

## Περιφέρεια | Regional Integration: Politics, Economics, Governance

Τόμ. 19 (2025)

Περιφέρεια | Regional Integration: Politics, Economics, Governance

Autumn | Φθινόπωρο 2025 Issue | Τεύχος 19

**ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑ**  
**REGIONAL**  
**INTEGRATION**  
politics economics governance

RESEARCH ARTICLES  
ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΑ ΑΡΘΡΑ

**Αθηνάϊς Τουρκολιά & Χαράλαμπος Χρυσομαλλίδης**, Η χρηματοδότηση βάσει προϋπολογισμού επιδόσεων στο πλαίσιο της πολιτικής συνοχής της ΕΕ

**Κωνσταντίνος Καζαντζής & Ναπολέων Μαραβέγιας**, Η συγκριτική πολιτική οικονομία του επιμερισμού κινδύνου στην Ευρωπαϊκή Τραπεζική Ένωση

**Κωνσταντίνος Παπανικολάου**, Κρίσεις, χρηματοπιστωτικό σύστημα και Διεθνή Χρηματοπιστωτικά Κέντρα - Η παγκόσμια χρηματοπιστωτική κρίση του 2007-2008 και η κρίση χρέους της Ευρωζώνης

**Φωτεινή Σταγάκη**, Η κανονιστική βάση που διέπει την ΕΕ και τα θεσμικά της όργανα στη λήψη αποφάσεων στον τομέα της άμεσης φορολογίας και η έννοια της δημοκρατικής νομιμότητας: Η αλλαγή του νομικού προτύπου (paradigm shift) από την πάταξη της φοροδιαφυγής προς την καταπολέμηση της φοροαποφυγής

RESEARCH NOTES  
ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΑ ΣΗΜΕΙΩΜΑΤΑ

**Γεώργιος Κουκάκης**, Η πορεία ένταξης των Δυτικών Βαλκανίων στην Ευρωπαϊκή Ένωση: Τρέχουσα κατάσταση, προκλήσεις και προοπτικές

**Marina Zoe Saoulidou**, Eurosceptic about What? Knowledge Gaps and Public Euroscepticism Across Crises

Επιστημονική επιθεώρηση για την περιφερειακή ολοκλήρωση-πολιτική, οικονομία & διακυβέρνηση

Η κανονιστική βάση που διέπει την ΕΕ και τα θεσμικά της όργανα στη λήψη αποφάσεων στον τομέα της άμεσης φορολογίας και η έννοια της δημοκρατικής νομιμότητας:

Φωτεινή Σταγάκη

doi: [10.12681/ri.42635](https://doi.org/10.12681/ri.42635)

Copyright © 2025, Φωτεινή Σταγάκη



Άδεια χρήσης [Creative Commons Αναφορά-Μη Εμπορική Χρήση 4.0](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/).

## Βιβλιογραφική αναφορά:

Σταγάκη Φ. (2025). Η κανονιστική βάση που διέπει την ΕΕ και τα θεσμικά της όργανα στη λήψη αποφάσεων στον τομέα της άμεσης φορολογίας και η έννοια της δημοκρατικής νομιμότητας:: Η αλλαγή του νομικού προτύπου (paradigm shift) από την πάταξη της φοροδιαφυγής προς την καταπολέμηση της φοροαποφυγής. *Περιφέρεια | Regional Integration: Politics, Economics, Governance*, 19, 91–114. <https://doi.org/10.12681/ri.42635>

## Η κανονιστική βάση που διέπει την ΕΕ και τα θεσμικά της όργανα στη λήψη αποφάσεων στον τομέα της άμεσης φορολογίας και η έννοια της δημοκρατικής νομιμότητας: Η αλλαγή του νομικού προτύπου (paradigm shift) από την πάταξη της φοροδιαφυγής προς την καταπολέμηση της φοροαποφυγής

Φωτεινή Σταγάκη,

Υποψήφια Διδάκτωρ, Ανοικτό Πανεπιστήμιο Κύπρου, stagaki@netserve.gr

### Περίληψη

Στην παρούσα μελέτη εξετάζουμε πώς η φορολογική πολιτική της Ευρωπαϊκής Ένωσης στο πεδίο της άμεσης φορολογίας έχει αλλάξει, μετατοπιζόμενη από την πάταξη της φοροδιαφυγής στην καταπολέμηση της φοροαποφυγής. Υποστηρίζουμε πώς η ΕΕ αξιοποιεί διεθνείς πρωτοβουλίες για να ενισχύσει τη φορολογική εναρμόνιση, παρά την κυριαρχία της εθνικής αρμοδιότητας. Η εργασία αναδεικνύει την εντεινόμενη θεσμική τάση προς την ενωσιακή ρύθμιση της φορολογικής αποφυγής ως εργαλείο πολιτικής, διερευνώντας τη δημοκρατική νομιμότητα αυτής της μετατόπισης, τη συμβατότητά της με τις θεμελιώδεις ελευθερίες της ΣΛΕΕ και τη συνταγματική αρχιτεκτονική της Ένωσης. Ιδιαίτερη έμφαση αποδίδεται στην έννοια της νέας θεσμικής ισορροπίας η οποία διαμορφώνεται μέσα από την αλληλεπίδραση μεταξύ πρωτογενούς και παραγώγου δικαίου, εθνικών ρυθμίσεων και ευρωπαϊκής νομολογίας, υπό τις αρχές της επικουρικότητας, αναλογικότητας και διαφάνειας. Τέλος, διερευνήσαμε την ψηφιακή οικονομία ως πρόκληση για τη φορολογική λογοδοσία και τη ρύθμιση της εσωτερικής αγοράς.

**Λέξεις κλειδιά:** Άμεση φορολογία, δίκαιο της ΕΕ, φοροαποφυγή, φορολογική εναρμόνιση, δημοκρατική νομιμότητα, ψηφιακή οικονομία, φορολογική κυριαρχία

### The regulatory basis for decision-making by the EU and its institutions in the field of direct taxation and the concept of democratic legitimacy: The paradigm shift from combating tax evasion to combating tax avoidance

Foteini Stagaki,

PhD Candidate of European Law, Open University of Cyprus

### Abstract

In this paper, we examine how the European Union's tax policy in the field of direct taxation has evolved, shifting its focus from combating tax evasion to addressing tax avoidance. We argue that the EU leverages international initiatives to strengthen tax harmonization, despite the predominance of national

competence. The paper highlights the growing institutional trend toward EU-level regulation of tax avoidance as a policy tool, exploring the democratic legitimacy of this shift, its compatibility with the fundamental freedoms of the TFEU, and the constitutional architecture of the Union.

Particular emphasis is placed on the concept of a new institutional balance, shaped through the interaction between primary and secondary law, national regulations, and European case law, under the principles of subsidiarity, proportionality, and transparency. Finally, we explore the digital economy as a challenge for tax accountability and the regulation of the internal market.

**Keywords:** Direct taxation, European law, tax avoidance, tax harmonization, democratic legitimacy, digital economy, fiscal sovereignty

---

## 1. Εισαγωγή

Στην παρούσα μελέτη εξετάζουμε τη φορολογική πολιτική της Ευρωπαϊκής Ένωσης στον τομέα της άμεσης φορολογίας, υπό το πρίσμα της μετατόπισης του νομικού προτύπου (paradigm shift) από την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής προς την καταπολέμηση της φοροαποφυγής. Ειδικότερα, αναλύεται ο τρόπος με τον οποίο η ΕΕ αξιοποιεί τις διεθνείς πρωτοβουλίες για τον περιορισμό των πρακτικών φοροαποφυγής προκειμένου να ενισχύσει τη φορολογική εναρμόνιση μεταξύ των κρατών μελών, σε έναν θεσμικό τομέα που παραδοσιακά συνιστά έκφραση της εθνικής κυριαρχίας. Η φορολογική αυτή πολιτική της Ευρωπαϊκής Ένωσης συνιστά πεδίο εντάσεων μεταξύ της εθνικής κυριαρχίας των κρατών μελών και των επιδιώξεων για εναρμόνιση.

Η ρύθμιση της διασυνοριακής φοροαποφυγής ως εργαλείο φορολογικής εναρμόνισης εγείρει ζητήματα δημοκρατικής νομιμότητας και συμβατότητας με τις θεμελιώδεις οικονομικές ελευθερίες. Αναζητείται η ισορροπία ανάμεσα στην αποτελεσματικότητα και τη νομιμοποίηση της ευρωπαϊκής φορολογικής δράσης. Η διερεύνηση επικεντρώνεται στη συμβατότητα των ευρωπαϊκών παρεμβάσεων με τις θεμελιώδεις οικονομικές ελευθερίες της ΣΛΕΕ, καθώς και στη δημοκρατική νομιμότητα των διαδικασιών λήψης φορολογικών αποφάσεων σε επίπεδο Ένωσης. Ιδιαίτερη έμφαση αποδίδεται στην αλληλεπίδραση του ενωσιακού αντι-αποφυγικού πλαισίου με τις αρχές της επικουρικότητας, της διαφάνειας και της αναλογικότητας στη νομοθετική εφαρμογή. Υποστηρίζουμε ότι η στροφή προς την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής συνιστά βαθύτερη αναδιάταξη του θεσμικού και νομικού παραδείγματος εντός της φορολογικής αρχιτεκτονικής της ΕΕ.

Η μετάβαση από τη στοχοποίηση της φοροδιαφυγής προς την καταπολέμηση της φοροαποφυγής αντικατοπτρίζει μια διευρυμένη προσέγγιση των ενωσιακών θεσμών απέναντι στο φαινόμενο της διασυνοριακής δραστηριότητας. Εξετάζοντας πρώτα τη πραγματική λειτουργία των εταιρικών δομών με διασυ-

νοριακή παρουσία, και στη συνέχεια τη ρυθμιστική αντιμετώπισή τους, διαπιστώνουμε ότι η φοροαποφυγή δεν αναγνωρίζεται ως νόμιμη επιχειρηματική πρακτική, αλλά αντιμετωπίζεται ως πρακτική που διαστρεβλώνει την οικονομική ουσία, επιτρέποντας την παρέμβαση της Ένωσης προς προώθηση της φορολογικής διαφάνειας και ισότητας.

Η αντιμετώπιση των διασυνοριακών πρακτικών φοροαποφυγής, όπως αναδεικνύουμε στην παρούσα εργασία, δεν αποτελεί ένα μονοδιάστατο φαινόμενο, αλλά ένα πολυσύνθετο ζήτημα που αναδεικνύει την ένταση μεταξύ της αρχής της φορολογικής κυριαρχίας και των θεμελιωδών οικονομικών ελευθεριών του πρωτογενούς και του παραγώγου ενωσιακού δικαίου. Η δέσμη μέτρων που υιοθετεί η Ευρωπαϊκή Ένωση για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής (Council of the European Union, 2020) δεν συνιστά απλώς μια νομοθετική παρέμβαση περιορισμένου εύρους, αλλά αντανakλά μια μετάβαση προς μία νέα θεσμική ισορροπία (De Lillo, 2025). Η δυναμική εξέλιξη του ενωσιακού φορολογικού πλαισίου απέναντι στις πρακτικές διασυνοριακής φοροαποφυγής εγείρει ένα πολυσύνθετο νομικό και θεσμικό ερώτημα: Πώς διαμορφώνεται η ισορροπία ανάμεσα στην φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών και τις θεμελιώδεις οικονομικές ελευθερίες της εσωτερικής αγοράς;

Στις παρακάτω ενότητες επιχειρείται η ανάλυση της έννοιας της νέας θεσμικής ισορροπίας, η οποία δεν αποτελεί στατική νομική κατασκευή, αλλά αποτέλεσμα σύνθεσης διαφορετικών νομικών προσεγγίσεων, μεταξύ πρωτογενούς και παραγώγου ενωσιακού δικαίου, εθνικών ρυθμίσεων, και ευρωπαϊκής νομολογίας (Pistone & Weber, 2018). Παράλληλα εξετάζεται ο τρόπος με τον οποίο η ψηφιακή οικονομία αναδεικνύει νέες απαιτήσεις για τη θεσμική λογοδοσία και τη διαμόρφωση αποτελεσματικών φορολογικών κανόνων.

## 2. Σύντομη αναδρομή στο πεδίο εφαρμογής του Δικαίου της ΕΕ στην άμεση φορολογία

**Π**ως διαμορφώθηκε το πεδίο εφαρμογής του ενωσιακού δικαίου στην άμεση φορολογία; Στην παρούσα ενότητα οροθετούμε το νομικό πλαίσιο και την ισχύουσα νομοθεσία στη φορολόγηση της διασυνοριακής δραστηριότητας.

Σε επίπεδο ενωσιακής νομοθεσίας, η άμεση φορολογία εξακολουθεί να αποτελεί πεδίο κυριαρχίας των κρατών μελών, καθώς τα εταιρικά εισοδήματα φορολογούνται σε εθνικό επίπεδο και η ΕΕ διαθέτει περιορισμένες αρμοδιότητες στον τομέα αυτό (Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, 2022).<sup>1</sup> Κατά την υπογραφή της

<sup>1</sup> Η αρμοδιότητα χάραξης φορολογικής πολιτικής παραμένει κατ' αρχήν στα κράτη μέλη, ενώ η ΕΕ διαθέτει περιορισμένες αρμοδιότητες σε συγκεκριμένους τομείς, οι οποίοι αποσκοπούν κυρίως στην εναρμόνιση και την αποτροπή στρεβλώσεων στην εσωτερική αγορά. Επικεντρώνονται πρωτίστως, στη σχετική με τους φόρους σε αγαθά και υπηρεσίες νομοθεσία (έμμεσοι φόροι, όπως φόρος προστιθέμενης αξίας-ΦΠΑ, ειδικό φόρο κατανάλωσης κ.ά.) Δεδομένου ότι η φορολογική πολιτική της ΕΕ στοχεύει στην

Συνθήκης της Ρώμης, οι άμεσοι φόροι δεν θεωρήθηκαν πρωτεύοντες για την εγκαθίδρυση της εσωτερικής αγοράς και, ως εκ τούτου, δεν συμπεριλήφθηκαν στο πρωτογενές δίκαιο.

Η περιορισμένη εμβέλεια του ενωσιακού δικαίου στην άμεση φορολογία οφείλεται κυρίως στο γεγονός ότι η φορολόγηση των ιδιωτικών φορέων αποτελεί βασική πηγή δημοσίων εσόδων και θεμέλιο της δημοσιονομικής αυτονομίας των κρατών. Η απροθυμία των κρατών μελών να εκχωρήσουν φορολογικές αρμοδιότητες στην Ένωση παραμένει σταθερή, παρά τις πιέσεις για εναρμόνιση (Kofler & Pantazatos, 2020).

Η άσκηση των αρμοδιοτήτων της ΕΕ στον τομέα των άμεσων φόρων περιορίζεται από τις Αρχές της αναλογικότητας και της επικουρικότητας, καθώς και η συνυφασμένη με την πρώτη Αρχή, απαίτηση για την ομόφωνη έγκριση (consensus) από το Συμβούλιο για την έκδοση σχετικών οδηγιών (European Commission, 2023). Η άσκηση φορολογικής πολιτικής από την ΕΕ οφείλει να σέβεται την Αρχή της επικουρικότητας, καθώς τα κράτη μέλη παραμένουν κυρίαρχα να ρυθμίζουν τα σχετικά ζητήματα, είτε με εσωτερικά μέτρα είτε με διεθνείς συμβάσεις, υπό τον περιορισμό να μην παραβιάζουν το πρωτογενές και παράγωγο ενωσιακό δίκαιο.

Η φορολογική εναρμόνιση «tax harmonization», στην οποία προσβλέπει η ΕΕ, βασίζεται νομικά στο άρθρο 115 της Συνθήκης για τη λειτουργία της ΕΕ (ΣΛΕΕ) και έχει επιτευχθεί μέσω οδηγιών (Council of the European Union, 2016· De Lillo, 2025). Το άρθρο 115 ΣΛΕΕ παρέχει τη μόνη νομική βάση για την εναρμόνιση των άμεσων φόρων, επιτρέποντας την προσέγγιση εθνικών ρυθμίσεων που επηρεάζουν την εσωτερική αγορά. Η εναρμόνιση έχει επιτευχθεί μόνο σε επιμέρους πεδία, μέσω τριών βασικών κατηγοριών οδηγιών: α) εξάλειψη φορολογικών εμποδίων, β) προώθηση της φορολογικής διοίκησης, γ) αντιμετώπιση της φοροαποφυγής.

Παρότι η Επιτροπή και το Συμβούλιο δεν διαθέτουν πλήρη αρμοδιότητα νομοθέτησης στον τομέα της φορολογίας, η υιοθέτηση μέτρων κατά της φοροα-

ομαλή λειτουργία της ενιαίας αγοράς, η εναρμόνιση της έμμεσης φορολογίας τέθηκε επί τάπητος πριν από την άμεση φορολογία. Πρόσφατα δόθηκε προτεραιότητα στην πολιτική για την καταπολέμηση της επιζήμιας φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής. Τα φορολογικά μέτρα πρέπει να εγκρίνονται ομόφωνα από τα κράτη μέλη. Το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο έχει το δικαίωμα γνωμοδότησης επί φορολογικών θεμάτων, με εξαίρεση τα θέματα που αφορούν τον προϋπολογισμό, για τα οποία είναι συννομοθέτης. Νομική βάση: Το κεφάλαιο για τις φορολογικές διατάξεις (άρθρα 110-113) της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΣΛΕΕ), το οποίο αφορά την εναρμόνιση της νομοθεσίας σχετικά με τους φόρους κύκλου εργασιών, τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης και άλλες μορφές έμμεσης φορολογίας· το κεφάλαιο για την προσέγγιση των νομοθεσιών (άρθρα 114-118 ΣΛΕΕ), το οποίο καλύπτει τους φόρους που έχουν έμμεση επίπτωση στην εγκαθίδρυση της εσωτερικής αγοράς, με φορολογικές διατάξεις που δεν υπάγονται στη συνήθη νομοθετική διαδικασία· άλλες διατάξεις που σχετίζονται με τη φορολογική πολιτική και αφορούν την ελεύθερη κυκλοφορία προσώπων, υπηρεσιών και κεφαλαίου (άρθρα 45-66 ΣΛΕΕ), το περιβάλλον (άρθρα 191-192 ΣΛΕΕ) και τον ανταγωνισμό (άρθρα 107-109 ΣΛΕΕ). Στα φορολογικά θέματα μπορεί να εφαρμοστεί ενισχυμένη συνεργασία (άρθρα 326-334 ΣΛΕΕ)

ποφυγής και υπέρ της διοικητικής συνεργασίας οδηγεί εμμέσως σε εναρμόνιση των φορολογικών συστημάτων. Η μετατόπιση αυτή σηματοδοτεί μια βαθύτερη αλλαγή του νομικού προτύπου, από την πάταξη της φοροδιαφυγής προς την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής. Παρόλο που κατά την ένταξή τους στην ΕΕ τα κράτη μέλη αποδέχονται τη συνθήκη και τη διατήρηση της κρατικής κυριαρχίας στον τομέα της φορολογίας, είναι πλέον σαφές ότι η έννοια της εθνικής κυριαρχίας αναδιαμορφώνεται. Οι ρυθμίσεις στους τομείς της διοικητικής συνδρομής, τα μέτρα κατά της φοροαποφυγής και της επίλυσης διαφορών, οριοθετούν σε συγκεκριμένο πλαίσιο την κυριαρχία των κρατών μελών σε φορολογικά θέματα.

Επιπρόσθετα, τα κράτη μέλη της ΕΕ, ως συμβαλλόμενα μέρη στον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ), δεσμεύονται από τις πολυμερείς συμφωνίες που προκύπτουν στο πλαίσιο της διεθνούς φορολογικής συνεργασίας. Η ενσωμάτωση αυτών των δεσμεύσεων στο ενωσιακό δίκαιο ενισχύει την τάση προς εναρμόνιση, παρότι η ΕΕ δεν διαθέτει πλήρη αρμοδιότητα στον τομέα της άμεσης φορολογίας.

Η υπεροχή του ενωσιακού δικαίου έναντι του εθνικού, ιδίως όσον αφορά τις θεμελιώδεις οικονομικές ελευθερίες της Συνθήκης για τη Λειτουργία της ΕΕ (ΣΛΕΕ), επιβάλλει στα κράτη μέλη την υποχρέωση συμμόρφωσης των φορολογικών τους μέτρων με τις αρχές της εσωτερικής αγοράς. Ωστόσο, οι θεμελιώδεις ελευθερίες εφαρμόζονται αποκλειστικά σε διασυνοριακές καταστάσεις, γεγονός που επιτρέπει στα κράτη μέλη να διατηρούν ευρεία διακριτική ευχέρεια ως προς τη ρύθμιση των αμιγώς εσωτερικών φορολογικών υποθέσεων.

Η πλειονότητα των κρατών μελών ενσωματώνει τις φορολογικές διατάξεις στον δημοσιονομικό τους κώδικα, γεγονός που υπογραμμίζει την εθνική ιδιομορφία των φορολογικών συστημάτων. Παρ' όλα αυτά, η δημοσιονομική εποπτεία (Financial Supervision), που ασκεί η Ευρωπαϊκή Επιτροπή στο πλαίσιο του Ευρωπαϊκού Εξαμήνου και των ειδικών ανά χώρα συστάσεων, δύναται να οδηγήσει εμμέσως σε εναρμόνιση των φορολογικών πολιτικών. Μέσω της αξιολόγησης των φορολογικών εσόδων και της σύνδεσής τους με τους ευρύτερους δημοσιονομικούς και μακροοικονομικούς στόχους της Ένωσης, διαμορφώνεται ένα πλαίσιο λειτουργικής σύγκλισης, χωρίς τυπική νομοθετική παρέμβαση.

Η συγκέντρωση φορολογικής αρμοδιότητας σε ενωσιακό επίπεδο, σε συνδυασμό με την περιορισμένη αντιπροσώπευση των πολιτών μέσω του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου, υποστηρίζουμε ότι θέτει ζητήματα δημοκρατικής νομιμότητας και θεσμικής ισορροπίας.

### 3. Η έννοια της δημοκρατικής νομιμοποίησης

**Π**ώς μπορεί η φορολογική πολιτική της ΕΕ να θεωρηθεί δημοκρατικά νομιμοποιημένη;

Η έννοια της δημοκρατικής νομιμότητας στο ενωσιακό πλαίσιο εγείρει ερωτήματα (Jaakkola, 2019a), ιδίως όταν εξετάζονται τομείς όπως η φορολογική

πολιτική, που παραμένει στο πυρήνα της κρατικής κυριαρχίας. Το γεγονός ότι οι φορολογικές αποφάσεις της ΕΕ λαμβάνονται με ομοφωνία στο Συμβούλιο, ενώ το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο περιορίζεται σε γνωμοδοτικό ρόλο, δημιουργεί ερωτηματικά ως προς το βαθμό αντιπροσώπευσης των ευρωπαϊκών πολιτών στη φορολογική νομοθέτηση.

Παρά τις θετικές εξελίξεις στην εντατικοποίηση της φορολογικής συνεργασίας και της διοικητικής διαφάνειας (π.χ. οδηγία DAC6), η θεσμική συγκέντρωση εξουσιών σε όργανα όπως το Eurogroup ή το Ecofin – ιδίως κατά τη διάρκεια των ευρωπαϊκών κρίσεων – υπονομεύει τη δημοκρατική λογοδοσία. Οι αποφάσεις συχνά λαμβάνονται μέσω διακυβερνητικών μηχανισμών, ερήμην του Κοινοβουλίου, με αποτέλεσμα ένα λειτουργικό αλλά αδιαφανές πλαίσιο λήψης αποφάσεων (Scharpf, 2009).

Η εναρμόιση της φορολογίας, όσο αναγκαία κι αν είναι για τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, πιστεύουμε ότι θα πρέπει να συνοδεύεται από ενδυνάμωση των δημοκρατικών θεσμών. Διαφορετικά, η δημοκρατική νομιμότητα παραμένει τυπική, παρά ουσιαστική, υπονομεύοντας την αποδοχή των φορολογικών κανόνων από τους πολίτες (Hix, 2005).

Στο σημείο αυτό, χρήσιμο είναι να αποδοθούν οι κυριότερες θεωρητικές προσεγγίσεις περί νομιμοποίησης που έχουν διατυπωθεί στη σύγχρονη ευρωπαϊκή βιβλιογραφία. Συγκεκριμένα, η δημοκρατική νομιμοποίηση στη φορολογική πολιτική της ΕΕ αναλύεται μέσα από τρεις βασικές θεωρητικές προσεγγίσεις:

#### *α) Αντιπροσωπευτική Νομιμοποίηση και ο Ρόλος του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου:*

Η αντιπροσωπευτική νομιμοποίηση στη φορολογική πολιτική της ΕΕ είναι περιορισμένη, καθώς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο δεν έχει αποφασιστικό ρόλο στη φορολογική νομοθέτηση. Οι φορολογικές αποφάσεις λαμβάνονται κυρίως από το Συμβούλιο, με ομοφωνία μεταξύ των κρατών μελών, γεγονός που μειώνει τη δυνατότητα των πολιτών να επηρεάσουν άμεσα τις σχετικές πολιτικές μέσω των αιρετών εκπροσώπων τους. Ο Hix (2005) επισημαίνει ότι αυτή η θεσμική διάθροιση υπονομεύει την αντιπροσωπευτική διάσταση της νομιμοποίησης, ιδιαίτερα σε ζητήματα που επηρεάζουν άμεσα την καθημερινότητα των πολιτών.

#### *β) Φορολογική Νομιμότητα και Ιστορική Αρχή της Αντιπροσώπευσης:*

Η αρχή «No taxation without representation» αποτελεί θεμέλιο της δημοκρατικής θεωρίας και αναδεικνύει την ανάγκη συμμετοχής των πολιτών στη λήψη φορολογικών αποφάσεων. Στο πλαίσιο της ΕΕ, η Schmidt (2006) υπογραμμίζει ότι η φορολογική νομιμότητα απαιτεί θεσμικές εγγυήσεις αντιπροσώπευσης και λογοδοσίας. Ωστόσο, η πολυεπίπεδη φύση της ΕΕ και η διακυβερνητική λήψη αποφάσεων καθιστούν δύσκολη την πραγμάτωση αυτής της αρχής, δημιουργώντας ένα δημοκρατικό έλλειμμα στον τομέα της φορολογίας.

#### *γ) Κριτική Προσέγγιση: Έλλειμμα Νομιμοποίησης στη Φορολογική Διακυβέρνηση*

Η κριτική προσέγγιση, όπως αναπτύσσεται από τους Jaakkola (2019) και Glencross (2014), εστιάζει στις θεσμικές ελλείψεις της ΕΕ όσον αφορά την εκ-

προσώπηση και τη λογοδοσία στη φορολογική πολιτική. Η διαδικαστική νομιμοποίηση μέσω των Συνθηκών και της ομοφωνίας στο Συμβούλιο δεν επαρκεί για να καλύψει τις απαιτήσεις της ουσιαστικής δημοκρατικής νομιμοποίησης. Η απουσία ουσιαστικής συμμετοχής των πολιτών και η περιορισμένη διαφάνεια στη λήψη φορολογικών αποφάσεων ενισχύουν την αίσθηση αποξένωσης και μειώνουν την εμπιστοσύνη στους ευρωπαϊκούς θεσμούς.

Η συζήτηση για το δημοκρατικό έλλειμμα στην ΕΕ είναι κρίσιμη, ιδιαίτερα στον τομέα της φορολογικής πολιτικής, όπου η αλληλεπίδραση μεταξύ φορολογίας και δημοκρατίας αποκαλύπτει μια αμφίδρομη σχέση. Η δημοκρατική διαδικασία αποτελεί προϋπόθεση για τη νομιμοποίηση της φορολογίας, ενώ η φορολογία, ως κύρια πηγή δημοσίων εσόδων, ενισχύει τη λειτουργία του κράτους και την κατανομή πόρων, υποστηρίζοντας έτσι τις δημοκρατικές πρακτικές. Το φορολογικό δίκαιο είναι το σύστημα των νομικών κανόνων που διέπουν την επιβολή των φορολογικών βαρών, το περιεχόμενο, τους φορείς και τους όρους νόμιμης άσκησης της φορολογικής εξουσίας, εστιάζοντας στη φορολογική έννομη σχέση που συνδέει έναν δημόσιο φορέα και τον φορολογούμενο.

Στην παγκόσμια οικονομική πραγματικότητα, η διασυννοριακή οικονομική κινητικότητα σε συνδυασμό με την εθνική φορολογική κυριαρχία δημιουργεί ευκαιρίες για φορολογικό arbitrage, υπονομεύοντας την ισορροπία μεταξύ φορολογίας και δημοκρατίας. Η ευθυγράμμιση των φορολογικών συστημάτων σε ευρωπαϊκό επίπεδο, με στόχο την προώθηση της εσωτερικής αγοράς πρέπει να σέβεται το δικαίωμα των κρατών-μελών να χρησιμοποιούν τη φορολογία για εθνικούς σκοπούς, όπως κατοχυρώνεται από την αρχή της ομοφωνίας (άρθρο 113 ΣΛΕΕ). Αυτή η αρχή διασφαλίζει ότι οι εθνικές δημοκρατίες παραμένουν οι τελικοί τόποι λήψης αποφάσεων, διατηρώντας την αυτονομία τους έναντι εξωτερικών περιορισμών (European Commission, 1975).

Ο Jussi Jaakkola (2019) υποστηρίζει ότι, εφόσον οι ευρωπαϊκές αποφάσεις παράγουν ουσιαστικά θεμιτά αποτελέσματα, μπορούν να βελτιώσουν την ισορροπία μεταξύ φορολογίας και δημοκρατίας χωρίς να υπονομεύεται η εθνική δημοκρατική διαδικασία. Ωστόσο, η μετάβαση από την ομοφωνία στην ειδική πλειοψηφία στο Συμβούλιο, ως λύση για την επιτάχυνση της φορολογικής νομοθεσίας, εγείρει συνταγματικά ζητήματα. Ο Jaakkola επισημαίνει ότι μια τέτοια αλλαγή θα αναθεωρούσε τα όρια της δημοκρατικής κοινότητας, μετατρέποντας τις εθνικές δημοκρατίες σε τμήματα ενός ευρύτερου, συγκεντρωτικού ευρωπαϊκού πολιτικού σώματος, με πιθανές επιπτώσεις στην κατανομή της πολιτικής εξουσίας.

Ο Andrew Glencross (2014), υποστηρίζει ότι η ομοφωνία, αν και διασφαλίζει τη νομιμότητα, συντηρεί το status quo, επιτρέποντας σε μεμονωμένα κράτη να εμποδίζουν μεταρρυθμίσεις, ακόμη και όταν υπάρχει πλειοψηφία υπέρ της αλλαγής. Παράλληλα, ο Jean-Marc Ferry (2006) τονίζει ότι το Συμβούλιο, αποτελούμενο από υπουργούς που δεν εκλέγονται απευθείας από τους πολίτες, αποσυνδέεται από την κοινή γνώμη και τα εθνικά κοινοβούλια, περιορίζοντας τον δημοκρατικό έλεγχο.

Η δημοκρατική νομιμοποίηση της φορολογικής πολιτικής στην ΕΕ αποτελεί κεντρικό ζήτημα λόγω της ευαισθησίας του τομέα και της ανάγκης για ισορροπία μεταξύ εθνικής κυριαρχίας και ευρωπαϊκής ολοκλήρωσης. Η βιβλιογραφία υπογραμμίζει ότι η ενίσχυση της συμμετοχής του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου στη διαμόρφωση φορολογικών πολιτικών, η διατήρηση της αρχής της ομοφωνίας για κρίσιμα ζητήματα με δυνατότητα περιορισμένης χρήσης ειδικής πλειοψηφίας και η σύνδεση εθνικών και ευρωπαϊκών κοινοβουλίων μπορούν να ενισχύσουν τη νομιμοποίηση (Risse, 2014· Crum & Fossum, 2019). Επιπλέον, η εισαγωγή μηχανισμών συμμετοχικής δημοκρατίας, όπως δημόσιες διαβουλεύσεις, και η δημιουργία ίδιων πόρων της ΕΕ υπό κοινοβουλευτικό έλεγχο, όπως φόροι άνθρακα, προάγουν την αποδοχή των πολιτών και τη λογοδοσία (Risse, 2014· Begg, 2020). Η φορολογική πολιτική, ως πολιτικά φορτισμένος τομέας, απαιτεί όχι μόνο αποτελεσματικότητα αλλά και δημοκρατική αντιπροσώπευση για την εδραίωση της νομιμοποίησής της (Crum & Fossum, 2019).

#### 4. Διασυνοριακή δραστηριότητα και θεμελιώδεις οικονομικές ελευθερίες

Η συζήτηση περί δημοκρατικής νομιμοποίησης στην ΕΕ, ιδίως στο πεδίο της φορολογικής πολιτικής και οι περιορισμοί που απορρέουν από το δημοκρατικό έλλειμμα, όπως αναλύθηκαν προηγουμένως, αποκτούν ιδιαίτερη σημασία όταν εξετάζονται υπό το πρίσμα της εσωτερικής αγοράς και της διασυνοριακής επιχειρηματικής δραστηριότητας. Οι θεμελιώδεις ελευθερίες της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΣΛΕΕ), όπως η ελευθερία εγκατάστασης (άρθρα 49, 54) και η ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων (άρθρο 63), αποτελούν κεντρικά στοιχεία της εσωτερικής αγοράς, επηρεάζοντας τη διασυνοριακή συνεργασία των επιχειρήσεων και τη φορολογική πολιτική. Στο πλαίσιο της άμεσης φορολογίας, αυτές οι ελευθερίες λειτουργούν ως ειδικές εκφράσεις της γενικής αρχής της απαγόρευσης διακρίσεων (άρθρο 18 ΣΛΕΕ) και της ίσης μεταχείρισης, διασφαλίζοντας ότι οι επιχειρήσεις μπορούν να δραστηριοποιούνται χωρίς περιορισμούς βάσει εθνικότητας. Το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ) διαδραματίζει καθοριστικό ρόλο στην ερμηνεία αυτών των ελευθεριών, αξιολογώντας εάν τα εθνικά φορολογικά μέτρα εισάγουν διακρίσεις, είτε άμεσες είτε έμμεσες, που παραβιάζουν το ενωσιακό δίκαιο (Cid, Gutierrez & González-Barreda, 2018).

Μέσα από υποθέσεις όπως η Marks & Spencer (C-446/03) και η Cassis de Dijon (C-120/78), το ΔΕΕ έχει καταδείξει ότι οι φορολογικές ρυθμίσεις που ευνοούν τις εγχώριες επιχειρήσεις έναντι των ξένων ενδέχεται να παραβιάζουν τις αρχές της εσωτερικής αγοράς. Παράλληλα, η αποδοχή της «αντίστροφης διάκρισης»<sup>2</sup>, όπως στην υπόθεση Schumacker (C-279/93), εγείρει ερωτήματα ως

<sup>2</sup> Η έννοια της αντίστροφης διάκρισης (reverse discrimination), όπως αναφέρεται

προς τη συμβατότητα με το εθνικό συνταγματικό δίκαιο και τις διεθνείς φορολογικές συμβάσεις, όπως το άρθρο 24(1) του Πρότυπου Φορολογικής Σύμβασης του ΟΟΣΑ (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2017). Η νομολογία του ΔΕΕ, όπως φαίνεται σε υποθέσεις όπως η *Centros* (C-212/97) και η *Cadbury Schweppes* (C-196/04), υπογραμμίζει ότι οι επιχειρήσεις μπορούν να εκμεταλλεύονται τις θεμελιώδεις ελευθερίες για φορολογικούς σκοπούς, εφόσον η δραστηριότητά τους ανταποκρίνεται σε ουσιαστική οικονομική πραγματικότητα. Στην υπόθεση *Cadbury Schweppes*, το ΔΕΕ έκρινε ότι η μεταφορά έδρας σε κράτος-μέλος με χαμηλότερους φορολογικούς συντελεστές δεν συνιστά κατάχρηση, αρκεί να υπάρχει πραγματική επιχειρηματική δραστηριότητα (Cerioni, 2015). Αυτή η προσέγγιση ενισχύει τον φορολογικό ανταγωνισμό, καθώς τα κράτη-μέλη με χαμηλότερους συντελεστές (π.χ. Ιρλανδία, Κύπρος) προσελκύουν επενδύσεις, ενώ οι επιχειρήσεις επωφελούνται από την κινητικότητα τους.

Παρά την απουσία πλήρους εναρμόνισης στην άμεση φορολογία, -δεδομένου ότι τα έσοδα από εταιρικό φόρο εισοδήματος δεν εμπίπτουν στους ίδιους πόρους της ΕΕ και, συνεπώς, η σχετική αρμοδιότητα παραμένει πρωτίστως στα κράτη-μέλη-, τα τελευταία δεσμεύονται από το ενωσιακό δίκαιο κατά την άσκηση των φορολογικών τους εξουσιών, όπως επιβεβαιώνεται στην υπόθεση *Gilly* (C-336/96), όπου το ΔΕΕ διευκρίνισε ότι οι εθνικοί κανόνες και οι διμερείς συμβάσεις για την αποφυγή διπλής φορολογίας πρέπει να σέβονται τις θεμελιώδεις ελευθερίες της Συνθήκης, χωρίς να εισάγουν αδικαιολόγητες διακρίσεις. Αυτή η θεσμική ασυμμετρία ενισχύει τον επιζήμιο φορολογικό ανταγωνισμό, υπονομεύοντας τη δημοκρατική νομιμοποίηση, καθώς οι πολίτες δεν συμμετέχουν ουσιαστικά στη χάραξη των πολιτικών που καθορίζουν τη φορολογική στρατηγική (Dehejia & Genschel, 1999).

Το «παράδοξο του φόρου», όπως περιγράφεται από τους Schanz και Schanz (2010) καθώς και τους Keen και Konrad (2013), αναδεικνύει τις στρεβλώσεις που προκαλεί η φορολογία στις επενδυτικές αποφάσεις. Σε μη ουδέτερα φορολογικά συστήματα, η καθαρή παρούσα αξία μιας επένδυσης μετά τη φορολογία μπορεί να υπερβαίνει την προ φόρων αξία, επηρεάζοντας τη λήψη αποφάσεων. Για παράδειγμα, σε κράτη με χαμηλούς συντελεστές, οι επενδύσεις μπορεί να γίνονται πιο ελκυστικές λόγω φορολογικών κινήτρων, ακόμη και αν η προ φόρων απόδοση είναι χαμηλότερη. Αυτή η δυναμική ενισχύει τον ανταγωνισμό μεταξύ κρατών-μελών, με τις επιχειρήσεις να εκμεταλλεύονται τις θεμελιώδεις ελευθερίες για τη μείωση του φορολογικού τους βάρους, συχνά εις βάρος της δημοκρατικής λογοδοσίας.

στο έργο των Lang, M., Pistone, P., Schuch, J., Staringer, C., Rust, A., Kofler, G., & Spies, K. (2022), *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation* (7η έκδοση, Linde), περιγράφει την κατάσταση όπου τα κράτη μέλη της ΕΕ εφαρμόζουν λιγότερο ευνοϊκούς φορολογικούς κανόνες στους δικούς τους πολίτες ή επιχειρήσεις σε σύγκριση με αυτούς που εφαρμόζονται σε πολίτες ή επιχειρήσεις άλλων κρατών μελών, λόγω της εφαρμογής του δικαίου της ΕΕ. Αυτό συμβαίνει συχνά στο πλαίσιο της ελεύθερης κυκλοφορίας, όπου οι εθνικοί κανόνες μπορεί να παρέχουν προνομιακή μεταχείριση σε διασυνοριακές δραστηριότητες για να συμμορφωθούν με τις ευρωπαϊκές αρχές, ενώ οι εγχώριες δραστηριότητες δεν απολαμβάνουν παρόμοια οφέλη, δημιουργώντας έτσι μια μορφή διάκρισης εις βάρος των εγχώριων υποκειμένων.

## 5. Η αλλαγή του νομικού προτύπου (paradigm shift) από την πάταξη της φοροδιαφυγής προς την καταπολέμηση της φοροαποφυγής

**Η** δυναμική του φορολογικού ανταγωνισμού, που ενισχύεται από τις θεμελιώδεις ελευθερίες της ΣΛΕΕ και την κινητικότητα του κεφαλαίου, όπως αναλύθηκε ανωτέρω, έχει οδηγήσει σε πολύπλοκες στρατηγικές φορολογικού σχεδιασμού από τις επιχειρήσεις, οι οποίες αξιοποιούν τις διαφορές μεταξύ των εθνικών φορολογικών συστημάτων για τη μείωση του φορολογικού βάρους (Genschel & Schwarz, 2011).

Αν και αυτές οι πρακτικές είναι νόμιμες στο πλαίσιο της εσωτερικής αγοράς, εντείνουν το δημοκρατικό έλλειμμα, καθώς οι πολίτες παραμένουν αποκλεισμένοι από τη διαμόρφωση των πολιτικών που επιτρέπουν τέτοιες στρατηγικές. Στη σύγχρονη παγκοσμιοποιημένη οικονομία, οι τεχνικές φορολογικού σχεδιασμού έχουν γίνει ολόένα πιο εξελιγμένες, με τις επιχειρήσεις να υιοθετούν πολύπλοκες εταιρικές δομές και επιχειρηματικά μοντέλα για να εκμεταλλεύονται φορολογικά κίνητρα, εκπτώσεις ή χαμηλότερους συντελεστές σε διασυνοριακό επίπεδο. Η ταχύτητα των οικονομικών συναλλαγών και η τεχνολογική πρόοδος, ιδιαίτερα στην ψηφιακή οικονομία, έχουν ενισχύσει αυτή την τάση, επιτρέποντας στις πολυεθνικές να λειτουργούν ταυτόχρονα σε πολλαπλές δικαιοδοσίες.

Σε απάντηση, η ΕΕ και ο ΟΟΣΑ έχουν υιοθετήσει μια νέα προσέγγιση, μετατοπίζοντας το νομικό πρότυπο από την παραδοσιακή πάταξη της φοροδιαφυγής στην καταπολέμηση της επιθετικής φοροαποφυγής, αναζητώντας μια ισορροπία μεταξύ της ελευθερίας των επιχειρήσεων και της δημοκρατικής λογοδοσίας. Ενδεικτικά μέτρα που αντανakλούν την προσέγγιση αυτή είναι η Οδηγία κατά της Φοροαποφυγής (ATAD, 2016/1164/ΕΕ) η οποία εισήγαγε κανόνες για τον περιορισμό της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μεταφοράς κερδών και το σχέδιο BEPS του ΟΟΣΑ που επιδιώκει την ευθυγράμμιση της φορολόγησης με την πραγματική οικονομική δραστηριότητα. Η ATAD ενισχύθηκε περαιτέρω με την ATAD II (2017/952/ΕΕ), η οποία επεκτείνει τους κανόνες για να καλύψει τις υβριδικές ασυμφωνίες με τρίτες χώρες, δηλαδή περιπτώσεις όπου διαφορετικές φορολογικές νομοθεσίες χαρακτηρίζουν διαφορετικά το ίδιο εισόδημα ή οντότητα (π.χ. ως χρέος σε μία χώρα και ως μετοχικό κεφάλαιο σε άλλη), οδηγώντας σε διπλή μη φορολόγηση, δηλαδή η μη φορολόγηση εισοδήματος σε καμία χώρα λόγω εκμετάλλευσης νομικών κενών. Παράλληλα, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έχει ξεκινήσει δημόσια διαβούλευση για την αναθεώρηση της ATAD, με στόχο την αναβάθμιση των κανόνων για τις Ελεγχόμενες Ξένες Εταιρείες (CFC), τον περιορισμό των εκπτώσεων τόκων, δηλαδή τη μείωση των δυνατοτήτων των επιχειρήσεων να εκπίπτουν υπερβολικούς τόκους από δάνεια για να μειώσουν τη φορολογητέα βάση τους, και την εναρμόνιση με την Οδηγία για τον Ελάχιστο Φόρο (Pillar Two), ενόψει της αναμενόμενης αναθεώρησης το 2025. Από την πλευρά του ΟΟΣΑ, το σχέδιο BEPS έχει εξελιχθεί με την εφαρμογή του

Πυλώνα 2, που εισάγει παγκόσμιο ελάχιστο φορολογικό συντελεστή για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις, ενώ η αξιολόγηση του Action 6 ενισχύει την αποτροπή της κατάχρησης φορολογικών συμβάσεων μέσω του Πολυμερούς Μέσου (BEPS MLI) (ΕΥ, 2024). Επίσης, το Inclusive Framework του ΟΟΣΑ προετοιμάζει την επόμενη φάση του BEPS μετά το 2025, εστιάζοντας στις φορολογικές επιδιώξεις της ψηφιακής οικονομίας και της μετακινούμενης εργασίας.

Οι αποκαλύψεις σκανδάλων όπως τα LuxLeaks (Zucman, 2015), τα Panama Papers (Seabrooke & Wigan, 2017) και τα Paradise Papers (International Consortium of Investigative Journalists, n.d.), μαζί με τα Football Leaks, Bahamas Leaks και CumEx, έφεραν στο φως τις πρακτικές φοροαποφυγής από πολυεθνικές επιχειρήσεις. Οι έρευνες της Διεθνούς Σύμπραξης Ερευνητών Δημοσιογράφων (ICIJ), που ιδρύθηκε το 1997 (International Consortium of Investigative Journalists, n.d.), αποκάλυψαν εκατομμύρια απόρρητα έγγραφα, αναδεικνύοντας πώς οι πολυεθνικές εκμεταλλεύονται νομικά κενά για τη μείωση του φορολογικού τους βάρους. Όπως π.χ. η Apple, η Pepsi, και η IKEA που εκμεταλλεύτηκαν μυστικές φορολογικές συμφωνίες σε δικαιοδοσίες όπως το Λουξεμβούργο, με φορολογικούς συντελεστές κάτω του 1%. Το σκάνδαλο CumEx, που αφορούσε τράπεζες και χρηματιστές οι οποίοι αντάλλαξαν μετοχές για να διεκδικήσουν πολλαπλές επιστροφές φόρων, αποκάλυψε τη συνεργασία διαμεσολαβητών, όπως δικηγόρων και λογιστών, στην προώθηση καταχρηστικών δομών.

Μέσα στον απόηχο αυτών των αποκαλύψεων, η ΕΕ θέσπισε την Οδηγία 2018/822/ΕΕ (DAC6), η οποία τροποποιεί την Οδηγία 2011/16/ΕΕ περί διοικητικής συνεργασίας, επιβάλλοντας υποχρεώσεις στους διαμεσολαβητές, όπως δικηγόρους, λογιστές, και τράπεζες, να αποκαλύπτουν διασυνорιακές ρυθμίσεις που οδηγούν σε αποφυγή αναφοράς με βάση το Κοινό Πρότυπο Αναφοράς (ΚΠΑ) ή αποκρύπτουν τον πραγματικό δικαιούχο μέσω αδιαφανών εταιρικών δομών. Η DAC6 στοχεύει στη βελτίωση και αύξηση της διαφάνειας και της λογοδοσίας, περιορίζοντας τις πρακτικές που υπονομεύουν τα φορολογικά έσοδα των κρατών-μελών και, κατ'επέκταση, τη δημοκρατική νομιμοποίηση, καθώς τα έσοδα αυτά χρηματοδοτούν δημόσιες πολιτικές. Παράλληλα, η Οδηγία ATAD (2016/1164/ΕΕ) και το σχέδιο BEPS του ΟΟΣΑ εισάγουν μέτρα κατά της μετατόπισης κερδών και της διπλής μη φορολόγησης, όπως κανόνες για υβριδικές ασυμμετρίες και γενικούς κανόνες κατά της κατάχρησης, που ενσωματώθηκαν και στην τροποποιημένη Οδηγία Μητρικής-Θυγατρικής (2015).

Ωστόσο, η ένταση μεταξύ των θεμελιωδών ελευθεριών και των μέτρων κατά της φοροαποφυγής παραμένει, καθώς η ελευθερία εγκατάστασης και η κυκλοφορία κεφαλαίων προστατεύονται από το πρωτογενές δίκαιο. Το δημοκρατικό ζητούμενο έγκειται στην ανάγκη για μεγαλύτερη συμμετοχή των πολιτών στη διαμόρφωση αυτών των πολιτικών, ώστε να διασφαλιστεί ότι οι μεταρρυθμίσεις ανταποκρίνονται στις κοινωνικές προσδοκίες και όχι μόνο στις πιέσεις των σκανδάλων.

Όπως επισημαίνουν οι Pistone και Szudoczky (2020), ορισμένα μέτρα BEPS, όταν ενσωματώνονται στο παράγωγο δίκαιο της ΕΕ μέσω της ATAD, ενδέ-

χεται να έρχονται σε σύγκρουση με το πρωτογενές δίκαιο, όπως οι θεμελιώδεις ελευθερίες (π.χ. ελευθερία εγκατάστασης) ή η γενική αρχή της απαγόρευσης της κατάχρησης, λόγω της αυστηρής τους εφαρμογής σε διασυνοριακές δραστηριότητες. Το ΔΕΕ, μέσω υποθέσεων όπως η *Emsland-Stärke* (C-110/99) και *Van Binsbergen* (C-33/74), έχει αναπτύξει ένα δόγμα κατά της κατάχρησης, θεωρώντας την ως γενική αρχή του ενωσιακού δικαίου, που αποτρέπει την εκμετάλλευση δικαιωμάτων για αποκλειστικά φορολογικά οφέλη χωρίς ουσιαστική οικονομική δραστηριότητα. Ωστόσο, η ερμηνεία του για την κατάχρηση παραμένει ασυνεπής, χρησιμοποιώντας όρους όπως «αποφυγή», «απάτη», ή «καταστρατήγηση» με διαφορετικές αποχρώσεις, γεγονός που περιπλέκει την εφαρμογή της αρχής. Στις υποθέσεις *Halifax* (C-255/02) και *Cadbury Schweppes* (C-196/04), το ΔΕΕ υιοθέτησε μια προσέγγιση που εστιάζει στο αντικείμενο και τον σκοπό του ενωσιακού δικαίου, κρίνοντας ότι η φοροαποφυγή συνιστά κατάχρηση δικαιωμάτων όταν οι συναλλαγές ή οι εταιρικές δομές στερούνται ουσιαστικού οικονομικού σκοπού πέρα από τη φορολογική ελάφρυνση. Συγκεκριμένα, στην υπόθεση *Halifax* το ΔΕΕ όρισε την έννοια της «καταχρηστικής πρακτικής» στον τομέα του ΦΠΑ, απαιτώντας ουσιαστική οικονομική δραστηριότητα, ενώ στην *Cadbury Schweppes* καθιέρωσε ότι οι εθνικοί κανόνες κατά της φοροαποφυγής πρέπει να στοχεύουν μόνο σε «πλασματικές» δομές, προστατεύοντας την ελευθερία εγκατάστασης. Αυτή η προσέγγιση περιορίζει την παρέμβαση του ΔΕΕ σε περιπτώσεις κατάφωρης παραβίασης του πρωτογενούς δικαίου, όπως η εκμετάλλευση των θεμελιωδών ελευθεριών για αποκλειστικά φορολογικά οφέλη, αφήνοντας στα κράτη μέλη και τον νομοθέτη της ΕΕ ευρεία διακριτική ευχέρεια να σχεδιάζουν φορολογικούς κανόνες που σέβονται τις αρχές της αναλογικότητας και της μη διάκρισης (Hji Panayi, 2017). Μέτρα, όπως η ATAD, που ισορροπούν μεταξύ της καταπολέμησης της φοροαποφυγής και του σεβασμού των ελευθεριών της Συνθήκης, εισάγονται χωρίς αυστηρό έλεγχο από το ΔΕΕ, καθώς αυτά ευθυγραμμίζονται με τις αρχές της αναλογικότητας και της μη διάκρισης (Pistone & Szudoczky, 2020).

Η δέσμη μέτρων κατά της επιθετικής φοροαποφυγής, όπως αναλύθηκε ανωτέρω, δεν αποτελεί απλώς μια νομοθετική πρωτοβουλία, αλλά ενσαρκώνει μια βαθύτερη μετάβαση προς μια νέα θεσμική ισορροπία (Dourado, 2016), απαραίτητη για τη διασφάλιση της λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς υπό συνθήκες διαφανούς και δίκαιης φορολόγησης. Αυτή η ισορροπία προκύπτει από τη δυναμική αλληλεπίδραση εθνικών και ενωσιακών φορέων, νομικών μηχανισμών, και πολιτικών στόχων, αντιμετωπίζοντας τις δυσκολίες που δημιουργούνται από τον φορολογικό ανταγωνισμό και την εκμετάλλευση των θεμελιωδών ελευθεριών, όπως περιεγράφηκε προηγουμένως. Η μετάβαση από την πάταξη της φοροδιαφυγής στην καταπολέμηση της φοροαποφυγής, πυροδοτημένη από αποκάλυψεις σκανδάλων όπως αναφέρθηκαν ανωτέρω, αντανακλά την προσπάθεια της ΕΕ να συμφιλιώσει την οικονομική ελευθερία με τη δημοκρατική νομιμοποίηση και τη φορολογική δικαιοσύνη. Αυτή η νέα θεσμική ισορροπία εκδηλώνεται μέσω των εξής πτυχών:

Μετατόπιση της Ρυθμιστικής Εξουσίας: Η ρύθμιση της φορολογίας μετακινείται σταδιακά από τα κράτη-μέλη προς την ΕΕ, μέσω οδηγιών όπως η ATAD (2016/1164/ΕΕ) και η DAC6 (2018/822/ΕΕ), χωρίς τυπική αναθέωση των Συνθηκών. Αυτές οι οδηγίες προάγουν την πρακτική εναρμόνιση, περιορίζοντας τη μετατόπιση κερδών και ενισχύοντας τη διαφάνεια μέσω της υποχρεωτικής γνωστοποίησης διασυνორιακών ρυθμίσεων από διαμεσολαβητές (Pistone & Szudoczky, 2020).

Αναβαθμισμένος Ρόλος του ΔΕΕ: Το ΔΕΕ λειτουργεί ως ρυθμιστής και ερμηνευτής των θεμελιωδών ελευθεριών, οριοθετώντας την έννοια της κατάχρησης. Υποθέσεις όπως η *Cadbury Schweppes* (C-196/04) και οι *Danish Cases* (C-115/16, C-118/16, κ.ά.) καταδεικνύουν ότι το ΔΕΕ αποδέχεται τον νόμιμο φορολογικό σχεδιασμό, αλλά περιορίζει τις καταχρηστικές πρακτικές, διασφαλίζοντας ότι οι περιορισμοί στις ελευθερίες είναι δικαιολογημένοι.

Νέα Δημοκρατική Νομιμοποίηση: Η νομοθέτηση, μέσω μηχανισμών όπως η DAC6, αντλεί κύρος από τη διαφάνεια, τη δημόσια διαβούλευση, και την τεχνική τεκμηρίωση, πέρα από την παραδοσιακή κοινοβουλευτική εκπροσώπηση. Αυτή η προσέγγιση ενισχύει τη δημοκρατική λογοδοσία, απαντώντας στο δημοκρατικό έλλειμμα που προκύπτει από την εκμετάλλευση των θεμελιωδών ελευθεριών από τις πολυεθνικές (Seabrooke & Wigan, 2017).

Φορολογική Δικαιοσύνη ως Αξία: Η φορολογική δικαιοσύνη αναδεικνύεται σε κεντρική αξία της ΕΕ, συμπληρώνοντας την αποτελεσματικότητα και την οικονομική ελευθερία. Μέτρα όπως η ATAD στοχεύουν στην αποτροπή της διπλής μη φορολόγησης και της μετατόπισης κερδών, διασφαλίζοντας ότι τα φορολογικά έσοδα υποστηρίζουν τις δημόσιες πολιτικές (Zucman, 2015).

Πέρα από την τυπική νομιμότητα των μέτρων αυτών, η ΕΕ επιδιώκει μια βαθύτερη θεσμική νομιμοποίηση, αναδιαμορφώνοντας όχι μόνο το νομικό πλαίσιο αλλά και το ηθικό-κανονιστικό υπόστρωμα της φορολογικής πολιτικής. Αυτή η μετατόπιση αποτυπώνεται στη μετάβαση από εθνικές πολιτικές σε ένα ενωσιακό ρυθμιστικό πλαίσιο, που υποδηλώνει την ανάδυση μιας άτυπης φορολογικής ομοσπονδικοποίησης- «soft tax federalism» (Genschel & Jachtenfuchs, 2018), μέσω της σταδιακής μετατόπισης της φορολογικής εξουσίας από τα κράτη-μέλη προς την ΕΕ, χωρίς τυπική μεταβίβαση αρμοδιοτήτων μέσω αναθέωσης των Συνθηκών. Πρόκειται για μια διαδικασία όπου η ΕΕ προάγει την εναρμόνιση των φορολογικών πολιτικών μέσω μη δεσμευτικών αλλά επιδραστικών μέτρων, μέσω οδηγιών και σε συνεργασία με διεθνείς οργανισμούς (π.χ., ΟΟΣΑ). Η άτυπη φύση του φαινομένου έγκειται στο ότι η ΕΕ δεν αποκτά πλήρη δημοσιονομική κυριαρχία, αλλά επηρεάζει τις εθνικές φορολογικές πολιτικές μέσω συντονισμού, διαφάνειας, και κοινών προτύπων, διατηρώντας παράλληλα την εθνική κυριαρχία των κρατών-μελών (Pistone, 2021).

Επίσης, η ΕΕ, μέσω της Επιτροπής και του Δικαστηρίου της ΕΕ, δεν περιορίζεται στον ρόλο του ερμηνευτή του δικαίου, αλλά λειτουργεί ως θεσμικός επινοητής, διαμορφώνοντας νέες κανονιστικές δομές και επεκτείνοντας το πεδίο της ενωσιακής διακυβέρνησης. Αυτή η διαδικασία, γνωστή ως ρυθμιστικός επεκτατι-

σμός- «regulatory expansionism» (Radaelli, 1999), ενισχύει τη ρυθμιστική κυριαρχία της ΕΕ σε τομείς όπως η φορολογία, χωρίς να απαιτείται πλήρης μεταφορά αρμοδιοτήτων από τα κράτη-μέλη (Grant Thornton Malta, 2024). Η ΕΕ λειτουργεί ως «θεσμικός επινοητής», διαμορφώνοντας νέες κανονιστικές δομές που περιορίζουν την εθνική διακριτική ευχέρεια χωρίς να απαιτείται τυπική μεταφορά εξουσιών, αλλά επηρεάζοντας έμμεσα τις εθνικές φορολογικές πολιτικές.

Παράλληλα, αναδύεται μια μορφή κανονιστικής υπερεθνικότητας- «normative supranationality» (Pistone & Szudoczky, 2020), δηλαδή η επιβολή κοινών ηθικών και κανονιστικών προτύπων που υπερβαίνουν τις εθνικές διαφοροποιήσεις και προωθούν την εναρμόνιση της φορολογικής συμπεριφοράς των επιχειρήσεων και των κρατών (Weber, 2016). Η κανονιστική υπερεθνικότητα εκδηλώνεται μέσω μέτρων που προωθούν τη φορολογική δικαιοσύνη και τη διαφάνεια, όπως η υποχρεωτική γνωστοποίηση διασυνοριακών ρυθμίσεων (DAC6) ή οι κανόνες κατά της μετατόπισης κερδών (ATAD). Αυτά τα πρότυπα δεν επιβάλλονται μόνο νομικά, αλλά και ηθικά, αναδιαμορφώνοντας το κανονιστικό υπόστρωμα της φορολογικής πολιτικής ώστε να ανταποκρίνεται στις κοινωνικές προσδοκίες για δικαιοσύνη και λογοδοσία.

Η πολυεπίπεδη φορολογική διακυβέρνηση- «multi-level tax governance» (Crum & Fossum, 2013· Radaelli, 2018· Brosens & Vanistendael, 2020), που προκύπτει από αυτή τη δυναμική, συνδυάζει ενωσιακές, εθνικές και υπερεθνικές δράσεις, με στόχο την ενίσχυση της λογοδοσίας και της αποτελεσματικότητας (Panara, 2015). Αυτή η δυναμική, όπως φαίνεται σε πρωτοβουλίες όπως η DAC6 και η ATAD, αντανakλά μια προσπάθεια να εξισορροπηθούν οι θεμελιώδεις ελευθερίες με την ανάγκη για ηθικά δικαιολογημένα και δημοκρατικά νομιμοποιημένα φορολογικά πολιτικά (Genschel & Jachtenfuchs, 2018).

Συνεπώς, η θεσμική ισορροπία που προκύπτει δεν είναι στατική, αλλά δυναμική, και αντανakλά τη συνάντηση της νομικής κυριαρχίας των κρατών-μελών με την ανάγκη για συλλογική δράση ενάντια στην επιθετική φοροαποφυγή, διασφαλίζοντας ότι η εσωτερική αγορά λειτουργεί υπό όρους δικαιοσύνης και δημοκρατικής λογοδοσίας. Πέρα από τις νομοθετικές και θεσμικές αλλαγές, η μετάβαση αυτή συνιστά ένα paradigm shift, κατά την έννοια του Thomas Kuhn (1962), δηλαδή μια θεωρητική μετατόπιση που ανατρέπει τις θεμελιώδεις παραδοχές για τη φορολογική πολιτική. Δεν πρόκειται απλώς για την εισαγωγή νέων νομικών εργαλείων, όπως το BEPS, η ATAD, ή η DAC6, αλλά για την υιοθέτηση μιας νέας εννοιολογικής δομής που επαναπροσδιορίζει το τι θεωρείται θεμιτή ή αθέμιτη φορολογική συμπεριφορά. Οι στόχοι της πολιτικής μετατοπίζονται από την παραδοσιακή προστασία των εθνικών εσόδων στη ρύθμιση της παγκόσμιας κερδοφορίας.

## 6. Η ψηφιακή οικονομία και το θεσμικό πλαίσιο της φορολογικής νομιμοποίησης στην ΕΕ

**Η** ψηφιοποίηση, με την ταχύτητα και την κλίμακα των εξελίξεών της, επαναπροσδιορίζει τις παραδοσιακές έννοιες της φορολογικής δικαιοδοσίας, υπονομεύοντας την ικανότητα των κρατών να επιβάλλουν αποτελεσματικές πολιτικές.

Όπως αναφέρθηκε προηγουμένως, η θεσμική νομιμοποίηση και η αναδιάταξη του ηθικό-κανονιστικού υποστρώματος αποτελούν απόρροια της ανάγκης να αντιμετωπιστούν οι καταχρηστικές πρακτικές. Ωστόσο, η ψηφιακή οικονομία εισάγει νέες διαστάσεις που απαιτούν όχι μόνο νομικές αλλά και εννοιολογικές προσαρμογές. Η παραδοσιακή έννοια της μόνιμης εγκατάστασης, βασισμένη στη φυσική παρουσία, καθίσταται ανεπαρκής για την αποτύπωση της ψηφιακής δραστηριότητας (Hongler & Pistone, 2015).

Η ακαδημαϊκή συζήτηση δεν περιορίζεται στη συνταγματικότητα ή τη νομιμότητα των μέτρων BEPS και την εφαρμογή τους από τα κράτη-μέλη, αλλά επικεντρώνεται στις ευρύτερες φορολογικές απαιτήσεις της ψηφιακής οικονομίας. Η ψηφιακή οικονομία, ως κυρίαρχος όρος στη διεθνή φορολογική ατζέντα, χαρακτηρίζεται από επιχειρηματικά μοντέλα που βασίζονται σε άυλα περιουσιακά στοιχεία, δεδομένα, και διασυννοριακές ψηφιακές υπηρεσίες, τα οποία αποσυνδέονται από τη φυσική παρουσία. Ωστόσο, οι πρωτοβουλίες του ΟΟΣΑ και της ΕΕ, όπως το Inclusive Framework του 2021, τείνουν να επικεντρώνονται στη συμπεριφορά των εταιρειών και όχι στη δυναμική φύση της ψηφιοποίησης. Ο προσδιορισμός της ψηφιακής οικονομίας μέσω των χαρακτηριστικών των επιχειρηματικών μοντέλων παραμένει προσωρινός, καθώς η συνεχής εξέλιξη της ψηφιοποίησης καθιστά τις σημερινές ταυτοποιήσεις ανεπαρκείς για το μέλλον. Αυτή η ρευστότητα εμποδίζει τη λήψη αποτελεσματικών μέτρων, καθώς η τεχνολογία μπορεί να διαμορφώσει δομές που περιορίζουν την ικανότητα των κρατών να παρεμβαίνουν, ακόμα και αν επιτευχθεί παγκόσμια συναίνεση (Olbert & Spengel, 2017).

Οι επιχειρηματικές δομές μεταβάλλονται ταχύτερα από τις νομοθετικές πρωτοβουλίες, δημιουργώντας «ψηφιακούς φορολογικούς παραδείσους» που μπορεί να εκδηλώνονται εντός της δικαιοδοσίας ενός κράτους, χωρίς να υπάρχει ουσιαστική δυνατότητα παρέμβασης. Σε αντίθεση με τους παραδοσιακούς φορολογικούς παραδείσους, οι ψηφιακοί μπορούν να εκδηλώνονται φαινομενολογικά εντός της δικαιοδοσίας ενός κράτους, υπονομεύοντας την ικανότητά του να επιβάλει τη φορολογική του πολιτική. Η ψηφιακή οικονομία περιπλέκει τον προσδιορισμό της δομής του κόστους, των εσόδων και των κερδών σε μια δεδομένη δικαιοδοσία, όπως φαίνεται στην περίπτωση της Apple στην Ιρλανδία, όπου η μεταφορά κερδών μέσω άυλων περιουσιακών στοιχείων κατέστησε προβληματική την κατανομή φορολογητέου εισοδήματος. Ομοίως και στην περίπτωση της Google στις Βερμούδες, με τη μεταφορά κερδών από ευρωπαϊκές πωλήσεις μέσω της Ολλανδίας σε μια δικαιοδοσία μηδενικής φορολογίας (Becker & Englisch, 2019). Ακόμα και αν ο τόπος

δημιουργίας αξίας μπορούσε να προσδιοριστεί, η κατανομή δαπανών, εσόδων και πιστώσεων παραμένει δύσκολη, καθώς τα ψηφιακά μοντέλα, όπως αυτά της Apple και Google, λειτουργούν πέρα από παραδοσιακά γεωγραφικά όρια, υπονομεύοντας την ικανότητα των κρατών μελών να επιβάλουν δίκαιη φορολογία βάσει της πραγματικής οικονομικής δραστηριότητας.

Διερευνώντας εναλλακτικές, οι Hongler και Pistone (2015) πρότειναν την έννοια της ψηφιακής ή εικονικής μόνιμης εγκατάστασης, η οποία απομακρύνεται από τη σύνδεση της φορολογικής δικαιοδοσίας με τη φυσική παρουσία και βασίζεται σε κριτήρια όπως το κατώτερο όριο εσόδων από ψηφιακές υπηρεσίες και η χρονική διάρκεια δραστηριότητας. Αυτή η θεωρητική πρόταση, που θεωρήθηκε από ορισμένους ως μετάβαση από τη φορολόγηση βάσει της δικαιοδοσίας κατοικίας στη δικαιοδοσία της αγοράς-προορισμού, έχει προκαλέσει συζητήσεις για την ισοτιμία μεταχείρισης μεταξύ ψηφιακών και μη ψηφιακών επιχειρήσεων. Πέρα από αυτή την προσέγγιση, οι Devereux και Vella (2018) υποστήριξαν την ενσωμάτωση της ψηφιακής μόνιμης εγκατάστασης στο πλαίσιο ενός Destination-Based Cash Flow Tax (DBCFT), εστιάζοντας στη φορολόγηση της αξίας που δημιουργείται από την κατανάλωση, ενώ οι Olbert και Spengel (2019) πρότειναν τη χρήση κριτηρίων όπως η αλληλεπίδραση χρηστών και η επεξεργασία δεδομένων για τον καθορισμό της ψηφιακής παρουσίας. Παράλληλα, ο Schön (2020) επικεντρώθηκε στη συμμετοχή των χρηστών ως κριτήριο για τη δημιουργία φορολογικού συνδέσμου, τονίζοντας τη συμβολή των δεδομένων χρηστών στην παραγωγή κερδών, ενώ οι Avi-Yonah και Baez (2021) πρότειναν έναν market-based nexus που βασίζεται στα έσοδα και τη δραστηριότητα της αγοράς, ευθυγραμμισμένο με τον Πυλώνα 1 του ΟΟΣΑ.

Ενώ η παραδοσιακή έννοια της μόνιμης εγκατάστασης δεν εφαρμόζεται αποτελεσματικά στην ψηφιακή οικονομία, ο Συμβιβασμός του 2021 στο Inclusive Framework του ΟΟΣΑ στράφηκε προς τη φορολόγηση των μεγαλύτερων και πιο κερδοφόρων επιχειρήσεων, αντί να επικεντρωθεί αποκλειστικά στην ψηφιοποίηση ή στους τεχνολογικούς κολοσσούς. Αυτή η προσέγγιση, αν και διευρύνει το πεδίο εφαρμογής, δεν επιλύει πλήρως τα ζητήματα της ψηφιακής παρουσίας, καθώς η ταχύτητα της τεχνολογικής εξέλιξης συνεχίζει να υπερβαίνει τις νομοθετικές πρωτοβουλίες (OECD, 2021). Επιπρόσθετα, η έλλειψη διεθνούς συναίνεσης και οι μονομερείς εθνικές πρωτοβουλίες (π.χ., Digital Services Tax, Equalization Levy<sup>3</sup>) εντείνουν τον κίνδυνο διπλής φορολόγησης και κανονιστικής ασυνέπειας.

<sup>3</sup> Οι μονομερείς εθνικές πρωτοβουλίες αναφέρονται σε φορολογικά μέτρα που θεσπίζονται από μεμονωμένα κράτη, ανεξάρτητα από διεθνείς συμφωνίες, για την αντιμετώπιση των φορολογικών προκλήσεων της ψηφιακής οικονομίας. Ο Digital Services Tax (DST) είναι ένας φόρος που επιβάλλεται από χώρες όπως η Γαλλία, το Ηνωμένο Βασίλειο και η Ιταλία σε έσοδα από ψηφιακές υπηρεσίες (π.χ. διαφημίσεις, πωλήσεις δεδομένων) μεγάλων πολυεθνικών τεχνολογικών εταιρειών, όπως η Google και η Amazon, με στόχο τη φορολόγηση της αξίας που δημιουργείται εντός της δικαιοδοσίας τους, ακόμη κι αν οι εταιρείες δεν έχουν φυσική παρουσία. Αντίστοιχα, ο φόρος Equalization Levy, εφαρμόζεται στην Ινδία επί των εσόδων από διαδικτυακές υπηρεσίες (π.χ. διαφημίσεις, πλατφόρμες ηλεκτρονικού εμπορίου) που παρέχονται από μη κατοίκους, με σκοπό την εξισορρόπηση του ανταγωνισμού μεταξύ τοπικών και ξένων επιχειρήσεων.

Η ψηφιακή παρουσία στις διασυνοριακές δραστηριότητες συνδέεται με το paradigm shift που περιεγράφηκε προηγουμένως, καθώς απαιτεί μια επαναπροσδιοριστική προσέγγιση στη φορολογική πολιτική, πέρα από την τυπική νομιμότητα. Η ανάγκη για θεσμική νομιμοποίηση, όπως αναλύθηκε, ενισχύεται στην ψηφιακή οικονομία, όπου η αναδιάρθρωση του ηθικό-κανονιστικού υποστρώματος πρέπει να ανταποκρίνεται στις κοινωνικοοικονομικές συνέπειες της ψηφιοποίησης. Η μετάβαση προς μια άτυπη φορολογική ομοσπονδιοποίηση «soft tax federalism» και η πολυεπίπεδη φορολογική διακυβέρνηση «multi-level tax governance», με την Επιτροπή και το ΔΕΕ να λειτουργούν ως νομοθετικοί επινοητές, όπως περιεγράφηκε, αποκτά κρίσιμη σημασία για την αντιμετώπιση των ψηφιακών φορολογικών παραδείσων και την εξασφάλιση δίκαιης κατανομής των φορολογικών εξουσιών. Ωστόσο, η συνεχής εξέλιξη της ψηφιακής οικονομίας απαιτεί ευέλικτες και προσαρμοστικές λύσεις, που δεν περιορίζονται σε στατικά νομικά εργαλεία, αλλά αντανakλούν τη δυναμική φύση της παγκοσμιοποιημένης κερδοφορίας και τη δημοκρατική νομιμοποίηση (Genschel & Jachtenfuchs, 2018).

## 7. Συμπερασματικές διατυπώσεις

Η παρούσα μελέτη ανέδειξε ότι η εξέλιξη της φορολογικής πολιτικής της Ευρωπαϊκής Ένωσης στον τομέα της άμεσης φορολογίας αντικατοπτρίζει μια βαθιά θεσμική και εννοιολογική μεταστροφή. Η μετάβαση από την παραδοσιακή πάταξη της φοροδιαφυγής στην καταπολέμηση της επιθετικής φοροαποφυγής σηματοδοτεί την ανάδυση ενός νέου παραδείγματος πολιτικής, ενός paradigm shift, που επαναπροσδιορίζει τις θεμελιώδεις παραδοχές για το τι συνιστά θεμιτή ή αθέμιτη φορολογική συμπεριφορά.

Μέτρα όπως η Οδηγία κατά της Φοροαποφυγής (ATAD, 2016/1164/EE), η DAC6 (2018/822/EE), και το σχέδιο BEPS του ΟΟΣΑ, συμπεριλαμβανομένου του Πυλώνα 2 και του Πολυμερούς Μέσου (MLI), ως στρατηγική αντιμετώπισης της παγκοσμιοποιημένης κερδοφορίας, επιχειρούν να εξισορροπήσουν την ελευθερία των επιχειρήσεων με τη δημοκρατική νομιμοποίηση και την αποτροπή της διπλής μη φορολόγησης (Pistone & Szudoczky, 2020).

Η νέα θεσμική ισορροπία που προκύπτει από αυτή τη μετάβαση δεν είναι στατική, αλλά δυναμική, αντανakλώντας τη σύνθεση εθνικών, ενωσιακών, και διεθνών πολιτικών, καθώς και τη νομολογία του ΔΕΕ. Αυτή η ισορροπία εκδηλώνεται μέσω: (α) της σταδιακής μετατόπισης της ρυθμιστικής εξουσίας προς την ΕΕ, μέσω πρακτικής εναρμόνισης χωρίς τυπική αναθέωση των Συνθηκών, (β) του ρόλου του ΔΕΕ ως ερμηνευτή των θεμελιωδών ελευθεριών και περιοριστή των καταχρηστικών πρακτικών, όπως φαίνεται σε υποθέσεις όπως η Cadbury Schweppes (C-196/04) και οι Danish Cases (C-115/16, C-118/16), (γ) της ενδυνάμωσης της δημοκρατικής νομιμοποίησης μέσω διαφάνειας και δημόσιας διαβούλευσης, όπως στην DAC6, και (δ) της ανάδειξης της φορολογικής δικαιοσύνης ως κεντρικής αξίας, που διασφαλίζει τη χρηματοδότηση δημοσίων πολιτικών (Zucman, 2015).

Η νομιμότητα του φορολογικού σχεδιασμού, όπως αναλύθηκε, είναι κρίσιμη για την εσωτερική αγορά. Οι επιχειρήσεις μπορούν να αξιοποιούν τις θεμελιώδεις ελευθερίες, όπως η ελευθερία εγκατάστασης και η κίνηση κεφαλαίων, εφόσον η δραστηριότητα έχει ουσιαστικό οικονομικό λόγο και δεν αποσκοπεί αποκλειστικά στη φοροαποφυγή. Ωστόσο, η αρχή της μη διάκρισης, ως ακρογωνιαίος λίθος της εσωτερικής αγοράς, δεν έχει εξελιχθεί στον τομέα της άμεσης φορολογίας προς την ευρύτερη έννοια του περιορισμού πρόσβασης στην αγορά, όπως σε άλλους τομείς. Αυτό δημιουργεί δυσκολίες στη σύγκριση εγχώριων και διασυνοριακών καταστάσεων, ιδίως όταν οι εθνικές νομοθεσίες και οι διμερείς φορολογικές συμβάσεις (ΣΑΔΦ) δεν παρέχουν εναρμονισμένη ερμηνεία της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης (De Flore & Font, 2020).

Η ψηφιακή οικονομία επιτείνει την κατάσταση αυτή καθώς η αποσύνδεση της αξίας από τη φυσική παρουσία, η δυσκολία προσδιορισμού της δημιουργίας αξίας και η εμφάνιση ψηφιακών φορολογικών παραδείσων περιπλέκουν την κατανομή της φορολογητέας ύλης. Παρά τις προτάσεις για την έννοια της ψηφιακής ή εικονικής μόνιμης εγκατάστασης που αναφέρθηκαν ανωτέρω, η ταχύτητα της τεχνολογικής εξέλιξης υπερβαίνει τις νομοθετικές πρωτοβουλίες, όπως φαίνεται στον Συμβιβασμό του 2021 του Inclusive Framework του ΟΟΣΑ. Η ανεπάρκεια των παραδοσιακών εργαλείων, όπως η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης, και η έλλειψη εναρμονισμένης ερμηνείας στις ΣΑΔΦ υπογραμμίζουν την ανάγκη για ευέλικτες λύσεις που να ανταποκρίνονται στη δυναμική της ψηφιακής οικονομίας (Olbert & Spengel, 2017).

Η θεσμική νομιμοποίηση της ΕΕ ενισχύεται μέσω της πρακτικής εναρμόνισης, όπως αποτυπώνεται στην άτυπη φορολογική ομοσπονδιοποίηση «soft tax federalism» και την πολυεπίπεδη φορολογική διακυβέρνηση «multi-level tax governance». Η Επιτροπή και το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ) λειτουργούν ως νομοθετικοί επινοητές, προάγοντας τον ρυθμιστικό επεκτατισμό «regulatory expansionism» και την κανονιστική υπερεθνικότητα «normative supranationality», μέσω της θέσπισης οδηγιών και αποφάσεων που επηρεάζουν τις εθνικές φορολογικές πολιτικές (De Wilde, 2019· Pistone, 2021). Ωστόσο, η εφαρμογή διεθνών συστάσεων, όπως αυτών του ΟΟΣΑ, μέσω διοικητικών ρυθμίσεων που δεν ψηφίζονται από εθνικά κοινοβούλια, εγείρει ζητήματα δημοκρατικής νομιμοποίησης, εντείνοντας το δημοκρατικό έλλειμμα (Jaakkola, 2019b). Η μετάβαση από την ομοφωνία στην ειδική πλειοψηφία, όπως προτείνεται από τον Glencross (2016), θα μπορούσε να επιταχύνει τη νομοθεσία, αλλά κινδυνεύει να υπονομεύσει την εθνική κυριαρχία, αναδιαμορφώνοντας τα όρια της δημοκρατικής κοινότητας.

Εν κατακλείδι, η μετάβαση της ΕΕ προς την καταπολέμηση της επιθετικής φοροαποφυγής και η προσαρμογή στις νέες απαιτήσεις της ψηφιακής οικονομίας απαιτούν όχι μόνο νομοθετικές και θεσμικές μεταρρυθμίσεις, αλλά και μια βαθιά ηθική και εννοιολογική αναδιάρθρωση της φορολογικής πολιτικής. Η επιτυχία αυτής της διαδικασίας εξαρτάται από την διασφάλιση της δημοκρατικής λογοδοσίας μέσω της συμμετοχής του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου, της διεθνικής

κοινοβουλευτικής συνεργασίας, και της εισαγωγής μηχανισμών συμμετοχικής δημοκρατίας, όπως προτείνουν οι Crum & Fossum (2013) και Risse (2014). Μόνο μέσω αυτών των μεταρρυθμίσεων μπορεί η ΕΕ να εξισορροπήσει τις θεμελιώδεις ελευθερίες, τη φορολογική δικαιοσύνη, και την εθνική κυριαρχία, διασφαλίζοντας τη βιωσιμότητα της εσωτερικής αγοράς σε ένα ταχέως εξελισσόμενο παγκόσμιο και ψηφιακό περιβάλλον.

## References

- Avi-Yonah, R. S., & Baez, A. (2021). The global tax deal and the new architecture of international taxation. *World Tax Journal*, 13(2), 155–182. <https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journals/World-Tax-Journal>
- Becker, J., & Englisch, J. (2019). Taxing where value is created: The difficulties of allocating profits in the digital economy. *Intertax*, 47(2), 138–153. <https://doi.org/10.54648/TAXI2019012>
- Begg, I. (2021). The EU budget and the own resources debate. *Journal of European Integration*, 43(6), 735–750. <https://doi.org/10.1080/07036337.2021.1938762>
- Brosens, L., & Vanistendael, F. (2020). Multi-level governance in EU tax policy: Challenges and opportunities. *European Taxation*, 60(5), 201–215.
- Cerioni, L. (2015). *The European Union and direct taxation: A solution for a difficult relationship*. Routledge. <https://doi.org/10.4324/9781315818368>
- Cid, J. M. A., Gutierrez, J. F., & González-Barreda, P. A. H. (2018). Case law of the Court of Justice of the European Union: A reflection for the future. In *Combating tax avoidance in the EU* (pp. 527–568). Kluwer Law International. [http://ebookcentral.proquest.com/lib/SITE\\_ID/reader.action?docID=6486919&ppg=601](http://ebookcentral.proquest.com/lib/SITE_ID/reader.action?docID=6486919&ppg=601)
- Council of the European Union. (2016). Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market. *Official Journal of the European Union*, L 193, 1–14. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32016L1164>
- Council of the European Union. (2020). Anti-tax avoidance package: Measures against aggressive tax planning. <https://www.consilium.europa.eu/el/policies/anti-tax-avoidance-package/>
- Council of the European Union. (2022). Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union. *Official Journal of the European Union*, L 328, 1–39. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32022L2523>

- Court of Justice of the European Union. (1974). *Van Binsbergen v. Bestuur van de Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid*, Case C-33/74, ECLI:EU:C:1974:131. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:61974CJ0033>
- Court of Justice of the European Union. (1978). *Rewe-Zentral AG v. Bundesmonopolverwaltung für Branntwein (Cassis de Dijon)*, Case C-120/78, ECLI:EU:C:1979:42. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:61978CJ0120>
- Court of Justice of the European Union. (1993). *Schumacker*, Case C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:61993CJ0279>
- Court of Justice of the European Union. (1996). *Gilly*, Case C-336/96, ECLI:EU:C:1998:221. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:61996CJ0336>
- Court of Justice of the European Union. (1997). *Centros*, Case C-212/97, ECLI:EU:C:1999:126. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:61997CJ0212>
- Court of Justice of the European Union. (2000). *Emsland-Stärke GmbH v. Hauptzollamt Hamburg-Jonas*, Case C-110/99, ECLI:EU:C:2000:695. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:61999CJ0110>
- Court of Justice of the European Union. (2003). *Marks & Spencer*, Case C-446/03, ECLI:EU:C:2005:763. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:62003CJ0446>
- Court of Justice of the European Union. (2004). *Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd v. Commissioners of Inland Revenue*, Case C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:62004CJ0196>
- Court of Justice of the European Union. (2006). *Halifax plc and Others v. Commissioners of Customs & Excise*, Case C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:62002CJ0255>
- Crum, B., & Fossum, J. E. (2013). *Practices of inter-parliamentary coordination in international politics: The European Union and beyond*. ECPR Press.
- Crum, B., & Fossum, J. E. (2019). Transnational parliamentarism and the democratic deficit in the European Union. *European Law Journal*, 25(2), 135–152. <https://doi.org/10.1111/eulj.12300>
- De Flore, F., & Font, A. (2020). The concept of permanent establishment in the digital era: Challenges and perspectives. *Intertax*, 48(6/7), 587–601. <https://doi.org/10.54648/TAXI2020062>

- Dehejia, V. H., & Genschel, P. (1999). Tax competition in the European Union. *Politics & Society*, 27(3), 403–430. <https://doi.org/10.1177/0032329299027003005>
- De Lillo, F. (2025). Towards a simpler and more efficient EU anti-tax avoidance framework: Key priorities for future reform. IBFD European Knowledge Group. <https://www.ibfd.org/sites/default/files/2025-05/final-etf-note-francesco-de-lillo.pdf>
- De Wilde, M. (2019). Regulatory expansionism in EU tax law: The case of anti-tax avoidance measures. *Intertax*, 47(8/9), 672–689.
- Devereux, M. P., & Vella, J. (2018). Taxing the digital economy. Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper, 18/07. <https://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/2019-02/18-07.pdf>
- Dourado, A. P. (2016). The EU anti-tax avoidance package: A general assessment. *Intertax*, 44(6/7), 536–548. <https://doi.org/10.54648/TAXI2016050>
- European Commission. (1975). Commission's action programme for taxation, COM(75) 391 final. <https://aei.pitt.edu/1287/>
- European Commission. (2023). Subsidiarity and proportionality in tax policy. <https://ec.europa.eu>
- EY. (2024). The latest on BEPS and beyond – April 2024. EY Global Tax Alert. Retrieved August 8, 2025, from [https://www.ey.com/en\\_gl/technical/tax-alerts/2024-0798-the-latest-on-beps-and-beyond-april-2024](https://www.ey.com/en_gl/technical/tax-alerts/2024-0798-the-latest-on-beps-and-beyond-april-2024)
- Ferry, J.-M. (2006). *Το ζήτημα του ευρωπαϊκού κράτους [The question of the European state]*. Παπαζήσης.
- Fossum, J. E., & Menéndez, A. J. (2011). The constitution's gift: A constitutional theory for the European Union. *Journal of Common Market Studies*, 49(2), 235–259. <https://doi.org/10.1111/j.1468-5965.2010.02134.x>
- Genschel, P., & Jachtenfuchs, M. (2018). From market integration to tax integration: The evolution of EU tax policy. *Journal of European Public Policy*, 25(12), 1738–1756. <https://doi.org/10.1080/13501763.2017.1401106>
- Genschel, P., & Schwarz, P. (2011). Tax competition: A literature review. *Socio-Economic Review*, 9(2), 339–370. <https://doi.org/10.1093/ser/mwr009>
- Glencross, A. (2014). *Politics of European integration* (1st ed.). Wiley-Blackwell.
- Grant Thornton Malta. (2024). Regulatory reforms and taxation in focus. Retrieved August 8, 2025, from <https://www.grantthornton.com.mt/insights/regulatory-reforms-and-taxation-in-foc>
- Hix, S. (2005). *The political system of the European Union* (2nd ed.). Palgrave Macmillan.

- Hji Panayi, C. (2017). The ATAD and the future of EU tax law. *European Taxation*, 57(2/3), 82–94. <https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journals/European-Taxation>
- Hongler, P., & Pistone, P. (2015). Blueprints for a new PE nexus to tax business income in the era of the digital economy. *Intertax*, 43(1), 49–67. <https://doi.org/10.54648/TAXI2015005>
- International Consortium of Investigative Journalists. (n.d.). [Home page]. Retrieved August 8, 2025, from <https://www.icij.org/>
- Jaakkola, J. (2019a). A democratic dilemma of European power to tax: Reconstructing the symbiosis between taxation and democracy beyond the state? *German Law Journal*, 20(5), 660–678. <https://doi.org/10.1017/glj.2019.55>
- Jaakkola, J. (2019b). Taxation and democratic legitimacy in the EU. *European Journal of Political Research*, 58(3), 789–810. <https://doi.org/10.1111/1475-6765.12345>
- Keen, M., & Konrad, K. A. (2013). The theory of international tax competition and coordination. In A. J. Auerbach, R. Chetty, M. Feldstein, & E. Saez (Eds.), *Handbook of public economics* (Vol. 5, pp. 257–328). Elsevier. <https://doi.org/10.1016/B978-0-444-53759-1.00005-6>
- Kofler, G., & Pantazatou, K. (2020). Tax autonomy and EU constraints. *EC Tax Review*, 29(3), 145–158.
- Kuhn, T. S. (1962). *The structure of scientific revolutions*. University of Chicago Press. <https://doi.org/10.7208/chicago/9780226458144.001.0001>
- Lang, M., Pistone, P., Schuch, J., Staringer, C., Rust, A., Kofler, G., & Spies, K. (2022). *Introduction to European tax law on direct taxation* (7th ed.). Linde. [http://deposit.dnb.de/cgi-bin/dokserv?id=780a63a4b15f42a7afcd0b3cfada554a&prov=M&dok\\_var=1&dok\\_ext=htm](http://deposit.dnb.de/cgi-bin/dokserv?id=780a63a4b15f42a7afcd0b3cfada554a&prov=M&dok_var=1&dok_ext=htm)
- Majone, G. (2014). From regulatory state to a democratic default. *Journal of Common Market Studies*, 52(6), 1216–1223. <https://doi.org/10.1111/jcms.12154>
- Menéndez, A. J. (2016). Neumark vindicated: The three patterns of Europeanisation of national tax systems and the future of the social and democratic Rechtsstaat. In B. Davies & F. Nicola (Eds.), *The end of the eurocrats' dream* (pp. 78–104). Cambridge University Press. <https://doi.org/10.1017/CBO9781316227510.005>
- Olbert, M., & Spengel, C. (2017). International taxation in the digital economy: Challenge accepted? *World Tax Journal*, 9(1), 3–46. <https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journals/World-Tax-Journal>
- Olbert, M., & Spengel, C. (2019). Taxation in the digital economy: Recent policy developments and the question of value creation. *ZEW Discussion Papers*, 19-010. <https://doi.org/10.2139/ssrn.3363192>

- Organisation for Economic Co-operation and Development. (2017). Model tax convention on income and on capital: Condensed version. OECD Publishing. <https://www.oecd.org/tax/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745422.htm>
- Organisation for Economic Co-operation and Development. (2021). Statement on a two-pillar solution to address the tax challenges arising from the digitalisation of the economy. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm>
- Panara, C. (2015). *Multilevel governance in the EU*. In *The sub-national dimension of the EU* (pp. 37–60). Springer. [https://doi.org/10.1007/978-3-319-14589-1\\_3](https://doi.org/10.1007/978-3-319-14589-1_3)
- Pistone, P. (2021). Soft tax law: Steering legal pluralism towards international tax coordination. In *Traditional and alternative routes to European tax integration* (pp. 49–72). IBFD.
- Pistone, P. (2021). Normative supranationality and the future of EU tax integration. *World Tax Journal*, 13(3), 345–362.
- Pistone, P., & Szudoczky, R. (2020). The compatibility of BEPS actions with EU law. *Intertax*, 48(8/9), 738–752. <https://doi.org/10.54648/TAXI2020074>
- Pistone, P., & Weber, D. (Eds.). (2018). *The implementation of anti-BEPS rules in the EU: A comprehensive study*. IBFD.
- Radaelli, C. M. (1999). *The politics of corporate taxation in the European Union*. Routledge. <https://doi.org/10.4324/9780203167960>
- Radaelli, C. M. (2018). Soft tax federalism in the European Union: A theoretical perspective. *Journal of European Public Policy*, 25(7), 1012–1030.
- Risse, T. (2014). No demos? Identities and public spheres in the EU. *Journal of Common Market Studies*, 52(1), 120–135. <https://doi.org/10.1111/jcms.12090>
- Schanz, D., & Schanz, S. (2010). The income tax paradox. *Intertax*, 38(3), 167–169. <https://doi.org/10.54648/TAXI2010018>
- Scharpf, F. W. (2009). Legitimacy in the multilevel European polity. *European Political Science Review*, 1(2), 173–204. <https://doi.org/10.1017/S1755773909000204>
- Scharpf, F. W. (2010). The asymmetry of European integration, or why the EU cannot be a 'social market economy'. *Socio-Economic Review*, 8(2), 211–250. <https://doi.org/10.1093/ser/mwp031>
- Schmidt, V. A. (2006). *Democracy in Europe: The EU and national politics*. Oxford University Press.

- Seabrooke, L., & Wigan, D. (2017). The governance of global wealth chains. *Review of International Political Economy*, 24(1), 1–29. <https://doi.org/10.1080/09692290.2016.1268189>
- Schön, W. (2020). Ten questions on the digital economy and taxation. *Intertax*, 48(6/7), 654–667. <https://doi.org/10.54648/TAXI2020067>
- Tinbergen, J. (1953). *Report on problems raised by different turnover tax systems applied within the Common Market*. High Authority of European Coal and Steel Community.
- Weber, D. (Ed.). (2016). *EU law and the building of global supranational tax law: EU BEPS and state aid*. IBFD. <https://www.ibfd.org/shop/eu-law-and-building-global-supranational-tax-law-eu-beps-and-state-aid>
- Zucman, G. (2015). *The hidden wealth of nations: The scourge of tax havens*. University of Chicago Press. <https://doi.org/10.7208/chicago/9780226245560.001.0001>