας στην κίνηση κεφαλαίων, αποταμιευτικών ή/και επιχειρηματικών, δημιουργεί συνθήκες ασφάλειας δικαίου και βοηθά την υγιή αποταμίευση και επιχειρηματικότητα. Η διαφάνεια θέτει όρια στο κυνήγι των μαγισσών και η συνδυαστική διεθνής δράση δημιουργεί ομογενοποιημένες συνθήκες, με περαιτέρω συνέπεια την εξομάλυνση των όρων του παιχνιδιού.

Ελπίζουμε ότι η υιοθέτηση των ρυθμίσεων αυτών θα βοηθήσει τη χώρα να προσαρμοστεί με εξωστρέφεια και ταχύτητα στις νέες συνθήκες.

Ασπασία Μάλλιου

³ Βλ. πλήρη ανάλυση του συναδέλφου Γ. Κατρινάκη στο παρόν τεύχος, σελ. 947 επ.