

ΔΙΚΑΙΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ



ΕΤΑΙΡΙΩΝ

ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ - ΜΕΛΕΤΗ & ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ
ΕΜΠΟΡΙΚΟΥ, ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ, ΕΡΓΑΤΙΚΟΥ
& ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ

ΕΤΟΣ 2019/ΤΕΥΧΟΣ 1

*Βασίλης Α. Δούβλης,
Καθηγητής Παντείου
Πανεπιστημίου, Δικηγόρος*

*Η Υποχρεωτική Αυτόματη
Ανταλλαγή Φορολογικών
Πληροφοριών και η επέκτασή
της στις Διασυνοριακές Ρυθμίσεις
με την Οδηγία 2018/822/ΕΕ*



ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ

ΑΝΑΤΥΠΟ

nbonline.gr
ΨΗΦΙΑΚΗ ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ

Βασίλης Α. Δούβλης,
Καθηγητής Παντείου Πανεπιστημίου, Δικηγόρος

*Η Υποχρεωτική Αυτόματη Ανταλλαγή
Φορολογικών Πληροφοριών και η επέκτασή της
στις Διασυνοριακές Ρυθμίσεις
με την Οδηγία 2018/822/ΕΕ*

Ανάτυπο από το «ΔΙΚΑΙΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ & ΕΤΑΙΡΙΩΝ»
Τεύχος 1 / Έτος 2019



ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ ΑΕΒΕ

Μαυρομικάλη 23, 106 80 Αθήνα • Τηλ.: 210 3678 800 • Fax: 210 3678 819
<http://www.nb.org> • e-mail: info@nb.org

Η Υποχρεωτική Αυτόματη Ανταλλαγή Φορολογικών Πληροφοριών και η επέκτασή της στις Διασυνοριακές Ρυθμίσεις με την Οδηγία 2018/822/ΕΕ*

Βασίλης Α. Δούβλης,
Καθηγητής Παντείου
Πανεπιστημίου, Δικηγόρος

Ξεκινώντας από μια σύντομη κατά το δυνατόν διερεύνηση της θεσμικής ανέλιξης για την αντιμετώπιση των φαινομένων της φοροδιαφυγής - φοροαποφυγής εντός και εκτός ΕΕ, σε σύνδεση, μεταξύ άλλων, με τη νομιμοποίηση παράνομων εσόδων («ξέπλυμα μαύρου ή βρώμικου χρήματος»), επιχειρείται να αναδειχθούν οι ειδικότεροι λόγοι, οι οποίοι ώθησαν την οικεία νομοθεσία συνολικά προς τη λήψη αποτελεσματικότερων μέτρων. Με όπλο την ετήσια υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών τόσο οι υπόλοιποι διεθνώς εμπλεκόμενοι φορείς (ΟΟΣΑ, G20 κ.ά.), όσο και η ΕΕ διήνυσαν μια καθ' όλα ενδιαφέρουσα πορεία. Τούτο δε έχοντας ως αφετηρία τον απλό εντοπισμό είσπραξης φόρων με δικαιούχους φυσικά ή και νομικά πρόσωπα/οντότητες δηλωμένης κατοικίας σε διαφορετική ενωσιακή επικράτεια από εκείνη της εν λόγω είσπραξης. Στη συνέχεια, η όλη προσπάθεια εστιάσθηκε στη σταδιακή επέκταση σε διασυνοριακές συναλλαγές επιχειρηματικών κυρίως παραγόντων επί υλικών ή άυλων περιουσιακών/επενδυτικών στοιχείων, υπηρεσιών κλπ καθώς και αναφορικά με υπερεθνικές ενδοομιλικές συμφωνίες κατατείνουσες σε τεχνηέντως απομειωμένα φορολογικά αποτελέσματα.

Οι κοινοτικές-ενωσιακές ιδιαίτερα πρωτοβουλίες αφενός μεν υπό την πίεση της αμερικανικής FATCA, αφετέρου δε με οδηγό τα αντίστοιχα διακυβεύματα των ΟΟΣΑ και G20 έφθασε με διαδοχικά βήματα έως και την ψήφιση της Οδηγίας 2018/822/ΕΕ. Σε αυτό πλέον το επίπεδο, η στόχευση επικεντρώνεται στη φοροαποφυγή μεγάλων πολυεθνικών κατά βάση επιχειρήσεων, οι οποίες στο εξής μαζί με τον κύκλο των άμεσων συνεργατών τους μέσω και πάλι της ετήσιας υποχρεωτικής αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών φορολογικού χαρακτήρα υποχρεούνται σε πλήρη συνεργασία για τον εντοπισμό ευνοϊκών φορολογικών καθεστώτων τόσο εντός, όσο και εκτός ΕΕ. Πιο συγκεκριμένα, όλοι οι ανωτέρω θα πρέπει με αφετηρία την 1.7.2020 να δηλώνουν συστηματικά προς τις αρμόδιες φορολογικές τους αρχές τις διασυνοριακές εκείνες ρυθμίσεις, που ενδεχομένως υποκρύπτουν επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό στο πεδίο της ενωσιακής αγοράς ή και σε σχέση με τρίτες χώρες. Ενόψει των προαναφερθέντων, με βάση δε την περαιτέρω ανταλλαγή των συλλεχθέντων στοιχείων μεταξύ πλέον των αρμόδιων εθνικών υπηρεσιών, η ΕΕ ως διεθνής οργανισμός καλείται ευρύτερα να αποδείξει εάν η θέσπιση της Οδηγίας 2018/822/ΕΕ σηματοδοτεί ένα πιο ευοίωνο μέλλον σε σχέση με τα παραπάνω φαινόμενα ή αν αντιθέτως το παγκόσμιο εξωχώριο πρωτίστως σύστημα της «αφανούς Οικονομίας» θα εξακολουθήσει να κυριαρχεί υπό το πρίσμα της επελαύνουσας παγκοσμιοποίησης.

Περιεχόμενα

- A. Η θεσμική ανέλιξη αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής - φοροαποφυγής εντός και εκτός ΕΕ
- B. Η διεύρυνση των ενωσιακών προσπαθειών έως και την Οδηγία 2018/822/ΕΕ
- Γ. Ευοίωνο μέλλον ή μία ακόμη ματαιοπονία;

A. Η θεσμική ανέλιξη αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής - φοροαποφυγής εντός και εκτός ΕΕ

1. Τα περί ανθρώπινης ροπής προς απόκρυψη εισοδημάτων και λοιπών περιουσιακών στοιχείων υπολογίσιμης οικονομικής αξίας από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές, με στόχο την όσο γί-

νεται μεγαλύτερη απομείωση των οφειλόμενων φόρων και άλλων συναφών επιβαρύνσεων, δεν συνιστά κάποια αξιολογώμενη ανακάλυψη, οπότε και έπαυσε να ξενίζει διαχρονικά. Αν μάλιστα η ίδια τάση μετατεθεί εφαρμοστικά από τα φυσικά στα νομικά πρόσωπα - επιχειρήσεις και λοιπές νομικές οντότητες οικονομικού χαρακτήρα, το διαδραστικό αποτέλεσμα φυσικά πολλαπλασιάζεται εντυπωσιακά, προσδίδοντας με

* Η επικαιροποίηση της παρούσας μελέτης εκτείνεται μέχρι τον Φεβρουάριο 2019.

τον τρόπο αυτόν νέα διάσταση σε βάθος χρόνου στο όλο φαινόμενο¹. Το τελευταίο μάλιστα άρχισε να διογκώνεται απειλητικά για τα δημόσια έσοδα κατά τη Μεταπολεμική κυρίως περίοδο, για να προσλάβει ιδιαίτερα ανησυχητικές διαστάσεις με διαρκώς αυξανόμενο κόστος την τρέχουσα κυρίως εικοσαετία. Η αντίστοιχη πάντως σοβαρή συνειδητοποίηση πλέον του προβλήματος από τους υπεύθυνους εθνικούς οργανισμούς συμπίπτει χρονικά με την πρόσφατη οικονομική κρίση, η οποία είχε ως αφετηρία τις ΗΠΑ από το 2007-2008, για να εξαπλωθεί στη συνέχεια παγκοσμίως². Έτσι, η επιτακτική ανάγκη για σημαντική αύξηση των φορολογικών εσόδων, ώστε να καλυφθούν οι ολοένα μεγαλύτερες δημόσιες ανάγκες, οδήγησε τα κράτη σε επιθετικότερες αναγκαστικά πολιτικές αντιμετώπισης των διαφόρων μεθόδων φοροδιαφυγής - φοροαποφυγής (tax evasion - tax avoidance)³.

Πρόκειται ουσιαστικά για το ίδιο «νόμισμα» με δύο όψεις, που συνήθως αλληλοσυμπληρώνονται⁴, για να προστεθεί σε αυτές η συνεχώς συχνότερη διασύνδεση με το εγκληματικό φαινόμενο της νομιμοποίησης παράνομων εσόδων, γνωστότερο ως «ξέπλυμα μαύρου ή βρώμικου χρήματος» (money laundering)⁵. Οι κινήσεις όμως αυτές έχουν εκλά-

βει την πιο πρόσφατη κυρίως χρονική περίοδο υπέρογκες διαστάσεις προκαλώντας πολλαπλές αρνητικές πολιτικο-οικονομικές και κοινωνικές συνέπειες, με αποτέλεσμα να γίνεται πλέον σταθερά λόγος για μια ολόκληρη «αφανή Οικονομία» (Shadow/Underground/Informal Economy), τα μεγέθη της οποίας εκτιμώμενα βεβαίως κατά προσέγγιση συναγωνίζονται επάξια εκείνα των «εμφανών Οικονομιών» (Real/Formal Economies)⁶. Το «κλειδί» της εν λόγω εξέλι-

1. Αντί πολλών, Β. Δούβλης, Διεθνείς δράσεις κατά της φοροδιαφυγής - φοροαποφυγής: «Η Μεγάλη Χίμαιρα»; ΔΕΕ 2015, 769 επ. Πρβλ. και ΑΠ 1832/2017 ΝοΒ 2018, 248 επ, σχετικά με την αληθή έννοια του όρου «οικονομική οντότητα».
2. Δούβλης, ΔΕΕ 2015, 770· Ο ίδιος, Ελληνική Χρηματοπιστωτική Κρίση, ΔΕΕ 2017, 596 επ.
3. Δούβλης, ΔΕΕ 2015, 769 επ, 781 επ, 785 επ, με βιβλιογραφία: Γ. Ζάννος, Περί φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, Λογιστής 2015, 903 επ· Α. Μάλλιου, Απολογιστικά για το σήμερα και το αύριο - Η διαχρονική όψη της φοροδιαφυγής, ΔΦΝ 2016, 1 επ· Ε. Κουτζαμάνη, Διαφθορά και φοροδιαφυγή, στο: Τιμ. τόμ. Ν. Κουράκη, 2016, 726 επ· Χ. Καραμπέλης, Ζητήματα συρροής μεταξύ των αδικημάτων φοροδιαφυγής και του αδικήματος μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο, ΠοινΔικ 2016, 875 επ· Κ. Φινοκαλιώτης, Η αντιμετώπιση της φοροαποφυγής στην Ευρωπαϊκή Ένωση και στην Ελλάδα, στο: Τιμ. τόμ. Ε. Αλεξανδρίδου, 2016, 847 επ· Β. Βύζας, Η ρήτρα κατά της φοροαποφυγής στο ελληνικό δίκαιο, 2017, 19 επ, 29 επ, 49 επ· Ν. Σγουρινάκης/Β. Μιχελινάκης, Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, 2017⁷, 147 επ· Β. Γεωργάκη, Καταχρηστική φοροαποφυγή στην άμεση φορολογία, 2017, 25 επ, 57 επ, 117 επ, 202 επ, με συγκριτικά θεσμικά στοιχεία ευρωπαϊκών χωρών· Αικ. Αντωνίου, Ενίσχυση της αυτόματης ανταλλαγής φορολογικών πληροφοριών: Προϊόν της οικονομικής κρίσης αλλά και μέσο καταπολέμησής της, ΔΕΕ 2018, 35 επ, 39· Α. Νασόπουλος, Το ζήτημα της φοροαποφυγής με την Οδηγία (ΕΕ) 2016/1164, Tax Heaven 29.10.2018 (www.taxheaven.gr). Τέλος, ανωτ. σημ. 1.
4. Δούβλης, ΔΕΕ 2015, 769 επ, 781 επ, 785 επ, με εκτενείς παραπομπές.
5. Λεπτομερέστερα, Δούβλης, Η αντιμετώπιση του «ξέπλυματος βρώμικου χρήματος» από την ελληνική τραπεζική νομοθεσία, ΕλλΔνη 1995, 27 επ· Ο ίδιος, Ευρωπαϊκό Τραπεζικό Δίκαιο, 2003, 194 επ· Ο ίδιος, Ο έλεγχος για το ξέπλυμα μαύρου χρήματος στους Χρηματοπιστωτικούς Ομίλους εντός και εκτός Ε.Ε., ΕλλΔνη 2011, 1284 επ· Ο ίδιος, Τραπεζικό απόρρητο, προστασία προσωπικών δεδομένων και νομιμοποίηση παράνομων εσόδων κατά τη διεξαγωγή φορολογικών ελέγχων, ΔΕΕ 2012, 1093 επ· Ο ίδιος, Η διασυνοριακή δέσμευση, κατάσχεση και δήμευση προϊόντων νομιμοποίησης παράνομων εσόδων στο κοινοτικό-ενωσιακό δίκαιο, ΔΕΕ 2014, 916 επ· Ο ίδιος, ΔΕΕ 2015, 771 επ,

778, 782· Ο ίδιος, Η Ευρωπαϊκή Διαταγή Δέσμευσης Λογαριασμού και η εφαρμογή της σε σχέση με την Ελληνική Τραπεζική Νομοθεσία, ΔΕΕ 2018, 564. Επίσης, Μ. Δούβλη, Σύγχρονες μέθοδοι διοίκησης επιχειρήσεων στην υπηρεσία ασφαλούς ανάπτυξης του χρηματοπιστωτικού τομέα, ΕλλΔνη 2015, 1000 επ, 1005 επ, 1007 επ, με ανάλυση του ευρωπαϊκού κεκτημένου, του προϊσχύσαντος Ν 3691/2008 και του αντίστοιχου κανονιστικού πλαισίου· Μάλλιου, Φορολογική νομιμοποίηση κεφαλαίων και εισοδημάτων, ΔΦΝ 2015, 481 επ, 561 επ, 643 επ· Ι. Τσοούκαλης, Η ποινικοποίηση του ξέπλυματος βρώμικου χρήματος στον ενωσιακό χώρο υπό το πρίσμα της 4^{ης} Ευρωπαϊκής Οδηγίας (2015/849/ΕΕ) και των πρόσφατων νομοθετικών πρωτοβουλιών, ΠοινΧρ 2016, 755 επ· Β. Κουτσουπιά, Το ξέπλυμα βρώμικου χρήματος και η οριοθέτηση του αξιοποιήσιμου κατά το ισχύον δίκαιο και de lege ferenda, ΝοΒ 2018, 192 επ, αναφερόμενη και στη Σύμβαση της Βαρσοβίας του Συμβουλίου της Ευρώπης της 16.5.2005, η οποία κυρώθηκε με τον Ν 4478/2017· Μ. Αλεξανδράκη, Η καταπολέμηση της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες. Δέσμευση τραπεζικών λογαριασμών από το ΣΔΟΕ ..., ΔΦΝ 2018, 1091 επ· Ευρωπαϊκή Αρχή Αγορών και Αξιών (European Securities and Markets Authority/ESMA), Οδικός χάρτης για την αντιμετώπιση της νομιμοποίησης «μαύρου» χρήματος, Η ΝΑΥΤΕΜΠΟΡΙΚΗ/«Ν» 22.1.2018, 15 και www.esma.europa.eu· ESMA, Οδηγίες για κινήσεις που προδίδουν τη διακίνηση μαύρου χρήματος, «Ν» 17.8.2018, 6· Γ. Καλλιμόπουλος/Κ. Καραγιάννης/Ζ. Τσολακίδης, Δίκαιο Τραπεζικών Συναλλαγών, τ. Ι, 2019, 40, 94, 125, 144, 206 επ, 324 επ, 327, 420 επ, 429, 439, 448, 487. Ακόμη, D. Ziouvas, International Asset Recovery and the United Nations Convention Against Corruption, Palgrave Handbook of criminal and terrorism financing law, vol. 1/2018, 591 επ· P. Storrer, Quand le droit de la lutte anti-blanchiment marche sur une jambe, Revue de Droit Bancaire et Financier/R.D.B.F., no 2/2018, 87 επ· P. Vithoulka/E. Pouli, Money Laundering - Tax Evasion, Συνήγορος, τεύχ. 129/2018, 37. Σημειώτουν, ότι η ισχύουσα 4^η AML (Anti-Money Laundering) Οδηγία 2015/849/ΕΕ (ΕΕ 5.6.2015, L. 141/73, ενοπ. έκδ. 9.7.2018) ενσωματώθηκε στην εσωτερική μας νομοθεσία με τα άρθρα 1-51 Ν 4557/2018 (το άρθρο 54 παρ. 2, β' του νόμου αυτού καταργεί μάλιστα το άρθρο 62Α Ν 4170/2013), βλ. επ' αυτών, Πολ. 1189/11.10.2018, 1200 και 1201/29.10.2018 καθώς και 1204/30.10.2018 (ΝΟΜΟΣ, «Ν» 13.10.2018, 4, 2.11.2018, 7). Βλ. και λίστα ύποπτων πρακτικών «ξέπλυματος» από την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων/ΑΑΔΕ («Ν» 6.11.2018, 3 και www.aade.gr) καθώς και σχέδιο λήψης πρόσθετων AML μέτρων σε επίπεδο βελτίωσης της ανταλλαγής πληροφορήσεως της 23.11.2018 από τους μόνιμους αντιπροσώπους των κρατών μελών της ΕΕ («Ν» 24.11.2018, 7). Πρβλ. σχετικά και ΣτΕ 2924/2017 ΔΕΕ 2018, 370 επ, ως προς την τήρηση του οικείου κανονιστικού καθεστώτος. Τέλος, συμπληρωματικά, κατωτ. σημ. 117.

6. Διεξοδικά, Δούβλης, ΔΕΕ 2015, 772 επ, 786· Ο ίδιος, ΔΕΕ 2017, 593 επ, 597. Με αποκαλυπτικά στοιχεία, Market Business News/MBN, Shadow economy - definition and meaning (www.market-businessnews.com)· F. Schneider/C.C. Williams, The Shadow Economy, The Institute of Economic Affairs/IEA, London, 2013, (www.iea.org.uk)· S. Constable, What is Shadow Economy and why does it matter? The Wall Street Journal/WSJ 5.3.2017 (www.wsj.com)· L. Medina/Schneider, Shadow Economies around the

ξης δεν είναι πάντως άλλο από την εμφάνιση και ταχύτατη εξάπλωση των γνωστών ανά τον πλανήτη «φορολογικών παραδείσων» (tax heavens/havens), αμερικανικής μεν έμπνευσης, αλλά ουσιαστικά μεταπολεμικό «κληροδοτήμα» της παλαιάς Βρετανικής Αυτοκρατορίας. Υπό τη σκέπη ενός αυστηρού καθεστώτος φορολογικού απορρήτου και προστασίας προσωπικών δεδομένων ευρύτερα, οι υπόψη «παραδείσοι» προωθούν με ιδιαίτερη ένταση τις προσφερόμενες υπηρεσίες τους στην προσέλκυση όσο γίνεται μεγαλύτερων κεφαλαίων χωρίς κανένα ουσιαστικό έλεγχο ως προς την προέλευσή τους, προσφέροντας ταυτόχρονα άκρως δελεαστικούς όρους σχετικής φορολογικής μεταχείρισης⁷. Η τελευταία εδράζεται σε ιδιαίτερα σχήματα συμβατικής μορφής ή νομικές οντότητες (πχ. trusts, foundations, Stiftungs, Ansalts κ.ά.), κατάλληλα φυσικά προσαρμοσμένα στις ανάγκες εξυπηρέτησης των αναγκών της «ευγενούς» πολυσιτοδούς και πολυπολιτισμικής αδιαμφισβήτητα «πελατείας», με την πρωτοκαθεδρία να κατέχουν συνδυαστικά με τα προηγούμενα νομικά μορφώματα οι γνωστές υπεράκτιες ή υπερπόντιες ή εξωχώριες εταιρείες (offshore companies/offshores)⁸.

2. Παρ' όλα αυτά, ο ενδελεχής φορολογικός έλεγχος των επιχειρηματικών κυρίως συναλλαγών, ιδίως σε διασυνοριακό επίπεδο, δεν αποτελούσε ακόμη και πριν λίγα σχετικά χρόνια πρωτεύοντα στρατηγικό στόχο. Ξεκινώντας από το ελλιπές κοινοτικό-ενωσιακό πλαίσιο φορολογικής εναρμόνισης⁹ έως και τα επιμέρους εθνικώς κρατούντα¹⁰, τα εμπλεκόμενα θεσμικά όργανα επικέντρωναν το ενδιαφέρον τους κατά βάση στο «κλειστό» εσωτερικό οικονομικό περιβάλλον. Με τον τρόπο αυτόν, οι όποιες προσπάθειες με στοιχεία υπερεθνικότητας αφορούσαν περισσότερο στην εξασφάλιση φορολογικών πλεονεκτημάτων προς ομίλους επιχειρήσεων με πολυεθνικές δραστηριότητες¹¹. Άλλωστε κανένα κράτος

world: What did we learn over the last 20 years? International Monetary Fund/IMF Working Papers, 24.1.2018 (www.imf.org). Διαφορετικό βεβαίως είναι το αποκαλούμενο «σκιάδες τραπεζικό σύστημα», Ν. Ρόκας/Χ. Γκόρτσος/Α. Μικρούλεα/Χ. Λιβαδά, Στοιχεία Τραπεζικού Δικαίου, 2016³, 27 επ.

7. Δούβλης, ΔΕΕ 2015, 771 επ, 774 επ, 780 επ, 785 επ· Μ. Δούβλη, ΕλλΔνη 2015, 1001, 1014. Περαιτέρω, Σ. Αναγνώστου, Οδηγίες για τη μεταφορά κατοικίας ή συνήθους διαμονής σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, Λογιστής 2015, 1050 επ· Θ. Ψήμνας, Panama Papers: Η διαλεκτική σχέση Marx - Keynes την εποχή της νεοφιλελεύθερης ηγεμονίας, Η Εφημερίδα των Συντακτών/ΕφΣυν 5.4.2016 (www.efsyn.gr)· Μ. Μιχάλης, Ο αφανής ... Παναμάς, ΕφΣυν 6.4.2016· Γ. Τσιάρας, Τα σύνορα είναι για τους φτωχούς και τους βλάκες, ΕφΣυν 6.4.2016· Μάλλιου, Η δημοσίευση ενωσιακού καταλόγου μη συνεργάσιμων περιοχών φορολογικής δικαιοδοσίας, στο πλαίσιο της δίκαιης φορολόγησης, ΔΦΝ 2017, 1391 επ· Α. Παπακωνσταντίνου, Κράτη μη συνεργάσιμα και κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, Επιχείρηση 2018, 354 επ. Ακόμη, Schneider/Williams, IEA (2013), με πληθώρα αποκαλυπτικών στοιχείων· International Consortium of Investigative Journalists/ICIJ, Secrecy for sale: Inside the global offshore money maze, Ιούλιος 2013 (www.icij.org)· ICIJ, Swiss Leaks: Murky cash sheltered by bank secrecy, Φεβρουάριος 2015· ICIJ, Panama Papers: Exposing the rogue offshore finance industry, Ιανουάριος 2017· ICIJ, Paradise Papers: Secrets of the global elite, Washington, Νοέμβριος 2017· G. Turner, The EU Tax Haven Blacklist - A toothless whitewash, Tax Justice Network, 8.12.2017 (www.taxjustice.net)· Medina/Schneider, IMF Working Papers (2018). Τέλος, για επικαιροποιημένες λίστες φορολογικών παραδείσων, συνεργάσιμων και μη κρατών κλπ (άρθρο 65 Ν 4172/2013 - Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος/ΚΦΕ), βλ. Υπ. απόφ. ΔΟΣ/Γ/1188835/ΕΞ 2016/23.12.2016, Πολ. 1024/13.2.2018, ΝΟΜΟΣ και Πολ. 1173/10.11.2017, «Ν» 6.12.2017, 2. Για το ίδιο αντικείμενο, Δούβλης, ΔΕΕ 2015, 771· Σγουρινάκης/Μικελινάκης (2017⁷), 141 επ, 440· Γεωργάκη (2017), 111, 306 επ, 384· Ν. Μπάρμπας, Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, 2018², 795 επ· Παπακωνσταντίνου, Επιχείρηση 2018, 354 επ· Β. Αθανασάκη, Επιτομή Φορολογικού Δικαίου, 2018, 79 επ.
8. Ανωτ. σημ. 7. Επίσης, Δούβλης, Η ελληνική νομοθεσία για τις εξωχώριες (off-shore) επιχειρήσεις, ΕΤΡΑΕΧΡΔ 1996, 16 επ· Α. Λιγωμένου/Ε-Β. Ζαχαράκη, Εξωχώριες (offshore) εταιρείες και
- φορολογικοί παράδεισοι, ΑρχΝομ 2009, 147 επ· Α. Μπώλος, Εξωχώριες εταιρείες (offshore companies) και ελληνική έννομη τάξη, ΝοΒ 2013, 935 επ· Κ. Φώτου, Οι υπεράκτιες (Offshores) εταιρείες, ΔΦΝ 2016, 691 επ· Δούβλης, ΔΕΕ 2017, 597· Γ. Ναζίρης, Ζητήματα διαχρονικού ποινικού δικαίου που συναρτώνται με την απαγόρευση συμμετοχής σε «εξωχώριες» εταιρείες, Συνήγορος, τεύχ. 122/2017, 47 επ· Γ. Παλαιτσάκης, Απώλεια εσόδων 3,5 δισ. τον χρόνο από τα ακίνητα (και) των offshores, «Ν» 4.12.2017, 7· Κ. Σαριδάκη, Η φορολογική αντιμετώπιση των μερισμάτων μεταξύ νομικών προσώπων και οντοτήτων, Επιχείρηση 2017, 520 επ· Γεωργάκη (2017), 354 επ· Μπάρμπας (2018²), 53 επ· Α. Πανέτσος, Η φορολόγηση των αλλοδαπών εμπιστευμάτων και ιδρυμάτων κατά το ελληνικό δίκαιο, ΔΕΕ 2018, 462 επ· Δ. Πάσιου, Η φορολογική μεταχείριση των εμπιστευμάτων (trusts) και των αλλοδαπών ιδρυμάτων (foundations), Επιχείρηση 2018, 338 επ· Απ. Γεωργιάδης, Γενικές Αρχές Αστικού Δικαίου, 2019⁵, 361. Βλ. και Πολ. 1114/24.7.2017, ΝΟΜΟΣ. Χαρακτηριστικά, βλ. Παραρτήματα Οδηγίας 2003/48/ΕΚ (κατωτ. σημ. 13) και της τροποποιητικής της Οδηγίας 2014/48/ΕΕ (κατωτ. σημ. 34).
9. Εκτενέστερα, Δούβλης, ΔΕΕ 2015, 770 επ, 778 επ· Αντωνίου, ΔΕΕ 2015, 40· Φιννοκαλιώτης, Ευρωπαϊκό Φορολογικό και Τελωνειακό Δίκαιο, 2015, 547 επ, 706 επ· Αθανασάκη (2018), 31 επ, 40 επ, 179 επ. Ακόμη, E. Dinh, Le régime d' intégration fiscale et le droit de l' Union européenne. La cohérence rompue, La Semaine Juridique, éd. Entreprise et Affaires, τεύχ. 15/2016, 47 επ. Πρβλ. και ΣτΕ 1438/2018, ΝοΒ 2018, 1338 επ. Τέλος, για ορισμένες όψεις προσπάθειες της Commission προς την κατεύθυνση απαρχής δημιουργίας κοινής ενωσιακής φορολογικής πολιτικής, βλ. «Ν» 15.1.2019, 17 και 16.1.2019, 2.
10. Δούβλης, ΔΕΕ 2015, 770 επ, 784, με επικέντρωση στην περίπτωση της Ελλάδας.
11. Σε κοινοτικό-ενωσιακό επίπεδο όσον αφορά κυρίως ορισμένα σημαντικά νομοθετήματα ανά εποχή για την καθιέρωση κοινού φορολογικού καθεστώτος ομιλικών εταιρειών εγκατεστημένων σε διαφορετικά κράτη μέλη καθώς και διευκόλυνση των διασυνοριακών συγχωνεύσεων, βλ. Οδηγίες 2003/49/ΕΚ (ΕΕ 26.6.2003, L. 157/49, ενοπ. έκδ. 1.7.2013 και άρθρα 14 επ Ν 3312/2005), 2009/133/ΕΚ (ΕΕ 25.11.2009, L. 310/34, ενοπ. έκδ. 1.7.2013 και άρθρα 161 επ Ν 4099/2012), 2011/96/ΕΕ (ΕΕ 29.12.2011, L. 345/8, ενοπ. έκδ. 17.2.2015 και άρθρα 161 επ Ν 4099/2012 καθώς και άρθρο 8 Ν 4378/2016) και 2017/1132/ΕΕ (ΕΕ 30.6.2017, L. 169/46). Ακόμη, Σύμβαση 90/436/ΕΟΚ (ΕΕ 30.6.2005, C. 160/11, ενοπ. έκδ. 14.12.2014) και Καν. 2157/2001 (ΕΕ 10.11.2001, L. 294/1, ενοπ. έκδ. 1.7.2013 και Ν 3412/2005) μαζί με Οδηγία 86/2001/ΕΚ (ΕΕ 10.11.2001, L. 294/22, ενοπ. έκδ. 10.11.2001 και ΠΔ 86/2001) για την Ευρωπαϊκή Εταιρία (Societas Europaea/SE). Επίσης, με ισχύουσες σήμερα Οδηγίες 90/434/ΕΟΚ (ΕΕ 20.8.1990, L. 225/1, ενοπ. έκδ. 15.12.2009), 90/435/ΕΟΚ (ΕΕ 20.8.1990, L. 225/6, ενοπ. έκδ. 18.1.2012), 2004/76/ΕΚ (ΕΕ 30.4.2004, L. 157/106), 2005/19/ΕΚ (ΕΕ 4.3.2005, L. 58/19), 2005/56/

δεν επιθυμούσε από μόνο του να προβεί στη θέσπιση αυστηρών χρηματοοικονομικών - φορολογικών κανόνων στο εταιρικό μάλιστα πεδίο, υπό τον φόβο της μαζικής φυγής κεφαλαίων και απομείωσης ταυτόχρονα των επενδύσεων. Όταν συνεπώς τέθηκε ως γενικότερη πλέον κοινοτική στόχευση η συγκριτική διερεύνηση τέτοιου είδους στοιχείων, επιλέχθηκε ως αρχική «γραμμή» διασυνοριακότητας η σύσφιξη των οικείων ελέγχων αναφορικά με ιδιώτες - φυσικά πρόσωπα, με το απώτερο προφανώς σκεπτικό ότι τα κέρδη όλων των εταιρικών σχημάτων καταλήγουν τελικά σε συγκεκριμένα άτομα και τις οικογένειές τους, οι οποίοι είναι και οι πραγματικοί φορείς αυτών των επιχειρήσεων σε όλο το δομικό τους εύρος.

Στο πλαίσιο αυτό, υιοθετήθηκε η Οδηγία 77/799/ΕΟΚ με έναρξη εφαρμογής την 1.1.1979 σχετικά με την αμοιβαία συνδρομή των αρμόδιων αρχών των κρατών μελών στον

τομέα των άμεσων φόρων¹². Με αυτήν τέθηκαν οι προϋποθέσεις δημιουργίας βάσης ανταλλαγής φορολογικών πληροφοριών σε όφελος των κοινοτικών χωρών, όπου προβλεπόταν και η συμβολή της αυτόματης ανταλλαγής τέτοιων στοιχείων (automatic exchange of information). Πλην όμως παρεμβάλλονταν αρκετά εμπόδια στην απρόσκοπτη ροή αυτής της πληροφόρησης, ιδίως λόγω των προβλεπόμενων περιοριστικών όρων στα άρθρα 1, 3 και 8-9 της οδηγίας. Κατά ταύτα, οι μετέπειτα ενωσιακές πρωτοβουλίες άρχισαν να κινούνται με εντονότερη διεθνική λογική εστιάζοντας στον τομέα της φορολόγησης τόκων αποταμιεύσεων και λοιπών περιουσιακών στοιχείων, που ευρίσκονται σε άλλο κράτος από εκείνο της μόνιμης κατοικίας των δικαιούχων. Οπότε η επακολουθήσασα Οδηγία 2003/48/ΕΚ με έναρξη εφαρμογής την 1.7.2005 ακολούθησε την «οδό» της καθιέρωσης αυστηρότερων κανόνων ετήσιας υποχρεωτικής αυτόματης ανταλλαγής φορολογικών πληροφοριών μεταξύ των εμπλεκόμενων χωρών σε σχέση με την παραπάνω Οδηγία 77/799/ΕΟΚ, αναγνωρίζοντας παράλληλα και την ευχέρεια παρακράτησης του προκύπτοντος κατά περίπτωση φόρου στην πηγή. Αυτά όμως υπό τον γνώμονα επικέντρωσης και πάλι σε φυσικά κυρίως πρόσωπα, χωρίς πάντως να απουσιάζουν και οι εφαρμοστικές προεκτάσεις σε συνάρτηση με αληθείς δικαιούχους διαφόρων νομικών οντοτήτων, στο πλαίσιο βεβαίως συντονισμού και προς τα ισχύοντα για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας¹³.

3. Στην πραγματικότητα, ενεργό έναυσμα αυτών των προσαθειών αποτέλεσε η αμερικανική ομοσπονδιακή νομοθεσία, με την ψήφιση από το Κογκρέσο της Hire Act το 2010, τμήμα της οποίας αποτέλεσε η γνωστή FATCA (Foreign Account Tax Compliance). Με τη μέθοδο αυτήν οι ΗΠΑ δοκίμασαν για πρώτη φορά τόσο οργανωμένα να αποκομίσουν

ΕΚ (ΕΕ 25.11.2005, L. 310/1), 2009/109/ΕΚ (ΕΕ 2.10.2009, L. 259/14). Επ' αυτών επιλεκτικά, Δούβλης, Ο νομικός έλεγχος των πολυεθνικών επιχειρήσεων. Το πρόβλημα υπό τη νέα παγκοσμιοποιημένη πραγματικότητα, 2001, 32 επ, 34 επ, 39 επ· Ο ίδιος, ΔικΑΕ, τ. 1, 2002², 114 επ, 123 επ, 146, 149 επ· Ο ίδιος, Νομικά προβλήματα διασυνοριακών συγχωνεύσεων τραπεζών στην Ε.Ε. - Ένας ακόμη κοινός τόπος εταιρικού, τραπεζικού και οικονομικού δικαίου, ΕΤΡΑΕΧΡΔ 2003, 31 επ· Ο ίδιος, Legal regime of credit institutions' merger in Greece, ΕΤΡΑΕΧΡΔ 2004, 11 επ, 21 επ· Ο ίδιος (2003), 110 επ· Ο ίδιος, ΔΕΕ 2015, 776, σημ. 40· Ε. Περάκης, Η «Ελληνική» Ευρωπαϊκή Εταιρία, 2006, 1 επ, 21 επ, 43 επ· Α. Μεταλλινός, Τα νομικά πρόσωπα (ιδιωτικά πρόσωπα) - Εφαρμοστέο δίκαιο, σε: Χ. Παμπούκης (επιμ.), Δίκαιο Διεθνών Συναλλαγών, 2009, 95 επ· Ο ίδιος, ΔικΑΕ, τ. 1, 2013³, 293 επ, 296 επ· Χ. Παμπούκης, Οι διεθνείς μορφές συνεργασίας εταιριών, σε: Παμπούκης, οπ, 136 επ· Γ. Φωτόπουλος/Μ. Βραχάτη, Διεθνές φορολογικό δίκαιο, σε: Παμπούκης, οπ, 1439 επ, 1444 επ, 1452 επ, 1469 επ, 1491 επ, 1501 επ, 1510 επ· Φινοκαλιώτης (2015), 599 επ, 688 επ· Θ. Χατζηγάγιος, Δίκαιο εμπορικών εταιριών, 2015², 914 επ, 927 επ· Ε. Χατζηϊωακειμίδου, Νέα Οδηγία Μητρικές Θυγατρικές: Μεταξύ χρήσης και κατάχρησης, ΔΕΕ 2015, 221 επ· Λ. Κορρές, Παρακράτηση φόρου εισοδήματος στο εισόδημα από τόκους και δικαιώματα που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών διαφορετικών κρατών - μελών, Λογιστής 2015, 271 επ· Αλεξανδρίδου, Δίκαιο εμπορικών εταιριών, 2016², 522 επ· Σγουρινάκης/Μικελινάκης (2017⁷), 400 επ· Ι. Ρόκας, Εταιρίες, 2017⁵, 208 επ· Πανέτσος, Η νέα οπτική στην ερμηνεία της Οδηγίας μητρικών - θυγατρικών από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης με την απόφαση Wereldhave, ΔΕΕ 2017, 879 επ· Θ. Παπαδόπουλος, Απολογισμός της εφαρμογής του Κανονισμού 2157/2001 για την Ευρωπαϊκή Εταιρία (Societas Europaea-SE), ΕπισκεΔ 2017, 17 επ· Α. Τσουρουφλής, Φορολογικά ζητήματα ομίλων, στο: *Σύνδεσμος Ελλήνων Εμπορικόλογων*, Οι όμιλοι επιχειρήσεων (26^ο Πανελλήνιο Συνέδριο Εμπορικού Δικαίου), 2017, 499 επ, 504 επ· Σαριδάκη, Επικείμενη 2017, 520 επ· Α. Κοτσίρης, Ευρωπαϊκό Εμπορικό Δίκαιο, 2018³, 993 επ, 1016 επ· Ν. Ρόκας, Εμπορικές εταιρίες, 2018³, 35 επ, 523 επ· Μπάρμπας (2018²), 583 επ, 664 επ, 670 επ, 765 επ, 777 επ· Αθανασάκη, Οι γενικές ρήτρες κατά της φοροαποφυγής στο διεθνές και ευρωπαϊκό φορολογικό δίκαιο, 2019, 332 επ, 334 επ. Χαρακτηριστικά πάντως, Ν. Fowler, Do you want to know how much tax multinational companies pay? Tax Justice Network, 2.5.2017. Τέλος, πρβλ. και ΔικΕΕ 8.3.2017, C-448/15, ΔΕΕ 2017, 973 επ· ΔικΕΕ 8.3.2017, C-14/16, ΔΕΕ 2017, 1408 επ, με παρατ. Α. Παιζη, 1415 επ· ΔικΕΕ 20.12.2017, C-504/16, ΝΟΜΟΣ· ΔικΕΕ 4.10.2018, C-416/17, ΔΕΕ 2018, 1240 επ, με παρατ. Ε. Βίτσα, 1251 επ.

12. ΕΕ 27.12.1977, L. 336/15, ενοπ. έκδ. 1.1.2013. Βλ. Δούβλης, ΔΕΕ 2015, 774· Ν. Παξινού, Φορολογία τόκων αποταμίευσης και ανταλλαγή πληροφοριών, 2017, 143 επ· Αντωνίου, ΔΕΕ 2018, 39.

13. ΕΕ 26.6.2003, L. 157/38, ενοπ. έκδ. 8.12.2015 (ανωτ. σημ. 8), με ενσωμάτωση στο ελληνικό δίκαιο από τα άρθρα 3-13 Ν 3312/2005. Σχετικά, Δούβλης, ΔΕΕ 2015, 773 επ, 779, με περιεκτική βιβλιογραφία: Θ. Λαζαρέτου/Ν. Αντωνάρου/Β. Κρινής, Η φορολόγηση των εισοδημάτων από αποταμιεύσεις - Από την Οδηγία 2003/48/ΕΚ στην Οδηγία 2014/107/ΕΕ, ΔΕΕ 2017, 42 επ· Παξινού (2017), 15 επ, 93 επ, 170 επ, 277 επ, 363 επ, 409 επ, 414 επ· Αντωνίου, ΔΕΕ 2018, 35 επ. Ακόμη, Τσουρουφλής, Η ερμηνεία των διμερών διεθνών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, 2010, 76 επ, 111 επ· Δ. Γαλιούρης/Χ. Καλογεροπούλου, Η σχέση των διμερών συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας με τις θεμελιώδεις ελευθερίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ΔΦΝ 2014, 256 επ· Μάλλιου, Η ρύθμιση για την πιστοποίηση ελληνικής φορολογικής κατοικίας στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και στις συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας (Μοντέλο ΣΑΔΦ/ΟΟΣΑ), ΔΦΝ 2015, 580 επ· Βύζας (2017), 161 επ· Γεωργιάκη (2017), 101 επ, 325 επ, 353, 386, 391 επ· Αθανασάκη (2019), 139 επ, 163 επ. Περαιτέρω, Ε. Traversa/Β. Bodson, Droit de l' Union Européenne et conventions préventives de la double imposition: entre contradictions et complémentarités, Cahiers de Droit Européen 2018, 177 επ. Πρβλ. και ΔικΕΕ 14.4.2016, C-522/14, ΧρηΔικ 2016, 262 επ· ΣτΕ 167/2018, ΝοΒ 2018, 756 επ. Γενικότερα, ανωτ. σημ. 11 και Εγκ. ΑΑΔΕ Ε.2009/11.1.2019, «Ν» 15.1.2019, 17.

φορολογικά οφέλη από τα έσοδα όσων υπηκόων τους διατηρούσαν άμεσα ή έμμεσα μέσω νομικών μορφωμάτων υπό τον έλεγχο τους χρηματοοικονομικά προϊόντα περιουσιακής απόδοσης σε πιστωτικά ή συναφή μη αμερικανικά ιδρύματα ανά τον κόσμο, αναθέτοντας στο IRS (International Revenue Service) την εφαρμογή του εξαιρετικά αυστηρού περιεχομένου διατόπιου ρυθμιστικού αυτού πλαισίου¹⁴. Ως κύριος δίαυλος της εν λόγω νομοθεσίας υπό την απειλή σοβαρών κυρώσεων σε βάρος των εξω-αμερικανικών παραβατών καθιερώθηκε η ετήσια αυτόματη ανταλλαγή σχετικών φορολογικών πληροφοριών των υπόχρεων αλλοδαπών φορέων με αποδέκτη τις αρμόδιες αμερικανικές υπηρεσίες, σε συνδυασμό με την αυτοματοποιημένη παρακράτηση και απόδοση στις ΗΠΑ των προκυπτόντων φόρων¹⁵. Λόγω όμως των πολλαπλών προβλημάτων σε σχέση με τον διεθνή περίγυρο που δημιουργήσε η θέσπιση των υπόψη μέτρων (κωλύματα εθνικής κυριαρχίας και δημόσιου συμφέροντος σε συνάρτηση με την υπερεδαφική ισχύ των δεσμεύσεων από μέρος των υπόλοιπων κρατών, προστασία προσωπικών δεδομένων και τραπεζικού καθώς και φορολογικού απορρήτου, παραβίαση αρχής της αναλογικότητας κ.ά.), η διεξοδικότερη ανάλυση των οποίων υπερβαίνει σαφώς τα όρια αυτής της μελέτης, οι ΗΠΑ επέλεξαν τελικά την υπιότερη λύση της χωριστής υπογραφής διακρατικών συμφωνιών για την αναγνώριση της δέσμης FATCA, που ήδη έχει αποδεχθεί και η Ελλάδα από 12.12.2017¹⁶.

4. Σε κάθε περίπτωση και ως ιστορική περισσότερο επισήμανση, οφείλουμε να καταγράψουμε τις πρώτες προσπάθειες για την προώθηση στοιχειώδους έστω κοινού φορολογικού συντονισμού σε πραγματικό διακρατικό επίπεδο από μέρος του Οικονομικού Οργανισμού Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) ήδη ξεκινώντας από τη δεκαετία του 1960, σε συνένεργα μια εικοσαετία περίπου αργότερα και με το Συμβούλιο της Ευρώπης¹⁷. Η επίσημη αποδοχή του στόχου και από τους θεσμούς της ΕΕ στις αρχές της δεκαετίας του 2000, σε συνδυασμό με την ενεργή πλέον εμπλοκή των γνωστών G20 στα τέλη της προαναφερόμενης δεκαετίας, προσέδωσε αναμφίβολα νέα ώθηση στις σχετικές διεργασίες. Αυτές κατέληξαν το καλοκαίρι του 2014 στη

δημιουργία και μετέπειτα αποδοχή του ισχύοντος Μοντέλου Αυτόματης Διακρατικής Ανταλλαγής Οικονομικών Πληροφοριών (Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information - Common Reporting Standard/CRS)¹⁸. Το τελευταίο, βασιζόμενο στο κριτήριο της κατοικίας του φορολογικού υποκειμένου σε αντίθεση με τη FATCA που στηρίζεται στο στοιχείο της ιθαγένειας¹⁹, συναποτελείται από τέσσερα επιμέρους τμήματα²⁰. Μαζί με την τροποποιημένη ενιαία Σύμβαση για την Αμοιβαία Διοικητική Συνδρομή σε Φορολογικά Θέματα (Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters) του ΟΟΣΑ και του Συμβουλίου της Ευρώπης έγιναν δεκτά από ΟΟΣΑ και G20 τον Οκτώβριο του 2014, με χρονικό ορίζοντα πρώτης ενεργοποίησης τον Σεπτέμβριο του 2017²¹.

5. Υπό το φως όλων των ανωτέρω, ιδίως δε με την άμεση πίεση που προκαλούσε πλέον στα δημοσιονομικά μεγέθη όλων των κρατών μελών της ΕΕ η επελαύνουσα οικονομική κρίση²², ήταν φυσικό οι Οδηγίες 77/799/ΕΟΚ και 2003/48/ΕΚ με τις διαπιστωμένες αδυναμίες τους²³ να παραχωρήσουν τη θέση τους σε νέο πιο ώριμο ενωσιακό νομοθέτημα. Έτσι, προέκυψε η Οδηγία 2011/16/ΕΕ²⁴, με την οποία αφενός μεν καταργείται από 1.1.2013 η Οδηγία 77/799/

14. Δούβλης, ΔΕΕ 2015, 770, 774, 778, 784 επ, με βιβλιογραφία: Μ. Δούβλη, ΕλλΔνη 2015, 1012· Γ. Παυλίδης, Η επικράτηση του αμερικανικού μοντέλου της FATCA στο νεο-αναδυόμενο διεθνές πλαίσιο κανόνων κατά της φοροδιαφυγής, ΔΕΕ 2015, 123 επ· Α. Πορτοκαλάκη, Το γενικό πλαίσιο των κανόνων περί Αυτόματης Ανταλλαγής Πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς, Επιχειρήση 2016, 29 επ, με διερεύνηση και του αντίστοιχου βρετανικού μοντέλου (UK FATCA ή UK CDOT)· Αντωνίου, ΔΕΕ 2018, 36 επ, 38 επ, 40, αναφερόμενη και στο προγενέστερο αναποτελεσματικό αμερικανικό καθεστώς. Τέλος, Α. Knobel, The abuse of Limited Partnerships in the UK: predicting the future with the Financial Secrecy Index, Tax Justice Network, 31.7.2018.

15. Ανωτ. σημ. 14.

16. Βάσει του Ν 4493/2017, που κύρωσε την αντίστοιχη συμφωνία ΗΠΑ - Ελλάδας. Βλ. και Αντωνίου, ΔΕΕ 2018, 36 επ, 43 επ. Επίσης, Πολ. 1056/21.3.2018 και 1094/21.5.2018. Τέλος, U.S. Department of the Treasury List, 4.11.2018 (www.treasury.gov). Ευρύτερα, Δούβλης, ΔΕΕ 2018, 562.

17. Δούβλης, ΔΕΕ 2015, 773 επ, 776 επ, 781.

18. Ανωτ. σημ. 17. Ακόμη, Μάλλιου, Η αυτόματη ανταλλαγή διεθνών τραπεζικών πληροφοριών, ΔΦΝ 2016, 1185 επ· Αντωνίου, ΔΕΕ 2018, 38 επ.

19. Δούβλης, ΔΕΕ 2015, 785· Αντωνίου, ΔΕΕ 2018, 39.

20. Συγκεκριμένα: α) Από το Multilateral Competent Authority Agreement/MCAA, που αφορά στο διεθνές νομικό πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής χρηματοοικονομικών πληροφοριών βασισμένων στο CRS, β) Το CRS καθαυτό, γ) Τα επεξηγηματικά στοιχεία των MCAA, CRS και δ) Τον Οδηγό Εφαρμογής χρηστών του CRS. Η αντίστοιχη εσωτερική μας εναρμόνιση έγινε βάσει του ν. 4428/2016, βλ. Μάλλιου, ΔΦΝ 2016, 1185 επ· Η ίδια, Η παγκοσμιοποίηση των συναλλαγών και η αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών, ΔΦΝ 2017, 945 επ· Αντωνίου, ΔΕΕ 2018, 39. Επίσης, Πολ. 1130/4.8.2017, 1133/23.8.2017, 1140/14.9.2017 και 1102/31.5.2018, ΝΟΜΟΣ.

21. Με τη συμμετοχή και της Ελλάδας, βλ. Δούβλης, ΔΕΕ 2015, 776 επ, 778. Μέχρι σήμερα στο σύστημα CRS μετέχουν εκατόν έντεκα χώρες, όπου περιλαμβάνονται όλα τα κράτη μέλη της ΕΕ, βλ. ονομαστικά, Πολ. 1078/10.5.2018 και 1084/10.5.2018, ΔΦΝ 2018, 418 επ. Ακόμη, «N» 6.9.2017, 6 καθώς και 26.10.2018, 4, με περαιτέρω λεπτομέρειες για τις κατηγορίες ανταλλασσόμενων οικονομικών πληροφοριών, τα στοιχεία των δηλωτών προσώπων κλπ. Τέλος, Αντωνίου, ΔΕΕ 2015, 45· Μάλλιου, ΔΦΝ 2016, 1185 επ· Αθανασάκη (2018), 31 επ, 38 επ. Αντίθετος όμως σε σχέση ιδιαίτερα με την όλη συμμόρφωση των ΗΠΑ, Knobel, Blacklist, whitewashed: How the OECD bent its rules to help tax haven USA, Tax Justice Network, 27.7.2018.

22. Για την πρωτοκαθεδρία της Γερμανίας ιδιαίτερα στο κυνήγι της φοροδιαφυγής - φοροαποφυγής, Δούβλης, ΔΕΕ 2015, 782 επ.

23. Ανωτ. σημ. 12-13. Βλ. και Δούβλης, ΔΕΕ 2015, 775, σημ. 37.

24. ΕΕ 11.3.2011, L. 64/1, ενοπ. έκδ. 1.1.2018 και Εκτελ. Καν. 2015/2378 (ΕΕ 18.12.2015, L. 332/19, ενοπ. έκδ. 12.2.2018). Η εθνική μας νομοθεσία συμμορφώθηκε αντίστοιχα μέσω των άρθρων 1-9 Ν 4170/2013, βλ. Μ. Κοιλιάτου, Διοικητική συνεργασία για παροχή φορολογικών πληροφοριών, ΔΦΝ 2017, 643 επ· Μάλλιου, ΔΦΝ 2017, 945 επ. Πρβλ. και ΣτΕ 2866/2017, ΔΕΕ 2018, 428 επ.

ΕΟΚ²⁵, αφετέρου δε καθίσταται υποχρεωτική από την ίδια ημερομηνία η συστηματική ετήσια αυτοματοποιημένη ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών (mandatory automatic exchange of information) σε πιο διευρυμένη βάση και επί τυποποιημένης στο εξής ηλεκτρονικής πλατφόρμας ακόμη και ως προς τρίτες χώρες, στο πλαίσιο οπωσδήποτε των προκλήσεων της νέας παγκοσμιοποιημένης εποχής²⁶.

Νέα εφαρμοστική επέκταση αναφορικά με τα οικονομικά στοιχεία που εμπίπτουν στο θεσμικό πεδίο της Οδηγίας - βάσης 2011/16/ΕΕ επήλθε εξάλλου με την τροποποίηση της τελευταίας από την Οδηγία 2014/107/ΕΕ²⁷, η οποία αναφέρεται πλέον άμεσα στο οικείο μοντέλο εφαρμογής των ΟΟΣΑ και G20 σε συνάρτηση και με τη FATCA²⁸. Ακολούθησε στο ίδιο ουσιαστικό και οργανωτικό πνεύμα της βελτίωσης των όρων υποχρεωτικής αυτόματης ανταλλαγής φορολογικών πληροφοριών η έκδοση αλληλοδιαδόχως των τροποποιητικών της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ Οδηγιών 2015/2376/ΕΕ²⁹, 2016/881/ΕΕ³⁰ και 2016/2258/ΕΕ³¹. Με αυτές επέρχεται η περαιτέρω επέκταση και ισχυροποίηση του διεθνούς μοντέλου συστηματικής ανταλλαγής χρηματοοικονομικών στοιχείων, όπου η ανάγκη ανεμπόδιστης πρόσβασης των αρμόδιων αρχών στην υπάρχουσα συγκεντρωμένη πληροφόρηση ευνοείται και για λόγους καταπολέμησης της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες σε παγκόσμιο επίπεδο, σε άμεση μάλιστα διασύνδεση με κινήσεις φοροδιαφυγής - φοροαποφυγής³². Στο μεταξύ εκδόθη-

κε και η Οδηγία 2015/2060/ΕΕ³³, με την οποία καταργείται από 1.1.2016 η προεξετασθείσα Οδηγία 2003/48/ΕΚ υπό το πρίσμα ενιαίας πλέον εφαρμογής του πρότυπου μοντέλου ΟΟΣΑ και G20 για την ετήσια υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών φορολογικής αξιοποίησης, λόγω δε και του ότι η καταργούμενη Οδηγία 2003/48/ΕΚ εξακολουθούσε με σημαντική πρόσθετη διοικητική επιβάρυνση να ισχύει μέχρι τότε παράλληλα με την παραπάνω Οδηγία 2011/16/ΕΕ³⁴.

6. Η ανωτέρω πάντως κοινοτική-ενωσιακή ειδικότερα πορεία στο θέμα της καθιέρωσης ενός κοινού μοντέλου ετήσιας υποχρεωτικής αυτόματης ανταλλαγής οικονομικών στοιχείων φορολογικού χαρακτήρα εντός της ΕΕ καθώς και σε σχέση με τρίτες χώρες, κάθε άλλο παρά εύκολη αποδείχθηκε στην πράξη. Έστω και με την καθοριστική στήριξη των συνοπτικά προαναφερόμενων προσπαθειών του ΟΟΣΑ και των G20³⁵, αρκετά ήσαν τα κράτη που αρχικά αντέδρασαν σε μια τέτοιας μορφής συμμόρφωση. Πρόκειται κυρίως για χώρες με μακρά παράδοση προϋπαρχόντων ευνοϊκών φορολογικών καθεστώτων εξωχώριου (offshoring) ή παρεμφερούς τύπου, όπου η αυστηρή τήρηση του τραπεζικού - φορολογικού απορρήτου θεωρείτο, μεταξύ άλλων, αναπόσπαστο στοιχείο εθνικής «ταυτότητας»³⁶. Την όλη μάλιστα κατάσταση περιέπλεκε περισσότερο η στάση των ΗΠΑ, που ενώ αρνούσαν να συζητήσουν την υπαγωγή τους στο ενιαίο μοντέλο CRS/CAA³⁷, επέμεναν ταυτόχρονα στην «οιονεί εκβιαστική» εφαρμογή της δικής τους FATCA παγκοσμίως, δείχνοντας να αδιαφορούν για τον συντονισμό με τις λοιπές διεθνείς ενέργειες αναφορικά προς τις υπό «στόχευση» χώρες καθώς και σε σχέση με τις σοβαρές μονομερείς εξωεδαφικές συνέπειες για τα «υπό πίεση» ευρισκόμενα από τις ΗΠΑ κράτη³⁸.

Τέτοιο χαρακτηριστικό αρνητικό παράδειγμα αποτέλεσε η Ελβετία, η οποία μετά από πολλές διακυμάνσεις διαπραγματεύσεων, σχεδίων διμερών συμβάσεων κλπ με τη Γερμανία³⁹ και άλλες χώρες της ΕΕ καθώς και τις ΗΠΑ, τελικά αποφάσισε να ενταχθεί από το 2018 στο γνωστό κοινό μοντέλο ετήσιας υποχρεωτικής ανταλλαγής φορολογικών πληροφοριών⁴⁰. Την ίδια ουσιαστικά στάση μετά από αρκετές παλι-

25. Ανωτ. σημ. 12.

26. Δούβλης, ΔΕΕ 2015, 774 επ· Αντωνίου, ΔΕΕ 2018, 39 επ, 43 επ. Σχετικές, μεταξύ άλλων, οι Πολ. 1130, 1133, 1140/2017 και 1102/2018 (ανωτ. σημ. 20) καθώς και Πολ. 1135/29.8.2017, 1137/12.9.2017, 1144/21.9.2017, ΝΟΜΟΣ.

27. ΕΕ 16.12.2014, L. 359/1. Η προσαρμογή του εθνικού μας δικαίου επήλθε με τα άρθρα 1-4 Ν 4378/2016.

28. Ανωτ. υπό 3-4. Για την οδηγία αυτή, Δούβλης, ΔΕΕ 2015, 773 επ· Λαζαρέτου/Αντωνίου/Κρινής, ΔΕΕ 2017, 42 επ· Αντωνίου, ΔΕΕ 2018, 36, 40 επ.

29. ΕΕ 18.12.2015, L. 332/1 και Εκτελ. Καν. 2016/1963 (ΕΕ 10.11.2016, L. 303/4. Βλ. Αντωνίου, ΔΕΕ 2018, 41 επ. Η εναρμόνιση του εσωτερικού μας δικαίου έγινε από τα άρθρα 1-6 Ν 4474/2017.

30. ΕΕ 3.6.2016, L. 146/8 και Εκτελεστικός Καν. ΕΕ/2016/1963 (ανωτ. σημ. 29). Η προσαρμογή του ελληνικού δικαίου επιτεύχθηκε με τα άρθρα 1-9 Ν 4484/2017. Βλ. και Μάλλιου, ΔΦΝ 2017, 945 επ· Σ. Κώστας, Ανταλλαγή πληροφοριών κρατών για διαφάνεια στα ζημιόγωνα επιθετικά φορολογικά σχήματα, «N» 7.9.2017, 22· Αντωνίου, ΔΕΕ 2018, 42 επ.

31. ΕΕ 16.12.2016, L. 342/1. Η εναρμόνιση του εθνικού μας δικαίου με την υπόψη οδηγία έγινε βάσει των άρθρων 31-33 Ν 4569/2018.

32. Ανωτ. σημ. 1, 3-5. Για σχετικά πρόσφατη νομολογία ελληνικού περισσότερο ενδιαφέροντος στο συγκεκριμένο ζήτημα, πρβλ. μεταξύ Βεβαίως πολλών, ΔικΕΕ 17.1.2018, C-676/16, ΝΟΜΟΣ· ΑΠ 1278/2016 ΝοΒ 2017, 1149· ΒουλΣυμβΠλημΑθ 112/2016 Αρμ 2017, 111 επ· ΣυμβΕφεσ 785/2017 ΠοινΔικ 2018, 1016 επ· ΠλημΑθ 2694/2017 ΠοινΧρ 2017, 749 επ· ΠλημΑθ 3721/2017 ΠοινΧρ 2018, 544 επ, με παρατ. Α. Τσαγκαλίδη, 549 επ· ΠλημΓρεβ 70/2017 ΠοινΧρ 2018, 228 επ· ΒουλΣυμβΠλημΑθ 298/2017 Αρμ 2017, 116 επ· ΣυμβΠλημΑθ 4222/2017 ΠοινΔικ 2017, 1074 επ· ΣυμβΠλημΑρ 48/2018 ΠοινΔικ 2018, 525 επ.

33. ΕΕ 18.11.2015, L. 301/1. Η προσαρμογή του εσωτερικού μας δικαίου επήλθε με τα άρθρα 5-7 Ν 4378/2016. Βλ. και Πολ. 1078/17.6.2016, ΝΟΜΟΣ.

34. Πρόλογος Οδηγίας 2015/2060/ΕΕ (ανωτ. σημ. 33) και Αντωνίου, ΔΕΕ 2018, 36. Έτσι, με την κατάργηση της Οδηγίας 2003/48/ΕΚ δεν χρειάστηκε να υπάρξει εναρμόνιση με την τροποποιητική της Οδηγία 2014/48/ΕΕ (ΕΕ 15.4.2014, L. 111/50, ανωτ. σημ. 8).

35. Ανωτ. υπό 4.

36. Ανωτ. σημ. 7-8. Πρβλ. και ΔικΕΕ 14.4.2016, C-522/14, ΧρηΔικ 2016, 262 επ.

37. Ανωτ. σημ. 20.

38. Ανωτ. υπό 3, με μνεία της μετέπειτα «στροφής» των ΗΠΑ προς μια ηπιότερης μορφής μεθόδευση υπογραφής πλέον διμερών συμβάσεων για την εφαρμογή της FATCA (ανωτ. σημ. 16). Βλ. και ανωτ. σημ. 19.

39. Ανωτ. σημ. 22.

40. Μπώλος/Ch. Arnold, Το ζήτημα των ελληνικών καταθέσεων στην Ελβετία - Το ελβετικό τραπεζικό απόρρητο, η διασυνοριακή

νωδίες υιοθέτησε και απέναντι στις ΗΠΑ συνυπογράφοντας στο τέλος την εφαρμογή της FATCA⁴¹. Τα παραπάνω ζητήματα, εκτός των ΗΠΑ και Ελβετίας κατά τα προλεχθέντα, εντοπίζονται να υπάρχουν ήδη υπό το καθεστώς ισχύος της Οδηγίας 2003/48/ΕΚ και για την Αυστρία, το Βέλγιο, το Λουξεμβούργο, την Ανδόρα, το Λιχτενστάιν, το Μονακό καθώς και τον Αγ. Μαρίνο⁴². Το θέμα μάλιστα της «επίμονης» -όπως αποδείχθηκε- Αυστρίας, η οποία τελικά αποδέχθηκε το ενιαίο CRS/CAA μοντέλο κατ' εξαίρεση προς τα υπόλοιπα κράτη μέλη της ΕΕ από το 2018, αναφέρεται και με αφορμή την ψήφιση των Οδηγιών 2014/107/ΕΕ καθώς και 2015/2060/ΕΕ⁴³. Από το 2018 επίσης, εκτός της Ελβετίας και Αυστρίας, έχουν υπαχθεί στην ετήσια υποχρεωτική ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών, μεταξύ άλλων, η Ανδόρα και το Μονακό, ενώ ήδη από το 2017 το εν λόγω σύστημα καταλαμβάνει Βέλγιο, Λουξεμβούργο, Λιχτενστάιν, Αγ. Μαρίνο, μαζί με Ελλάδα, Κύπρο κ.ά⁴⁴.

B. Η διεύρυνση των ενωσιακών προσπαθειών έως και την Οδηγία 2018/822/ΕΕ

7. Παρ' όλη όμως την ανωτέρω πρόοδο στην υιοθέτηση ενός ενιαίου μοντέλου υποχρεωτικής ανταλλαγής χρηματοοικονομικών στοιχείων για φορολογική κυρίως χρήση, το πρόβλημα της φοροδιαφυγής - φοροαποφυγής κάθε άλλο παρά λυμένο θα μπορούσε να θεωρηθεί, ιδίως υπό τη διεθνοποιημένη σκοπιά του⁴⁵. Πόσο μάλλον εφόσον η βαρύτητα της όποιας προσπάθειας επιτυχούς αντιμετώπισης του σύνθετου αυτού φαινομένου μεταφερθεί από τα φυσικά στα νομικά πρόσωπα - επιχειρήσεις και λοιπά οικονομικά σχήματα⁴⁶,

οπότε το όλο θέμα αποκτά σαφώς άλλη πολύ σοβαρότερη διάσταση, που διευρύνεται υπό το ενδεχόμενο περαιτέρω σύνδεσης με την οργανωμένη συνήθως νομιμοποίηση παράνομων εσόδων⁴⁷. Η πολύπλευρη αυτή διαπίστωση δεν διέφυγε βεβαίως από την προσοχή ούτε των ΟΟΣΑ και G20 ούτε της ΕΕ. Ο ταχύτατος άλλωστε πολλαπλασιασμός των ενδοομιλικών ή άλλως «τριγωνικών» συναλλαγών (transfer pricing) στο πλαίσιο σχεδιασμού δραστηρικής απομείωσης της φορολογίας από μέρος των πολυεθνικών επιχειρήσεων αποτέλεσε ασφαλώς δικαιολογημένη αφορμή ανάδειξης όλων των συναφών ζητημάτων⁴⁸, γεγονός που έμελλε να κινητοποιήσει αμεσότερα τους εμπλεκόμενους διεθνείς φορείς.

Πιο συγκεκριμένα, η ΕΕ ήδη με την Οδηγία 2015/2376/ΕΕ⁴⁹, αλλά και με τις επόμενες Οδηγίες 2016/881/ΕΕ και 2016/2258/ΕΕ⁵⁰, αναγνωρίζει ευθέως το πρόβλημα αντιμετώπισης της διασυνοριακής ειδικότερα φοροαποφυγής σε συνάρτηση με τις διάφορες μορφές επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού από μέρος αρκετών χωρών, ώστε να εξυπηρετήσουν τις αντίστοιχες επιδιώξεις της πολυεθνικής τους «πελατείας», προσελκύοντας έτσι μαζικά κεφάλαια⁵¹. Με τον τρόπο όμως αυτόν ενισχύεται τελικά ο επιζητούμενος διακρατικός φορολογικός ανταγωνισμός, γεγονός απευκταίο αν μη τι άλλο για το εσωτερικό της ΕΕ, οι στόχοι της οποίας -παρά τις επιμέρους σημειούμενες θεσμικές αδυναμίες⁵²- κινούνται προς την ακριβώς αντίθετη κατεύθυνση της εξομάλυνσης των κάθε είδους ανισοτήτων δημόσιου ή ιδιωτικού χαρακτήρα. Τα ίδια άλλωστε ισχύουν *grosso modo* και ως προς το γνωστό πλέον θέμα των λεγόμενων «εταιρικών ή επιχειρηματικών φορολογικών συμφωνιών» (tax rulings/agreements/planning)⁵³, η αναλυτικότερη εξέταση των οποίων κρίνεται ως υπερβαίνουσα το πλαίσιο ανάπτυξης αυτής της μελέτης. Σε κάθε περίπτωση, η ανάπτυξη τέτοιων μεθοδεύσεων καθίσταται αυταπόδεικτα επι-

ανταλλαγή τραπεζικών πληροφοριών και η φορολόγηση των ελληνικών καταθέσεων σε Πιστωτικά Ιδρύματα της Ελβετίας, ΔΕΕ 2012, 299 επ· Δούβλης, ΔΕΕ 2015, 772, 778, 781 επ, 783 επ· Παυλίδης, ΔΕΕ 2015, 123 επ· Ο ίδιος, Η νέα Συμφωνία για την αυτόματη ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών μεταξύ Ευρωπαϊκής Ένωσης και Ελβετικής Συνομοσπονδίας: Το λυκόφως του ελβετικού τραπεζικού απορρήτου; ΔΦΝ 2016, 147 επ· Παξινού (2017), 60 επ, 421 επ· Αντωνίου, ΔΕΕ 2018, 37. Βλ. και Πολ. 1137/2017 (ανωτ. σημ. 26).

41. Δούβλης, ΔΕΕ 2015, 785.

42. Περιεκτικά, Δούβλης, ΔΕΕ 2015, 772, 781 επ, με εξέταση θεσμικών προβλημάτων και εξελίξεων όσον αφορά, πέραν της Ελβετίας, στο Λουξεμβούργο καθώς και το Λιχτενστάιν· Παυλίδης, ΔΦΝ 2016, 147 επ· Παξινού (2017), 74 επ, 76 επ, 79 επ, 82 επ, 298 επ· Αντωνίου, ΔΕΕ 2018, 36, 40 επ. Πρβλ. γνμδ. ΝΣΚ 250/2016, ΔΕΕ 2017, 269 επ, με παρατ. Πανέτσου, 274 επ, για ακίνητα εταιρείας offshore στο Λιχτενστάιν καθώς και Πολ. 1137/2017 (ανωτ. σημ. 26, 40).

43. Ανωτ. σημ. 27-28, 33-34, 42.

44. Ανωτ. σημ. 21 και «N» 6.9.2017, 6. Βλ. εξάλλου και Ν 4515, 4516/2018 για την Κύρωση του Τροποποιητικού Πρωτοκόλλου της Συμφωνίας μεταξύ Ευρωπαϊκής Κοινότητας και Δημοκρατίας του Αγ. Μαρίνου αφενός καθώς και Πριγκιπάτου του Λιχτενστάιν αφετέρου, μαζί με τις κοινές αντίστοιχα δηλώσεις αναφορικά με ισοδύναμα εφαρμοστικά μέτρα προς εκείνα της Οδηγίας 2003/48/ΕΚ (ανωτ. σημ. 13, 42).

45. Ανωτ. σημ. 1, 3-4, 32.

46. Ανωτ. σημ. 8.

47. Ανωτ. σημ. 5, 32.

48. Επιλεκτικά, Ν. Δαβράδος, ΔικΑΕ, τ. Ι (2013³), 65 επ, 75 επ· Δούβλης, ΔΕΕ 2015, 772 επ, 780 επ, με βιβλιογραφία· Β. Παπαβασιλείου, Οι τριγωνικές συναλλαγές σε επιχειρήσεις, Επιχείρηση 2015, 642 επ· Ν. Βερβεσός, Ζητήματα εταιρικού δικαίου στους διεθνείς ομίλους επιχειρήσεων, ΧρηΔικ 2017, 204 επ· Σγουρινάκης/Μιχελινάκης (2017⁷), 200 επ, 385 επ· Τσουρουφλής, στο: *Σύνδεσμος Ελλήνων Εμπορικόλογων* (2017), 506· Γεωργιάκη (2017), 103 επ, 323 επ, 335 επ· Κ. Πέρρου, στο: *Σύνδεσμος Ελλήνων Εμπορικόλογων*, οπ, 511 επ· *Φωτόπουλος/Βραχάτη/Βύζας*, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - Συστηματική κατ' άρθρο ερμηνεία Ν 4174/2013, 2018, 493 επ· Α. Πολίτης, Ενδοομιλική Τιμολόγηση (Transfer Pricing) - Νομοθετικό πλαίσιο και εφαρμογές, Επιχείρηση 2018, 935 επ· Α. Μπρεδήμας/Α. Γουργουρίνης, Διεθνές Οικονομικό Δίκαιο - Το Δίκαιο του Παγκόσμιου Οργανισμού Εμπορίου, 2018², 8. Πρβλ. και ΣτΕ 1143/2018 ΔΕΕ 2018, 931 επ.

49. Ανωτ. σημ. 29.

50. Ανωτ. σημ. 30-31.

51. Για την άμεση αλληλεξάρτηση transfer pricing και φορολογικών παραδείσεων, Δούβλης, ΔΕΕ 2015, 780 επ. Βλ. και ανωτ. σημ. 7-8.

52. Ανωτ. σημ. 9.

53. Διεξοδικότερα, Δούβλης, ΔΕΕ 2015, 775, 780 επ, με βιβλιογραφία· Σ. Μαυρίδης/Β. Βλασιάδου, Tax planning και διεθνής φοροαποφυγή: αλληλένδετες έννοιες, νομικοθηκικά αμφίσημες, ΔΦΝ 2015, 403 επ.

βλαβής φορολογικά, δημοσιονομικά κλπ, ενώ η προώθηση παρόμοιων αθέμιτων αντι-ανταγωνιστικών πρακτικών από μέρος ορισμένων κρατών και μάλιστα της ΕΕ σε σύμπραξη με μεγάλες πολυεθνικές και ελεγκτικές εταιρείες (audit firms), είχαν ως αποτέλεσμα να ξεσπάσουν κατά καιρούς ηχηρά σκάνδαλα⁵⁴.

8. Η παραπάνω πάντως ενωσιακή εστίαση στο ευρύτερο πρόβλημα της φοροαποφυγής δεν παρουσιάζεται ασύνδετη με τις προσπάθειες αντιμετώπισης του φαινομένου από μέρος και λοιπών διεθνών φορέων. Μάλιστα με πρωτοβουλία της Επιτροπής Φορολογικών Υποθέσεων του ΟΟΣΑ (OECD Committee on Fiscal Affairs/CFA) σε συνεργασία με τους G20 παρουσιάστηκε ένα γενικότερο Σχέδιο Δράσης κατά της Διάβρωσης της Φορολογικής Βάσης (Base Erosion and Profit Shifting/BEPS), που τελικά έτυχε σταδιακής αποδοχής από τη διεθνή κοινότητα μεταξύ 2013-2015, υπογράφηκε δε οριστικά στο Παρίσι την 7.6.2017 από εβδομήντα έξι κράτη αρχικά, μεταξύ των οποίων και η Ελλάδα. Πρόκειται για την «Πολυμερή Σύμβαση για την Εφαρμογή Μέτρων συσχετιζόμενων με τις Φορολογικές Συνθήκες για την Πρόληψη της Διάβρωσης της Φορολογικής Βάσης» (Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting), με έναρξη ισχύος την 1.7.2018, την οποία έως τον Οκτώβριο 2018 είχαν υπογράψει εκατόν είκοσι τρεις χώρες⁵⁵. Δίχως να εμπίπτει και πάλι στο πλαίσιο της παρούσας μελέτης η αναλυτικότερη ενασχόληση με το περιεχόμενο της υπόψη Σύμβασης εταιρικής φοροαποφυγής, αρκεί να επισημανθεί ότι αυτή συναπαρτίζεται από δέκα πέντε επιμέρους Δράσεις (Actions), από τις οποίες ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζουν οι υπ' αριθ. 8-10 σχετικά με κινήσεις transfer pricing⁵⁶, όπως και η δωδέκατη αναφορικά με τα επιθετικά φορολογικά σχήματα (Aggressive Tax Planning Schemes)⁵⁷.

Ιδιαίτερη εξάλλου μνεία αξίζει να γίνει στη Δράση 13 BEPS (Transfer Pricing Documentation and Country by Country Reporting), που επίσης σχετίζεται με ενδοομιλικές συναλ-

λαγές πολυεθνικών επιχειρήσεων άνω των επτακοσίων πενήντα εκατομμυρίων ευρώ, υπό τον τακτικό πλέον έλεγχο ανταλλαγής ετήσιων εκθέσεων ανά χώρα δραστηριότητας του κάθε ομίλου σε συνολική βάση (Country by Country Reporting/CbCR). Η ενεργοποίηση της εν λόγω Δράσης ακολουθώντας συγκεκριμένο ηλεκτρονικό πρότυπο έχει ως πρώτο ορίζοντα εφαρμογής το 2017, κατά τα προβλεπόμενα με την υπογραφή την 27.1.2016 της αντίστοιχης Πολυμερούς Συμφωνίας Αρμόδιων Αρχών (ΠΣΑΑ) για την Ανταλλαγή Εκθέσεων ανά Χώρα (Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of CbC Reports/CbC MCAA). Ας σημειωθεί, ότι μέχρι τον Οκτώβριο 2018 είχαν προσχωρήσει στην ΠΣΑΑ εβδομήντα τέσσερα κράτη, μεταξύ των οποίων και η Ελλάδα⁵⁸.

9. Παράλληλα με τις προεξετασθείσες πρωτοβουλίες των ΟΟΣΑ και G20 της μορφής BEPS, η ΕΕ προσπαθώντας να εναρμονίσει το θεσμικό της καθεστώς προς την ίδια κατεύθυνση υιθέτησε την Οδηγία 2016/1164/ΕΕ για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς⁵⁹. Πρόκειται στην ουσία για αποφασιστικότερη συνέχιση αντιμετώπισης της εταιρικής κατά βάση φοροαποφυγής, όπως είχε ήδη καθιερωθεί με τους στόχους των Οδηγιών 2015/2376/ΕΕ, 2016/881/ΕΕ και 2016/2258/ΕΕ⁶⁰. Το ενδιαφέρον της υπόψη οδηγίας ελάχιστης μάλιστα εναρμόνισης κατ' εξαίρεση των ενωσιακώς κρατούντων⁶¹, εστιάζει πιο συγκεκριμένα στην εισαγωγή γενικού κανόνα απαγόρευσης καταχρηστικών οικονομικών πρακτικών, στον περιορισμό φορολογικής εκπεσιμότητας των τόκων για συνδεδεμένες - ομιλικές επιχειρήσεις και την ενίσχυση του πλαισίου ελέγχου αλλοδαπών εταιρειών καθώς και οντοτήτων φορολογικής σκοπιμότητας τρίτων χωρών⁶² με μόνιμη εγκατάσταση στην ΕΕ. Τέλος, αναφέρεται στην επιβολή φόρου εξόδου (exit tax) σε περίπτωση μεταφοράς της φορολογικής έδρας επιχειρή-

54. Δούβλης, ΔΕΕ 2015, 781 επ· Αντωνίου, ΔΕΕ 2018, 41, σημ. 67. Επίσης, *ICIJ*, Luxembourg Leaks: Global companies' secrets exposed, Δεκέμβριος 2014· *ICIJ*, Swiss Leaks: Murky cash sheltered by bank secrecy, Φεβρουάριος 2015.

55. Δούβλης, ΔΕΕ 2015, 773· Ε. Πίτσα, Κανόνες για την αντιμετώπιση της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μετατόπισης κερδών (BEPS), Επιχείρηση 2016, 870 επ· Α. Κουτρίκη, Η υπογραφή της «Υπέρ» Σύμβασης για την πρόληψη της φορολογικής διάβρωσης, ΔΦΝ 2017, 1110 επ· Μάλλιου, ΔΦΝ 2017, 1391 επ· Βύζας (2017), 29 επ· Αντωνίου, ΔΕΕ 2018, 41, 43· Αθανασάκη (2018), 36 επ, 38 επ· Η ίδια, Ζητήματα Ενδοομιλικών Συναλλαγών, μετά το Σχέδιο Δράσης του ΟΟΣΑ για τη Διάβρωση Φορολογικής Βάσης και τη Μεταφορά Κερδών, ΔΦΝ 2018, 915 επ· Η ίδια (2019), 93 επ, 110 επ· Νασόπουλος, Tax Heaven 29.10.2018. Σημειωτέον, ότι στη BEPS περιλαμβάνεται και η ευρύτερη δυνατή ενοποίηση των ρυθμίσεων αποφυγής διπλής φορολογίας (ανωτ. σημ. 13).

56. Ανωτ. σημ. 48. Περαιτέρω, Αθανασάκη (2019), 120 επ. Πρβλ. και ΣτΕ 1143/2018 ΔΕΕ 2018, 931 επ.

57. Λεπτομέρειες σε: OECD: BEPS (www.oecd.org). Ακόμη, Κώστας, «N» 7.9.2017, 22· OECD/G20, Inclusive Framework on BEPS: Progress Report July 2017-June 2018, 22.7.2018· Αθανασάκη, ΔΦΝ 2018, 917 επ· Η ίδια (2019), 136.

58. Κύρωση της ΠΣΑΑ με τα άρθρα 1-8 ν. 4490/2017. Περισσότερα, Αντωνίου, ΔΕΕ 2018, 43· OECD, Guidance on the Implementation of CbCR: BEPS Action 13, Φεβρουάριος 2018· OECD, Inclusive Framework on BEPS: Action 13, 23.5.2018· Αθανασάκη, ΔΦΝ 2018, 922 επ· Η ίδια (2019), 120 επ.

59. ΕΕ 19.7.2016, L. 193/1. Επ' αυτής, Ν. Μπέλλος, Κανόνες κατά εταιρικής φοροαποφυγής, «N» 25.7.2016, 5· Κ. Σαββαΐδου, Η θέσπιση στο ελληνικό φορολογικό δίκαιο γενικού κανόνα ενάντια στην καταστρατήγηση των φορολογικών διατάξεων με σκοπό την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής, υπό το φως των ευρωπαϊκών και διεθνών εξελίξεων, ΔΦΝ 2017, 323 επ· Βύζας (2017), 33 επ· Γεωργιάκη (2017), 224 επ, 257 επ· Μπάρμπας (2018²), 619 επ, 804 επ· Νασόπουλος, Tax Heaven 29.10.2018· Αθανασάκη (2019), 307 επ. Επισημαίνεται εξάλλου ότι το άρθρο 11 της οδηγίας θέτει ως γενικό χρονικό όριο προσαρμογής των κρατών μελών την 31.12.2018, με αφετηρία εφαρμογής των ρυθμίσεων της την 1.1.2019. Πιο πρόσφατα, βλ. «N» 3.1.2019, 2.

60. Ανωτ. σημ. 49-50.

61. Άρθρο 3 οδηγίας. Ευρύτερα, Δούβλης, ΔΕΕ 2018, 562 επ.

62. Ανωτ. σημ. 1, 7-8, 11, 36, 46, 51. Επίσης, Τσουρουφλής, στο: *Σύνδεσμος Ελλήνων Εμπορικών Λογών* (2017), 506 επ· Αθανασάκη (2019), 35 επ, 227 επ, 345 επ, με αναφορές σε σχετική νομολογία του ΔικΕΕ καθώς και συγκριτικά στοιχεία.

σης εντός ή εκτός ΕΕ⁶³. Ο συνεχής μάλιστα εκσυγχρονισμός των δεδομένων της οδηγίας αυτής οδήγησε στη γρήγορη τροποποίησή της από την Οδηγία 2017/952/ΕΕ⁶⁴ όσον αφορά στις ασυμφωνίες μεταχείρισης υβριδικών μέσων με τρίτες χώρες, ζήτητα που άπτεται κυρίως των δραστηριοτήτων επιχειρήσεων πολυεθνικού χαρακτήρα.

Το ελληνικό δίκαιο από την πλευρά του, χωρίς να έχει ακόμη προσαρμοσθεί με την Οδηγία 2016/1164/ΕΕ, δεν παρέχει ακολουθώντας τα ίχνη ΒΕΡΕΣ να εισάγει κατ' αρχάς γενικό κανόνα κατά της φοροαποφυγής με το ισχύον άρθρο 38 Ν 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας/ΚΦΔ)⁶⁵. Το τελευταίο παρέχει στις αρμόδιες φορολογικές

αρχές την ευχέρεια εντοπισμού εκείνων των διευθετήσεων που μπορεί να χρησιμοποιούνται για την αποφυγή φορολόγησης εισοδημάτων ή την επίτευξη τεχνητού φορολογικού πλεονεκτήματος απέναντι στους υπόλοιπους φορολογούμενους της ίδιας κατηγορίας. Ταυτόχρονα, το άρθρο 66 σε συνδυασμό με το άρθρο 4 παρ. 3-4 Ν 4172/2013 (ΚΦΕ) οργανώνουν τον φορολογικό έλεγχο αλλοδαπών εταιρειών και λοιπών οντοτήτων προερχόμενων από μη συνεργάσιμα κράτη ή από κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς⁶⁶. Προς τον ίδιο ουσιαστικά άξονα από άλλη όμως κατεύθυνση συγκλίνει και το άρθρο 3 περ. 17 σε συνδυασμό με τα άρθρα 20-21 Ν 4557/2018 για το «ξέπλυμα»⁶⁷. Οι εν λόγω διατάξεις προβλέπουν τη συγκέντρωση σε ειδικό ηλεκτρονικό μητρώο (Κεντρικό Μητρώο Πραγματικών Δικαιούχων) όλων των αναγκαίων στοιχείων αναφορικά με τους πραγματικούς δικαιούχους -φυσικά ή νομικά πρόσωπα- όσον εταιρειών ή άλλων νομικών οντοτήτων⁶⁸ δραστηριοποιούνται συναλλακτικά στην Ελλάδα⁶⁹. Παραπληρωματικού εξάλλου χαρακτήρα στην προκειμένη περίπτωση θα μπορούσαν να θεωρηθούν οι διατάξεις του άρθρου 62 Ν 4170/2013 για τη δημιουργία Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών⁷⁰ καθώς και εκείνες του άρθρου 57 Ν 4583/2018, με τις οποίες προστίθεται άρθρο 62B στον Ν 4170/2013, που προβλέπει τη σύσταση Αρχείου Χρηματοπιστωτικών Προϊόντων και Αναλυτικών Χρηματοπιστωτικών Συναλλαγών υπό την αρμοδιότητα της ΑΑΔΕ.

63. Μεταξύ πολλών, Δούβλης (2001), 35· *Ο ίδιος*, ΔικΑΕ, τ. 1 (2002²), 148 επ· *Ο ίδιος*, ΔΕΕ 2015, 775, 780, σημ. 79, με εκτενή βιβλιογραφία. Ακόμη, *Μεταλληνός*, σε: *Παμπούκης* (2009), 94 επ· *Ο ίδιος*, ΔικΑΕ, τ. Ι (2013³), 284 επ, 295 επ· *Ο ίδιος*, Η μεταφορά της καταστατικής έδρας νομικού προσώπου εντός της ΕΕ - Σχόλιο στην απόφαση του ΔΕΕ της 25^{ης} Οκτωβρίου 2017, POLBUD - WYKONAWSTWO SP. Z.O.O., υπό εκκαθάριση, C-106/16, ΕΕμπΔ 2017, 947 επ· *Ο ίδιος*, Ο όμιλος εταιρειών στις συγκρούσεις νόμων, στο: *Σύνδεσμος Ελλήνων Εμπορικών* (2017), 343 επ· *Γιαλούρης*, Η συμβατότητα του «φόρου μετεγκατάστασης» με το ευρωπαϊκό δίκαιο, ΔΦΝ 2014, 893 επ· *Χατζηγιάγος* (2015²), 558· *Αλεξανδρίδου* (2016²), 28 επ, 238 επ· *Ι. Ρόκας* (2017⁵), 67 επ· *Μάλλιου*, Η μεταφορά επιχειρηματικής δραστηριότητας και φορολογικής κατοικίας από την Ελλάδα στην αλλοδαπή, ΔΦΝ 2017, 513 επ· *Α. Γρηγοριάδης*, Σχετικά με τη συμβατότητα διατάξεων εθνικού εταιρικού δικαίου περί ομιλοποιημένων επιχειρήσεων με το ενωσιακό δίκαιο - Συγχρόνως παρατηρήσεις στην απόφαση Impacto Azul, ΔΕΕ C-186/12, της 20.06.2013, ΕπισκεΔ 2017, 389 επ· *Ο ίδιος*, Γνήσιες διασυννοριακές μετατροπές εταιριών σύμφωνα με το ενωσιακό και το ελληνικό δίκαιο. Συγχρόνως παρατηρήσεις στην απόφαση του ΔΕΕ «POLBUD» (της 25.10.2017), ΕΕμπΔ 2018, 20 επ· *Κοτσιρής* (2018³), 916 επ, 926 επ· *Ν. Ρόκας* (2018⁸), 32 επ, 495· *Σ. Ψυχομάνης*, Δίκαιο εμπορικών εταιριών, 2018³, 521 επ· *Αθανασάκη* (2019), 335 επ. Πρβλ. και ΔικΕΕ 25.10.2017, C-106/16, ΔΕΕ 2017, 1449 επ, με παρατ. Δ-Π. Τζάκα, 1455 επ, όπως και ανωτ. σημ. 11, με σχετική γενικότερα νομολογία καθώς και ΣτΕ 167/2018 ΝοΒ 2018, 756 επ. Τέλος, με στοιχεία επικαιρότητας, *Μ. Κοντογεώργου*, Συνέπειες ενός Brexit σχετικά με την αναγνώριση νομικής προσωπικότητας εταιρειών με καταστατική έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο, ΕφΑΔΠολΔ 2016, 832 επ.

64. ΕΕ 7.6.2017, L. 144/1, με προθεσμία έναρξης των κρατών μελών την 31.12.2019 και γενική έναρξη ισχύος της παρούσας οδηγίας την 1.1.2020 (άρθρο 2).

65. Δούβλης, ΔΕΕ 2015, 771· *Φινκαλιώτης* (2015), 719 επ· *Ο ίδιος* (2016), 857 επ· *Κ. Νανόπουλος*, Οι ενδοομιλικές συναλλαγές με το νέο Κ.Φ.Ε. (Ν 4172/2013) και τον Κ.Φ.Δ. (Ν 4174/2013), Λογιστής 2015, 777 επ· *Μάλλιου*, Η επιβολή κυρώσεων, ως μέσο καταπολέμησης της φοροδιαφυγής. Σχέση διοικητικών κυρώσεων και ποινής. Επικάαιρα νομολογιακά δεδομένα, ΔΦΝ 2015, 176 επ· *Λαζαρέτου*, Η γενική διάταξη κατά της φοροαποφυγής (ρήτρα φοροαποφυγής), Επιχείρηση 2015, 968 επ· *Ι. Αγγελόπουλος κ.ά.*, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, 2016, 242 επ· *Γ. Τζίφας*, Ενδοομιλικές συναλλαγές, Επιχείρηση 2016, 104 επ· *Γ. Γκέκας*, Ενδοομιλικές συναλλαγές σύμφωνα με τους ΚΦΕ και ΚΦΔ, Επιχείρηση 2016, 305 επ· *Βύζας*, Το άρθρο 38 του Ν 4174/2013 και η γενική ρήτρα κατά της φοροαποφυγής - Ερμηνεία και πλαίσιο εφαρμογής, Επιχείρηση 2017, 126 επ· *Ο ίδιος* (2017), 83 επ, 187 επ· *Γεωργιάκη* (2017), 257 επ· *Σαββαΐδου*, ΔΦΝ 2017, 323 επ· *Γ. Σταματίου*, Η ελληνική νομοθεσία περί αποφυγής και ο σχεδιασμός των επιχειρήσεων,

«Ν» 12.4.2017, 11· *Φωτόπουλος/Βραχάτη/Βύζας* (2018), 945 επ· *Νασόπουλος*, Tax Heaven 29.10.2018.

66. *Δαβράδος*, ΔικΑΕ, τ. Ι (2013³), 80 επ· *Γ. Σωτηρόπουλος*, ΔικΑΕ, τ. ΙΙ, 2013³, 2389 επ· *Γ. Μάτσος*, ΔικΑΕ, τ. ΙΙ (2013³), 2496 επ· *Δούβλης*, ΔΕΕ 2015, 771· *Νανόπουλος*, Λογιστής 2015, 777 επ· *Τζίφας*, Επιχείρηση 2016, 104 επ· *Γκέκας*, Επιχείρηση 2016, 305 επ· *Σγουρινάκης/Μιχελινάκης* (2017⁷), 145 επ, 441 επ· *Τσουρουφλής*, στο: *Σύνδεσμος Ελλήνων Εμπορικών* (2017), 506 επ· *Γεωργιάκη* (2017), 109 επ, 342 επ, 348 επ· *Σταματίου*, «Ν» 12.4.2017, 11· *Φωτόπουλος/Βραχάτη/Βύζας* (2018), 493 επ· *Μπάρμπας* (2018²), 835 επ· *Αθανασάκη* (2018), 181 επ· *Νασόπουλος*, Tax Heaven 29.10.2018, αναφερόμενος και στην Πολ. 1076/17.3.2014. Από άποψη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, Διεθνών και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ν. 4308/2014) κλπ, βλ. *Αλεξανδρίδου* (2016²), 654 επ· *Ι. Ρόκας* (2017⁵), 132 επ· *Γ. Αληφαντής*, Δάνεια, πιστώσεις ή παροχή εγγυήσεων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων βάσει Ε.Λ.Π., Λογιστής 2017, 907 επ· *Ο ίδιος*, Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το Ν 4308/2014, στο: *Σύνδεσμος Ελλήνων Εμπορικών* (2017), 255 επ· *Κοτσιρής* (2018³), 988 επ, 991 επ· *Ν. Ρόκας* (2018⁸), 448 επ, 452 επ· *Ψυχομάνης* (2018³), 420 επ· *Σγουρινάκης*, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2018², 1 επ, 45 επ, 94 επ, 207 επ· *Σ. Δρίτσας*, Δίκαιο Λογιστικής - Το νομικό πλαίσιο της σύνταξης και του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων στην Ελλάδα, Επιχείρηση 2018, 928 επ. Τέλος, ανωτ. σημ. 62.

67. Άρθρα 3 περ. 6 και 30-31 αντίστοιχα Οδηγίας 2015/849/ΕΕ (ανωτ. σημ. 5, 32, 47)

68. Ανωτ. σημ. 7-8, 62, 66.

69. Σχετικά, Πολ. 1201/2018 (ΦΕΚ/Β/4869/31.10.2018 και ανωτ. σημ. 7).

70. Δούβλης, ΔΕΕ 2018, 569 και ανωτ. σημ. 24· *Καλλιμόπουλος/Καραγιάννης/Τσολακίδης* (2019), 91 επ.

10. Συγκεκριμένα κατά συνέπεια τις ανωτέρω διεθνείς καθώς και ενωσιακές προσπάθειες διαχρονικής αντιμετώπισης της φοροαποφυγής σε διασύνδεση με τη φοροδιαφυγή από μέρος κυρίως των μεγάλων επιχειρήσεων πολυεθνικής εξάπλωσης⁷¹, η ΕΕ ήταν φυσικό να προχωρήσει ακολούθως στη δειξίωση πλέον στον «σκληρό» πυρήνα του όλου προβλήματος. Οπότε, διευρύνοντας στην ουσία τους στόχους της Οδηγίας 2016/1164/ΕΕ⁷², ψήφισε την Οδηγία 2018/822/ΕΕ, η οποία αφορά στην ετησίως υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών του τομέα της φορολογίας σχετικά με δηλωτές διασυνοριακές ρυθμίσεις⁷³.

Με αφετηρία εφαρμογής την 1.7.2020, η παρούσα οδηγία επέλεξε ορθά μέσω του άρθρου 1 να παρεισφρήσει τροποποιητικά ως πέμπτη στη σειρά παρέμβαση στην Οδηγία 2011/16/ΕΕ⁷⁴. Η απόφαση αυτή υποδηλώνει τη σαφή πρόθεση της ΕΕ να συσφίξει και να ενοποιήσει κυκλικά⁷⁵ τη θεσμική αντιμετώπιση της φοροαποφυγής με την περαιτέρω ενίσχυση του σχετικού πλαισίου διαφάνειας, σε άμεση βεβαίως διασύνδεση με την αποτροπή κινήσεων φοροδιαφυγής. Επιλέγοντας μάλιστα την επικέντρωση του παραπάνω εγχειρήματος στην επιχειρηματική δραστηριότητα μεγάλων πρακτικά οικονομικών μονάδων με διεθνική διάσταση καθώς και στους κατά τόπους υποστηρικτικούς τους μηχανισμούς, σωστά επίσης εναποθέτει το κύριο βάρος της υπόψη προσπάθειας στη γνωστή ετήσια υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών. Δρώντας έτσι συμπληρωματικά όχι μόνον ως προς την τροποποιούμενη Οδηγία 2011/16/ΕΕ, αλλά και ως προς την ανωτέρω Οδηγία 2016/1164/ΕΕ όπως άλλωστε προειπώθηκε⁷⁶, αναδεικνύει την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή εντοπισμένης χρηματοοικονομικής πληροφόρησης σε αδιαμφισβήτητο «όπλο» όχι μόνον καταγραφής καταχρηστικών - παραβατικών φορολογικών και κατ'επέκταση αντι-ανταγωνιστικών επιχειρηματικών μεθοδεύσεων, αλλά και σε «μοχλό» εξαναγκασμού των ίδιων των κρατών μελών προς την κατεύθυν-

ση εναρμόνισης της νομοθεσίας τους με τα διεθνώς πλέον επιβαλλόμενα⁷⁷. Δεν θα πρέπει εξάλλου να παραληφθεί η επισήμανση του σημαντικού υποστηρικτικού ρόλου της οδηγίας αυτής στην πάταξη του βαρέως εγκληματικού φαινομένου της νομιμοποίησης παράνομων εσόδων στην ποινική και χρηματοπιστωτική του έκφανση⁷⁸.

11. Κατά ταύτα, ως «δηλωτές διασυνοριακές ρυθμίσεις» (reportable cross-border arrangements) που ενδεχομένως υποκρύπτουν επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό στο πεδίο της ενωσιακής αγοράς ή και σε σχέση με τρίτες χώρες⁷⁹ η Οδηγία 2018/822/ΕΕ καθορίζει γενικότερα εκείνες τις ισχύουσες εθνικές προβλέψεις, οι οποίες ευνοούν σχεδιασμούς φοροαποφυγής βασιζόμενους σε πέραν της μιας φορολογικής «κατοικίας» ή και μόνιμης εγκατάστασης των εμπλεκόμενων φορέων ή ακόμη σε οικονομική διασυνοριακή δραστηριοποίηση χωρίς απαραίτητα την ύπαρξη ενός τέτοιου εδαφικού συνδέσμου⁸⁰. Αποφασιστικής δε σημασίας είναι και η εφαρμοστική επέκταση της επισκοπούμενης οδηγίας στους αποκαλούμενους «ενδιάμεσους» (intermediaries). Σε εκείνα δηλαδή τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα (audit firms και παρεμφερείς οικονομικοί καθώς και νομικοί κυρίως επαγγελματικοί φορείς)⁸¹, που με αφετηρία φορολογική ή μόνιμη εγκατάστασή τους σε κράτος μέλος παρέχουν άμεσα ή έμμεσα συνδρομή ή και συμβουλευτικές υπηρεσίες με σκοπό την εκμετάλλευση παρόμοιων «προκατασκευασμένων» ή μη διασυνοριακών επιθετικών φορολογικών πρακτικών και σχημάτων από «ενδιαφερόμενους φορολογούμενους» (relevant taxpayers)⁸², ήτοι τις επιχειρηματικές μονάδες ως «πελάτες»⁸³.

Περαιτέρω, η παρ. 2 του άρθρου 1 της Οδηγίας 2018/822/ΕΕ έρχεται να προσθέσει άρθρο 8αβ στην Οδηγία 2011/16/ΕΕ, με το οποίο επιβάλλονται υπό αυστηρές προϋποθέσεις στα παραπάνω ενδιάμεσα πρόσωπα συγκεκριμένες χρονικές και λοιπές δεσμεύσεις, ώστε να ενημερώνουν τις αρμόδιες φορολογικές αρχές του τόπου δραστηριοποίησής τους όσον αφορά περιερχόμενες σε γνώση τους με οποιοδήποτε τρόπο πληροφορίες ως προς τις προεκτεθεισες διασυνοριακές ρυθμίσεις, την παροχή συνδρομής, συμβουλών σε ενδιαφε-

71. Βλ. για παράδειγμα τη 12^η Δράση BEPS για τα επιθετικά φορολογικά σχήματα (ανωτ. σημ. 57) όπως και τις Δράσεις 8-10 BEPS αναφορικά με κινήσεις transfer pricing (ανωτ. σημ. 56), αλλά και τη 13^η BEPS ως προς τις ενδοομιλικές συναλλαγές πολυεθνικών επιχειρήσεων (ανωτ. σημ. 58).

72. Ανωτ. υπό 9.

73. ΕΕ 5.6.2018, L. 139/1. Βάσει του άρθρου 2 της οδηγίας, τα κράτη μέλη οφείλουν να προσαρμοσθούν νομοθετικά το αργότερο μέχρι 31.12.2019.

74. Ανωτ. υπό 5, 7.

75. Ξεκινώντας δηλ. πιο απλοϊκά μέσω της ανταλλαγής πληροφοριών -όπου και η υποχρεωτική αυτόματη ετησίως- για τον εντοπισμό είσπραξης φόρων από δικαιούχους φυσικά κυρίως ή και νομικά πρόσωπα/οντότητες με δηλωμένη κατοικία σε διαφορετική ενωσιακή χώρα εκείνης της εν λόγω είσπραξης (άρθρα 2, 5 επ ενοποιημένης Οδηγίας 2011/16/ΕΕ, ανωτ. σημ. 24), με εφαρμοστική στη συνέχεια σταδιακή επέκταση σε διασυνοριακές συναλλαγές των ιδίων φορέων επί υλικών ή άυλων περιουσιακών/επενδυτικών στοιχείων, υπηρεσιών κλπ καθώς και σε σχέση ειδικότερα με υπερεθνικές ενδοομιλικές επιχειρηματικές συμφωνίες κατατείνουσες ευρύτερα σε εννοϊκά φορολογικά αποτελέσματα (άρθρο 3 ενοποιημένης Οδηγίας 2011/16/ΕΕ). Βλ. και ανωτ. σημ. 21. για το αντίστοιχο μοντέλο CRS των ΟΟΣΑ/G20.

76. Ανωτ. σημ. 72 και Πρόλογος Οδηγίας 2018/822/ΕΕ.

77. Ανωτ. υπό 7-9 και Πρόλογος οδηγίας.

78. Ανωτ. σημ. 67-69 και Πρόλογος οδηγίας. Βλ. επίσης Παράρτημα IV, υπό II-Δ, της οδηγίας (άρθρο 1 παρ. 8), που αναφέρεται στους πραγματικούς δικαιούχους νομικών προσώπων, μορφωμάτων ή δομών σχετιζόμενων με δηλωτές διασυνοριακές ρυθμίσεις.

79. Πρόλογος και Παράρτημα IV (ανωτ. σημ. 78).

80. Άρθρο 1 παρ. 1, Β' οδηγίας, το οποίο προσθέτει αρ. 18-25 στο άρθρο 3 Οδηγίας 2011/16/ΕΕ. Ακόμη, Παράρτημα IV Οδηγίας 2018/822/ΕΕ.

81. Ανωτ. σημ. 54. Βλ. και συνοπτικό ενημερωτικό σημείωμα ιρλανδικού τμήματος μιας εκ των γνωστών ως «Big four» διεθνών ελεγκτικών εταιρειών (Δούβλης, ΔΕΕ 2015, 781, σημ. 98), συγκεκριμένα της KPMG, με ημερομηνία 15.6.2018 (www.kpmg.com) για το περιεχόμενο και τις υποχρεώσεις που απορρέουν από την Οδηγία 2018/822/ΕΕ (EU Mandatory Disclosure - What you need to know).

82. Άρθρο 1 παρ. 1, Β' αρ. 21-22, 24-25 οδηγίας.

83. Ανωτ. υπό 1.

ρόμενους φορολογούμενους κλπ⁸⁴. Αλλά και οι τελευταίοι βαρύνονται με τις εν λόγω ευθύνες γνωστοποίησης προς τις αρμόδιες κάθε φορά φορολογικές αρχές, εφόσον δεν παρεβάλλονται υπόχρεοι ενδιάμεσοι κατά τα οριζόμενα στις παρ. 6-8 και 10-12 του εδώ εξεταζόμενου άρθρου 8αβ. Από την πλευρά τους οι υπόψη αρχές οφείλουν να οργανώσουν σύστημα λεπτομερούς υποχρεωτικής αυτόματης ανταλλαγής με τα υπόλοιπα κράτη μέλη σε σχέση με τέτοιου είδους πληροφορίες που τους γνωστοποιούνται ετησίως, έχοντας προς τούτο ευρύτερα τη βοήθεια της Ευρωπαϊκής Επιτροπής⁸⁵. Επισημαίνεται πάντως ότι βάσει της παρ. 15 του νέου άρθρου 8αβ η τυχόν έλλειψη αντίδρασης των αρμόδιων αρχών απέναντι σε επίμαχες διασυννοιακές ρυθμίσεις δεν σημαίνει και έγκριση της ισχύος ή της φορολογικής μεταχείρισης των ρυθμίσεων αυτών. Το νέο εξάλλου άρθρο 25α της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ⁸⁶ τονίζει, ότι οι ενωσιακές χώρες θα πρέπει να λάβουν όλα τα αναγκαία νομοθετικά μέτρα για την καλύτερη εφαρμογή των διατάξεων της Οδηγίας 2018/822/ΕΕ, ενώ οι κυρώσεις που θα υιοθετηθούν από τις εσωτερικές έννομες τάξεις για την παραβίαση των κανόνων της εν λόγω οδηγίας οφείλουν να είναι αποτελεσματικές, αποτρεπτικές και φυσικά αναλογικές σε συνάρτηση με την κάθε παράβαση. Τέλος, η υπόψη οδηγία στο πλαίσιο καταγραφής των χαρακτηριστικών/γνωρισμάτων όσων ρυθμίσεων συνιστούν ένδειξη δυνητικού κινδύνου φοροαποφυγής («Διακριτικά», «Hallmarks») περιλαμβάνει ιδιαίτερη πρόβλεψη για το γνωστό θέμα της ενδοομιλικής τιμολόγησης⁸⁷.

Γ. Ευοίωνο μέλλον ή μία ακόμη ματαιοπονία;

12. Σε προγενέστερη σχετική μελέτη μας είχαν εκφραστεί απαισιόδοξες κυρίως προβλέψεις ως προς την αποτελεσματική αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής - φοροαποφυγής σε διασυννοιακό επίπεδο, σύμφωνα βεβαίως με τα τότε υπάρχοντα θεσμικά και οικονομικά δεδομένα παγκοσμίως⁸⁸. Αυτά προφανώς τα όχι και τόσο ελπιδοφόρα μηνύματα ήσαν που ώθησαν όσους διεθνείς παράγοντες ενεργοποιούνται στο μέτωπο κατά των ανωτέρω εξόχως αρνητικών φαινομένων να κινητοποιηθούν ακόμη περισσότερο. Οπότε, ΟΟΣΑ, G20, ΕΕ και λοιποί εμπλεκόμενοι φορείς, υπό το βάρος και των αυξημένων δημοσιονομικών αναγκών λόγω της βιούμενης οικονομικής κρίσης, πρωτοστάτησαν με πολύπλευρες

δραστηριότητες τα τελευταία χρόνια στο να ενθαρρύνουν τις εθνικές νομοθεσίες να χαρακτηρίσουν ευθέως εγκληματική δραστηριότητα τη φοροδιαφυγή, συνδέοντάς την καθοριστικά από ποινική και χρηματοπιστωτική σκοπιά με το «ξέπλυμα»⁸⁹. Φυσικά, η προκαθορισμένη ανταλλαγή συγκροτημένων πληροφοριών σε συγκεντρωτική βάση διαδραμάτισε και στον τομέα αυτόν ιδιαίτερα θετικό ρόλο, δεδομένου ότι επέτρεψε στους διαμορφωτές του εν λόγω συστήματος «επαγρύπνησης» να λαμβάνουν κατά το δυνατόν έγκαιρα μέτρα επεμβατικού χαρακτήρα.

Και αν μεν η προϊούσα διασύνδεση μεταξύ φοροδιαφυγής και νομιμοποίησης παράνομων εσόδων⁹⁰ απέφερε πράγματι ορατά αποτελέσματα, δεν ήταν το ίδιο εύκολη η θεραπεία της άλλης όψης του προβλήματος, δηλαδή της φοροαποφυγής. Τούτο διότι η τελευταία υπό το βάρος των προαναφερόμενων διεθνών πιέσεων κινείται στο εξής στο πεδίο της επιφανειακής τουλάχιστον νομιμότητας, εφόσον οι ευνοϊκές φορολογικές ρυθμίσεις που ισχύουν διατόπια σε ανάλογες περιπτώσεις έχουν τυπικά τη μορφή νόμιμου καθεστώτος σε όσες χώρες μεταχειρίζονται τέτοιου είδους μεθοδεύσεις για να προσελκύσουν κεφάλαια μεγάλου μεν ύψους, άγνωστης δε στην καλύτερη εκδοχή πρόελευσης⁹¹. Συνεπώς, οι παραπάνω διεθνικοί παράγοντες αντιμετώπισης αυτών των καταστάσεων έπρεπε εδώ να χρησιμοποιήσουν διαφορετικά μέτρα μη ποινικού στενά εξαναγκασμού. Στο πλαίσιο αυτό, η αρνητική σφραγίδα του «μη συνεργάσιμου κράτους» ή του «προνομιακού φορολογικού καθεστώτος» τύπου «φορολογικού παραδείσου»⁹² ήταν ουσιαστικά μονόδρομος. Αυτό πρακτικά λειτούργησε ως είδος «ασπίδας», ταυτόχρονα δε μοχλού πίεσης για συμμόρφωση απέναντι σε αυτές τις κρατικές οντότητες, με δυσμενείς επιπτώσεις στις διεθνείς γενικότερες σχέσεις και τη συναλλακτική τους ευχέρεια καθώς κυρίως και όσων προσώπων συνδέονταν μαζί τους με οποιοδήποτε τρόπο, ιδίως σε χρηματοπιστωτικό επίπεδο. Βεβαίως και πάλι η τακτική ανταλλαγή ηλεκτρονικά οργανωμένης αντίστοιχης πληροφόρησης αναδείχθηκε σε κείμενο μέσο επιτυχίας του όλου εγχειρήματος⁹³.

13. Κινούμενη προς την ανωτέρω κατεύθυνση και η ΕΕ, έσπευσε να ψηφίσει αφενός μεν την Οδηγία 2016/1164/ΕΕ⁹⁴, αφετέρου δε να διευρύνει καθοριστικά το εφαρμοστικό πεδίο της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ μέσω της Οδηγίας 2018/822/ΕΕ⁹⁵. Έτσι, από την πρώτη ατελή Οδηγία 77/799/ΕΟΚ για τους τόκους, στη συνέχεια δε όσες οδηγίες ακολούθησαν και για λοιπά έσοδα επενδυτικών κατά βάση προϊόντων καθώς και συναφών υπηρεσιών, που επιτυγχάνονται ή παρέχονται σε διαφορετική χώρα από εκείνη της μόνιμης κα-

84. Για την εξαίρεση των ενδιάμεσων προσώπων που καλύπτονται από θεσμοθετημένο δικηγορικό απόρρητο σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους μέλους της εκάστοτε επαγγελματικής τους δραστηριότητας (ανωτ. σημ. 81), βλ. παρ. 5 άρθρου πλέον 8αβ Οδηγίας 2011/16/ΕΕ.

85. Βλ. παρ. 13-18 άρθρου 8αβ και παρ. 3-4 του άρθρου 1 Οδηγίας 2018/822/ΕΕ, με τις οποίες αντικαθίστανται οι παρ. 5 των άρθρων 20 και 21 αντίστοιχα Οδηγίας 2011/16/ΕΕ. Τέλος, βλ. και παρ. 5-7 του άρθρου 1 Οδηγίας 2018/822/ΕΕ, που αντικαθιστούν την παρ. 3 του άρθρου 23 και τα άρθρα αντίστοιχα 25α, 27 Οδηγίας 2011/16/ΕΕ.

86. Ανωτ. σημ. 85.

87. Βλ. Παράρτημα IV, υπό II-E καθώς και άρθρο 1 αρ. 23 οδηγίας, όπου για τους σκοπούς των διατάξεων του νέου άρθρου 8αβ Οδηγίας 2011/16/ΕΕ προσδιορίζεται η έννοια της συνδεδεμένης επιχείρησης. Επίσης, ανωτ. σημ. 71.

88. Δούβλης, ΔΕΕ 2015, 769 επ.

89. Ανωτ. σημ. 5, 32, 47, 78 και κατωτ. σημ. 117. Ακόμη, Δούβλης, ΕΛΛΔνη 2011, 1284 επ, 1303· Ο ίδιος, ΔΕΕ 2014, 916 επ, 918 επ, 923 επ.

90. Ανωτ. υπό 3 και σημ. 37-38, 89. Επίσης, Δούβλης, ΔΕΕ 2014, 927· Ο ίδιος, ΔΕΕ 2015, 785. Τέλος, κατωτ. σημ. 117.

91. Ανωτ. υπό 1 και σημ. 51, 83.

92. Ανωτ. σημ. 7, 36, 62, 66. Περαιτέρω, Δούβλης, ΔΕΕ 2014, 918 επ· Ο ίδιος, ΔΕΕ 2015, 771, σημ. 6 και 780.

93. Ανωτ. σημ. 77. Βλ. και Αντωνίου, ΔΕΕ 2018, 45.

94. Ανωτ. υπό 9 και σημ. 72, 76.

95. Ανωτ. υπό 10-11.

τοικίας του δικαιούχου/προμηθευτή⁹⁶, το ενωσιακό δίκαιο επεκτάθηκε σταδιακά μέσω της ετήσιας πάντοτε υποχρεωτικής αυτόματης ανταλλαγής φορολογικής πληροφόρησης στον διασυνοριακό έλεγχο διαφόρων οικονομικών κινήσεων, με αιχμή τις ενδοομιλικές συναλλαγές. Περαιτέρω, με τη θέσπιση της Οδηγίας 2018/822/ΕΕ η ενωσιακή έννομη τάξη προχώρησε πρόσφατα στην καθαυτή πλέον επιβολή στους συγκροτούντες το άμεσο συνεργατικό περιβάλλον των πρακτικά «μεγάλων παικτών» της ΕΕ, αλλά και των ιδίων αυτών επιχειρηματικών φορέων, υποχρέωσης γνωστοποίησης στις αρμόδιες για τον καθένα αρχές του όποιου καθεστώτος περιέρχεται σε γνώση τους ότι εξασφαλίζει καταφανώς ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση⁹⁷. Δεδομένου δε ότι τα προηγούμενα επεκτείνονται ανακλαστικά και εκτός ΕΕ, είναι προφανές ότι πρόκειται για αποφασιστικό άλμα στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής - φοροαποφυγής εντός ολίγων σχετικά ετών, το οποίο και δικαιολογείται απόλυτα για τους λόγους που προεκτέθηκαν⁹⁸.

Το ερώτημα όμως που προκύπτει σχεδόν αυθόρμητα είναι εάν τα παραπάνω μέτρα σε ενωσιακό και παγκόσμιο παράλληλα επίπεδο είναι επαρκή, ώστε να ανακατίσουν αποφασιστικά το κύμα φοροαποφυγής - φοροδιαφυγής που κατακλύζει τον σύγχρονο κόσμο μας. Εφόσον για παράδειγμα γίνει τυπική σύγκριση παλαιότερων και σημερινών πινάκων αναφορικά με «μη συνεργάσιμα κράτη ή προνομιακά φορολογικά καθεστώτα», η απάντηση στην προηγούμενη ερώτηση μοιάζει θετική⁹⁹. Είναι όμως αυτή η αλήθεια; Οι αμφιβολίες πηγάζουν αφενός μεν από το γενικότερο και παγίως επιβεβαιούμενο οιονεί «αξίωμα» περί του ότι «το έγκλημα τρέχει γρηγορότερα από τους διώκτες του»¹⁰⁰, αφετέρου δε από το ότι ο «αφανής» κυρίως παγκόσμιος πλούτος συνεχώς αυξάνεται υπό συνθήκες μάλιστα ασταθούς οικονομικής ανάπτυξης στην εποχή μας¹⁰¹. Η τελευταία διαπίστωση παραπέμπει στην πανκκοίνως γνωστή κινητικότητα του διεθνούς κεφαλαίου, το οποίο στην προκειμένη περίπτωση χρησιμοποιεί διάφορες παραλλαγές συμβατικών μεθόδων αγγλοσαξωνικής πρακτικής¹⁰² σε συνδυασμό με επιμέρους ευχέρειες, που προσφέρονται από κατάλληλα νομικά μορφώματα/οντότητες εξωχώριου κατά κανόνα τύπου¹⁰³. Η αλυσιδωτή δε επέκταση αυτών και άλλων συναφών μεθοδεύσεων με την προβολή παρένθετων φυσικών

ή νομικών προσώπων, «ανώνυμων» θυρίδων-ετικετών¹⁰⁴, κωδικοποιημένων αριθμητικών συνήθως συμβόλων για μεγάλους επενδυτικούς λογαριασμούς¹⁰⁵, λοιπών πολύπλοκων τεχνικοοικονομικά περιουσιακών τοποθετήσεων χρηματιστηριακής ή μη υφής κλπ, συσκοτίζουν περαιτέρω τα πράγματα, εμποδίζοντας στον ένα ή τον άλλο βαθμό την αποκάλυψη του/των πραγματικού/ών δικαιούχου/ων των υπόψη οικονομικών τοποθετήσεων. Με τον τρόπο αυτόν, παρέχεται η δυνατότητα σε εμφανείς και μη «φορολογικούς παραδείσους»¹⁰⁶ να εξακολουθούν απρόσκοπτα το έργο τους, ενώ ταυτόχρονα υποτίθεται, ότι οι περισσότεροι πλέον από αυτούς συμμετέχουν ομαλά στην ετήσια αυτοματοποιημένη υποχρεωτική ανταλλαγή φορολογικής πληροφόρησης. Η τελευταία όμως όχι μόνον έτσι δεν αποκαλύπτει στην ουσία κάτι από το όλο επιλήψιμο υπόβαθρο, αλλά οδηγεί κατά κανόνα την όποια αναλαμβάνόμενη έρευνα σε τείχος τυπικής ανωνυμίας.

14. Ενόψει του συνόλου των προεκτεθέντων, με τα διάφορα τραπεζικά σκάνδαλα σχετιζόμενα με φοροδιαφυγή - φοροαποφυγή και «ξέπλυμα» να μην έχουν παύσει να ξεσπούν κατά καιρούς τόσο στο ευρωπαϊκό, όσο και το διεθνές πεδίο¹⁰⁷, οποιαδήποτε θετική πρόβλεψη για την αντιμετώπιση χωριστά ή από κοινού αυτών των φαινομένων εμφανίζεται αβέβαιη. Το πρόβλημα μάλιστα επιτείνεται σημαντικά, δεδομένου ότι όλοι οι εμπλεκόμενοι φορείς πασχίζουν για τη λήψη συνεχώς αυστηρότερων εθνικών και διατόπιων μέτρων, ενώ σε επίπεδο διεθνών οικονομικών και όχι μόνον σχέσεων έχει επικρατήσει εδώ και πολλά χρόνια το αμερικανικής και πάλι έμπνευσης μοντέλο της απορρύθμισης (deregulation) ως συστατικό της επελοθούσας παγκοσμιοποίησης¹⁰⁸.

κατά 13,5% μόνον τον τελευταίο χρόνο (www.capital.gr, 30.11.2018).

96. Ανωτ. υπό 2, 5 και σημ. 75.

97. Ανωτ. σημ. 95.

98. Ανωτ. υπό 12.

99. Ανωτ. σημ. 92.

100. Με αφορμή το «ξέπλυμα», Δούβλης (2003), 198 επ· Ο ίδιος, Ελλάδα 2011, 1285, 1303 επ· Ο ίδιος, ΔΕΕ 2014, 927.

101. Ανωτ. σημ. 6. Πιο πρόσφατα, βλ. ετήσια έκθεση για το 2018 της Oxfam International, όπου διαπιστώνεται ότι οι 26 πλουσιότεροι άνθρωποι έχουν περιουσία ίση με τα εισοδήματα του φτωχότερου μισού της ανθρωπότητας (www.oxfam.org και www.capital.gr, 21.1.2019).

102. Για παράδειγμα, τα εμπιστεύματα/καταπιστεύματα (trusts), ανωτ. σημ. 8.

103. Ανωτ. σημ. 8, 46, 62, 66, 68. Δεν φαίνεται, για παράδειγμα, να είναι ασύνδετη προς τα εδώ εξεταζόμενα η ανακοίνωση όσον αφορά στην επαύξηση των περιουσιών πολύ πλούσιων Γάλλων πολιτών που ζουν στην Ελβετία (ανωτ. υπό 6)

104. Δούβλης, ΔΕΕ 2015, 771, 783. Γενικότερα, Καλλιμόπουλος/Καραγιάννης/Τσολακίδης (2019), 91, 93, 211, 213 επ, 412 επ, 418 επ.

105. Δούβλης, ΔΕΕ 2015, 782.

106. Ανωτ. σημ. 7, 92, 103.

107. Χαρακτηριστικά, Μ. Δούβλη, Ελλάδα 2015, 1013 επ· Δούβλης, ΔΕΕ 2015, 784· Ο ίδιος, ΔΕΕ 2017, 602. Ευρύτερα, ανωτ. σημ. 54. Πιο πρόσφατη περίπτωση, αυτή της γνωστής Deutsche Bank, η οποία ελέγχεται επισταμένως από τις αρμόδιες γερμανικές αρχές για εμπλοκή της σε τραπεζική κάλυψη-διευκόλυνση νομιμοποίησης παράνομων εσόδων μέσω off-shores πελατών της, γεγονός που έρχεται να προστεθεί και σε παλαιότερες συναφείς εναντίον της κατηγορίες για υποβοήθηση φοροδιαφυγής - φοροαποφυγής - «ξεπλύματος», βλ. ενδιαφέρουσες λεπτομέρειες σε: www.capital.gr, 30.11.2018 και ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ/«ΟΙΚ. Κ», 2.12.2018, 13 (www.kathimerini.gr). Επιλεκτικά ακόμη, Financial Times (www.ft.com, 29.11.2018), The Guardian (www.theguardian.com, 29.11.2018), The New York Times (www.nytimes.gr, 29.11.2018), Bloomberg (www.bloomberg.com, 29.11.2018) κ.ά. Τέλος, βλ. ομοειδείς σχετικά πρόσφατες επίσης περιπτώσεις της δανέζικης Danske Bank καθώς και της ολλανδικής ING, «N» 29.12.2018, 14 και 24.1.2019, 15.

108. Δούβλης (2001), 17 επ· Ο ίδιος, Οι τάσεις ενοποίησης του περιουσιακού δικαίου και ο ρόλος του εμπορικού δικαίου, ΧρΙΔ 2005, 961 επ, 967 επ· Ο ίδιος, ΔΕΕ 2014, 927 επ· Ο

Οπότε, υπό την ανωτέρω θεμελιώδη αντίφαση σε συνδυασμό με τη φρενήρη κυριολεκτικά υπερεθνική εξάπλωση των ηλεκτρονικών συναλλαγών και εφαρμογών στον τομέα επίσης της κίνησης - μεταφοράς κεφαλαίων¹⁰⁹, παραμένει προς επαλήθευση το εάν η επιτευχθείσα ιδίως πρόσφατα πρόσδος διεθνώς και φυσικά όσον αφορά στην ΕΕ θα καταστεί τελικά ικανή να αντιστρέψει τη φορά των πραγμάτων ως προς τα εδώ εξεταζόμενα ζητήματα¹¹⁰. Αν ναι, τότε η Οδηγία 2018/822/ΕΕ θα έχει σίγουρα συνεισφέρει από πλευράς της τα αναμενόμενα και επιβαλλόμενα. Διαφορετικά, το παγκόσμιο offshoring σύστημα ή όπως αλλιώς ήθελε να ονομασθεί¹¹¹, θα έχει και πάλι αποδείξει ως άλλη ανίκητη τη φορά αυτήν ομηρική «Χίμαιρα»¹¹², ότι οι όποιες ενάντιες ρυθμίσεις διεθνούς νομιμότητας αποτελούν ματαιοπονία, *contra* στον μύθο του νικητή Βελλερεφόντη με τον Πήγασο¹¹³.

Υπό το ισχύον πάντως νομικό πλαίσιο δεν θα αποτελούσε έκπληξη τυχόν μελλοντική θεσμική παρέμβαση ΟΟΣΑ, G20, ΕΕ και λοιπών εμπλεκόμενων φορέων υπέρ της ευχέρειας των αρμόδιων φορολογικών αρχών για έρευνα σε πραγματικό χρόνο των οικονομικών αρχείων των μεγάλων ειδικά επιχειρήσεων, με αντίστοιχη αυτοματοποιημένη ανταλλαγή των συλλεγόμενων στοιχείων μεταξύ των εν λόγω αρχών¹¹⁴. Το συγκεκριμένο βήμα, διευκολυνόμενο από την εκτεταμένη πλέον εφαρμογή στον εταιρικό τομέα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ/International Accounting Standards/IAS) και των ευρύτερων Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ/ International Financial Reporting Standards/IFRS)¹¹⁵, συνοδευόμενο δε απαραίτητα και από την ενοποίηση των ήδη ισχυόντων μοντέλων υποχρεωτικής αυτόματης ανταλλαγής φορολογικής πληροφόρησης σύμφωνα με τα προεκτεθέντα¹¹⁶, προφανώς θα διευκόλυνε περαιτέρω την εσωτερική και κυρίως τη διασυνοριακή αντιμετώπιση κινήσεων φοροδιαφυγής - φοροαποφυγής καθώς και «ξεπλύματος» συνολικότερα¹¹⁷.

ίδιος, ΔΕΕ 2015, 786 επ· Ο ίδιος, ΔΕΕ 2017, 595 επ· Κοσιήρης, Το εμπορικό δίκαιο στο πνεύμα της παγκοσμιοποίησης, στο: Σύγχρονα Προβλήματα Εμπορικού Δικαίου, 2004, 21 επ· Ν. Ρόκας, Η διεθνοποίηση του δικαίου της ανώνυμης εταιρίας, ΕΕμπΔ 2005, 1 επ· Παυλίδης, Το ιδεολογικό εκκρεμές σε ταλάντωση: Ρύθμιση, απορρύθμιση και εκ νέου ρύθμιση για τον χρηματοπιστωτικό τομέα των ΗΠΑ, ΔΕΕ 2011, 636 επ· Δ. Αναγνωστοπούλου, Δίκαιο Διεθνών Συναλλαγών - Η Ευρωπαϊκή Διάσταση, 2012, 49 επ· Μ. Καϊάφα-Γκμπάντι, Το ποινικό δίκαιο στην εποχή της προϊούσας παγκοσμιοποίησης: θεμελιώδεις προβληματικές σε μια συγκριτική θεώρηση του αμερικανικού και του ευρωπαϊκού ποινικού δικαίου, ΠοινΧρ 2016, 481 επ· Μάλλιου, ΔΦΝ 2017, 945 επ· Μπρεδήμας/Γουργουρίνης (2018²), 12 επ· Γ. Τριανταφυλλάκης, Εισηγήσεις Εμπορικού Δικαίου, 2018, 3 επ· Γ. Κατόφωλος, Παγκοσμιοποίηση ή «πολιτικό κέντρο»; «ΟΙΚ. Κ», 27.1.2019, 9. Παλαιότερα από οικονομική άποψη, V. Douvli, Internationalisation du capital et firmes multinationales: caractères structurels du capitalisme mondial (ιδ. διατριβή), Παρίσι, 1983. Τέλος, ανωτ. σημ. 26.

109. Δούβλης, ΔΕΕ 2014, 916 επ· Ο ίδιος, ΔΕΕ 2015, 770, 785· Ο ίδιος, Διασυνοριακές μεταφορές πιστώσεων, συναλλαγές με μέσα ηλεκτρονικής πληρωμής και διακανονισμός συστημάτων πληρωμών καθώς και αξιολογίων, στο: Δούβλης/Μπάλος (επιμ.), Δίκαιο Προστασίας Καταναλωτών, τ. ΙΙ, 2018, 1085 επ· Καλλιμόπουλος/Καραγιάννης/Τσολακίδης (2019), 211, 241 επ, 285, 329 επ, 367 και 19, 26, 91 επ, 207 επ, 277, 447. Ακόμη, Α. Μαλλέρου, Το δίκαιο του ηλεκτρονικού χρήματος, 2007, 8 επ, 15 επ, 89 επ· Μ. Douvli, The application of e-commerce in banking transactions - The e-banking in the EU and the UK (LLM Dissertation), Queen Mary University of London, 2010, 9 επ, 22 επ, 60 επ· Η ίδια, ΕλλΔνη 2015, 1000 επ, 1015· Ν. Ρόκας/Γκόρτσος/Μικρούλα/Λιβαδά (2016³), 11 επ, 141 επ, 591 επ, 617 επ.
110. Με αυτό το πνεύμα, Δούβλης, ΔΕΕ 2015, 785 επ· Αντωνίου, ΔΕΕ 2018, 45.
111. Ανωτ. σημ. 6, 101.
112. Βλ. λημματογραφικά και ενδεικτικά σε: H.G. Liddell/R. Scott, Μέγα Λεξικόν της Ελληνικής Γλώσσης, 1904 και Επιτομή, 2007· Ι. Σταματάκος, Λεξικόν της Νέας Ελληνικής Γλώσσης, 1952· Γ. Μπαμπινιώτης, Λεξικό της Νέας Ελληνικής Γλώσσας, 1998· Ακαδημία Αθηνών, Χρηστικό Λεξικό της Νεοελληνικής Γλώσσας, 2014. Ακόμη, Δούβλης, ΔΕΕ 2015, 769, από διαφορετική μεν τυπική σκοπιά, εμμέσως όμως συμπίπτουσα ουσιαστικά με τη μυθολογική (ανωτ. υπό 12 και σημ. 88).
113. Ανωτ. σημ. 112.

114. Ψήγματα τέτοιας πρωτολειακής οπωσδήποτε απόπειρας στο πεδίο αντιμετώπισης της φοροαποφυγής ειδικότερα θα μπορούσε κανείς να ισχυρισθεί, ότι συνιστούν τα προβλεπόμενα στα άρθρα 8-9 της Οδηγίας 2016/1164/ΕΕ (ανωτ. σημ. 94) σχετικά με τον υπολογισμό του εισοδήματος των ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών και τις συμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων αντίστοιχα.
115. Ανωτ. σημ. 66. Βλ. επίσης σε: www.iasplus.com και www.ifrs.org. Τέλος, πρβλ. ΣτΕ 1773/2018 ΝοΒ 2018, 1753 επ.
116. Έτσι και Αντωνίου, ΔΕΕ 2018, 45.
117. Ανωτ. σημ. 89-90, 100, 107. Ας σημειωθεί, ότι η 4^η κατά σειρά ΑΜΛ Οδηγία 2015/849/ΕΕ ισχύει σήμερα (ενοπ. έκδ. 9.7.2018, ανωτ. σημ. 5), όπως τροποποιήθηκε από την ποινικού περιεχομένου Οδηγία 2018/843/ΕΕ (ΕΕ 19.6.2018, L. 156/43), παράλληλα δε εφαρμόζονται συμπληρωματικά για την αντιμετώπιση του «ξεπλύματος» τόσο ο Καν. 1889/2005 σχετικά με τους ελέγχους ρευστών διαθέσιμων που εισέρχονται ή εξέρχονται από την Κοινότητα (ΕΕ 25.11.2005, L. 309/9), όσο και ο Καν. 2015/847 περί στοιχείων που συνοδεύουν τις μεταφορές χρηματικών ποσών (ΕΕ 5.6.2015, L. 141/1). Πιο πρόσφατα εξάλλου θεσπίσθηκε η Οδηγία 2018/1673/ΕΕ (ΕΕ 12.11.2018, L. 284/22), με όριο προσαρμογής των ενωσιακών χωρών την 3.12.2020, η οποία και αυτή στοχεύει στην καταπολέμηση της νομιμοποίησης παράνομων εσόδων μέσω αυστηρότερης ποινικοποίησης των σχετικών μεθοδεύσεων. Τέλος, στην κατεύθυνση αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, «ξεπλύματος» κλπ εντάσσεται η βάσει ειδικότερα των άρθρων 40, 184 Ν 4548/2018 περί αναμόρφωσης του δικαίου των ανωνύμων εταιρειών υιοθέτηση και του μέτρου της υποχρεωτικής έκδοσης ονομαστικών μεν νέων μετοχών από 13.6.2018 (ημερομηνία δημοσίευσης του υπόψη νόμου - ΦΕΚ/Α/104), αυτοδικαίως δε ονομαστικοποίησης των παλαιών ανωνύμων μετοχών από 1.1.2020, βλ. Ψυχομάνης (2018³), 204 επ, 238 επ. Ακόμη, με την ίδια στόχευση προωθείται τόσο ο αμεσότερος συντονισμός ενεργειών των ευρωπαϊκών οργάνων με τις αρμόδιες εθνικές αρχές, όσο και η συνεργασία μεταξύ ΑΑΔΕ και Υπ. Οικονομικών καθώς και περαιτέρω αυτόνομες ενέργειες της ΑΑΔΕ, βλ. «Ν» 7.1.2019, 4-5, 8.1.2019, 3, 15.1.2019, 17 και 22.1.2019, 6.



NΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ ΑΕΒΕ

ΑΘΗΝΑ Μαυρομικάλη 23, Τηλ.: 210 3678800 (30 γραμμές), ΑΘΗΝΑ Μαυρομικάλη 2, Τηλ.: 210 3607521,
ΠΕΙΡΑΙΑΣ Φίλωνος 107-109, Τηλ.: 80 111 70 111, ΘΕΣ/ΝΙΚΗ Φράγκων 1, Τηλ.: 2310 532134,
ΠΑΤΡΑ Κανάρη 28-30, Τηλ.: 2610 361600

www.nb.org • e-mail: info@nb.org