

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ
ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ, ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΔΙΑΤΜΗΜΑΤΙΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΔΙΚΑΙΟ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ
(MASTER IN LAW & ECONOMICS)



**«Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΚΑΝΟΝΑΣ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΝΝΟΜΗ
ΤΑΞΗ – ΟΡΙΣΜΕΝΑ ΕΙΔΙΚΟΤΕΡΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ»**

ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ: ΑΘΗΝΑ ΜΑΥΡΟΕΙΔΗ (ΑΜ:ΜΔΟ 2130)

ΕΠΙΒΛΕΠΟΥΣΑ ΚΑΘΗΓΗΤΡΙΑ: ΣΤΑΜΑΤΙΝΑ ΧΑΤΖΗΔΗΜΑ

Πειραιάς, 2024

Παράρτημα Β: Βεβαίωση Εκπόνησης Διπλωματικής Εργασίας



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΔΙΑΤΜΗΜΑΤΙΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ «ΔΙΚΑΙΟ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ»

ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΕΚΠΟΝΗΣΗΣ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

(περιλαμβάνεται ως ξεχωριστή (δεύτερη) σελίδα στο σώμα της διπλωματικής εργασίας)

Δηλώνω υπεύθυνα ότι η διπλωματική εργασία για τη λήψη του μεταπτυχιακού τίτλου σπουδών, του Πανεπιστημίου Πειραιώς, «Δίκαιο και Οικονομία» με τίτλο «Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΚΑΝΟΝΑΣ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΝΩΜΗ ΤΑΞΗ - ΟΡΙΣΜΕΝΑ ΕΙΔΙΚΟΤΕΡΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ» έχει συγγραφεί από εμένα αποκλειστικά και στο σύνολό της. Δεν έχει υποβληθεί ούτε έχει εγκριθεί στο πλαίσιο κάποιου άλλου μεταπτυχιακού προγράμματος ή προπτυχιακού τίτλου σπουδών, στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό, ούτε είναι εργασία ή τμήμα εργασίας ακαδημαϊκού ή επαγγελματικού χαρακτήρα.

Δηλώνω επίσης υπεύθυνα ότι οι πηγές στις οποίες ανέτρεξα για την εκπόνηση της συγκεκριμένης εργασίας, αναφέρονται στο σύνολό τους, κάνοντας πλήρη αναφορά στους συγγραφείς, τον εκδοτικό οίκο ή το περιοδικό, συμπεριλαμβανομένων και των πηγών που ενδεχομένως χρησιμοποιήθηκαν από το διαδίκτυο. Παράβαση της ανωτέρω ακαδημαϊκής μου ευθύνης αποτελεί ουσιώδη λόγο για την ανάκληση του πτυχίου μου.

Υπογραφή Μεταπτυχιακού Φοιτητή/τριας.....

Όνοματεπώνυμο.....ΑΘΗΝΑ ΜΑΥΡΟΠΟΛΗ.....

Ημερομηνία.....16 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2024.....

Αφιερώνεται στον μέντορά μου



ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Πριν την παρουσίαση της παρούσας εργασίας, θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά όλους τους καθηγητές που γνώρισα στο πλαίσιο του διατμηματικού μεταπτυχιακού προγράμματος «Δίκαιο και Οικονομία» του Πανεπιστημίου Πειραιώς για τις γνώσεις που μου προσέφεραν με την επιστημονική κατάρτισή τους και την προσήλωσή τους στο διδακτικό έργο. Ιδιαίτερα, δε, θα ήθελα να ευχαριστήσω την επιβλέπουσα την παρούσα διπλωματική εργασία, κυρία Σταματίνα Χατζηδήμα, για την εμπιστοσύνη της αλλά και επειδή μου έδωσε την ευκαιρία να ασχοληθώ με το κρίσιμο θέμα, το οποίο ανταποκρίνεται πλήρως και στα επιστημονικά μου ενδιαφέροντα.

Ακόμη, θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένειά μου και τους φίλους μου για την στήριξη που μου έχουν παράσχει όλα αυτά τα χρόνια, τόσο υλικά όσο και πνευματικά, καθώς και τους συναδέλφους μου, με τους οποίους μοιράστηκα προβληματισμούς και ανησυχίες κατά τη διάρκεια εκπόνησης της παρούσας.

Τέλος, ευχαριστίες χρωστώ στον κύριο Πέτρο Πανταζόπουλο, Επίκουρο Καθηγητή στον Τομέα Δημοσίου Δικαίου και Πολιτικής Επιστήμης του Τμήματος Νομικής της Νομικής Σχολής του Αριστοτελείου Πανεπιστημίου Θεσσαλονίκης, με τον οποίο έχω την τιμή και τη χαρά να συνεργάζομαι από την αρχή της επαγγελματικής μου πορείας, για την καθοδήγηση, τη στήριξη και την εμπιστοσύνη του όλα αυτά τα χρόνια.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα διπλωματική εργασία εκπονείται στο πλαίσιο του διατμηματικού προγράμματος μεταπτυχιακών σπουδών με τίτλο «ΔΙΚΑΙΟ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ - MASTER IN LAW AND ECONOMICS» της Σχολής Οικονομικών, Επιχειρηματικών και Διεθνών Σπουδών του Πανεπιστημίου Πειραιώς.

Με την παρούσα επιχειρείται μια προσέγγιση στον τρόπο εφαρμογής του γενικού κανόνα κατά της φοροαποφυγής στην Ελληνική έννομη τάξη. Στο πλαίσιο αυτό, παρακολουθείται η ιστορική πορεία του κανόνα σε διεθνές και ενωσιακό επίπεδο, με αναφορά στους κανόνες δημοσίου διεθνούς δικαίου και τις Οδηγίες που προέβλεψαν τη θέσπισή του, αλλά και η πορεία που ακολουθήθηκε νομοτεχνικά για την ενσωμάτωσή του στο Ελληνικό δίκαιο με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Ακόμη, παρουσιάζεται η ερμηνεία των όρων του από την εθνική νομολογία, η συμπλοκή του με άλλους κανόνες φοροαποφυγής που έχουν θεσπισθεί ιδίως στον τομέα της φορολογίας εισοδήματος αλλά και ορισμένοι προβληματισμοί που ανακύπτουν ως προς τον τρόπο εφαρμογής του.

Πιο συγκεκριμένα, στο Πρώτο Κεφάλαιο δίνονται ο ορισμός των εννοιών της φοροαποφυγής, της φοροδιαφυγής και του φορολογικού σχεδιασμού, οι επιμέρους διακρίσεις τους καθώς και οι ομοιότητες και οι διαφορές που παρουσιάζουν οι ως άνω έννοιες μεταξύ τους.

Στο Δεύτερο Κεφάλαιο γίνεται μια προσπάθεια συνοπτικής καταγραφής των δράσεων που έχουν ληφθεί σε διεθνές και ενωσιακό επίπεδο για τη θέσπιση ενός Γενικού Κανόνα Απαγόρευσης των Καταχρήσεων (ΓΚΑΚ), ο οποίος θα εντασσόταν στα φορολογικά συστήματα των κρατών – μελών για την καταπολέμηση καταχρηστικών φορολογικών πρακτικών, οι οποίες δεν έχουν αντιμετωπιστεί μέχρι σήμερα με ειδικά στοχευμένες διατάξεις.

Στο Τρίτο Κεφάλαιο καταγράφεται η πορεία ένταξης και το πεδίο εφαρμογής του ΓΚΑΚ στην Ελληνική έννομη τάξη, με τη θέσπιση αρχικά του άρθρου 38 Ν. 4174/2013 και τις τροποποιήσεις που το άρθρο αυτό δέχθηκε προκειμένου να φτάσουμε στη σημερινή μορφή του, η οποία κατοχυρώνεται νομοθετικά στο άρθρο 39 του Ν. 5104/2024 (νυν ισχύων Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), αλλά και η ερμηνευτική προσέγγιση και η εφαρμογή στην πράξη του ΓΚΑΚ τόσο από τη φορολογική Διοίκηση όσο και από τη νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων.

Τέλος, στο Τέταρτο Κεφάλαιο επιχειρείται μια συγκριτική επισκόπηση μεταξύ του ΓΚΑΚ ως προδιαγράφεται στην Οδηγία 2016/1164/ΕΕ (“Anti-Tax Avoidance Directive - ATAD”) και σε αυτόν του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ενώ γίνεται αναφορά στην αλληλεπίδρασή του με άλλους αντικαταχρηστικούς κανόνες που υφίστανται στην Ελληνική έννομη τάξη και στην προβληματική που ανακύπτει από την καταστρατήγησή από τα όργανα της φορολογικής Διοίκησης.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ.....	I
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	II
ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ	IV
ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΚΡΩΝΥΜΙΩΝ	VII
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ: Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ ΚΑΙ Η ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΗΣ ΑΠΟ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΝΝΟΙΕΣ	1
1.1. Η έννοια της φοροαποφυγής	1
1.1.1. Νόμιμη φοροαποφυγή	2
1.1.2. Καταχρηστική φοροαποφυγή.....	2
1.2. Η διάκριση της φοροαποφυγής από συγγενείς έννοιες – Κοινά σημεία και αποκλίσεις 3	
1.2.1. Η φοροδιαφυγή	3
1.2.2. Ο νόμιμος και επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός.....	6
1.3. Συμπεράσματα	9
1.4. Βιβλιογραφία.....	10
1.4.1. Ελληνική Βιβλιογραφία.....	10
1.4.2. Διαδικτυακοί Τόποι.....	10
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ: Η ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ ΣΕ ΕΝΩΣΙΑΚΟ ΕΠΙΠΕΔΟ	11
2.1. Εισαγωγή	11
2.2. Το σχέδιο δράσης του ΟΟΣΑ για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής (BEPS Project) 11	
2.2.1. Γενική επισκόπηση.....	11
2.2.2. Η ανταπόκριση της ΕΕ στο σχέδιο BEPS	13
2.3. Η σύσταση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής για τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό – Η εισαγωγή του γενικού κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων	14
2.3.1. Η σύσταση της Επιτροπής το 2012	14
2.3.2. Η δέσμη μέτρων κατά της φοροαποφυγής	17
2.4. Η Οδηγία 2016/1164/ΕΕ για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς (Anti-Tax Avoidance Directive).....	18

2.5.	Ο Γενικός Κανόνας Απαγόρευσης Καταχρήσεων (ΓΚΑΚ).....	19
2.5.	Συμπεράσματα	21
2.6.	Βιβλιογραφία.....	21
2.6.1.	Ελληνική Βιβλιογραφία.....	21
2.6.2.	Ξενόγλωσση βιβλιογραφία.....	22
2.6.3.	Διαδικτυακοί Τόποι.....	22
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ: Η ΓΕΝΙΚΗ ΡΗΤΡΑ ΚΑΤΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΝΝΟΜΗ		
ΤΑΞΗ – ΤΟ ΑΡΘΡΟ 39 Ν. 5104/2024		
3.1.	Η αντιμετώπιση φαινομένων φοροαποφυγής στην Ελλάδα πριν τη θέσπιση της γενικής ρήτηρας κατά της φοροαποφυγής	23
3.2.	Η εισαγωγή του άρθρου 38 Ν. 4174/2013.....	27
3.2.1.	Η διατύπωση και το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 38 Ν. 4174/2013	28
3.2.2.	Ανάλυση των επιμέρους εννοιών του άρθρου 38 Ν. 4174/2013.....	30
3.2.3.	Ο τρόπος εφαρμογής του άρθρου 38 Ν. 4174/2013.....	36
3.2.4.	Η ασκηθείσα κριτική επί του άρθρου 38 Ν. 4174/2013.....	37
3.3.	Η τροποποίηση του άρθρου 38 Ν. 4174/2013 με το άρθρο 13 (άρθρο 6 της Οδηγίας 2016/1164/ΕΕ) του Ν. 4607/2019	39
3.3.1.	Η διατύπωση του τροποποιηθέντος άρθρου 38 Ν. 4174/2013 και το πεδίο εφαρμογής του	40
3.3.2.	Εννοιολογικές διαφορές σε σχέση με την προϊσχύουσα διάταξη	43
3.3.3.	Η εγκύκλιος υπ’ αρ. Ε.2167/2019 της ΑΑΔΕ	44
3.4.	Η γενική ρήτρα κατά της φοροαποφυγής στο νέο Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 5104/2024).....	46
3.5.	Η εφαρμογή της γενικής ρήτηρας κατά της φοροαποφυγής μέσα από τη νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων και της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών	48
3.5.1.	Αποφάσεις τακτικών διοικητικών δικαστηρίων	48
3.5.2.	Αποφάσεις της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της ΑΑΔΕ	57
3.6.	Συμπεράσματα	69
3.7.	Βιβλιογραφία.....	70
3.7.1.	Ελληνική Βιβλιογραφία.....	70
3.7.2.	Ξενόγλωσση Βιβλιογραφία.....	72
3.7.3.	Διαδικτυακοί Τόποι.....	72

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ: ΟΡΙΣΜΕΝΑ ΕΙΔΙΚΟΤΕΡΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟΝ ΓΕΝΙΚΟ ΚΑΝΟΝΑ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ.....	73
4.1. Ο γενικός κανόνας φοροαποφυγής στην Ελληνική και την Ευρωπαϊκή έννομη τάξη: συγκριτική επισκόπηση	73
4.2. Η σχέση της γενικής ρήτηρας κατά της φοροαποφυγής με άλλες αντικαταχρηστικές διατάξεις της Ελληνικής νομοθεσίας.....	75
4.2.1. Η σχέση του άρθρου 39 ΚΦΔ με το άρθρο 15 Ν. 3091/2002 (Ειδικός Φόρος Ακινήτων) 75	
4.2.2. Η σχέση του άρθρου 39 ΚΦΔ με το άρθρο 49 Ν. 4172/2013 (Κανόνας περιορισμού των τόκων).....	77
4.2.3. Η σχέση του άρθρου 39 ΚΦΔ με το άρθρο 66 Ν. 4172/2013 (Κανόνας για τις Ελεγχόμενες Αλλοδαπές Εταιρείες).....	79
4.2.4. Η σχέση του άρθρου 39 ΚΦΔ με το άρθρο 66Α Ν. 4172/2013 (Κανόνες για τη φορολόγηση κατά την έξοδο).....	80
4.3. Ζητήματα καταχρηστικής ερμηνείας και εφαρμογής του γενικού κανόνα φοροαποφυγής.....	82
4.4. Συμπεράσματα	84
4.5. Βιβλιογραφία.....	85
4.5.1. Ελληνική Βιβλιογραφία.....	85
4.5.2. Ξενόγλωσση Βιβλιογραφία.....	86
ΕΠΙΛΟΓΟΣ	87
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	90

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΚΡΩΝΥΜΙΩΝ

1. Ελληνικές Συντομογραφίες

ΑΑΔΕ = Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων

ΑΕ = Ανώνυμη Εταιρεία

ΑΚ = Αστικός Κώδικας

ΑΠ = Άρειος Πάγος

αρ. = άρθρο

ΑΦΜ = Αριθμός Φορολογικού Μητρώου

βλ. = βλέπε

ΓΕΜΗ = Γενικό Εμπορικό Μητρώο

ΓΚΑΚ = Γενικός Κανόνας Απαγόρευσης Καταχρήσεων

ΔΕΕ = Δικαστήριο Ευρωπαϊκής Ένωσης

ΔΕΕ = Δίκαιο Επιχειρήσεων και Εταιρειών

ΔΕΔ = Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών

ΔΕΔΑΘ = Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών Αθήνας

ΔΕΚ = Δικαστήριο Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων

ΔΕφ = Διοικητικό Εφετείο

ΔιΔικ = Διοικητική Δίκη

Δ.Ο.Υ. = Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία

Δ.Σ. = Διοικητικό Συμβούλιο

ΔΦΝ (ή Δ.Φ.Ν.) = Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας

Ε. = Εγκύκλιος

εδ. =εδάφιο

ΕΕ = Ευρωπαϊκή Ένωση

ΕΚΑΚ = Ειδικοί Κανόνες Αποφυγής Καταχρήσεων

Εκδ. = Εκδόσεις

ΕΝΦΙΑ = Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων

επ. = επόμενα

ΕΦΑ = Ειδικός Φόρος επί των Ακινήτων

ΗΠΑ = Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής

ΘΠΔΔ = Θεωρία και Πράξη Διοικητικού Δικαίου

κ.ε. = και επόμενα

κ.λπ. = και λοιπά
ΚΦΔ = Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας
ΚΦΕ = Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
ΜΚ = Μετοχικό Κεφάλαιο
Ν. = νόμος
Ν.Δ. = Νομοθετικό Διάταγμα
ΝΠΔΔ = Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου
ΝΣΚ = Νομικό Συμβούλιο του Κράτους
Οδηγία = Οδηγία 2016/1164/ΕΕ
ΟΟΣΑ = Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης
ΟΛ. = Ολομέλεια
ό.π. = όπως παραπάνω
π. ΚΦΔ = παλιός Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας
παρ. = παράγραφος
Π.Δ. = Προεδρικό διάταγμα
περ. = περίπτωση
ΠΟΛ. = Εγκύκλιος
Πρβλ. = Παράβαλλε
Π.χ. = Παραδείγματος χάριν
ΣΑΔΦ = Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας
ΣΕΕ = Συνθήκη για την Ευρωπαϊκή Ένωση
Σελ. = Σελίδα
Σκ. = Σκέψη
ΣΛΕΕ = Συνθήκη για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης
ΣτΕ = Συμβούλιο της Επικρατείας
τ. = τεύχος
ΦΑΠ = Φόρος Ακίνητης Περιουσίας
ΦΜΑ = Φόρος Μεταβίβασης Ακινήτων
ΦΠΑ = Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
ΦΕΚ = Φύλλο Εφημερίδας της Κυβέρνησης

2. Ξένες Συντομογραφίες

AFA = Annual Fee Agreement

ATAD = Anti Tax Avoidance Directive

BEPS = Base Erosion and Profit Shifting

C = Case

CFC = Controlled Foreign Corporation

COM = Commission

EBITDA = Earnings Before Interest, Tax, Depreciation, and Amortization

EU = European Union

EUR = Euro

GAAR = General Anti-Avoidance Rule/General Anti-Abuse Rule

OECD = Organisation for Economic Co-operation and Development

PSA = Periodical Service Agreement

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ: Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ ΚΑΙ Η ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΗΣ ΑΠΟ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΝΝΟΙΕΣ

1.1. Η έννοια της φοροαποφυγής

Η οριοθέτηση της έννοιας της φοροαποφυγής είναι μια διαδικασία αρκετά περίπλοκη, ελλείψει ρητής νομοθετικής της πρόβλεψης, οπότε καθίσταται συχνά δυσχερής η διάκρισή της από άλλες, παρεμφερείς έννοιες (όπως είναι η φοροδιαφυγή).

Ως φοροαποφυγή (“tax avoidance”) κατά την επιστήμη νοείται η εκ μέρους του φορολογουμένου προσπάθεια ολικής ή μερικής αποφυγής ή μείωσης της φορολογικής του υποχρέωσης, η οποία επιτυγχάνεται με τη χρήση νόμιμων μέσων, χωρίς όμως να παραβιάζονται ευθέως οι διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. Η αποφυγή ή η μείωση αυτή επιτυγχάνονται είτε με την «εκμετάλλευση» εκ μέρους του φορολογουμένου τυχόν νομοθετικών κενών, ατελειών ή φορολογικών πλεονεκτημάτων, είτε με την ερμηνεία και εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας κατά τρόπο τέτοιο, ώστε αυτός να επωμίζεται τελικά το μικρότερο δυνατό φορολογικό κόστος. Με άλλα λόγια, η φοροαποφυγή συνιστά καταστρατήγηση του πνεύματος και όχι του γράμματος των φορολογικών διατάξεων, καθόσον ο φορολογούμενος μεταχειρίζεται νομοθετικές διατάξεις ή κενά προκειμένου να επιτύχει τον περιορισμό της φορολογικής του επιβάρυνσης στο ελάχιστο δυνατό¹.

Σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ², ο όρος «φοροαποφυγή» είναι δύσκολο να αποδοθεί με ακρίβεια, όμως χρησιμοποιείται για να περιγράψει έναν τρόπο διευθέτησης των υποθέσεων ενός φορολογούμενου, ο οποίος αποσκοπεί στη μείωση της φορολογικής του υποχρέωσης και ο οποίος, παρ’ όλο που η διευθέτηση μπορεί να είναι απολύτως νόμιμη, συνήθως έρχεται σε αντίθεση με τον σκοπό του νόμου που υποτίθεται ότι ακολουθεί.

Ανάλογα με τις πρακτικές που μεταχειρίζεται ο φορολογούμενος για την αποφυγή ή μείωση της φορολογικής του υποχρέωσης, η φοροαποφυγή διακρίνεται σε νόμιμη και καταχρηστική.

¹ Σαββαΐδου, Αικ. (2022): «Το Σχέδιο Δράσης του ΟΟΣΑ (“BEPS project”) για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής και η εφαρμογή του στην Ευρωπαϊκή Ένωση», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 4 -5.

² OECD, Glossary of Terms.

1.1.1. *Νόμιμη φοροαποφυγή*

Η νόμιμη φοροαποφυγή συνίσταται στη χρήση εκ μέρους του φορολογουμένου των διαφόρων πλεονεκτημάτων που παρέχονται από την φορολογική νομοθεσία για το σκοπό ελαχιστοποίησης της φορολογικής του επιβάρυνσης. Στην περίπτωση αυτή, ο φορολογούμενος διενεργεί πράξεις και συναλλαγές αξιοποιώντας φορολογικά κίνητρα και ελαφρύνσεις που προβλέπονται από το ισχύον κανονιστικό πλαίσιο και τα οποία είναι σύμφωνα με το γράμμα του νόμου.

Χαρακτηριστικά παραδείγματα νόμιμης φοροαποφυγής αποτελούν (α) η σύσταση, η εγκατάσταση και εν γένει η δραστηριοποίηση μιας εταιρείας σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, ήτοι σε κράτος το οποίο έχει συντελεστή φορολογίας των επιχειρηματικών κερδών ίσο ή κατώτερο από το 60% του συντελεστή φορολογίας των αντίστοιχων κερδών στην Ελλάδα, (β) η μεταβίβαση μεταξύ γονέων και τέκνων χρηματικών ποσών (έως 800.000 ευρώ) μέσω γονικής παροχής αντί για κτήση αιτία θανάτου, οπότε μπορεί να επιτυγχάνεται απαλλαγή από τον αντίστοιχο φόρο κληρονομιάς για μεγαλύτερο ποσό, (γ) η επιλογή συγκεκριμένης εταιρικής μορφής που φορολογείται με μικρότερο συντελεστή προς άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας και (δ) η επίκληση ποσού προερχόμενου από δωρεές ή γονικές παροχές για την κάλυψη τυχόν διαφοράς μεταξύ πραγματικού και τεκμαρτού εισοδήματος κατά την υποβολή της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος³.

1.1.2. *Καταχρηστική φοροαποφυγή*

Στον αντίποδα, καταχρηστική χαρακτηρίζεται η φοροαποφυγή όταν ο φορολογούμενος, σεβόμενος τυπικά τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας, (παρ)ερμηνεύει και χρησιμοποιεί αυτές με τέτοιο τρόπο, ώστε να απομειώνει τη φορολογική του επιβάρυνση και να επιτυγχάνει φορολογικά πλεονεκτήματα, τα οποία δε θα είχε, αν εφάρμοζε άλλες ρυθμίσεις ή ακόμη και τις ίδιες ρυθμίσεις με τρόπο διαφορετικό. Πρόκειται, επί της ουσίας, για παραβίαση του σκοπού των εκάστοτε νομοθετικών διατάξεων, οι οποίες εφαρμόζονται με τρόπο που αντιβαίνει την αληθή βούληση του νομοθέτη, με στόχο αποκλειστικά τον προσπορισμό φορολογικού οφέλους στο φορολογούμενο.

³ Γεωργάκη, Β. (2017): «Καταχρηστική φοροαποφυγή στην άμεση φορολογία», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 27.

Χαρακτηριστικά (και πιο διαδεδομένα) παραδείγματα καταχρηστικής φοροαποφυγής αποτελούν (α) η σύσταση εξωχώριων (offshore) εταιρειών σε φορολογικούς παραδείσους, με σκοπό τη μεταφορά κεφαλαίων για ευνοϊκότερη φορολογική μεταχείριση, (β) οι υπερτιμολογήσεις μεταξύ μητρικών και θυγατρικών εταιρειών εγκατεστημένων σε διαφορετικά κράτη, (γ) η υποκεφαλαιοδότηση μεταξύ επιχειρήσεων του ίδιου ομίλου, οι οποίες είναι εγκατεστημένες σε διαφορετικά κράτη και (δ) η έμμεση μεταφορά κερδών από χώρες με υψηλούς φορολογικούς συντελεστές σε χώρες με χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές, με αντίστοιχη διαμόρφωση των τιμών των συναλλαγών (πρακτική ενδοομιλικών τιμολογήσεων - Transfer-Pricing)⁴.

1.2. Η διάκριση της φοροαποφυγής από συγγενείς έννοιες – Κοινά σημεία και αποκλίσεις

1.2.1. Η φοροδιαφυγή

1.2.1.1. Έννοια

Ως φοροδιαφυγή (“tax evasion”) ορίζεται κάθε παράνομη πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου, με την οποία επιδιώκεται η μείωση της φορολογικής του επιβάρυνσης ή η αποφυγή καταβολής βεβαιωμένων φόρων⁵. Συνιστά επί της ουσίας πράξη η οποία παραβιάζει ευθέως τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, καθόσον ο φορολογούμενος αποκρύπτει ηθελημένα φορολογητέα ύλη προκειμένου να μειώσει ή να εξαλείψει τις φορολογικές του υποχρεώσεις ή δεν αποδίδει καν τον οφειλόμενο φόρο στη φορολογική αρχή.

Σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ⁶, η φοροδιαφυγή αποτελεί έναν όρο που είναι δυσχερής να καθοριστεί, αλλά χρησιμοποιείται γενικά, προκειμένου να χαρακτηρίσει εκείνες τις παράνομες διευθετήσεις, όπου η φορολογική υποχρέωση αποκρύβεται ή αγνοείται, συνήθως μέσω της παροχής στην φορολογική αρχή πληροφοριών οι οποίες δεν αντανακλούν την πραγματική φοροδοτική ικανότητα του φορολογουμένου.

⁴ Τσουρουφλής, Α. (2010): «*Η Ενδοομιλική τιμολόγηση- Transfer Pricing*», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 22.

⁵ Κούνη, Δ. (2020): «*Η φοροδιαφυγή στον ΦΠΑ*», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 37.

⁶ OECD, Glossary of Terms.

Για παράδειγμα, η φοροδιαφυγή συντελείται με την εν γένει μη εκπλήρωση εκ μέρους του φορολογουμένου των φορολογικών του υποχρεώσεων, με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων ή με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών είτε με τη μη υποβολή δήλωσης είτε με την υποβολή ψευδούς ή ανακριβούς δήλωσης όπου δηλώνεται εισόδημα ή περιουσία μικρότερη από την πραγματική μέσω τέλεσης παράνομων πράξεων⁷.

Στην Ελληνική έννομη τάξη το αδίκημα της φοροδιαφυγής προβλέπεται στο άρθρο 79 Ν. 5104/2024 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας)⁸, το οποίο ορίζει ότι έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει «όποιος με πρόθεση: α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) ή Ειδικού Φόρου Ακινήτων (Ε.Φ.Α.), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη, β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), του Φόρου Κύκλου Εργασιών, του φόρου ασφαλιστρών και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές, γ) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο τον φόρο αυτόν». Σύμφωνα με την παρ. 4 του ιδίου ως άνω άρθρου, φοροδιαφυγή διαπράττει και «όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου».

⁷ Γεωργάκη, Β. (2017): «Καταχρηστική φοροαποφυγή στην άμεση φορολογία», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 26.

⁸ Βλ. παρόμοια και άρθρο 66 του παλαιού Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013 και κατόπιν Ν. 4987/2022).

Λόγω ακριβώς της φύσης και του τρόπου τέλεσής της (μέσω της παραβίασης των φορολογικών διατάξεων), η φοροδιαφυγή συνιστά ποινικά κολάσιμη πράξη, η οποία τιμωρείται διαχρονικά, πέραν από διοικητικές, και με ποινικές κυρώσεις σε βάρους του φορολογούμενου⁹.

1.2.1.2. Η σχέση της φοροδιαφυγής με τη φοροαποφυγή

Τα όρια μεταξύ των δύο εννοιών (φοροδιαφυγή και φοροαποφυγή) είναι συχνά δυσδιάκριτα, καθόσον στην πράξη και οι δύο κατατείνουν στην απομείωση της φορολογικής υποχρέωσης, προκαλούν δε απώλεια φορολογικών εσόδων που είναι αναγκαία για τη χρηματοδότηση του κρατικού προϋπολογισμού.

Η ειδοποιός διαφορά μεταξύ των δύο είναι η νομιμότητα των μέσων που χρησιμοποιεί ο φορολογούμενος προκειμένου να επιτύχει την ελάχιστη φορολογική επιβάρυνση. Όπως προαναφέρθηκε, η φοροαποφυγή ως έννοια αποδίδει τη δυνατότητα της μη καταβολής ή της καταβολής μικρότερου ποσού φόρου από αυτό που κανονικά θα επιβάρυνε μία συναλλαγή, δυνατότητα η οποία όμως καθίσταται δυνατή από νομοθετικά κενά και προϋποθέτει έτσι εξαιρετική γνώση των φορολογικών ρυθμίσεων. Αντίθετα, η φοροδιαφυγή συνίσταται στη χρήση παράνομων διευθετήσεων (μέσω της παράνομης ερμηνείας και εν γένει της παραβίασης νομοθετικών διατάξεων), με στόχο την απόκρυψη εισοδημάτων, την ανακριβή απόδοση φόρων, τη μη υποβολή ή ανακριβή υποβολή των απαιτούμενων κατά νόμο φορολογικών δηλώσεων, τη μη έκδοση παραστατικών που οδηγεί σε ανεπαρκή δήλωση φορολογητέας ύλης, αλλά και την αλλοίωση στοιχείων και δικαιολογητικών με σκοπό την παραπλάνηση των φορολογικών αρχών¹⁰.

Αμφότερες, όμως, οι ως άνω πράξεις, είτε λαμβάνουν χώρα με τη χρήση «νόμιμων» μέσων (υπό την έννοια της αξιοποίησης νομοθετικών κενών και ατελειών της φορολογικής νομοθεσίας, η οποία δεν παραβιάζει ευθέως κάποιον κανόνα δικαίου) είτε λαμβάνουν χώρα κατά κακή ερμηνεία και παράβαση των οικείων φορολογικών διατάξεων, έχουν ως κοινό παρονομαστή την υπονόμηση της φορολογικής δικαιοσύνης και την παραβίαση, τελικά, των θεμελιωδών αρχών της φορολογικής ισότητας και της καθολικότητας του φόρου.

⁹ Βλ. άρθρο 79 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας καθώς και άρθρο 18 Ν. 2523/1997.

¹⁰ Σαββαΐδου, Αικ. (2022): «Το Σχέδιο Δράσης του ΟΟΣΑ (“BEPS project”) για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής και η εφαρμογή του στην Ευρωπαϊκή Ένωση», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 6.

1.2.2. Ο νόμιμος και επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός

1.2.2.1. Έννοια του νόμιμου φορολογικού σχεδιασμού

Ως φορολογικός σχεδιασμός (“tax planning”) χαρακτηρίζεται η διαμόρφωση της φορολογικής συμπεριφοράς, ώστε να επιτυγχάνονται ευνοϊκότερες φορολογικές συνέπειες, χωρίς να παραβιάζονται οι διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. Στην ουσία, ο φορολογικός σχεδιασμός δεν αντίκειται ούτε στο γράμμα, αλλά ούτε και στο πνεύμα των φορολογικών διατάξεων, καθόσον αξιοποιεί τις δυνατότητες που παρέχει ο νόμος, υλοποιώντας τον κοινωνικό ή οικονομικό σκοπό του φόρου¹¹. Με το φορολογικό σχεδιασμό πραγματώνεται, επί της ουσίας, η φοροαποφυγή.

Σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ ¹², ως φορολογικός σχεδιασμός νοείται η διευθέτηση της δραστηριότητας ενός ατόμου και/ή των ιδιωτικών του υποθέσεων, προκειμένου να ελαχιστοποιήσει τη φορολογική του υποχρέωση.

Σχετικά παραδείγματα φορολογικού σχεδιασμού είναι η διενέργεια πράξεων για τις οποίες προβλέπονται φορολογικές απαλλαγές από το νόμο, όπως π.χ. η αγορά ακινήτου με λήψη δανείου, ώστε να εκπέσουν οι τόκοι από το εισόδημα ή η αποφυγή διανομής κερδών ανώνυμης εταιρείας με σκοπό την αξιοποίηση ευνοϊκότερου συντελεστή φορολογίας νομικών προσώπων ¹³.

Ο νόμιμος φορολογικός σχεδιασμός δεν απαγορεύεται ούτε από την εθνική αλλά ούτε και από την ενωσιακή νομοθεσία. Αντίθετα, καθίσταται δυνατός δυνάμει των θεμελιωδών ελευθεριών που διέπουν την ΕΕ, όπως είναι η ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων, η ελεύθερη εγκατάσταση των επιχειρήσεων, η ελεύθερη παροχή υπηρεσιών και κίνηση κεφαλαίων¹⁴.

¹¹ Αθανασάκη, Β. (2019): «Οι Γενικές Ρήτρες κατά της Φοροαποφυγής στο Διεθνές και Ευρωπαϊκό Φορολογικό Δίκαιο», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 42.

¹² OECD, Glossary of Terms.

¹³ Αθανασάκη, Β. (2019): «Οι Γενικές Ρήτρες κατά της Φοροαποφυγής στο Διεθνές και Ευρωπαϊκό Φορολογικό Δίκαιο», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 44.

¹⁴ Θεοχαροπούλου, Ε. (2016): «Φορολογική Διαφάνεια και Ανταλλαγή Πληροφοριών σε καιρούς δημοσιονομικής και παγκόσμιας οικονομικής κρίσης», Αφοί Κυριακίδη Εκδόσεις ΑΕ, σελ. 192.

1.2.2.2. Έννοια του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού

Πολλές φορές, ωστόσο, ο φορολογικός σχεδιασμός μπορεί να εκφύγει των νομίμων ορίων και να καταστήσει μια συναλλαγή παράνομη, με αποτέλεσμα να χαρακτηριστεί ως επιθετικός.

Σύμφωνα με το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και, συγκεκριμένα, την αρμόδια Επιτροπή για τις φορολογικές αποφάσεις (TAXE 2), ως επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός (“aggressive tax planning”) ορίζεται η εκμετάλλευση τεχνικών πτυχών ενός φορολογικού συστήματος ή αναντιστοιχιών μεταξύ δύο ή περισσότερων φορολογικών συστημάτων με σκοπό τη μείωση της φορολογικής υποχρέωσης¹⁵. Με άλλα λόγια, ο επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός δε λαμβάνει χώρα με βάση τις προβλέψεις του φορολογικού νομοθέτη, αλλά επεκτείνεται στην χρήση τεχνητών πράξεων ή δομών και την εκμετάλλευση των αναντιστοιχιών μεταξύ των φορολογικών συστημάτων με αποτέλεσμα την υπονόμηση των φορολογικών κανόνων των κρατών μελών και την επιδείνωση του φαινομένου της απώλειας φορολογικών εσόδων¹⁶. Στις συνέπειές του συγκαταλέγονται οι διπλές εκπτώσεις (π.χ. η ίδια ζημία αφαιρείται τόσο στο κράτος προέλευσης του εισοδήματος όσο και στο κράτος διαμονής) και η διπλή μη φορολόγηση (π.χ. εισόδημα το οποίο δεν φορολογείται στο κράτος προέλευσης του εισοδήματος, απαλλάσσεται από φορολογία στο κράτος διαμονής)¹⁷.

Οι κύριες μορφές που μπορεί να λάβει ο επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός περιλαμβάνουν τη μετατόπιση χρεών, τη γεωγραφική θέση ασώματων ακινητοποιήσεων και διανοητικής εν γένει ιδιοκτησίας, τη στρατηγική μεταβιαστική τιμολόγηση, τις υβριδικές αναντιστοιχίες και τις υπεράκτιες δανειακές δομές¹⁸.

¹⁵ Αθανασάκη, Β. (2019): «Οι Γενικές Ρήτρες κατά της Φοροαποφυγής στο Διεθνές και Ευρωπαϊκό Φορολογικό Δίκαιο», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 44.

¹⁶ Κούνη, Δ. (2020): «Η φοροδιαφυγή στον ΦΠΑ», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 43.

¹⁷ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, (2012): «Σύσταση της Επιτροπής της 6ης Δεκεμβρίου 2012 σχετικά με τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό (2012/772/ΕΕ)», <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/HTML/?uri=CELEX:32012H0772&from=SV>

¹⁸ Αθανασάκη, Β. (2019): «Οι Γενικές Ρήτρες κατά της Φοροαποφυγής στο Διεθνές και Ευρωπαϊκό Φορολογικό Δίκαιο», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 44.

1.2.2.3. Η σχέση μεταξύ επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού και φοροαποφυγής

Όπως συμβαίνει και στην περίπτωση της φοροδιαφυγής, η διάκριση μεταξύ φοροαποφυγής και επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού δεν είναι πάντοτε ευχερής.

Ωστόσο, γίνεται δεκτό ότι η έννοια του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού είναι ευρύτερη από αυτήν της φοροαποφυγής. Και αυτό διότι η μεν φοροαποφυγή συνίσταται στην προσπάθεια εκ μέρους του φορολογουμένου μείωσης της φορολογικής του επιβάρυνσης με νόμιμες ενέργειες, ήτοι μέσω της εκμετάλλευσης νομοθετικών κενών ή άλλων πλεονεκτημάτων, ο δε επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός αφορά στην εκμετάλλευση αναντιστοιχιών που προκαλούνται λόγω συμπλοκής πολλών κρατών (και, άρα, διαφορετικών φορολογικών συστημάτων) κατά την πραγματοποίηση διεθνών συναλλαγών, οι οποίες και δημιουργούν φορολογικά πλεονεκτήματα τα οποία δε θα υφίσταντο στην περίπτωση ύπαρξης δικαιοδοσίας ενός μόνο κράτους¹⁹.

Προκειμένου να καταστεί η ως άνω διάκριση πιο εναρμής, δέον να παρατεθεί ένα παράδειγμα από το πεδίο της ενδοομιλικής τιμολόγησης. Ειδικότερα, η χρήση τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών που παραβιάζουν την αρχή των ίσων αποστάσεων (“arm’s length principle”) με σκοπό τη μεταφορά κερδών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων απαγορεύεται από τη νομοθεσία των περισσότερων κρατών, μεταξύ των οποίων και η Ελλάδα, θα μπορούσε να θεωρηθεί ως φοροδιαφυγή. Ωστόσο, η περίπτωση κατά την οποία η συναλλαγή μεταξύ δύο συνδεδεμένων επιχειρήσεων δεν γίνεται απευθείας, αλλά μέσω μίας παρένθετης εταιρείας συνήθως με έδρα σε χώρα με ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς με αποκλειστικό σκοπό τη μεταφορά κέρδους στη χώρα με το ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς είναι μεν ανεπιθύμητη από τις περισσότερες φορολογικές έννομες τάξεις, επειδή μειώνει τα κρατικά φορολογικά έσοδα με τρόπο που δεν ανταποκρίνεται στις επιχειρηματικές ανάγκες, ωστόσο δεν αντίκειται ευθέως στο νόμο, καθόσον δεν υπάρχει κάποια διάταξη που να απαγορεύει τη διενέργεια συναλλαγών με εταιρείες εγκατεστημένες σε χώρες με ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς. Από την άποψη αυτή, η περίπτωση αυτή συνιστά φοροαποφυγή, με την προϋπόθεση ότι η συναλλαγή μέσω της παρένθετης εταιρείας είναι πραγματική και τιμολογείται σύμφωνα με την αρχή των ίσων

¹⁹ Αθανασάκη, Β. (2019): «Οι Γενικές Ρήτρες κατά της Φοροαποφυγής στο Διεθνές και Ευρωπαϊκό Φορολογικό Δίκαιο», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 121.

αποστάσεων. Αντιθέτως, εάν η συναλλαγή διενεργείται εικονικά ή τιμολογείται κατά παράβαση της αρχής των ίσων αποστάσεων, τότε στοιχειοθετείται φοροδιαφυγή^{20,21}.

1.3. Συμπεράσματα

Από την ως άνω ανάλυση προκύπτει ευχερώς η συμπλοκή των εννοιών της φοροαποφυγής, της φοροδιαφυγής και του φορολογικού σχεδιασμού, η οποία είναι αποτέλεσμα κυρίως της δυσκολίας διάκρισης των ορίων τους. Παρ' όλο που όλες οι ως άνω συμπεριφορές κατατείνουν επί της ουσίας στο ίδιο αποτέλεσμα (την μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης), παρουσιάζουν μεγάλες εννοιολογικές διαφορές, κυρίως ως προς τη νομιμότητα του τρόπου επίτευξης του ως άνω αποτελέσματος.

Η φοροαποφυγή αποβλέπει κατά κανόνα στην μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης του υπόχρεου με τη χρήση νόμιμων μέσων (ήτοι την εκμετάλλευση νομοθετικών κενών ή φορολογικών πλεονεκτημάτων τα οποία ο ίδιος ο νομοθέτης χορηγεί), μπορεί, όμως, να εκδηλωθεί και καταχρηστικά, εφόσον οι κανόνες δικαίου ερμηνευθούν κατά τρόπο αντίθετο με την αληθή βούληση του νομοθέτη.

Αντίθετα, η φοροδιαφυγή συνιστά *ab initio* παράνομη πράξη, στο μέτρο που παραβιάζει ευθέως τις φορολογικές διατάξεις και οδηγεί στη με αθέμιτα μέσα αποφυγή πληρωμής φόρου, με αποτέλεσμα να διώκεται και ποινικά.

Ο φορολογικός σχεδιασμός συνιστά καθ' όλα νόμιμη πρακτική, καθόσον ο φορολογούμενος αξιοποιεί τις δυνατότητες που του παρέχει ο νόμος προκειμένου να περιορίσει κατά το δυνατό τη φορολογική του υποχρέωση. Ωστόσο, πολλές φορές διενεργείται καταχρηστικά, με αποτέλεσμα να καθίσταται επιθετικός και να υποκρύπτει ενέργειες που συνδέονται με φοροδιαφυγή.

²⁰ Α. Τσουρουφλής, Α. (2010): «*Η ενδοομιλική τιμολόγηση-Transfer Pricing*», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 21 επ.

²¹ Σαββαΐδου, Αικ. (2022): «*Το Σχέδιο Δράσης του ΟΟΣΑ ("BEPS project") για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής και η εφαρμογή του στην Ευρωπαϊκή Ένωση*», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ.9.

1.4. Βιβλιογραφία

1.4.1. Ελληνική Βιβλιογραφία

- Αθανασάκη, Β. (2019): «Οι Γενικές Ρήτρες κατά της Φοροαποφυγής στο Διεθνές και Ευρωπαϊκό Φορολογικό Δίκαιο», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.
- Γεωργάκη, Β. (2017): «Καταχρηστική φοροαποφυγή στην άμεση φορολογία», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.
- Θεοχαροπούλου, Ε. (2016): «Φορολογική Διαφάνεια και Ανταλλαγή Πληροφοριών σε καιρούς δημοσιονομικής και παγκόσμιας οικονομικής κρίσης», Αφοί Κυριακίδη Εκδόσεις ΑΕ.
- Κούνη, Δ. (2020): «Η φοροδιαφυγή στον ΦΠΑ», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.
- Σαββαΐδου, Αικ. (2022): «Το Σχέδιο Δράσης του ΟΟΣΑ (“BEPS project”) για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής και η εφαρμογή του στην Ευρωπαϊκή Ένωση», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.
- Τσουρουφλής, Α. (2010): «Η Ενδοομιλική τιμολόγηση- Transfer Pricing», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.
- Φινοκαλιώτης, Κ. (2015): «Ευρωπαϊκό Φορολογικό και Τελωνιακό Δίκαιο», Εκδόσεις Σάκκουλας, Αθήνα – Θεσσαλονίκη.

1.4.2. Διαδικτυακοί Τόποι

- Ευρωπαϊκή Επιτροπή, (2012): «Σύσταση της Επιτροπής της 6ης Δεκεμβρίου 2012 σχετικά με τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό (2012/772/ΕΕ)», <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/HTML/?uri=CELEX:32012H0772&from=SV>.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ: Η ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ ΣΕ ΕΝΩΣΙΑΚΟ ΕΠΙΠΕΔΟ

2.1. Εισαγωγή

Η καταπολέμηση των φαινομένων της φοροαποφυγής και του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού αποτέλεσε από νωρίς βασική επιδίωξη τόσο των οργάνων της Ευρωπαϊκής Ένωσης όσο και των κυβερνήσεων των κρατών παγκοσμίως.

Λόγω ακριβώς της ταχείας επέκτασης ως άνω φαινομένων σε παγκόσμιο επίπεδο, κρίθηκε αναγκαία για την αντιμετώπισή τους η συνεργασία μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων των κρατών καθώς και διεθνών οργανισμών, μέσω της υιοθέτησης κοινών πρακτικών και δράσεων. Στο πλαίσιο αυτό, πρωτοβουλίες ελήφθησαν τόσο σε διεθνές όσο και σε ενωσιακό επίπεδο, προκειμένου να περιοριστεί όσο το δυνατόν η απώλεια των φορολογικών εσόδων και να αντιμετωπιστούν οι πρακτικές συμπράξεων μεταξύ εταιρειών, οι οποίες υπονόμευαν, εκτός των άλλων, τη φορολογική δικαιοσύνη και οδηγούσαν σε στρέβλωση ακόμη και του υγιούς ανταγωνισμού. Μία εξ αυτών αποτελεί το σχέδιο δράσης του ΟΟΣΑ για την αντιμετώπιση της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μεταφοράς των κερδών (“BEPS Project”), στο οποίο συμμετέχουν περί τα ενενήντα κράτη.

2.2. Το σχέδιο δράσης του ΟΟΣΑ για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής (BEPS Project)

2.2.1. Γενική επισκόπηση

Το σχέδιο BEPS είναι ένα συνεκτικό πλέγμα μέτρων και πρωτοβουλιών για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής, τη βελτίωση της συνοχής των διεθνών φορολογικών κανόνων και τη διασφάλιση ενός διαφανούς φορολογικού περιβάλλοντος²².

²² Χουρδάκη Ε., Κρινής Β., Γρέγου Ρ., Λαζαρέτου Θ.: «Η αντιμετώπιση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού μέσα από τις διατάξεις του ενωσιακού και ελληνικού φορολογικού δικαίου», ΔΕΕ τ. 3/2019, σελ. 358.

Καταστρώνεται σε δεκαπέντε δράσεις, μέσω των οποίων επιδιώκεται η ικανοποίηση τριών στόχων: (α) η αντιμετώπιση στρεβλώσεων από την εφαρμογή κανόνων των διμερών φορολογικών συμβάσεων και των διεθνών προτύπων με έμφαση στην επίτευξη ουσίας (“substance”) στις συναλλαγές, (β) η συνοχή του συστήματος διεθνούς εταιρικής φορολογίας και την αντιμετώπιση των κενών (“coherence”) και (γ) η ενίσχυση της διαφάνειας (“transparency”), δηλαδή της πρόσβασης των φορολογικών αρχών σε επαρκή δεδομένα, προκειμένου να είναι σε θέση να αναγνωρίσουν σημεία ενδιαφέροντος που αφορούν είτε στην τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών είτε σε άλλα ζητήματα σχετιζόμενα με τη διάβρωση της φορολογικής βάσης και τη μεταφορά κερδών στην αλλοδαπή²³.

Ειδικότερα, η Δράση 1 αφορά στην αντιμετώπιση των φορολογικών προκλήσεων που συνεπάγεται η ραγδαία ανάπτυξη της ψηφιακής οικονομίας (“digital economy”), η Δράση 2 στην ουδετεροποίηση των υβριδικών αναντιστοιχιών (“neutralizing the effects of hybrid mismatch arrangements”), η Δράση 3 στην ενίσχυση των κανόνων περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών και στην αντιμετώπιση της δυνατότητας δημιουργίας συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε άλλες χώρες και της μεταφοράς εισοδημάτων που υπό κανονικές συνθήκες θα είχαν αποκτηθεί από τον φορολογούμενο-μέτοχο στη χώρα εγκατάστασής του (“CFC rules”), η Δράση 4 στο ζήτημα της εκπαισιμότητας καταβληθέντων τόκων σε περίπτωση δανειακών συμβάσεων και εν γένει σε ζητήματα καταβολών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο ενδοομιλικών συναλλαγών (“limitation on interest deductions”) ²⁴, η Δράση 5 στην αντιμετώπιση των επιζήμιων φορολογικών πρακτικών (“harmful tax practices”), η Δράση 6 στην πρόληψη κατάχρησης των διμερών συμβάσεων (“prevention of tax treaty abuse”), η οποία λαμβάνει χώρα μέσω της χορήγησης φορολογικών προνομίων υπό ακατάλληλες συνθήκες, η Δράση 7 στην πρόληψη της αποφυγής του καθεστώτος μόνιμης εγκατάστασης (“permanent establishment status”), οι Δράσεις 8, 9 και 10 στην τεκμηρίωση των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών (“transfer pricing”), η Δράση 11 στη συλλογή στοιχείων (“BEPS data analysis”), η Δράση 12 στην αποκάλυψη πληροφοριών για τον επιζήμιο φορολογικό σχεδιασμό, η Δράση 13

²³ Σαββαΐδου, Αικ. (2022): «Το Σχέδιο Δράσης του ΟΟΣΑ (“BEPS project”) για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής και η εφαρμογή του στην Ευρωπαϊκή Ένωση», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 67.

²⁴ Βλ. και την τελική έκθεση ΟΟΣΑ επί της δράσης 4 του Σχεδίου Δράσης για τα BEPS: Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2015 Final Report, 05/10/2015 αλλά και Έκθεση ΟΟΣΑ επί της Δράσης 4 του Σχεδίου Δράσης για τα BEPS: Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and other Financial Payments, Action 4, 2016 Update, December 2016.

στην υποβολή ανά χώρα αναφοράς (“Country-by-Country Report”) για την τεκμηρίωση ενδοομιλικών συναλλαγών, η Δράση 14 στη δημιουργία αποτελεσματικότερων μηχανισμών επίλυσης διαφορών μέσω της διαδικασίας αμοιβαίου διακανονισμού (“Mutual Agreement Procedure”) του άρθρου 25 του Μοντέλου Σύμβασης του ΟΟΣΑ και η Δράση 15 στην υιοθέτηση και υπογραφή ενός πολυμερούς εργαλείου για την αυτόματη ενσωμάτωση των προτεινόμενων δράσεων στις διμερείς ΣΑΔΦ των συμβαλλομένων μερών (“MLI”)²⁵.

Για καθεμιά από τις ως άνω δράσεις συντάχθηκε και δημοσιεύθηκε το 2015 μια τελική έκθεση, η οποία αναλύει τα συμπεράσματα του ΟΟΣΑ και προτείνει ορισμένες λύσεις για την κάλυψη των κενών στους υφιστάμενους κανόνες της διεθνούς φορολογίας²⁶.

2.2.2. Η ανταπόκριση της ΕΕ στο σχέδιο BEPS

Το σχέδιο BEPS του ΟΟΣΑ επιδοκιμάστηκε θερμά από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Λεκτέο είναι ότι το Συμβούλιο της ΕΕ τόνισε στα συμπεράσματά του της 8^{ης} Δεκεμβρίου 2015²⁷ την ανάγκη να βρεθούν κοινές πλην ευέλικτες λύσεις σε επίπεδο ΕΕ που να συμβαδίζουν με τα συμπεράσματα του ΟΟΣΑ για την αντιμετώπιση του φαινομένου της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μεταφοράς κερδών στην αλλοδαπή. Το Συμβούλιο της ΕΕ τάχθηκε υπέρ της αποτελεσματικής και ταχύρρυθμα συντονισμένης εφαρμογής των μέτρων για την καταπολέμηση της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μεταφοράς κερδών στην αλλοδαπή σε επίπεδο ΕΕ και έκρινε ότι οι οδηγίες της ΕΕ θα πρέπει να είναι, κατά περίπτωση, το προτιμώμενο μέσο για την εφαρμογή στο επίπεδο της ΕΕ των συμπερασμάτων του ΟΟΣΑ για την αντιμετώπιση του φαινομένου της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μεταφοράς κερδών στην αλλοδαπή²⁸.

²⁵ Σαββαΐδου, Αικ. (2022): «Το Σχέδιο Δράσης του ΟΟΣΑ (“BEPS project”) για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής και η εφαρμογή του στην Ευρωπαϊκή Ένωση», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 70 - 129.

²⁶ Φορτσάκης Θ., Τσουρουφλής Α. (2024): «Φορολογικό Δίκαιο», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 349.

²⁷ Council of the European Union, 8 July 2015, 10649/15, FISC 93, From Presidency to Members of the High Level Working Party on Tax Issues, Subject: BEPS: Presidency roadmap on future work.

²⁸ Σαββαΐδου, Αικ. (2022): «Το Σχέδιο Δράσης του ΟΟΣΑ (“BEPS project”) για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής και η εφαρμογή του στην Ευρωπαϊκή Ένωση», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 213.

Παρόμοια, και στο ψήφισμα του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου της 6^{ης} Ιουλίου 2016 σχετικά με τις φορολογικές αποφάσεις τύπου «tax ruling» και άλλα μέτρα παρόμοιου χαρακτήρα ή αποτελέσματος²⁹ αναφέρεται, μεταξύ άλλων, ότι «λαμβάνοντας υπόψη ότι η έκταση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής εκτιμάται από την Επιτροπή σε ένα τρισεκατομμύριο EUR ετησίως, ενώ ο ΟΟΣΑ εκτιμά την απώλεια εσόδων σε παγκόσμιο επίπεδο σε 4 % έως 10 % των συνολικών εσόδων από τη φορολογία εισοδήματος εταιρειών, ποσό που αντιστοιχεί σε 75 έως 180 δισεκατομμύρια EUR ετησίως, σύμφωνα με τα επίπεδα του 2014³⁰ λαμβάνοντας υπόψη ότι τα ποσά αυτά είναι μόνο συντηρητικές εκτιμήσεις³¹ λαμβάνοντας υπόψη ότι οι αρνητικές συνέπειες των εν λόγω πρακτικών για τους προϋπολογισμούς των κρατών μελών και τους πολίτες είναι εμφανείς και θα μπορούσαν να υπονομεύσουν την εμπιστοσύνη στη δημοκρατία³² λαμβάνοντας υπόψη ότι η φορολογική απάτη, η φοροδιαφυγή και ο επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός διαβρώνουν τη φορολογική βάση των κρατών μελών και οδηγούν έτσι σε απώλεια φορολογικών εσόδων, διαβρώνοντας τις οικονομίες και την ικανότητα των κυβερνήσεων να παρέχουν δημόσιες υπηρεσίες, επενδύσεις και κοινωνική ασφάλιση».

2.3. Η σύσταση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής για τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό – Η εισαγωγή του γενικού κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων

2.3.1. Η σύσταση της Επιτροπής το 2012

Το Μάρτιο του 2012 το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο ζήτησε από την Επιτροπή να προτείνει τρόπους για τη βελτίωση της καταπολέμησης της φορολογικής απάτης και της φοροδιαφυγής και να υποβάλει σχετική έκθεση μέχρι τον Ιούνιο του ίδιου έτους. Στο πλαίσιο αυτό, η Επιτροπή εξέδωσε τον Ιούνιο του 2012 μια Ανακοίνωση προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο σχετικά με τους τρόπους με τους οποίους θα μπορούσε να βελτιωθεί η φορολογική συμμόρφωση και να περιοριστούν τα ως άνω φαινόμενα, με αξιοποίηση των ήδη υφιστάμενων μέσων και έγκριση των προτάσεων της Επιτροπής που εκκρεμούν. Στην εν λόγω έκθεση προσδιορίζονταν ακόμη και οι τομείς στους οποίους η τυχόν λήψη περαιτέρω πρωτοβουλιών συντονισμού θα ήταν ακόμη πιο επωφελής και τονίστηκε η προστιθέμενη αξία της συνεργασίας των κρατών έναντι των αυξημένων προκλήσεων που έθεταν η φορολογική απάτη και η φοροδιαφυγή. Περαιτέρω, ελήφθη πρόνοια για τη σύνταξη πριν τα τέλη του έτους ενός σχεδίου δράσης για την ενίσχυση της καταπολέμησης των ως άνω φαινομένων, στο οποίο θα

²⁹ Βλ. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/HTML/?uri=CELEX:52016IP0310>

καθορίζονταν συγκεκριμένα μέτρα για την ενίσχυση της διοικητικής συνεργασίας, την ανάπτυξη της υφιστάμενης πολιτικής χρηστής διακυβέρνησης, τα θέματα της αλληλεπίδρασης με τους φορολογικούς παραδείσους και τα θέματα του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού³⁰. Το εν λόγω Σχέδιο Δράσης δημοσιεύθηκε από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή το Δεκέμβριο του 2012 και περιελάμβανε κατ' αρχήν τις ήδη αναληφθείσες πρωτοβουλίες που έπρεπε να εξελιχθούν περαιτέρω (ήτοι το νέο πλαίσιο διοικητικής συνεργασίας, την πρόταση της Επιτροπής για την τροποποίηση της Οδηγίας για τη φορολογία των τόκων καταθέσεων, το σχέδιο συμφωνίας για την καταπολέμηση της απάτης και τη συνεργασία σε φορολογικά θέματα, την πρόταση της Επιτροπής για την υιοθέτηση Μηχανισμού Ταχείας Αντίδρασης για την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ, την πρόταση για την προαιρετική εφαρμογή του μηχανισμού αντιστροφής της επιβάρυνσης ΦΠΑ για τις παραδόσεις ορισμένων αγαθών και την παροχή υπηρεσιών που είναι πιθανό να αποτελέσουν αντικείμενο απάτης, καθώς και τη δημιουργία φόρουμ της ΕΕ για τον ΦΠΑ)³¹.

Παράλληλα, το Δεκέμβριο του 2012 δημοσιεύτηκε και η Σύσταση της Επιτροπής της 6^{ης} Δεκεμβρίου 2012 σχετικά με τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό³². Με την εν λόγω Σύσταση η Επιτροπή, αφού έλαβε υπόψη ότι (α) οι δομές του φορολογικού σχεδιασμού έχουν καταστεί με την πάροδο του χρόνου ολοένα και πιο πολύπλοκες και αναπτύσσονται σε διάφορες δικαιοδοσίες, με αποτέλεσμα τα φορολογητέα κέρδη να μετατοπίζονται σε κράτη με ευνοϊκά φορολογικά καθεστάτα και (β) οι εθνικοί νομοθέτες δεν έχουν επαρκή χρόνο να αντιδράσουν, με αποτέλεσμα τα ειδικά μέτρα αντιμετώπισης των καταχρήσεων να αποδεικνύονται συχνά ακατάλληλα για την επιτυχή αντιμετώπιση των νέων δομών φορολογικού σχεδιασμού που εμφανίζονται, πρότεινε στα κράτη μέλη την υιοθέτηση μίας κοινής τακτικής για το σκοπό καταπολέμησης του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού και την προστασία των εθνικών φορολογικών βάσεων από τη διάβρωσή τους, μέσω της έγκρισης ενός γενικού κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων, προσαρμοσμένου σε εθνικές και διασυνοριακές περιπτώσεις εντός της ΕΕ και σε περιπτώσεις που αφορούν τρίτες χώρες³³. Ο γενικός κανόνας αυτός

³⁰ Φορτσάκης Θ., Τσουρουφλής Α. (2024): «*Φορολογικό Δίκαιο*», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 405.

³¹ Φορτσάκης Θ., Τσουρουφλής Α. (2024): «*Φορολογικό Δίκαιο*», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 405.

³² <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012H0772>

³³ Βλ. Σύσταση της Επιτροπής της 6^{ης} Δεκεμβρίου 2012 σχετικά με τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό, παρ. 4.

προτάθηκε να έχει την ακόλουθη μορφή στην εθνική νομοθεσία των κρατών μελών: «*Η τεχνητή ρύθμιση ή η τεχνητή σειρά ρυθμίσεων που έχει δρομολογηθεί με βασικό τρόπο την αποφυγή της φορολόγησης και οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα αγνοείται. Οι εθνικές αρχές αντιμετωπίζουν τις εν λόγω ρυθμίσεις, για φορολογικούς σκοπούς, βάσει των χαρακτηριστικών της οικονομικής τους υπόστασης.*». Ως ρύθμιση νοείται, κατά τη Σύσταση, κάθε συναλλαγή, καθεστώς, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή εκδήλωση, η οποία μπορεί να περιλαμβάνει και περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη, αυτή δε καθίσταται τεχνητή εφόσον στερείται εμπορικής ουσίας. Προκειμένου να διαπιστωθεί αν μία ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων έχει οδηγήσει σε φορολογικό πλεονέκτημα, οι εθνικές αρχές καλούνται να συγκρίνουν το ύψος του οφειλόμενου φόρου από έναν υποκείμενο στον φόρο, λαμβάνοντας υπόψη την/τις εν λόγω ρύθμιση/ρυθμίσεις, με το ποσό που θα όφειλε ο ίδιος υποκείμενος στον φόρο υπό τις ίδιες συνθήκες, εν απουσία της/ων εν λόγω ρύθμισης/ρυθμίσεων. Στο πλαίσιο αυτό, είναι χρήσιμο να εξεταστεί εάν συντρέχουν μία ή περισσότερες από τις ακόλουθες περιπτώσεις: α) δεν περιλαμβάνεται κάποιο ποσό στη φορολογική βάση, β) ο φορολογούμενος δικαιούται έκπτωση από τον φόρο, γ) καταχωρίζεται ζημία για φορολογικούς σκοπούς, δ) δεν οφείλεται παρακράτηση φόρου, ε) αντισταθμίζεται ο φόρος αλλοδαπής³⁴.

Επιπλέον, στη Σύσταση έγινε αναφορά για πρώτη φορά στην έννοια της τεχνητής διευθέτησης. Ορίστηκε, ειδικότερα, ότι για τον χαρακτηρισμό μίας ρύθμισης ή σειράς ρυθμίσεων ως τεχνητής, οι εθνικές αρχές πρέπει να εξετάζουν αν αυτές αφορούν μία ή περισσότερες από τις ακόλουθες καταστάσεις: α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια ρύθμιση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της ρύθμισης στο σύνολό της, β) η ρύθμιση ή η σειρά ρυθμίσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια φυσιολογική επιχειρηματική συμπεριφορά, γ) η ρύθμιση ή η σειρά ρυθμίσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους, δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα, ε) η ρύθμιση ή η σειρά ρυθμίσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανakλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους τους οποίους αναλαμβάνει ο υποκείμενος στον φόρο ή στις ταμειακές ροές του, στ) το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από τον φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος.

³⁴ Βλ. Σύσταση της Επιτροπής της 6^{ης} Δεκεμβρίου 2012 σχετικά με τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό, παρ. 4.2. και 4.7.

2.3.2. Η δέσμη μέτρων κατά της φοροαποφυγής

Τον Ιανουάριο του 2016 η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ανακοίνωσε μια δέσμη μέτρων κατά της φοροαποφυγής (“Anti – Tax Avoidance Package”), με σκοπό την ενίσχυση των κανόνων κατά της φοροαποφυγής και τη δικαιότερη, απλούστερη και αποτελεσματικότερη φορολογία στην ΕΕ³⁵. Η δέσμη αυτή, η οποία βασίζεται στο Σχέδιο Δράσης του ΟΟΣΑ (BEPS Project), αποτελούνταν από τα ακόλουθα επτά έγγραφα: i. ένα σχέδιο Οδηγίας της Ευρωπαϊκής Επιτροπής κατά των μέτρων φοροαποφυγής, ii. τη σύσταση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής για την εφαρμογή των προτάσεων του ΟΟΣΑ για τη BEPS (G20/OECD) αναφορικά με την καταστράτηγηση των φορολογικών Συνθηκών και τις μόνιμες εγκαταστάσεις, όπου προτείνεται η υιοθέτηση ενός γενικού κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων, βασισμένου στο κριτήριο του βασικού σκοπού των συναλλαγών και των διευθετήσεων, iii. την ανακοίνωση της Επιτροπής αναφορικά με τη δέσμη καταπολέμησης της φοροαποφυγής, όπου προτείνονται τα επόμενα βήματα για την επίτευξη της πραγματικής φορολόγησης και μεγαλύτερης φορολογικής διαφάνειας στην ΕΕ, iv. την πρόταση Οδηγίας για την τροποποίηση της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ με σκοπό την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας μέσω της εφαρμογής της δράσης G20/ΟΟΣΑ για την υποβολή εκθέσεων ανά χώρα (CbCR), v. την ανακοίνωση σχετικά με μια εξωτερική στρατηγική για δίκαιη και αποτελεσματική φορολόγηση, που σκοπό έχει το συντονισμό των φορολογικών πολιτικών των κρατών μελών για την κοινή αντιμετώπιση των φορολογικών συστημάτων των τρίτων χωρών και παράλληλα την παροχή βοήθειας προς τις αναπτυσσόμενες χώρες για την τήρηση των προτύπων της χρηστής φορολογικής διακυβέρνησης, μία μελέτη για τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό και ένα έγγραφο εργασίας των υπηρεσιών της Επιτροπής, στο οποίο παρουσιάζεται περαιτέρω ανάλυση και υποστηρίζονται οι ανωτέρω πρωτοβουλίες³⁶.

Τα ανωτέρω μέτρα είχαν ως στόχο την εξασφάλιση μίας χρηστής φορολογικής διακυβέρνησης και στη δημιουργία ενός διαυγούς και σταθερού φορολογικού περιβάλλοντος για τις επιχειρήσεις στην ενιαία αγορά. Πρωταρχικός στόχος είναι η διασφάλιση ότι τα κέρδη που πραγματοποιούνται στην ενιαία αγορά φορολογούνται εκεί όπου πράγματι ασκείται η δραστηριότητα. Επιδιώκεται, έτσι η καταπολέμηση της φοροαποφυγής και του επιθετικού

³⁵ Βλ. και European Commission, Fact Sheet, The Anti-Tax Avoidance Package – Questions and Answers, Brussels, 28 January 2016.

³⁶ Καλαμπαλίκη, Αικ.: «Μια νέα Οδηγία κατά της Φοροαποφυγής: Η Ευρωπαϊκή Ένωση ένα βήμα πιο κοντά στην αντιμετώπιση της BEPS», ΘΠΔΔ τ. 2/2017, σελ. 195.

φορολογικού σχεδιασμού σε ενωσιακό και παγκόσμιο επίπεδο, ενώ τα μέτρα έχουν σχεδιαστεί κατά τρόπο τέτοιο, ώστε να ελαχιστοποιείται, όσο το δυνατόν περισσότερο, ο κίνδυνος διπλής φορολογίας³⁷.

2.4. Η Οδηγία 2016/1164/ΕΕ για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς (Anti-Tax Avoidance Directive)

Το 2016 υιοθετήθηκε η Οδηγία 2016/1164/ΕΕ για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, γνωστή και ως “Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD)” ή “BEPS Directive”.

Η Οδηγία βασίζεται στο Σχέδιο Δράσης του ΟΟΣΑ για την καταπολέμηση της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και τη μετατόπιση των κερδών (BEPS) και έχει ως σκοπό την καταπολέμηση καταστάσεων, στις οποίες οι φορολογούμενοι ενεργούν κατά του ίδιου του σκοπού του νόμου, εκμεταλλευόμενοι τις διαφορές μεταξύ των εθνικών φορολογικών συστημάτων, ώστε να μειώσουν τη συνολική φορολογική οφειλή τους. Με αυτήν επιδιώκεται, ακόμη, η αντιμετώπιση πρακτικών, στις οποίες καταφεύγουν οι φορολογούμενοι, προκειμένου να επωφελούνται από χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές ή από διπλές εκπτώσεις ή να εξασφαλίζουν ότι τα εισοδήματά τους παραμένουν αφορολόγητα καθιστώντας τα εκπεστέα σε μια δικαιοδοσία, χωρίς παράλληλα να συμπεριλαμβάνονται στη φορολογική βάση πέραν των συνόρων. Οι πρακτικές αυτού του τύπου οδηγούν στη στρέβλωση των επιχειρηματικών αποφάσεων στην εσωτερική αγορά, ενώ η μη αποτελεσματική αντιμετώπισή τους θα μπορούσε να δημιουργήσει ένα περιβάλλον αθέμιτου ανταγωνισμού³⁸.

Όπως προκύπτει από το άρθρο 1, η Οδηγία αφορά στα νομικά πρόσωπα ή τις νομικές οντότητες των κρατών μελών της ΕΕ, καθώς και τις μόνιμες εγκαταστάσεις αυτών και περιέχει πέντε

³⁷ Καλαμπαλίκη, Αικ.: «Μια νέα Οδηγία κατά της Φοροαποφυγής: Η Ευρωπαϊκή Ένωση ένα βήμα πιο κοντά στην αντιμετώπιση της BEPS», ΘΠΔΔ τ. 2/2017, σελ. 196.

³⁸ Καλαμπαλίκη, Αικ.: «Μια νέα Οδηγία κατά της Φοροαποφυγής: Η Ευρωπαϊκή Ένωση ένα βήμα πιο κοντά στην αντιμετώπιση της BEPS», ΘΠΔΔ τ. 2/2017, σελ. 196.

βασικά μέτρα κατά της φοροαποφυγής, τα οποία τέθηκαν σε ισχύ από 1.1.2019³⁹: α) κανόνες περιορισμού της έκπτωσης τόκων (“interest limitation rules”) για την αποτροπή των εταιρειών να χρησιμοποιούν τεχνητό δανεισμό για την αύξηση των εκπιπόμενων δαπανών τους (άρθρο 4 της Οδηγίας), β) κανόνες φορολόγησης κατά την έξοδο για την αποτροπή της μεταφοράς παγίων σε άλλες χώρες με σκοπό τη φοροαποφυγή (“exit taxation”) (άρθρο 5 της Οδηγίας), γ) το γενικό κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων (“GAAR” ή «ΓΚΑΚ»)⁴⁰, σύμφωνα με τον οποίο οι φορολογικές αρχές μπορούν να αγνοούν τις τεχνητές ρυθμίσεις και να επιβάλουν φόρο στη βάση της πραγματικής οικονομικής υπόστασης, ώστε να αντιμετωπισθεί ο επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός (άρθρο 6 της Οδηγίας), δ) κανόνες για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες (“CFC rules”) για την αποφυγή μεταφοράς κερδών σε χώρες με χαμηλό ή μηδενικό φορολογικό συντελεστή (άρθρα 7-8 της Οδηγίας) και ε) κανόνες για την αντιμετώπιση των υβριδικών αναντιστοιχιών (“hybrid mismatches”) (άρθρο 9 της Οδηγίας)⁴¹.

2.5. Ο Γενικός Κανόνας Απαγόρευσης Καταχρήσεων (ΓΚΑΚ)

Με το άρθρο 6 της Οδηγίας 2016/1164/ΕΕ θεσπίσθηκε για πρώτη φορά μια γενική ρήτρα για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής, η οποία εκτείνεται σε όλο το φάσμα της φορολόγησης των εταιρειών.

Ο Γενικός Κανόνας Απαγόρευσης Καταχρήσεων (ΓΚΑΚ) ή γενική αντικαταχρηστική ρήτρα ή γενική ρήτρα κατά της φοροαποφυγής ή γενικός κανόνας φοροαποφυγής αποτελεί ένα φορολογικό κανόνα, με τον οποίον παρέχεται η δυνατότητα στις φορολογικές αρχές να αγνοούν, υπό προϋποθέσεις, τα φορολογικά πλεονεκτήματα που διεκδικούν οι φορολογούμενοι ή ακόμη και να προβαίνουν σε επαναχαρακτηρισμό της χρησιμοποιούμενης από αυτούς διευθέτησης, εφόσον διαπιστώσουν ότι αυτή είναι καταχρηστική. Πρόκειται, επομένως, για μια διάταξη, η οποία παρέχει ευρεία διακριτική ευχέρεια στις φορολογικές

³⁹ Σαββαΐδου Κ., Αθανασάκη Β. (2019): «Θέση σε ισχύ νέων κανόνων της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την εξάλειψη των βασικών κενών που χρησιμοποιούνται για την εταιρική φοροαποφυγή», ΔΦΝ, σελ.1171-1175.

⁴⁰ Athanasaki V. (2018): “A Comparison of the Greek GAAR and the EU anti-Tax avoidance GAAR”, Dec 24, Tax Notes International - Tax Analysts.

⁴¹ Σαββαΐδου, Αικ. (2022): «Το Σχέδιο Δράσης του ΟΟΣΑ (“BEPS project”) για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής και η εφαρμογή του στην Ευρωπαϊκή Ένωση», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 238 - 239.

διοικήσεις των κρατών να προβαίνουν σε φορολογικές αναμορφώσεις, εφόσον διαπιστώνουν ότι οι διευθετήσεις που μεταχειρίζονται οι φορολογούμενοι δεν είναι γνήσιες και λαμβάνουν χώρα με σκοπό αποκλειστικά την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το σκοπό ή το αντικείμενο των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων⁴².

Ο ΓΚΑΚ είναι σχεδιασμένος με τρόπο τέτοιο, ώστε να οριοθετείται η σχέση του με τις ειδικότερες αντικαταχρηστικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας^{43,44}. Σύμφωνα με τις εισαγωγικές σκέψεις της Οδηγίας, στόχος ήταν η αντιμετώπιση των καταχρηστικών φορολογικών πρακτικών, οι οποίες δεν είχαν αντιμετωπιστεί με ειδικά στοχευμένες διατάξεις, ήτοι επί της ουσίας η κάλυψη των κενών που ενδεχομένως υφίστανται στις φορολογικές νομοθεσίες των κρατών μελών, χωρίς, ωστόσο, να θίγεται η εφαρμογή ειδικών κανόνων κατά των καταχρήσεων⁴⁵. Επομένως, σε φορολογικά αντικείμενα, τα οποία καλύπτονται από ειδικές διατάξεις κατά της φοροαποφυγής (όπως είναι π.χ. το άρθρο 4 της ATAD για τον περιορισμό των τόκων, το άρθρο 5 της ATAD για τη φορολόγηση κατά την έξοδο, τα άρθρα 7 και 8 της ATAD για τους κανόνες περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών ή το άρθρο 9 της ATAD για τις υβριδικές αναντιστοιχίες), ο ΓΚΑΚ δεν μπορεί να βρει κατ' αρχήν εφαρμογή, ούτε καν προς το σκοπό κάλυψης ή συμπλήρωσης τυχόν κενών που μπορεί να υφίστανται από την εφαρμογή των διατάξεων αυτών στα αντίστοιχα φορολογικά αντικείμενα που αυτές αφορούν⁴⁶. Ο ΓΚΑΚ θα πρέπει να εφαρμόζεται σε εσωτερικές καταστάσεις, εντός της Ένωσης και έναντι τρίτων χωρών με ομοιόμορφο τρόπο, ώστε να μην υπάρχουν διαφορές όσον αφορά το πεδίο εφαρμογής και τα αποτελέσματά του σε εγχώριες και σε διασυνοριακές καταστάσεις, ενώ τα κράτη μέλη θα πρέπει να έχουν τη δυνατότητα να επιβάλουν ποινές σε περίπτωση εφαρμογής του.

⁴² Σαββαΐδου Αικ., Αθανασάκη Β. (2023): «Αντιμετώπιση της διεθνούς φοροαποφυγής και φορολογική αβεβαιότητα», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 64 – 65.

⁴³ Savvaidou K., Athanasaki V.: “Country Note: General and specific anti-tax avoidance measures under recent tax reform in Greece”, Intertax (Kluwer Law) – Volume 47/2019 Issue 4.

⁴⁴ Theocharopoulou E.: “Tax avoidance: Exploring the Boundaries of Anti-Avoidance Rules in the EU BEPS Context”, EATLP Congress Munich 2016, EATLP International Tax Series, vol. 15, 385-98.

⁴⁵ Σαββαΐδου, Αικ. (2022): «Το Σχέδιο Δράσης του ΟΟΣΑ (“BEPS project”) για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής και η εφαρμογή του στην Ευρωπαϊκή Ένωση», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 242 - 243.

⁴⁶ Σαββαΐδου Αικ., Αθανασάκη Β. (2023): «Αντιμετώπιση της διεθνούς φοροαποφυγής και φορολογική αβεβαιότητα», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 73.

Σύμφωνα, λοιπόν, με το άρθρο 6 της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ, για τον υπολογισμό της εταιρικής φορολογικής οφειλής, το κράτος μέλος δεν πρέπει να λαμβάνει υπόψη τυχόν διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων, οι οποίες, έχοντας συσταθεί με κύριο σκοπό ή με έναν εκ των κύριων σκοπών την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο ή το σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων, και συνεκτιμωμένων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων, δεν είναι γνήσιες. Μια διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων θεωρείται μη γνήσια, στο βαθμό που δεν εξυπηρετεί εμπορικούς σκοπούς που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα. Όταν οι διευθετήσεις αυτές δεν λαμβάνονται υπόψη, η φορολογική υποχρέωση υπολογίζεται βάσει των χαρακτηριστικών της οικονομικής υπόστασης σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο.

2.5. Συμπεράσματα

Η αντιμετώπιση της φοροαποφυγής αποτελεί από ετών κεντρικό άξονα στην δόμηση της φορολογικής και δημοσιονομικής πολιτικής των κρατών, γεγονός που προκύπτει εναργώς από τις προσπάθειες που αυτά καταβάλλουν τόσο σε επίπεδο ΟΟΣΑ όσο και σε επίπεδο ΕΕ, με το σχεδιασμό δράσεων και την ανάληψη πρωτοβουλιών.

Μια από τις πρωτοβουλίες αυτές αποτελεί και η ρητή κατοχύρωση της γενικής διάταξης κατά της φοροαποφυγής με το άρθρο 6 της Οδηγίας 2016/1164/ΕΕ (ΑΤΑΔ), η οποία στοχεύει ακριβώς στην πρόληψη και την καταστολή φαινομένων φορολογικής κατάχρησης που οδηγούν σε αύξηση των δημοσιονομικών ελλειμμάτων και σε μείωση των φορολογικών εσόδων των κρατών.

2.6. Βιβλιογραφία

2.6.1. Ελληνική Βιβλιογραφία

- Καλαμπαλίκη, Αικ.: «Μια νέα Οδηγία κατά της Φοροαποφυγής: Η Ευρωπαϊκή Ένωση ένα βήμα πιο κοντά στην αντιμετώπιση της BEPS», ΘΠΔΔ τ. 2/2017.
- Σαββαΐδου, Αικ. (2022): «Το Σχέδιο Δράσης του ΟΟΣΑ (“BEPS project”) για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής και η εφαρμογή του στην Ευρωπαϊκή Ένωση», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.

- Σαββαΐδου Κ., Αθανασάκη Β. (2019): «Θέση σε ισχύ νέων κανόνων της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την εξάλειψη των βασικών κενών που χρησιμοποιούνται για την εταιρική φοροαποφυγή», ΔΦΝ.
- Σαββαΐδου Αικ., Αθανασάκη Β. (2023): «Αντιμετώπιση της διεθνούς φοροαποφυγής και φορολογική αβεβαιότητα», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.
- Φορτσάκης Θ., Τσουρουφλής Α. (2024): «Φορολογικό Δίκαιο», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.
- Χουρδάκη Ε., Κρινής Β., Γρέγου Ρ., Λαζαρέτου Θ.: «Η αντιμετώπιση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού μέσα από τις διατάξεις του ενωσιακού και ελληνικού φορολογικού δικαίου», ΔΕΕ τ. 3/2019.

2.6.2. Ξενόγλωσση βιβλιογραφία

- Athanasaki V. (2018): “A Comparison of the Greek GAAR and the EU anti-Tax avoidance GAAR”, Dec 24, Tax Notes International - Tax Analysts.
- Council of the European Union, 8 July 2015, 10649/15, FISC 93, From Presidency to Members of the High Level Working Party on Tax Issues, Subject: BEPS: Presidency roadmap on future work.
- European Commission, Fact Sheet, The Anti-Tax Avoidance Package – Questions and Answers, Brussels, 28 January 2016.
- Savvaidou K., Athanasaki V.: “Country Note: General and specific anti-tax avoidance measures under recent tax reform in Greece”, Intertax (Kluwer Law) – Volume 47/2019 Issue 4.
- Theocharopoulou E.: “Tax avoidance: Exploring the Boundaries of Anti-Avoidance Rules in the EU BEPS Context”, EATLP Congress Munich 2016, EATLP International Tax Series, vol. 15.

2.6.3. Διαδικτυακοί Τόποι

- <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/HTML/?uri=CELEX:52016IP0310>
- <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012H0772>

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ: Η ΓΕΝΙΚΗ ΡΗΤΡΑ ΚΑΤΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΝΝΟΜΗ ΤΑΞΗ – ΤΟ ΑΡΘΡΟ 39 Ν. 5104/2024

3.1. Η αντιμετώπιση φαινομένων φοροαποφυγής στην Ελλάδα πριν τη θέσπιση της γενικής ρήτηρας κατά της φοροαποφυγής

Η χώρα μας δυστυχώς δεν υπήρξε πρωτοπόρος στην ενσωμάτωση στη νομοθεσία της κανόνων ή ακόμη και ερμηνευτικών προσεγγίσεων για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής. Ελλείπει ακριβώς ρητών νομοθετικών προβλέψεων και λαμβανομένης υπόψη της στενής ερμηνείας των φορολογικών διατάξεων, η οποία απορρέει από την αρχή της νομιμότητας του φόρου, είχε καταστεί προδήλως δυσχερές στη φορολογική διοίκηση να μπορέσει να προσεγγίσει με κάποιον τρόπο περιπτώσεις οι οποίες ενείχαν δείγματα φοροαποφυγής, δίχως να εγείρει ζητήματα πλημμελούς (διασταλτικής) ερμηνείας των επικαλούμενων διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας. Το γεγονός αυτό, σε συνδυασμό με την εμμονή της φορολογικής διοίκησης στην υιοθέτηση του τύπου έναντι της ουσίας (form over substance), πολλές φορές οδηγούσε σε χαρακτηρισμό ως καταχρηστικών ορισμένων πρακτικών ή συμπεριφορών, οι οποίες, όμως, δεν ήταν εν τοις πράγμασι τέτοιες, καθώς και σε άδικους καταλογισμούς φόρων⁴⁷. Ωστόσο, υπήρχαν και ορισμένες περιπτώσεις κατά τις οποίες, από την εξέταση της αληθούς φύσης των συναλλαγών προέκυπτε ότι η πραγματική βούληση των μερών κατέτεινε στην τέλεση φοροαποφυγής, οπότε και γινόταν προσπάθεια αποτροπής και καταστολής της με καταλογισμούς φόρων.

Ένα τέτοιο παράδειγμα αποτελούσαν οι περιπτώσεις των λεγόμενων «εικονικών» εταιρειών^{48,49}, ήτοι των προσωπικών εταιρειών που συστήνονταν από επιχειρηματίες με συγγενείς τους (π.χ. συζύγους), με σκοπό την αποκόμιση φορολογικού οφέλους λόγω της χαμηλότερης φορολογίας που επιβαλλόταν στις εταιρείες αυτές σε σχέση με τις ατομικές επιχειρήσεις, στις οποίες ωστόσο τα συγγενικά αυτά πρόσωπα δεν απασχολούνταν

⁴⁷ Βύζας, Β. (2017): «Η ρήτρα κατά της Φοροαποφυγής στο Ελληνικό Δίκαιο», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 83-84.

⁴⁸ Τότσης, Χ. (1994): «Ερμηνεία Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων», Εκδόσεις Πάμισος, Τόμος 2, σελ. 682-687.

⁴⁹ Παπακυριάκου, Θ. (2005): «Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο», Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, σελ. 177-180.

πραγματικά. Οι περιπτώσεις αυτές απασχόλησαν ήδη από τη δεκαετία του 1950 τόσο τη φορολογική διοίκηση όσο και τα Διοικητικά Δικαστήρια, τα οποία αγνοούσαν την ύπαρξη των εν λόγω σχηματισμών και προχωρούσαν στον καταλογισμό φόρο, βασιζόμενα στην πρόθεση των μερών να αποκτήσουν φορολογικό πλεονέκτημα χωρίς να θέλουν πραγματικά να συστήσουν εταιρεία. Μάλιστα, η νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων στις περιπτώσεις αυτές κατέληξε ότι η κρίση περί εικονικότητας μπορούσε να γίνει και από αυτά χωρίς να έχει προηγηθεί σχετική κρίση από τα πολιτικά δικαστήρια ως προς την εμπορική ουσία της εταιρείας⁵⁰. Ωστόσο, η επίκληση της εικονικότητας σε πλήθος συναλλαγών/δραστηριοτήτων των φορολογουμένων δεν μπορούσε να καλύψει όλες τις περιπτώσεις φοροαποφυγής, στο μέτρο που περιοριζόταν στις δικαιοπραξίες που θα έπρεπε να θεωρηθούν ούτως ή άλλως νομικά άκυρες με βάση τις αρχές του αστικού δικαίου (άρθρο 138 ΑΚ), μη μπορώντας να επεκταθεί σε δικαιοπραξίες οι οποίες ήταν κατά τα άλλα νομικά έγκυρες⁵¹.

Στο πλαίσιο καταπολέμησης της φοροαποφυγής τέθηκε και το ζήτημα, αν η έννοια της κατάχρησης δικαιώματος, όπως προδιαγράφεται στο άρθρο 25 παρ. 3 του Συντάγματος⁵² και στο άρθρο 281 ΑΚ⁵³ μπορούσε να εφαρμοσθεί αναλογικά σε φορολογικές υποθέσεις. Με πάγια νομολογία του⁵⁴, ωστόσο, το Συμβούλιο της Επικρατείας απέκλεισε τη δυνατότητα ανάλογης εφαρμογής της αρχής της κατάχρησης δικαιώματος στο χώρο του φορολογικού δικαίου, καθόσον έκρινε ότι η εν λόγω αρχή δεν μπορεί να εφαρμοσθεί σε σχέσεις που διέπονται από το δημόσιο δίκαιο⁵⁵.

Στο ίδιο πνεύμα, και το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους επιχείρησε με μια σειρά γνωμοδοτήσεών του να «οριοθετήσει» κατά κάποιο τρόπο τις δράσεις που κατατείνουν σε

⁵⁰ Βλ. ενδεικτικά ΣτΕ 549/1994, ΣτΕ 3619/1988, ΣτΕ 3629/1988.

⁵¹ Βύζας, Β. (2017): *«Η ρήτρα κατά της Φοροαποφυγής στο Ελληνικό Δίκαιο»*, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 84.

⁵² Σύμφωνα με το άρθρο 25 παρ. 3 του Συντάγματος *«Η καταχρηστική άσκηση δικαιώματος δεν επιτρέπεται»*.

⁵³ Το άρθρο 281 ΑΚ ορίζει ότι *«Η άσκηση του δικαιώματος απαγορεύεται αν υπερβαίνει προφανώς τα όρια που επιβάλλουν η καλή πίστη ή τα χρηστά ήθη ή ο κοινωνικός ή οικονομικός σκοπός του δικαιώματος.»*

⁵⁴ Βλ. ΣτΕ 2970/2011, 713/2010, 1591/2009, 596/2007, 1804/2002, 1926/2000, 1590/2000, 1104/1992, 542/1990, 832/1984.

⁵⁵ Αντίθετη άποψη εκφράζεται, όμως, από τον Β. Βαθρακοκοίλη. Βλ. σχετικά Βαθρακοκοίλη, Β. (2001): *«Ερμηνεία – Νομολογία Αστικού Κώδικα, Τόμος Α Γενικές Αρχές»*, Εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 1133-1135.

φοροαποφυγή, τουλάχιστον σε επίπεδο εταιρειών, κάνοντας λόγο για καταστρατήγηση των φορολογικών διατάξεων. Μία εξ αυτών είναι η Γνωμοδότηση με αριθμό 514/2006, με την οποία εξετάστηκε αν οι ευνοϊκές διατάξεις του άρθρου 14 Ν. 3156/2003 για τα ομολογιακά δάνεια θα μπορούσαν να εφαρμοστούν και στα ομολογιακά δάνεια που εκδίδονται σε έναν μόνο ομολογιούχο. Το ΝΣΚ απεφάνθη αρνητικά, υποστηρίζοντας ότι οι όροι της περιέλευσης όλων των ομολογιών ή της μίας ομολογίας που θα εκδοθεί σε έναν μόνο ομολογιούχο δανειστή έρχονται σε αντίθεση με την νομική φύση του ομολογιακού δανείου. Το ΝΣΚ βάσισε την άποψη αυτή, μεταξύ άλλων, στον ισχυρισμό ότι «*δια της εκδόσεως ομολογιακού δανείου, κατά την υιοθετούμενη από τον νομοθέτη παραδοσιακή νομική μορφή του, αποφεύγεται η καταστρατήγηση των φορολογικών διατάξεων διά της συνάψεως τέτοιων ομολογιακών δανείων, που υποκρύπτουν δανειακή ή άλλη σύμβαση, η οποία έχει διαφορετική φορολογική μεταχείριση*». Όπως, όμως, προκύπτει από το κείμενο της γνωμοδότησης, ο ισχυρισμός αυτός δεν αποτέλεσε βάση ικανή να ανατρέψει τη γραμματική ερμηνεία μίας φορολογικής διάταξης⁵⁶. Η γνωμοδότηση αυτή κατακρίθηκε έντονα από τη θεωρία και δεν έχει μέχρι σήμερα γίνει δεκτή⁵⁷.

Μία ακόμη γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους που παρουσιάζει ιδιαίτερο ενδιαφέρον στο πλαίσιο καταπολέμησης φαινομένων με στοιχεία φοροαποφυγής είναι η υπ' αρ. 422/2009, η οποία αφορούσε στο κατά πόσο μία διάσπαση ανώνυμης εταιρείας μπορούσε να υπαχθεί ή όχι στις ευεργετικές διατάξεις του Ν. 2166/1993⁵⁸. Το ΝΣΚ έκρινε ότι με βάση τους σκοπούς του Ν. 2166/1993, την εκ μέρους του νομοθέτη επιλογή ορισμένων μόνο μορφών μετασχηματισμού επιχειρήσεων (άρθρο 1 Ν. 2166/1993), με τις οποίες συναρτά τις φορολογικές απαλλαγές, καθώς και τη θέσπιση ορισμένων προϋποθέσεων που πρέπει να πληρούν οι απορροφούσες εταιρείες, διαπιστώνεται ότι ο νομοθέτης αρκείται για τη χορήγηση των απαλλαγών κατ' αρχήν στην πλήρωση των προϋποθέσεων που ο ίδιος ορίζει στην ως άνω ρύθμιση. Πλην όμως, κατά το ΝΣΚ, η φορολογική αρχή μπορεί στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου να ερευνήσει κατά πόσον η διάσπαση παρουσιάζει στοιχεία καταστρατήγησης των διατάξεων του Ν. 2166/1993, ακόμη κι αν φαίνεται ότι ενέχει εκ πρώτης όψεως όλα τα στοιχεία

⁵⁶ Βύζας, Β. (2017): «*Η ρήτρα κατά της Φοροαποφυγής στο Ελληνικό Δίκαιο*», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 86.

⁵⁷ Βλ. Καλλιμόπουλος, Γ.: «*Ομολογιακά δάνεια που καλύπτονται από έναν ομολογιούχο δανειστή και εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 3156/2003*», ΧρηΔικ, 2009, 372.

⁵⁸ Βύζας, Β. (2017): «*Η ρήτρα κατά της Φοροαποφυγής στο Ελληνικό Δίκαιο*», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 86-87.

της νομοθετικής πρόβλεψης. Συνεχίζοντας δε το ΝΣΚ, υποστήριξε ότι για την υπαγωγή της επιχείρησης στις διατάξεις του αναπτυξιακού νόμου θα πρέπει η διάσπαση, όχι μόνο να πληροί τις τυπικές προϋποθέσεις, αλλά να είναι και πρόσφορη δημιουργίας ισχυρών επιχειρήσεων, γεγονός το οποίο θα πρέπει να πιστοποιείται από την κρίση του φορολογικού ελέγχου και σε περίπτωση αμφισβήτησης από τα διοικητικά δικαστήρια και το ΣτΕ. Βλέπουμε, επομένως, ότι το ΝΣΚ αναφέρθηκε για πρώτη φορά ίσως στην έννοια της καταστρατήγησης φορολογικών διατάξεων και εισήγαγε για την υπαγωγή ενός μετασχηματισμού στις ευνοϊκές διατάξεις του Ν. 2166/1993, πέραν της τυπικής πλήρωσης των νομίμων κριτηρίων, μία ακόμη προϋπόθεση, αυτή της εξέτασης του επιδιωκόμενου σκοπού, ο οποίος είναι η δημιουργία ισχυρών οικονομικών μονάδων, προκειμένου ακριβώς να αποτραπούν φαινόμενα καταστρατήγησης του νόμου. Περαιτέρω, αναγνώρισε στη φορολογική αρχή την δυνατότητα να εξετάζει η ίδια το σκοπό αυτό και να αποφαινεται αν μια συναλλαγή είναι ικανή να οδηγήσει στη δημιουργία ισχυρής επιχείρησης. Η γνωμοδότηση αυτή αντανακλά μια αρκετά ριζοσπαστική θεώρηση αναφορικά με το ζήτημα της καταπολέμησης της φοροαποφυγής εκ μέρους του ΝΣΚ, το οποίο παρουσίασε επί της ουσίας ένα από τα βασικότερα συστατικά στοιχεία της γενικής ρήτηρας κατά της φοροαποφυγής, αυτό της αναγκαιότητας ελέγχου της συμβατότητας μίας συναλλαγής με τους σκοπούς των επικαλούμενων διατάξεων, πολύ πριν την εισαγωγή καν της σχετικής διάταξης στην Ελληνική έννομη τάξη⁵⁹.

Σε επίπεδο νομοθεσίας, μια πρώτη απόπειρα εισαγωγής μιας ειδικής διάταξης κατά της φοροαποφυγής στην Ελληνική έννομη τάξη έγινε στο πεδίο του ΦΑΠ με το άρθρο 47 παρ. 4 Ν. 3842/2010, με το οποίο ορίστηκε ότι *«Η αρμόδια φορολογική αρχή υποχρεούται να παραβλέπει το φερόμενο ως υποκείμενο φορολογίας ακίνητης περιουσίας νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, της οποίας η πλειοψηφία των μετοχών, μεριδίων, μερίδων ή συμμετοχών, ανήκουν άμεσα ή έμμεσα σε φυσικό πρόσωπο ή και σε συζύγους ή συγγενείς μέχρι δευτέρου βαθμού, εφόσον από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η κτήση της κυριότητας από το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, διενεργήθηκε για να καταστρατηγηθούν οι φορολογικές διατάξεις και να αποφευχθεί ή να μειωθεί η φορολόγηση της ακίνητης περιουσίας. Στις περιπτώσεις αυτές υποκείμενο φορολόγησης λογίζεται το φυσικό πρόσωπο και επιβάλλεται σε βάρος του η σχετική φορολογία. Το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα ευθύνεται αλληλεγγύως και εις ολόκληρον με το φυσικό πρόσωπο, για το φόρο που επιβάλλεται σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο.»*. Με το ως άνω άρθρο επιτράπηκε, δηλαδή, στη φορολογική

⁵⁹ Βύζας, Β. (2017): *«Η ρήτρα κατά της Φοροαποφυγής στο Ελληνικό Δίκαιο»*, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 87.

διοίκηση, εφόσον είχε ενδείξεις ότι η απόκτηση του ακινήτου έλαβε χώρα από νομικό πρόσωπο με σκοπό την αποφυγή ή μείωση του ΦΑΠ, να παραβλέψει το γεγονός της κυριότητας και να επιβάλει το φόρο στο φυσικό πρόσωπο που κατέχει την πλειοψηφία των μετοχών, μεριδίων, μερίδων ή συμμετοχών. Η διάταξη αυτή καταργήθηκε μετά την εισαγωγή του Ν. 4223/2013 (ΕΝΦΙΑ), ο οποίος δεν περιέλαβε αντίστοιχη πρόβλεψη⁶⁰.

Μία ακόμη προσπάθεια θέσπισης μίας διάταξης (αν και κάπως πιο γενικής) κατά της φοροαποφυγής έλαβε χώρα με το φορολογικό νομοσχέδιο που αποτέλεσε κατόπιν το Ν. 3943/2011, το οποίο τέθηκε σε διαβούλευση το 2011. Στο άρθρο 13 του προσχεδίου του εν λόγω νομοσχεδίου το οποίο έφερε τίτλο «Γενική αρχή ενάντια στην καταστρατήγηση» προβλεπόταν ότι «Εισάγεται γενική αρχή σύμφωνα με την οποία τα φορολογικά ελεγκτικά όργανα δεν δεσμεύονται από τους δηλούμενους νομικούς χαρακτηρισμούς και υπαγωγή σε οποιαδήποτε φορολογία που κάνουν οι φορολογούμενοι, αλλά αναζητούν το πραγματικό περιεχόμενο, όταν οι πράξεις των φορολογουμένων έχουν εικονικό χαρακτήρα ή αποσκοπούν σε γραμματική ερμηνεία των διατάξεων». Η διάταξη αυτή δεν συμπεριελήφθη τελικά στο Ν. 3943/2011, και μάλλον εύλογα, καθόσον από το γράμμα της και μόνο καθίσταται σαφές ότι αυτή θα παρείχε ευθεία (και κατά μια έννοια ανέλεγκτη) διακριτική ευχέρεια στα ελεγκτικά όργανα της φορολογικής διοίκησης να προβαίνουν σε χαρακτηρισμό των πράξεων των φορολογουμένων οποτεδήποτε έκριναν ότι αυτές υπέκρυπταν εικονικότητα και θα μπορούσε αρκετά εύκολα να χρησιμοποιηθεί καταχρηστικά⁶¹ - ανησυχία η οποία αποτυπώθηκε, εξάλλου, και στα σχόλια που διατυπώθηκαν επί του νομοσχεδίου, όταν αυτό τέθηκε σε δημόσια διαβούλευση⁶².

3.2. Η εισαγωγή του άρθρου 38 Ν. 4174/2013

Η γενική ρήτρα κατά της φοροαποφυγής εισήχθη στην Ελληνική έννομη τάξη με το άρθρο 38 Ν. 4174/2013 (παλαιός Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – π. ΚΦΔ).

⁶⁰ Βύζας, Β. (2017): «Η ρήτρα κατά της Φοροαποφυγής στο Ελληνικό Δίκαιο», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 88-89.

⁶¹ Βύζας, Β. (2017): «Η ρήτρα κατά της Φοροαποφυγής στο Ελληνικό Δίκαιο», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 89.

⁶² Βλ. και Σαββαΐδου Αικ. (2017): «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 [α' μέρος]», ΔΦΝ τ. 1601/2017, σελ. 265.

3.2.1. Η διατύπωση και το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 38 Ν. 4174/2013

Το ως άνω άρθρο, ως ίσχυε μετά και την τροποποίησή του με το άρθρο 46 παρ. 12 Ν.4223/2013, όριζε ότι «1. Κατά τον προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αγνοεί κάθε τεχνητή διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων που αποβλέπει σε αποφυγή της φορολόγησης και οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα. Οι εν λόγω διευθετήσεις αντιμετωπίζονται, για φορολογικούς σκοπούς, με βάση τα χαρακτηριστικά της οικονομικής τους υπόστασης. 2. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ως «διευθέτηση» νοείται κάθε συναλλαγή, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός. Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη. 3. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι τεχνητή εφόσον στερείται οικονομικής ή εμπορικής ουσίας. Για τον καθορισμό του τεχνητού ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει εάν αυτές αφορούν μια ή περισσότερες από τις ακόλουθες καταστάσεις: α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια διευθέτηση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της διευθέτησης στο σύνολο της β) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά γ) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντισταθμισμό ή την αλληλοακύρωσή τους δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα ε) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανακλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους, τους οποίους αναλαμβάνει ο φορολογούμενος ή στις ταμειακές ροές του στ) το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από το φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος. 4. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ο στόχος μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων συνίσταται στην αποφυγή της φορολόγησης, εφόσον, ανεξαρτήτως από τις υποκειμενικές προθέσεις του φορολογούμενου αντίκειται στο αντικείμενο, στο πνεύμα και στο σκοπό των φορολογικών διατάξεων που θα ίσχυαν σε άλλη περίπτωση. 5. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ένας δεδομένος στόχος πρέπει να θεωρείται κρίσιμος, εφόσον οποιοσδήποτε άλλος στόχος που αποδίδεται ή θα μπορούσε να αποδοθεί στη διευθέτηση ή στη σειρά διευθετήσεων φαίνεται αμελητέος, λαμβανομένων υπόψη όλων των περιστάσεων της υπόθεσης. 6. Για να καθοριστεί εάν η διευθέτηση ή η σειρά διευθετήσεων έχει οδηγήσει σε φορολογικό πλεονέκτημα με την έννοια της παραγράφου 1, η Φορολογική Διοίκηση συγκρίνει το ύψος του οφειλόμενου φόρου από τον φορολογούμενο, λαμβάνοντας υπόψη την εν λόγω

διευθέτηση, με το ποσό που θα όφειλε ο ίδιος φορολογούμενος υπό τις ίδιες συνθήκες, εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης.».

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Ν. 4174/2013 «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 38 εισάγεται για πρώτη φορά στο Ελληνικό φορολογικό δίκαιο, γενικός κανόνας κατά της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής με καταχρηστική χρήση της νομοθεσίας, προκειμένου να μην καταλύεται από τους φορολογούμενους το πνεύμα της φορολογικής νομοθεσίας. Ειδικότερα ορίζεται ότι η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αγνοεί κάθε τεχνητή ρύθμιση ή η τεχνητή σειρά ρυθμίσεων που έχει δρομολογηθεί με βασικό σκοπό την αποφυγή της φορολόγησης και οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα. Διευκρινίζεται δε ότι οι εν λόγω ρυθμίσεις αντιμετωπίζονται, για φορολογικούς σκοπούς, βάσει των χαρακτηριστικών της οικονομικής τους υπόστασης. Με την παράγραφο 2 του άρθρου 38 ορίζεται η έννοια της ρύθμισης και ότι μια ρύθμιση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη. Με την παράγραφο 3 του άρθρου 38 ορίζεται ότι μια ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων είναι τεχνητή εφόσον στερείται εμπορικής ουσίας. Επίσης καθορίζεται με ποιο τρόπο η Φορολογική Διοίκηση θα εξετάζει για το τεχνητό ή μη χαρακτήρα μιας ρύθμισης ή σειράς ρυθμίσεων. Με τις παραγράφους 4 και 5 του άρθρου 38 ορίζεται πως ο στόχος μιας ρύθμισης ή σειράς ρυθμίσεων συνίσταται στην αποφυγή της φορολόγησης, λαμβανομένων υπόψη όλων των περιστάσεων της υπόθεσης. Με την παράγραφο 6 του άρθρου 38 ορίζεται ότι η Φορολογική Διοίκηση προκειμένου να καθορίσει εάν η ρύθμιση ή η σειρά ρυθμίσεων έχει οδηγήσει σε φορολογικό πλεονέκτημα, συγκρίνει το ύψος του οφειλόμενου φόρου από έναν υποκείμενο στο φόρο, λαμβάνοντας υπόψη την/τις εν λόγω ρύθμιση/ρυθμίσεις, με το ποσό που θα όφειλε ο ίδιος υποκείμενος στο φόρο».

Το άρθρο 38 Ν. 4174/2013 ενσωμάτωσε στην ουσία τη Σύσταση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής της 6^{ης} Δεκεμβρίου 2012 αναφορικά με τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό. Αφορά σε διευθετήσεις που λαμβάνουν χώρα τόσο στην Ελλάδα όσο και διασυνοριακά (εντός και εκτός ΕΕ) και εφαρμόζεται σε όλους τους φόρους (άμεσους και έμμεσους) που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ως άνω νόμου, γεγονός που αποτελεί καινοτομία του Έλληνα νομοθέτη, καθόσον η Σύσταση αναφέρεται γενικά μόνο σε άμεση φορολογία⁶³.

⁶³ Βλ. σχετικά Θεοχαροπούλου, Ε. (2016): «Φορολογική Διαφάνεια και ανταλλαγή πληροφοριών σε καιρούς δημοσιονομικής και παγκόσμιας οικονομικής κρίσης», Εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη, Εκδόσεις Α.Ε., σελ. 200, όπου αναφέρεται ότι «Ειδικά δε για το εάν το άρθρο 38 ΚΦΔ, εφαρμόζεται, όχι μόνο στους άμεσους φόρους, αλλά και στον Φ.Π.Α., θα μπορούσε καταρχήν να υποστηριχθεί ότι η διάταξη εισάγεται

3.2.2. Ανάλυση των επιμέρους εννοιών του άρθρου 38 Ν. 4174/2013

Από μια απλή επισκόπηση της διάταξης του άρθρου 38 Ν. 4174/2013 προκύπτει ότι τα στοιχεία που συνθέτουν το πραγματικό της είναι τα εξής: α) ο τεχνητός χαρακτήρας της διευθέτησης ή της σειράς των διευθετήσεων που πραγματοποιούνται από το φορολογούμενο, β) ο σκοπός πραγματοποίησης της διευθέτησης ή της σειράς διευθετήσεων, ο οποίος συνίσταται στην αποφυγή φορολόγησης και γ) το αποτέλεσμα των πραγματοποιούμενων διευθετήσεων, το οποίο συνίσταται στην επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος.

3.2.2.1. Η έννοια της «διευθέτησης»

Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 38 Ν. 4174/2013, ως διευθέτηση νοείται κάθε συναλλαγή, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός, δηλαδή κάθε υλική πράξη και όχι μόνο κάθε πράξη που πληροί τα στοιχεία της δικαιοπραξίας⁶⁴, η οποία μπορεί να συνίσταται σε περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη. Η ερμηνεία της έννοιας της διευθέτησης δεν γεννά ιδιαίτερες δυσκολίες, καθότι ο όρος αποσκοπεί στο να αποτελέσει μια ευρύτατη έννοια, η οποία καταλαμβάνει κάθε συμπεριφορά του φορολογούμενου η οποία εμπεριέχει δείγματα καταχρηστικότητας με στόχο τον προσπορισμό αθέμιτου φορολογικού πλεονεκτήματος⁶⁵.

Προβληματισμός γεννάται ως προς τον καθορισμό της έννοιας των φράσεων «σειρά διευθετήσεων» και «μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδιο ή μέρη». Υποστηρίζεται ότι για την οριοθέτηση των ως άνω εννοιών θα πρέπει να ελέγχεται κατά πόσο με αυτές επιδιώκεται η απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος με καταχρηστικό τρόπο. Έτσι, διευθέτηση, στάδιο ή μέρος αυτής, που δεν δύναται να συσχετιστεί άμεσα ή έμμεσα με αθέμιτο πλεονέκτημα δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι συνιστά καταχρηστική συμπεριφορά, εκτός

στον ΚΦΔ ως γενικός κανόνας και συνεπώς, βούληση του Έλληνα νομοθέτη είναι να καταλαμβάνει όλους τους φόρους».

⁶⁴ Καλίτση, Μ.: «Ερμηνεία και εφαρμογή του γενικού αντικαταχρηστικού κανόνα του άρ. 38 ΚΦΔ - Νομολογιακές Εξελίξεις», ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ τ. 172/2020, σελ. 622.

⁶⁵ Φωτόπουλος, Ι. (2018): «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Ερμηνεία Ν. 4174/2013», Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, σελ. 957.

και αν αποδίδει οικονομική ή εμπορική ουσία στις υπόλοιπες εξεταζόμενες διευθετήσεις, οπότε και αποκλείεται εν όλω η εφαρμογή του άρθρου 38 Ν. 4174/2013⁶⁶.

3.2.2.2. Η έννοια της «τεχνητής διευθέτησης»

Σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 38 Ν. 4174/2013, μια διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων θεωρείται τεχνητή εφόσον στερείται οικονομικής ή εμπορικής ουσίας. Επισημαίνεται ότι, σε περίπτωση ύπαρξης σειράς διευθετήσεων, θα πρέπει να υφίσταται αιτιώδης συνάφεια σε κάθε στάδιο με την επίτευξη του φορολογικού πλεονεκτήματος και κατά λογική ακολουθία θα πρέπει επιπλέον να εκλείπει η εμπορική/οικονομική ουσία⁶⁷.

Ο όρος «τεχνητή» σε συνδυασμό με τους όρους «οικονομική ή εμπορική ουσία» υποδηλώνει ότι κρίσιμη για τον καθορισμό του χαρακτήρα μίας διευθέτησης και την επιβολή μίας φορολογικής επιβάρυνσης είναι η εξέταση της οικονομικής πραγματικότητας και της ουσίας της συναλλαγής, όχι της νομικής μορφής που αυτή ενδύεται, γεγονός που παραπέμπει στον κανόνα υπεροχής της ουσίας επί του τύπου (substance over form), ο οποίος, σύμφωνα και με τη νομολογία του ΔΕΕ, είναι άμεσα συνυφασμένος με την καταπολέμηση της φοροαποφυγής⁶⁸. Υπό το πρίσμα αυτό, η φορολογική διοίκηση μπορεί να μην αναγνωρίζει για φορολογικούς σκοπούς πρακτικές των φορολογουμένων που στερούνται οικονομικής ή εμπορικής ουσίας και δεν απηχούν την οικονομική πραγματικότητα η οποία θα υπαγόταν σε βαρύτερη φορολογική επιβάρυνση⁶⁹.

Με βάση τα ανωτέρω, καθίσταται σαφές ότι τεχνητές θεωρούνται οι πράξεις οι οποίες δημιουργούν τεχνητά τις προϋποθέσεις που απαιτεί ο νόμος για τον προσπορισμό φορολογικού πλεονεκτήματος, το οποίο ο φορολογικός νομοθέτης δεν ήθελε να παράσχει σε

⁶⁶ Φωτόπουλος, Ι. (2018): «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Ερμηνεία Ν. 4174/2013», Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, σελ. 957.

⁶⁷ Καλίτση, Μ.: «Ερμηνεία και εφαρμογή του γενικού αντικαταχρηστικού κανόνα του άρ. 38 ΚΦΔ - Νομολογιακές Εξελίξεις», ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ τ. 172/2020, σελ. 622.

⁶⁸ Βλ. σχετικά ΔΕΕ αποφ. 3.3.2005, υποθ. C-472/03, σκ. 34-36.

⁶⁹ Γεωργιάκη, Β. (2017): «Καταχρηστική φοροαποφυγή στην άμεση φορολογία», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 260 - 261.

μία τέτοια περίπτωση. Η προϋπόθεση του τεχνητού χαρακτήρα συνδέεται επομένως με την απουσία οικονομικής ουσίας της εξεταζόμενης πράξης⁷⁰.

3.2.2.3. Επιμέρους περιπτώσεις «τεχνητής διευθέτησης»

Περαιτέρω, το άρθρο 38 Ν. 4174/2013 απαριθμεί στην παρ. 3 τις περιπτώσεις οι οποίες μπορούν να θεωρηθεί ότι συνιστούν τεχνητές διευθετήσεις. Κατά μία άποψη, η απαρίθμηση των περιπτώσεων αυτών είναι ενδεικτική^{71, 72}, καθόσον αποσκοπεί στη χορήγηση κατευθυντηρίων οδηγιών στη φορολογική αρχή για την ερμηνεία και εφαρμογή της γενικής ρήτρας κατά της φοροαποφυγής. Συνεπέστερη, ωστόσο, με την γραμματική ερμηνεία που πρέπει να δέχονται οι φορολογικές διατάξεις, παρίσταται η αντίθετη άποψη, σύμφωνα με την οποία η απαρίθμηση αυτή είναι εξαντλητική^{73,74,75}.

Σύμφωνα με την περ. α' της παρ. 3 του άρθρου 38 Ν. 4174/2013, προκειμένου να διαπιστωθεί αν μία διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι τεχνητή ή όχι, θα πρέπει να εξετάζεται η νομική υπόσταση αυτής στο σύνολό της. Πιο συγκεκριμένα, μια διευθέτηση μπορεί να απαρτίζεται από περισσότερα μέρη τα οποία ενέχουν νομικά χαρακτηριστικά που προσιδιάζουν σε πράξεις οι οποίες αντιμετωπίζονται ευνοϊκότερα ή και απαλλάσσονται του φόρου. Για να μπορέσει η φορολογική διοίκηση να κρίνει αν σε μια τέτοια πράξη πρέπει να χορηγηθεί το επιδιωκόμενο φορολογικό πλεονέκτημα, θα πρέπει να αξιολογήσει τη νομική ουσία (legal substance) των συνολικών μερών της διευθέτησης⁷⁶. Εδώ θα μπορούσαν επί παραδείγματι να καταταχθούν

⁷⁰ Γεωργάκη, Β. (2017): «Καταχρηστική φοροαποφυγή στην άμεση φορολογία», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 261.

⁷¹ Βύζας, Β. (2017): «Η ρήτρα κατά της Φοροαποφυγής στο Ελληνικό Δίκαιο», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 92.

⁷² Σαββαΐδου Αικ., Αθανασάκη Β. (2023): «Αντιμετώπιση της διεθνούς φοροαποφυγής και φορολογική αβεβαιότητα», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 75.

⁷³ Πουλάκος, Χρ. (2014): «Το άρθρο 38 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και η φοροαποφυγή ως νέο πεδίο προβλημάτων στην ημεδαπή έννομη τάξη (β - ε μέρος)», ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ 2014, σελ. 645.

⁷⁴ Pantazopoulos P., Kalampaliki K.: «The impact of the Transposition of the ATAD on the Greek Tax System», Intertax, 2020, σελ. 241.

⁷⁵ Επισημαίνεται, ωστόσο, ότι μετά την τροποποίηση του άρθρου 38 Ν. 4174/2013 με το άρθρο 13 Ν. 4607/2019 διευκρινίστηκε και νομοθετικά ότι οι περιπτώσεις αυτές είναι ενδεικτικές.

⁷⁶ Γεωργάκη, Β. (2017): «Καταχρηστική φοροαποφυγή στην άμεση φορολογία», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 260 - 261.

περιπτώσεις όπου υπάρχουν μεμονωμένα στάδια πώλησης και επαναγοράς αγαθού, αλλά η διευθέτηση, συνολικά αξιολογούμενη, δεν αποσκοπεί και δεν καταλήγει στη μεταβίβαση της κυριότητας του εν λόγω αγαθού⁷⁷.

Περαιτέρω, με την περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 38 Ν. 4174/2013 εισάγεται το κριτήριο της συμβατότητας μίας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων με την συνήθη επιχειρηματική πρακτική. Πρόκειται, ουσιαστικά, για κριτήριο το οποίο συνδέεται τόσο με τη θεωρία των ΗΠΑ περί οικονομικής ουσίας, σύμφωνα με την οποία η οικονομική ουσία μπορεί και να εκλείπει σε περιπτώσεις που μία διευθέτηση εκτός της κανονικής λειτουργίας της επιχείρησης και των συνήθων επιχειρηματικών συναλλαγών του φορολογουμένου, όσο και με τη νομολογία του ΔΕΕ περί φυσιολογικών/κανονικών εμπορικών συναλλαγών⁷⁸. Σύμφωνα με το ΔΕΕ⁷⁹, ο όρος «συνήθης επιχειρηματική συναλλαγή» δεν πρέπει να καθορίζεται με βάση τη συχνότητα ή μη πραγματοποίησης μίας συναλλαγής στο πλαίσιο άσκησης μίας επιχειρηματικής δραστηριότητας, η οποία δεν επιδρά αναγκαστικά στη νομιμότητα αυτής, αλλά να έχει την έννοια ότι η επίμαχη πράξη δεν χρησιμοποιείται συνήθως για την επίτευξη του πραγματοποιηθέντος αποτελέσματος⁸⁰. Ωστόσο, στην πράξη ευλόγως τίθεται το ερώτημα, πώς ακριβώς και με βάση ποια κριτήρια θα μπορέσει η εκάστοτε φορολογική αρχή να προσδιορίσει τι συνιστά συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά μίας εταιρείας και τι όχι, στο μέτρο που από κανένα σημείο ούτε του οικείου νομοθετικού πλαισίου ούτε, εξάλλου, της νομολογίας, τίθενται κάποιες κατευθυντήριες σχετικά. Προβληματισμό ως προς τη νομιμότητά του προκαλεί, αντίστοιχα, και ο χαρακτηρισμός ορισμένης πράξης ως τεχνητής διευθέτησης, στη βάση της απόκλισης της πράξης αυτής από τη συνήθη δραστηριότητα της επιχείρησης που τη διενεργεί.

Επιπλέον, τεχνητή μπορεί να θεωρηθεί μια διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων, εφόσον περιλαμβάνει στοιχεία τα οποία αλληλοσταθμίζονται ή ακυρώνονται μεταξύ τους (περ. γ' παρ. 3 άρθρου 38 Ν. 4174/2013), καθόσον κατ' αυτό τον τρόπο υποδεικνύεται η ανυπαρξία

⁷⁷ Βύζας, Β. (2017): «Η ρήτρα κατά της Φοροαποφυγής στο Ελληνικό Δίκαιο», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 92.

⁷⁸ Γεωργιάκη, Β. (2017): «Καταχρηστική φοροαποφυγή στην άμεση φορολογία», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 262 - 263.

⁷⁹ Βλ. ΔΕΕ αποφ. C-103/09, The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs κατά Weald Leasing Ltd., σκ. 32, 34, 43 - 45.

⁸⁰ Γεωργιάκη, Β. (2017): «Καταχρηστική φοροαποφυγή στην άμεση φορολογία», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 263.

πραγματικής πρόθεσης συναλλαγής και άρα η ανυπαρξία της εμπορικής ή οικονομικής ουσίας της συναλλαγής⁸¹.

Ακόμη ένα στοιχείο που μπορεί να συνιστά ένδειξη του τεχνητού χαρακτήρα μίας διευθέτησης είναι ο κυκλικός χαρακτήρας των συναλλαγών (περ. δ' παρ. 3 του άρθρου 38 Ν. 4174/2013). Κυκλική (και άρα χωρίς οικονομική ουσία) θεωρείται μία συναλλαγή, εφόσον ο φορολογούμενος, μέσω διαδοχικών συναλλαγών, επιστρέφει στην αρχική κατάσταση από όπου ξεκίνησε⁸². Τονίζεται, ωστόσο, ότι, κατά την ορθότερη άποψη, η ύπαρξη κυκλικής συναλλαγής δεν μπορεί να τεκμαίρεται ότι συνιστά από μόνη της τεχνητή διευθέτηση, στο μέτρο που η κυκλικότητα αυτή ενδέχεται να υπαγορεύεται από βάσιμους επιχειρηματικούς και οικονομικούς λόγους⁸³.

Η περ. ε' της παρ. 3 του άρθρου 38 Ν. 4174/2013 εισάγει ως στοιχείο που αντανακλά στον τεχνητό χαρακτήρα μίας διευθέτησης την απόκτηση σημαντικού φορολογικού πλεονεκτήματος, το οποίο, ωστόσο, δεν αντιστοιχεί στους επιχειρηματικούς κινδύνους που έχει αναλάβει ο φορολογούμενος ή στις ταμειακές ροές του. Το κριτήριο των αναληφθέντων επιχειρηματικών κινδύνων ή του ύψους των ταμειακών ροών συνδέεται με την ουσιαστική άσκηση μίας οικονομικής δραστηριότητας, στο πλαίσιο της οποίας αναλαμβάνονται υψηλοί επιχειρηματικοί κίνδυνοι και παράγεται οικονομική αξία για την επιχείρηση⁸⁴. Επομένως, σε περίπτωση που η φορολογική επιβάρυνση του φορολογουμένου είναι αρκετά χαμηλότερη σε σχέση με το κέρδος που επιτυγχάνεται (ήτοι είναι προδήλως αναντίστοιχη με τον επιχειρηματικό κίνδυνο ή την ταμειακή ροή του), τότε μπορεί να υποστηριχθεί ότι η κρίσιμη συναλλαγή συνιστά τεχνητή διευθέτηση.

Τέλος, κατά την περ. στ' της παρ. 3 του άρθρου 38 Ν. 4174/2013, τεχνητός χαρακτήρας μπορεί να αποδοθεί σε μια διευθέτηση σε περίπτωση που το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους προ

⁸¹ Γεωργάκη, Β. (2017): «Καταχρηστική φοροαποφυγή στην άμεση φορολογία», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 263 - 264.

⁸² Γεωργάκη, Β. (2017): «Καταχρηστική φοροαποφυγή στην άμεση φορολογία», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 265.

⁸³ Βύζας, Β. (2017): «Η ρήτρα κατά της Φοροαποφυγής στο Ελληνικό Δίκαιο», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 94.

⁸⁴ Γεωργάκη, Β. (2017): «Καταχρηστική φοροαποφυγή στην άμεση φορολογία», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 266.

φόρων είναι σημαντικό σε σχέση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος. Σύμφωνα με τη θεωρία⁸⁵, το κριτήριο αυτό είναι μάλλον εσφαλμένο, καθόσον με βάση τη Σύσταση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής της 6^{ης} Δεκεμβρίου 2012 για τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό θα έπρεπε να ισχύει το αντίθετο, δηλαδή η διευθέτηση να καταλείπει μικρό (και όχι σημαντικό) περιθώριο κέρδους προ φόρων σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό πλεονέκτημα⁸⁶.

3.2.2.4. Ο σκοπός της διευθέτησης

Όπως προκύπτει από την παρ. 4 του άρθρου 38 Ν. 4174/2013, προκειμένου να θεμελιωθεί φοροαποφυγή, θα πρέπει η διευθέτηση να αντίκειται στο αντικείμενο, στο πνεύμα και στο σκοπό των φορολογικών διατάξεων, ανεξαρτήτως των υποκειμενικών κινήτρων των φορολογουμένων.

Η ως άνω διάταξη εισάγει επί της ουσίας ένα αντικειμενικό κριτήριο για την εξέταση του σκοπού της διευθέτησης στην οποία προβαίνει ο φορολογούμενος, το οποίο παραγκωνίζει το υποκειμενικό κριτήριο (της πρόθεσής του), και το οποίο συνίσταται στην αντίθεση του σκοπού της πραγματοποιούμενης διευθέτησης με το αντικείμενο, το πνεύμα και το σκοπό της διάταξης που θα ίσχυε σε μία άλλη περίπτωση (ήτοι σε περίπτωση εφαρμογής μιας μη τεχνητής διευθέτησης την οποία ο νομοθέτης θα φορολογούσε με βάση άλλες διατάξεις). Προκρίνεται, επομένως, εκ μέρους του νομοθέτη μια τελολογική ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων τις οποίες επιχειρεί να παρακάμψει ο φορολογούμενος, προκειμένου να διαπιστωθεί αν με την πραγματοποιούμενη διευθέτησή του αντιστρατεύεται το σκοπό και το πνεύμα αυτών⁸⁷, οπότε και θα πρέπει να επέμβει η φορολογική αρχή και να επαναπροσδιορίσει τη φορολογική του υποχρέωση. Με άλλα λόγια, θα πρέπει να εξετάζεται αν ο σκοπός της διευθέτησης συνάδει ή όχι με το σκοπό του νόμου.

⁸⁵ Βύζας, Β. (2017): «Η ρήτρα κατά της Φοροαποφυγής στο Ελληνικό Δίκαιο», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 97, Γεωργάκη, Β. (2017): «Καταχρηστική φοροαποφυγή στην άμεση φορολογία», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 267.

⁸⁶ Βλ. σχετικά και τη διατύπωση της Σύστασης της Ευρωπαϊκής Επιτροπής: “... *the expected pre-tax profit is insignificant in comparison to the amount of the expected tax benefit.*”.

⁸⁷ Γεωργάκη, Β. (2017): «Καταχρηστική φοροαποφυγή στην άμεση φορολογία», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 269.

Περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 38 Ν. 4174/2013, θα πρέπει ο σκοπός φοροαποφυγής να είναι κρίσιμος. Το κρίσιμο ή μη αποδεικνύεται μετά από σύγκριση του σκοπού με τους υπόλοιπους στόχους που μπορεί να εξυπηρετούνται μέσα από τη συναλλαγή και οι οποίοι είναι αμελητέας αξίας. Θεσπίζεται, επομένως, από το νομοθέτη η περιπτωσιολογική έρευνα της εκάστοτε υπόθεσης (case by case control), λαμβανομένων υπόψη των συνολικών περιστατικών αυτής, από τα οποία θα πρέπει να προκύπτει ο κρίσιμος σκοπός της φοροαποφυγής προκειμένου να μην αναγνωρισθεί η διευθέτηση, δίχως να ενδιαφέρουν τα κίνητρα του φορολογούμενου⁸⁸.

3.2.2.5. Ο προσδιορισμός του φορολογικού πλεονεκτήματος

Προκειμένου να διαπιστωθεί εάν μια διευθέτηση οδήγησε σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα, η φορολογική διοίκηση θα πρέπει να συγκρίνει το ύψος του οφειλόμενου φόρου με αυτόν που θα προέκυπτε, εφόσον δεν είχε λάβει χώρα η κρίσιμη διευθέτηση (άρθρο 38 παρ. 6 Ν. 4174/2013). Θα πρέπει, δηλαδή, να συγκριθεί μία «κανονική» διευθέτηση με το προκύπτον φορολογικό αποτέλεσμα, ήτοι μία πραγματοποιηθείσα δικαιοπραξία με μία αποφευχθείσα⁸⁹. Η σύγκριση αυτή, ωστόσο, δεν είναι πάντοτε ευχερής, ιδίως σε περιπτώσεις διευθετήσεων που εκτείνονται σε βάθος χρόνου, οπότε ο προσδιορισμός της φορολογικής υποχρέωσης εν απουσία της διευθέτησης δυσχεραίνεται εκτός των άλλων και για το λόγο ότι θα μπορούσαν να υφίστανται διάφορες εναλλακτικές (μη τεχνητές) διευθετήσεις και η καθεμία να καθόριζε διαφορετική φορολογική υποχρέωση⁹⁰.

3.2.3. Ο τρόπος εφαρμογής του άρθρου 38 Ν. 4174/2013

Από την εξέταση των επιμέρους στοιχείων που συνθέτουν το άρθρο 38 Ν. 4174/2013 προκύπτει ότι, για τη διαπίστωση του τεχνητού ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης, αυτά θα πρέπει να εξετάζονται συνολικά και όχι ξεχωριστά. Η φορολογική αρχή θα πρέπει να ελέγχει κατά πόσον τα στοιχεία αυτά του φορολογικού σχήματος συνδέονται λογικά και με σαφήνεια με την

⁸⁸ Γεωργιάκη, Β. (2017): «Καταχρηστική φοροαποφυγή στην άμεση φορολογία», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 271.

⁸⁹ Γεωργιάκη, Β. (2017): «Καταχρηστική φοροαποφυγή στην άμεση φορολογία», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 268.

⁹⁰ Βύζας, Β. (2017): «Η ρήτρα κατά της Φοροαποφυγής στο Ελληνικό Δίκαιο», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 102.

απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος ή αν υφίστανται άλλοι σημαντικοί εμπορικοί ή οικονομικοί λόγοι οι οποίοι επιβάλλουν και δικαιολογούν την υιοθέτηση του σχήματος αυτού, οπότε και η μορφή που υιοθετείται δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι τεχνητή⁹¹.

3.2.4. Η άσκηθείσα κριτική επί του άρθρου 38 Ν. 4174/2013

Η θέσπιση της γενικής ρήτρας κατά της φοροαποφυγής στο ελληνικό δίκαιο δεν ήρθε χωρίς αντίλογο. Η θεωρία άσκησε έντονη κριτική τόσο στη μορφή όσο και στο περιεχόμενο που αυτή έλαβε κατά την ενσωμάτωσή της στην Ελληνική έννομη τάξη, η οποία έγκειτο κυρίως στις ασάφειες και στον αόριστο προσδιορισμό των εννοιολογικών χαρακτηριστικών της, τα οποία πολλές φορές απέκλιναν και από τη νομολογία του ΔΕΕ αλλά και από τις αντίστοιχες έννοιες της Σύστασης της Ευρωπαϊκής Επιτροπής της 6^{ης} Δεκεμβρίου 2012 σχετικά με τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό⁹².

Ειδικότερα, η Επιστημονική Επιτροπή της Βουλής υποστήριξε στην Έκθεσή της επί του σχεδίου νόμου «Φορολογικές Διαδικασίες και άλλες διατάξεις»⁹³, ότι τόσο η διάταξη του άρθρου 38 Ν. 4174/2013 όσο και οι περιλαμβανόμενοι σε αυτήν ορισμοί είναι διατυπωμένοι με τέτοια γενικότητα και ευρύτητα, που θα οδηγήσουν στην δημιουργία πλείστων ερμηνευτικών προβλημάτων, κυρίως διότι αφήνουν ευρύτατα περιθώρια άσκησης διακριτικής ευχέρειας στη Φορολογική Διοίκηση. Επεσήμανε, επίσης, την αστοχία της Ελληνικής διάταξης λόγω της μη υιοθέτησης αφενός του κριτηρίου της «αμιγώς επίπλαστης κατάστασης» που έχει διαμορφωθεί νομολογιακώς από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και αφετέρου της θέσης της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, σύμφωνα με την οποία το βάρος της απόδειξης δεν θα πρέπει να φέρει αποκλειστικώς ο φορολογούμενος, αλλά αντιθέτως θα πρέπει να λαμβάνεται

⁹¹ Γεωργάκη, Β. (2017): «Καταχρηστική φοροαποφυγή στην άμεση φορολογία», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 272.

⁹² Βλ. Έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής επί του σχεδίου νόμου «Φορολογικές Διαδικασίες και άλλες διατάξεις», σελ. 13 - https://www.hellenicparliament.gr/nomothetiko-ergo/anazitisi-nomothetikou-ergou?law_id=b507d75b-f1eb-49bd-aa73-e847b41b127a

⁹³ Βλ. σελ. 13 - https://www.hellenicparliament.gr/nomothetiko-ergo/anazitisi-nomothetikou-ergou?law_id=b507d75b-f1eb-49bd-aa73-e847b41b127a

υπόψη η γενική ικανότητα συμμόρφωσής του και το είδος και η οργάνωση της επίμαχης συναλλαγής⁹⁴.

Ανησυχίες εκφράστηκαν από μέρος της θεωρίας και για τυχόν καταχρηστική εφαρμογή εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης του άρθρου 38 Ν. 4174/2013, ενόψει και της ευρείας ερμηνείας του όρου «τεχνητή διευθέτηση»⁹⁵, αλλά και σχετικά με την αντίθεσή του με τη στενή ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων που απορρέει από τις συνταγματικές αρχές της βεβαιότητας και της νομιμότητας του φόρου⁹⁶.

⁹⁴ Σαββαΐδου Αικ. (2017): «*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 [α' μέρος]*», ΔΦΝ τ. 1601/2017, σελ. 269.

⁹⁵ Σαββαΐδου Αικ. (2017): «*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 [α' μέρος]*», ΔΦΝ τ. 1601/2017, σελ. 269. Βλ. και Φινοκαλιώτης, Κ. (2014): «*Φορολογικό Δίκαιο*», εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, σελ. 672 κ.ε., Φινοκαλιώτης, Κ. (2015): «*Ευρωπαϊκό Φορολογικό και Τελωνειακό Δίκαιο*», σελ. 723 κ.ε., Αδαμόπουλου, Δ.: «*Η εφαρμογή του άρθρου 38 του Ν.4174/2013, περί φοροαποφυγής, στη φορολογία χαρτοσήμου*», Λογιστής 2014, σελ. 1028, Πουλάκος, Χ.: «*Το άρθρο 38 του Ν.4174/2013 και η φοροαποφυγή*», ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ, 2013, σελ. 1158 κ.ε., Μάλλιου, Α., «*Οι νέες εξουσίες της φορολογικής διοίκησης*», Δ.Φ.Ν., 2013, σελ.1218 κ.ε., Νασόπουλος, Αντ. «*Το ζήτημα της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής*», Taxheaven, 29-7-2016.

⁹⁶ Σαββαΐδου Αικ. (2017): «*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 [α' μέρος]*», ΔΦΝ τ. 1601/2017, σελ. 269. Βλ. και Φινοκαλιώτης, Δ. «*IV. Η γενική διάταξη κατά της φοροαποφυγής στον ΚΦΔ*» σε «*Χαριστήριο Σύμμεικτα προς τιμήν Ιωάννη Κ. Δρυλλεράκη*», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 375, Γιαννόπουλος, Κ.: «*Ερμηνεία των φορολογικών απαλλαγών*», Αρχ. Φορ., 1957, σελ. 424 κ.ε., Δερτιλής, Π. (1942): «*Το πρόβλημα της ερμηνείας των φορολογικών νόμων*», Ανάτυπο από Επιθεώρηση Κοινωνικής και Δημόσιας Οικονομικής, Θεοχαροπούλου, Ε.: «*Η κατά το χρόνο εφαρμογή των φορολογικών νόμων βάσει της διάκρισης μεταξύ ουσιαστικών και διαδικαστικών διατάξεων υπό το φως της νομολογίας του ΣτΕ*», Δ.Φ.Ν., 2011, σελ.707 κ.ε., Μάλλιου, Α.: «*Η ερμηνεία των φορολογικών νόμων από το ΣτΕ*», Δ.Φ.Ν., 1995, σελ. 1057 κ.ε., Σταμάτης, Κ.: «*Η ερμηνεία του φορολογικού δικαίου – Ανασκευή της κρατούσας γνώμης*», Διδικ, 2005, σελ.833 κ.ε., Τσουρουφλής, Α. (2010): «*Η ερμηνεία των διμερών διεθνών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας*», Αθήνα, Φωτόπουλος, Ι.: «*Ερμηνεία και εφαρμογή των φορολογικών νόμων*», Ανάτυπο από Δ.Φ.Ν., 1997.

Ακόμη, έχει υποστηριχθεί η άποψη ότι το άρθρο 38 Ν. 4174/2013 αποτύπωσε εσφαλμένα ή μερικώς τις αντίστοιχες διατάξεις της Σύστασης της Ευρωπαϊκής Επιτροπής της 6^{ης} Δεκεμβρίου 2012 σχετικά με τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό, γεγονός που το καθιστά προβληματικό⁹⁷.

Στον αντίποδα, μέρος της θεωρίας τάχθηκε υπέρ της διατύπωσης του άρθρου 38 Ν. 4174/2013, υποστηρίζοντας ότι αυτό αντανακλά τη βούληση του νομοθέτη να περιορίσει τη διακριτική ευχέρεια της φορολογικής διοίκησης να αγνοεί τεχνητές διευθετήσεις, μόνο στην περίπτωση που οι υπόλοιποι οικονομικοί στόχοι είναι αμελητέοι, οπότε, από την άποψη αυτή, η βαρύτητα των στόχων που εξυπηρετούνται από τις διευθετήσεις των φορολογούμενων λειτουργεί περιοριστικά για την κρίση της φορολογικής διοίκησης⁹⁸.

3.3. Η τροποποίηση του άρθρου 38 Ν. 4174/2013 με το άρθρο 13 (άρθρο 6 της Οδηγίας 2016/1164/ΕΕ) του Ν. 4607/2019

⁹⁷ Σαββαΐδου Αικ. (2017): «*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 [α' μέρος]*», ΔΦΝ τ. 1601/2017, σελ. 269. Βλ. και Κεραμεύς Γεώργιος, «*Η εισαγωγή γενικού κανόνα κατά της φοροαποφυγής στο ελληνικό φορολογικό σύστημα*», εισήγηση - παρουσίαση στη 1η Διημερίδα της Επιστημονικής Εταιρείας Νομικών e-Θέμις, υπό την αιγίδα του Δικηγορικού Συλλόγου Αθηνών, στην Αθήνα, με γενικό θέμα Επίκαιρα Ζητήματα Φορολογικού Δικαίου, 17-18 Ιανουαρίου 2014.

⁹⁸ Σαββαΐδου Αικ. (2017): «*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 [α' μέρος]*», ΔΦΝ τ. 1601/2017, σελ. 269. Βλ. Θεοχαροπούλου, Ε. (2016): «*Φορολογική Διαφάνεια και ανταλλαγή πληροφοριών σε καιρούς δημοσιονομικής και παγκόσμιας οικονομικής κρίσης*», εκδ. Αφοί Κυριακίδη Εκδόσεις Α.Ε., 2015, σελ.206, όπου αναφέρει ότι «*Η διευκρίνιση στη νομοθετική διάταξη του άρθρου 38 ΚΦΔ, καθ' υπόδειξη της Σύστασης της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, του ότι για να στοιχειοθετείται απαγορευμένη φοροαποφυγή (καταχρηστική πρακτική), οι λοιποί οικονομικοί στόχοι που μπορεί να εξυπηρετούνται μέσω της επίμαχης διευθέτησης πρέπει να είναι αμελητέοι, λαμβανομένων υπόψη των περιστάσεων της υπόθεσης, υποδηλώνει ότι επικράτησε στο νομοθέτη η ορθή αντίληψη, προκειμένου να μην ανοιχθεί υπερβολικά η γκάμα των (τεχνητών) διευθετήσεων για τις οποίες οι φορολογικές αρχές, θα μπορούσαν να αποφανθούν ότι αποτελούν επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό και άρα, αγνοούνται*».

Όπως προκύπτει και από την αιτιολογική έκθεση του Ν. 4607/2019, με το άρθρο 13 αυτού τροποποιήθηκε το άρθρο 38 Ν. 4174/2013, προκειμένου να εναρμονισθεί με το περιεχόμενο του ΓΚΑΚ, όπως αυτό οριζόταν στο άρθρο 6 της Οδηγίας 2016/1164/ΕΕ.

3.3.1. Η διατύπωση του τροποποιηθέντος άρθρου 38 Ν. 4174/2013 και το πεδίο εφαρμογής του

Σύμφωνα με το νέο άρθρο 38 Ν. 4174/2013 ορίστηκε ότι «1. Κατά τον προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οι οποίες, έχοντας συσταθεί με κύριο σκοπό ή με έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο ή τον σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων, δεν είναι γνήσιες, συνεκτιμωμένων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων. 2. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ως «διευθέτηση» νοείται κάθε συναλλαγή, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός. Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη. 3. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι μη γνήσια στον βαθμό που δεν τίθεται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα. Για τον καθορισμό του γνήσιου ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει αν αυτές αφορούν μία ή περισσότερες από τις εξής, ενδεικτικώς απαριθμούμενες, καταστάσεις: α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια διευθέτηση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της διευθέτησης στο σύνολό της, β) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά, γ) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους, δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα, ε) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανακλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους, τους οποίους αναλαμβάνει ο φορολογούμενος, ή στις ταμειακές ροές του, στ) το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από τον φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος. 4. Όταν, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 1, διευθετήσεις ή σειρά διευθετήσεων κρίνονται μη γνήσιες, τότε η φορολογική υποχρέωση, συμπεριλαμβανομένων σχετικών κυρώσεων, υπολογίζεται βάσει των διατάξεων που θα τύγχαναν εφαρμογής εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης. 5. Με απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ καθορίζεται η διαδικασία εφαρμογής του παρόντος και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

Σύμφωνα δε με το άρθρο 14 Ν. 4607/2019, το νέο άρθρο 38 Ν. 4174/2013 έχει εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2019 και έπειτα.

Παρατηρείται ότι ακόμη και μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 13 Ν. 4607/2019 και την υιοθέτηση νέων και πιο συμβατών με την ΑΤΑΔ όρων, το άρθρο 38 Ν. 4174/2013 δεν διαφοροποιήθηκε σημαντικά σε σχέση με την προϊσχύουσα μορφή του. Πιο συγκεκριμένα, όπως και στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 4607/2019 αναφέρεται⁹⁹, αυτό εξακολουθεί να εφαρμόζεται για διευθετήσεις που πραγματοποιούνται μεταξύ προσώπων τόσο στην ημεδαπή όσο και διασυνοριακά, τόσο εντός όσο και εκτός ΕΕ και να καταλαμβάνει όλους τους φόρους που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Ν. 4174/2013¹⁰⁰.

Πάντως, με τη νέα διάταξη κατέστησαν κάπως πιο εναργή τα όρια εφαρμογής της γενικής ρήτρας κατά της φοροαποφυγής. Ειδικότερα, διευκρινίστηκε ότι αυτή δεν έχει ευρεία εφαρμογή, αλλά, ενόψει και του σκοπού των ΓΚΑΚ (αντιμετώπιση καταχρηστικών φορολογικών πρακτικών που δεν αντιμετωπίζονται με ειδικές διατάξεις, όπως είναι π.χ. οι διατάξεις περί ελεγχόμενων επιχειρήσεων), θα χωρεί μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις τεχνητών σχημάτων φοροαποφυγής¹⁰¹. Η διευκρίνιση αυτή συνάδει, εξάλλου, και με την αρχή της στενής ερμηνείας των φορολογικών διατάξεων, σύμφωνα με την οποία οι γενικές αντικαταχρηστικές διατάξεις πρέπει να εφαρμόζονται μόνο εφόσον συντρέχουν περιπτώσεις αμιγούς κατάχρησης των υποκείμενων φορολογικών διατάξεων και πάντοτε υπό τις προϋποθέσεις των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 5 του Συντάγματος (αρχή ελευθερίας συμβάσεων) και του άρθρου 25 του Συντάγματος (αρχή της αναλογικότητας)¹⁰².

⁹⁹ Βλ. Αιτιολογική Έκθεση Ν. 4607/2019, σελ. 4.

¹⁰⁰ Όπως προκύπτει από την Αιτιολογική Έκθεση Ν. 4607/2019 (βλ. σελ. 4), η επιλογή αυτή του νομοθέτη για γενική εφαρμογή του άρθρου 38 σε όλους τους φόρους του ΚΦΔ δικαιολογείται από το σκοπό της Οδηγίας 2016/1164/ΕΕ περί θέσπισης ενός ελαχίστου επιπέδου προστασίας στο εθνικό δίκαιο, ο οποίος και δικαιολογεί την υιοθέτηση εκ μέρους των κρατών – μελών αυστηρότερων/ευρύτερων ρυθμίσεων.

¹⁰¹ Σαββαΐδου, Αικ. (2022): «Το Σχέδιο Δράσης του ΟΟΣΑ (“BEPS project”) για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής και η εφαρμογή του στην Ευρωπαϊκή Ένωση», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ.431.

¹⁰² Σαββαΐδου Αικ., Αθανασάκη Β. (2023): «Αντιμετώπιση της διεθνούς φοροαποφυγής και φορολογική αβεβαιότητα», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 80.

Επιπλέον, με την αντικατάσταση της φράσης «η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αγνοεί κάθε τεχνητή διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων» από τη φράση «η Φορολογική Διοίκηση δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν διευθέτηση» αίρονται τυχόν αμφιβολίες σχετικά με την αρμοδιότητα της Φορολογικής Διοίκησης, η οποία δεν έχει το χαρακτήρα διακριτικής ευχέρειας, αλλά είναι δέσμια. Με άλλα λόγια, κατέστη σαφές ότι εφόσον διαπιστώνεται η συνδρομή των προϋποθέσεων του νέου άρθρου 38 Ν. 4174/2013 και η ύπαρξη, άρα, μη γνήσιας διευθέτησης, η Φορολογική Διοίκηση δεν μπορεί να απόσχει από το γράμμα της διάταξης και να επιλέξει μεταξύ περισσότερων ρυθμίσεων, αλλά υποχρεούται με βάση την αρχή της νομιμότητας του φόρου να εφαρμόσει τη διάταξη που πρέπει να εφαρμοσθεί με βάση τα χαρακτηριστικά της σχετικής ρύθμισης¹⁰³.

Ακόμη, με τη νέα διάταξη οριοθετήθηκε και η σχέση της γενικής ρήτρας κατά της φοροαποφυγής με τις Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας. Με την αιτιολογική έκθεση του Ν. 4607/2019¹⁰⁴ διευκρινίστηκε, ειδικότερα, ότι εάν σε ΣΑΔΦ περιέχονται ειδικές διατάξεις κατά της φοροαποφυγής (όπως είναι αυτή της εξέτασης του κύριου σκοπού – Principal Purpose Test), αυτές υπερισχύουν έναντι του άρθρου 38 Ν. 4174/2013, εφόσον ο σκοπός της μη γνήσιας διευθέτησης είναι η απόκτηση πλεονεκτήματος που παρέχεται από την οικεία ΣΑΔΦ. Σε οποιαδήποτε άλλη περίπτωση, θα εφαρμόζεται η διάταξη του άρθρου 38 Ν. 4174/2013 και, αν διαπιστωθεί ότι μία διευθέτηση έχει ως κύριο ή έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος, τότε δε θα χορηγούνται τα ευεργετήματα των ΣΑΔΦ. Με αυτόν τον τρόπο, ο νομοθέτης έδωσε τη δυνατότητα στη φορολογική διοίκηση να αρνηθεί την εφαρμογή μίας ΣΑΔΦ, εφόσον διαπιστώσει ότι η μη γνήσια συναλλαγή στοχεύει κατά κύριο λόγο σε προσπορισμό παράνομου οικονομικού οφέλους.

Επιπροσθέτως, με τη νέα διάταξη αποσαφηνίστηκε ότι οι απαριθμούμενες στην παρ. 3 περιπτώσεις καταστάσεις που θα πρέπει να εξετάζονται για τον καθορισμό του χαρακτήρα μιας διευθέτησης είναι ενδεικτικές, ενώ παρασχέθηκε εξουσιοδότηση στον Διοικητή της ΑΑΔΕ να εκδώσει απόφαση, με την οποία θα καθορίζεται η διαδικασία εφαρμογής της γενικής ρήτρας κατά της φοροαποφυγής και κάθε άλλο σχετικό θέμα.

¹⁰³ Σαββαΐδου Αικ., Αθανασάκη Β. (2023): «Αντιμετώπιση της διεθνούς φοροαποφυγής και φορολογική αβεβαιότητα», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 113.

¹⁰⁴ Βλ. Αιτιολογική Έκθεση Ν. 4607/2019, σελ. 7.

Τέλος, με την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 13 Ν. 4607/2019 διευκρινίστηκε ότι το βάρος απόδειξης της ύπαρξης μη γνήσιας διευθέτησης φέρει, κατ' εφαρμογή και της αρχής της αναλογικότητας, η Φορολογική Διοίκηση, η οποία θα πρέπει να εξετάζει συνολικά όλα τα σχετικά στοιχεία και περιστάσεις.

3.3.2. *Εννοιολογικές διαφορές σε σχέση με την προϊσχύουσα διάταξη*

Οι βασικότερες εννοιολογικές διαφορές του νέου άρθρου 38 Ν. 4174/2013 εντοπίζονται στην αντικατάσταση του όρου «τεχνητή διευθέτηση» από τον όρο «μη γνήσια διευθέτηση» και στην υιοθέτηση της εξέτασης του κύριου σκοπού έναντι του ουσιαστικού σκοπού μιας διευθέτησης¹⁰⁵.

Ειδικότερα, σε ό,τι αφορά την έννοια της «μη γνήσιας» διευθέτησης τονίζεται ότι, όπως προκύπτει και από την αιτιολογική έκθεση του Ν. 4607/2019, αυτή είναι ταυτόσημη για ερμηνευτικούς λόγους με την έννοια της «τεχνητής» διευθέτησης¹⁰⁶. Η αλλαγή του όρου έλαβε χώρα μόνο τυπικά, προς το σκοπό εναρμόνισης με την αντίστοιχη πρόβλεψη που περιλαμβάνει το άρθρο 6 της Οδηγίας 1146/2016/ΕΕ, την οποία και ενσωμάτωσε στην Ελληνική έννομη τάξη ο Ν. 4607/2019. Στοιχείο που συνηγορεί υπέρ της ταυτότητας του περιεχομένου των δύο όρων αποτελεί, εξάλλου, και η μη διαφοροποίηση των κατονομαζόμενων στο άρθρο 38 Ν. 4174/2013 ενδεικτικών περιπτώσεων διευθετήσεων.

Περαιτέρω, ο νομοθέτης, συμμορφούμενος με το περιεχόμενο της διάταξης του άρθρου 6 της ATAD, αντικατέστησε το κριτήριο του ουσιαστικού σκοπού με το κριτήριο του κύριου σκοπού, διευρύνοντας έτσι, επί της ουσίας, τη ρυθμιστική εμβέλεια του άρθρου 38 Ν. 4174/2013. Και αυτό διότι ο νόμος πλέον δεν απαιτεί η αποφυγή φορολόγησης να συνιστά τον κύριο σκοπό, ο οποίος εννοιολογικά ταυτίζεται με τον «ουσιώδη» σκοπό, αλλά αρκεί να συνιστά έναν εκ των περισσότερων κύριων σκοπών της διευθέτησης. Το γεγονός αυτό σημαίνει ότι ακόμα και αν αποδειχθεί ότι ο φορολογούμενος δεν είχε ως αποκλειστικό στόχο με τη διευθέτηση την απομείωση της φορολογικής του επιβάρυνσης, αλλά η διευθέτηση επιβάλλονταν να λάβει χώρα για άλλους επιχειρηματικούς ή οικονομικούς λόγους, αν από τα πραγματικά περιστατικά

¹⁰⁵ Pantazopoulos P., Kalampaliki K.: «*The impact of the Transposition of the ATAD on the Greek Tax System*», Intertax, 2020, σελ. 242.

¹⁰⁶ Pantazopoulos P., Kalampaliki K.: «*The impact of the Transposition of the ATAD on the Greek Tax System*», Intertax, 2020, σελ. 242.

προκύπτει ότι ο σκοπός φοροαποφυγής είναι ο κύριος ή ένας εκ των κύριων σκοπών, τότε συντρέχει περίπτωση εφαρμογής του άρθρου 38 Ν. 4174/2013. Έτσι, η νέα διάταξη φαίνεται να αυστηροποιείται σε σχέση με την προϊσχύουσα, υπό την έννοια ότι απαιτεί την απόδειξη από την πλευρά του φορολογούμενου, ότι ο τυχόν εντοπιζόμενος σκοπός μείωσης της φορολογικής υποχρέωσης όχι απλώς συνυπάρχει παράλληλα και με κάποιον άλλο σκοπό ή και με πληθώρα άλλων σκοπών, αλλά ταυτόχρονα ότι ο εν λόγω σκοπός είναι δευτερεύων και όχι πρωτεύων, ότι δηλαδή προκύπτει παρεμπιπτόντως και συμπληρωματικώς, ότι είναι ποιοτικά υποδεέστερος σε σχέση με τους προέχοντες σκοπούς¹⁰⁷.

3.3.3. Η εγκύκλιος υπ' αρ. Ε.2167/2019 της ΑΑΔΕ

Κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 38 Ν. 4174/2013 εκδόθηκε η εγκύκλιος με αριθμό Ε.2167/2019 της ΑΑΔΕ, με την οποία παρασχέθηκαν οδηγίες αναφορικά με την εφαρμογή των διατάξεων του ως άνω άρθρου καθώς και άλλων ειδικών αντικαταχρηστικών διατάξεων της Ελληνικής νομοθεσίας (άρθρα 27 παρ. 5 και 56 Ν. 4172/2013 – ΚΦΕ).

Η ως άνω Εγκύκλιος επισημαίνει την εξαιρετική εφαρμογή του άρθρου 38 Ν. 4174/2013 σε περιπτώσεις τεχνητών σχημάτων φοροαποφυγής και την μη εφαρμογή του σε συνδυασμό με κάποιον από τους ειδικούς κανόνες αποφυγής καταχρήσεων (ΕΚΑΚ), ενώ τονίζει τον τρόπο που θα πρέπει να αξιολογείται μία διευθέτηση προκειμένου να χαρακτηριστεί τελικά ως μη γνήσια¹⁰⁸.

Περαιτέρω, προς διευκόλυνση ιδίως της Φορολογικής Διοίκησης, η Εγκύκλιος αναφέρει περιπτώσεις που έχουν κριθεί από το ΔΕΕ ότι δεν συνιστούν, χωρίς την εξέταση και άλλων δεδομένων της υπόθεσης, τεχνητές (artificial) διευθετήσεις με σκοπό τη φοροαποφυγή¹⁰⁹. Οι περιπτώσεις αυτές είναι οι ακόλουθες:

¹⁰⁷ Αθανασάκη, Β. (2019): «Οι Γενικές Ρήτρες κατά της Φοροαποφυγής στο Διεθνές και Ευρωπαϊκό Φορολογικό Δίκαιο», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 322.

¹⁰⁸ Καλίτση, Μ.: «Ερμηνεία και εφαρμογή του γενικού αντικαταχρηστικού κανόνα του άρ. 38 ΚΦΔ - Νομολογιακές Εξελίξεις», ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ τ. 172/2020, σελ. 625.

¹⁰⁹ Το ΔΕΕ στη νομολογία του χρησιμοποιεί τον όρο «τεχνητές διευθετήσεις». Ο όρος αυτός είναι ταυτόσημος με τον όρο «μη γνήσιες (not-genuine) διευθετήσεις», που περιλαμβάνει το άρθρο 38 Ν. 4174/2013 μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 13 Ν. 4607/2019, όπως αναλύθηκε και ανωτέρω και προκύπτει και από την παρ. 8 της Εγκυκλίου. Βλ. και Σαββαΐδου, Αικ. (2022): «Το Σχέδιο Δράσης του

- α. Η δημιουργία δευτερεύουσας εγκατάστασης σε άλλο κράτος μέλος, είτε με τη μορφή γραφείου, υποκαταστήματος κ.λπ. ή με τη μορφή θυγατρικής εταιρείας¹¹⁰,
- β. Το γεγονός ότι οι δραστηριότητες της δευτερεύουσας εγκατάστασης στο άλλο κράτος μέλος (κράτος υποδοχής) είναι δραστηριότητες που θα μπορούσε να αναλάβει ο ίδιος ο φορολογούμενος στο κράτος κατοικίας του¹¹¹,
- γ. Το γεγονός ότι η εταιρεία έχει συσταθεί σε κράτος μέλος με αποκλειστικό σκοπό να επωφεληθεί από μια ευνοϊκότερη νομοθεσία που ισχύει στο άλλο κράτος μέλος¹¹²,
- δ. Το γεγονός της ύπαρξης χαμηλότερης φορολογίας σε άλλο κράτος μέλος¹¹³,
- ε. Ο σκοπός της μείωσης της φορολογικής επιβάρυνσης¹¹⁴,
- στ. Η ύπαρξη ενός ευνοϊκού φορολογικού καθεστώτος σε άλλο κράτος μέλος¹¹⁵,
- ζ. Η χορήγηση κρατικών ενισχύσεων στο άλλο κράτος μέλος, ακόμα και αν οι κρατικές ενισχύσεις δεν είναι συμβατές με τη Συνθήκη¹¹⁶,
- η. Η μεταφορά της έδρας ή της κατοικίας του φορολογούμενου σε άλλο κράτος μέλος¹¹⁷.

Γίνεται δεκτό ότι η ως άνω απαρίθμηση είναι ενδεικτική και έχει ως πρωταρχικό στόχο την παροχή κατευθυντηρίων στις φορολογικές Αρχές για την ορθή ερμηνεία και εφαρμογή της γενικής ρήτηρας κατά της φοροαποφυγής, ώστε να μπορέσει να αποφευχθεί το φαινόμενο να χαρακτηρισθούν ως μη γνήσιες διευθετήσεις οι περιπτώσεις γνήσιου φορολογικού σχεδιασμού, οι οποίες έχουν ως αποτέλεσμα την ελαχιστοποίηση του οφειλόμενου φόρου αλλά δεν στερούνται εμπορικής και οικονομικής ουσίας¹¹⁸.

ΟΟΣΑ ("BEPS project") για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής και η εφαρμογή του στην Ευρωπαϊκή Ένωση», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ.431.

¹¹⁰ Απόφαση ΔΕΕ Imperial Chemical Industries (ICI) C-264/96, παρ. 26.

¹¹¹ Απόφαση ΔΕΕ Cadbury Schweppes C-196/04, παρ. 69.

¹¹² Απόφαση ΔΕΕ Cadbury Schweppes C-196/04, παρ. 37.

¹¹³ Απόφαση ΔΕΕ Eurowings Luftverkehr C-294/97, παρ. 44.

¹¹⁴ Απόφαση ΔΕΕ Eurowings Luftverkehr C-294/97, παρ. 44.

¹¹⁵ Απόφαση ΔΕΕ Cadbury Schweppes C-196/04, παρ. 36-38.

¹¹⁶ Απόφαση ΔΕΕ Cadbury Schweppes C-196/04, παρ. 55-60.

¹¹⁷ Απόφαση ΔΕΕ Lasteyrie du Saillant C-9/02, παρ. 51.

¹¹⁸ Σαββαΐδου Αικ., Αθανασάκη Β. (2023): «Αντιμετώπιση της διεθνούς φοροαποφυγής και φορολογική αβεβαιότητα», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 82.

3.4. Η γενική ρήτρα κατά της φοροαποφυγής στο νέο Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 5104/2024)

Μετά τη θέση του σε ισχύ, ο Ν.4174/2013 υπέστη αλλεπάλληλες τροποποιήσεις, πολλές από τις οποίες δεν λάμβαναν υπόψη τις συνέπειες των εκάστοτε τροποποιήσεων σε άλλες διατάξεις του ίδιου νόμου ή σε άλλα νομοθετήματα που συσχετιζόνταν άμεσα με τις ρυθμίσεις του. Λόγω αφενός των ορολογικών αναντιστοιχιών που παρουσιάστηκαν μεταξύ του Ν. 4174/2013 και των έτερων νομοθετημάτων και αφετέρου της κατ' ουσία κατάργησης διατάξεών του που είτε είχαν σιωπηρά αντικατασταθεί από νεότερες διατάξεις είτε το ρυθμιστικό τους περιεχόμενο είχε εξαντληθεί, ο Ν. 4174/2013 καταργήθηκε με το Ν. 4987/2022, με το άρθρο πρώτο του οποίου κυρώθηκε νέος Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, ο οποίος τέθηκε σε ισχύ από 4.11.2022¹¹⁹. Ο Ν. 4987/2022 διατήρησε αυτούσια τη γενική ρήτρα κατά της φοροαποφυγής στο άρθρο 38.

Ο Ν. 4987/2022 καταργήθηκε από 19.4.2024 με το Ν. 5104/2024, ο οποίος αποτελεί το νυν ισχύοντα Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Η γενική ρήτρα κατά της φοροαποφυγής ενσωματώθηκε στο άρθρο 39 του ΚΦΔ ως ακολούθως: «1. Κατά τον προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οι οποίες, έχοντας συσταθεί με κύριο σκοπό ή με έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο ή τον σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων, δεν είναι γνήσιες, συνεκτιμώμενων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων. 2. Για τους σκοπούς της παρ. 1, ως «διευθέτηση» νοείται κάθε συναλλαγή, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός. Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη. 3. Για τους σκοπούς της παρ. 1, η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι μη γνήσια στον βαθμό που δεν τίθεται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα. Για τον καθορισμό του γνήσιου ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει αν αυτές αφορούν μία ή περισσότερες από τις εξής, ενδεικτικώς απαριθμούμενες, καταστάσεις: α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια διευθέτηση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της διευθέτησης στο σύνολό της, β) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν

¹¹⁹ Φορτσάκης, Θ., Τσουρουφλής, Α. (2024): «Φορολογικό Δίκαιο», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 432.

συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά, γ) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους, δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα, ε) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανακλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους, τους οποίους αναλαμβάνει ο φορολογούμενος, ή στις ταμειακές ροές του, στ) το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από τον φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος. 4. Όταν, κατ' εφαρμογή της παρ. 1, διευθετήσεις ή σειρά διευθετήσεων κρίνονται μη γνήσιες, τότε η φορολογική υποχρέωση, συμπεριλαμβανομένων σχετικών κυρώσεων, υπολογίζεται βάσει των διατάξεων που θα τύγχαναν εφαρμογής εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης.».

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Ν. 5104/2024, με το άρθρο 39 «Προβλέπεται γενικός κανόνας απαγόρευσης καταχρήσεων με σκοπό να επιτρέπεται στη Φορολογική Διοίκηση να μη λαμβάνει υπόψη κατά τον προσδιορισμό του φόρου διευθετήσεις ή σειρά διευθετήσεων, εφόσον αυτές έχουν γίνει με σκοπό να προσφέρουν στον φορολογούμενο αθέμιτο πλεονέκτημα, και κατ' επέκταση να καταλύεται το πνεύμα της φορολογικής νομοθεσίας. Στην παρ. 2 γίνεται περιγραφή της έννοια της “διευθέτησης” που μπορεί να χρησιμοποιηθεί από τον φορολογούμενο για την καταστρατήγηση του νομικού πλαισίου. Στην παρ. 3 ορίζεται ότι η έλλειψη εμπορικής ουσίας είναι βάσιμος λόγος για τον χαρακτηρισμό της διευθέτησης ως μη γνήσιας, ενώ επίσης καθορίζεται με ποιο τρόπο η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει και διαπιστώνει τον τεχνητό ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων, ενώ με την παρ. 4 ορίζεται ο τρόπος υπολογισμού της φορολογικής υποχρέωσης. Το αξιολογούμενο άρθρο είναι αποτέλεσμα ενσωμάτωσης της Οδηγίας 2016/1164/ΕΕ του Συμβουλίου για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς (L 193/1).».

Από μια απλή επισκόπηση του άρθρου 39 ΚΦΔ προκύπτει ότι αυτό δεν παρουσιάζει ουσιαστικές διαφοροποιήσεις από το π. άρθρο 38 Ν. 4174/2013 (ως ίσχυε μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 13 Ν. 4607/2019) και το μετέπειτα άρθρο 38 Ν. 4987/2022. Η μοναδική διαφορά έγκειται στην απαλοιφή της παρ. 5 του π. άρθρου 38, με την οποία χορηγούνταν νομοθετική εξουσιοδότηση στον Διοικητή της ΑΑΔΕ να καθορίζει με απόφασή του ειδικότερα θέματα εφαρμογής της κρίσιμης διάταξης, η οποία χορηγείται πλέον από το άρθρο 83 παρ. 39 ΚΦΔ.

Κατά τα άλλα, στην αιτιολογική έκθεση γίνεται για πρώτη φορά αναφορά σε «αθέμιτο» φορολογικό πλεονέκτημα, χωρίς να δίνεται κάποιος σχετικός ορισμός της έννοιας αυτής. Ωστόσο, με βάση και το γράμμα του άρθρου 6 της ΑΤΑΔ, το οποίο ενσωματώνει το άρθρο 39 ΚΦΔ, μπορούμε να υποθέσουμε ότι ως τέτοιο νοείται το φορολογικό πλεονέκτημα που ματαιώνει το αντικείμενο ή το σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων. Περαιτέρω, εξάλλου, αποσαφηνίζεται ότι η έλλειψη εμπορικής ουσίας μίας συναλλαγής συνιστά βάσιμο και όχι αποκλειστικό λόγο για το χαρακτηρισμό μίας διευθέτησης ως μη γνήσιας, γεγονός που αντανακλά ακριβώς στο ότι η Φορολογική Διοίκηση οφείλει, για τον χαρακτηρισμό μίας διευθέτησης ως γνήσιας ή μη, να εξετάζει τα στοιχεία αυτής συνολικά και όχι μεμονωμένα.

3.5. Η εφαρμογή της γενικής ρήτρας κατά της φοροαποφυγής μέσα από τη νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων και της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Παρά το γεγονός ότι η γενική ρήτρα κατά της φοροαποφυγής μπορεί να αποτελέσει ένα σημαντικό εργαλείο στη μάχη για την καταπολέμηση του φαινομένου, αυτή χρησιμοποιείται κάπως επιφυλακτικά από τη Φορολογική Διοίκηση. Απόδειξη αυτού αποτελεί και το γεγονός ότι, από τη θέσπιση του άρθρου 38 Ν. 4174/2013 μέχρι και σήμερα, δεν υφίστανται πολλές περιπτώσεις που έγινε χρήση του ως άνω άρθρου από τις αρμόδιες ελληνικές ελεγκτικές αρχές.

Ωστόσο, υπάρχουν ορισμένες περιπτώσεις οι οποίες παρουσιάζουν μεγάλο ενδιαφέρον, κυρίως επειδή οδηγήθηκαν για την επίλυσή τους ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της ΑΑΔΕ καθώς και των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων, οπότε και επιχειρήθηκε μια νομολογιακή ερμηνεία του π. άρθρου 38 Ν. 4174/2013. Ειδικότερα:

3.5.1. Αποφάσεις τακτικών διοικητικών δικαστηρίων

3.5.1.1. Η απόφαση με αριθμό 1537/2019 του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης: Η διατήρηση εκ μέρους εταιρείας αφορολόγητων αποθεματικών ενόσω έχει παύσει την επιχειρηματική της δραστηριότητα συνιστά τεχνητή διευθέτηση η οποία στοχεύει στην αποφυγή καταβολής φόρου επί των αφορολόγητων αποθεματικών κατά τη λύση και εκκαθάριση.

Ενδιαφέρουσα και με λεπτομερέστερη προσέγγιση του όρου «τεχνητή διευθέτηση» είναι η απόφαση με αριθμό 1537/2019 του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, η οποία εκδόθηκε επί προσφυγής, με την οποία ζητήθηκε η ακύρωση ή τροποποίηση της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ενδικοφανούς προσφυγής εταιρείας κατά οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος που εκδόθηκε λόγω πραγματοποίησης τεχνητών διευθετήσεων¹²⁰.

Στην υπό εξέταση περίπτωση η φορολογική Αρχή, αφού έλαβε υπόψη αφενός το γεγονός ότι η επιχείρηση παρουσίαζε υπόλοιπα λογαριασμών αφορολόγητων αποθεματικών και αφετέρου ότι είχε παύσει την επιχειρηματική της δραστηριότητα, έκρινε ότι η διατήρηση των λογαριασμών αυτών συνιστά τεχνητή διευθέτηση κατ' άρθρο 38 Ν. 4174/2013 και προχώρησε στη φορολόγησή τους, εκτιμώντας ότι, για την αποτελεσματικότερη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, τα εναπομείναντα περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού (πάγιο και κυκλοφορούν) της εταιρείας δεν παρέχουν επαρκή ασφάλεια για την πληρωμή του οφειλόμενου φόρου επί των αφορολόγητων αποθεματικών, με τις αιτιολογίες ότι η προσωρινή αναστολή της φορολογίας των αποθεματικών, που σχημάτισε η εταιρεία με διάφορους επενδυτικούς νόμους, δόθηκε από το Δημόσιο υπό την αίρεση της μη διανομής στους μετόχους των αποθεματικών αυτών, ώστε, κατά κάποιον τρόπο, αυτό (Δημόσιο) κατέστη δανειστής/πιστωτής της και ότι η μείωση του μετοχικού κεφαλαίου (άρθρο 4 παρ. 4 Ν. 2190/1920) πρέπει να γίνεται αφού προηγηθεί η ικανοποίηση των προϋφιστάμενων δανειστών της ή εφόσον παρέχονται επαρκείς ασφάλειες, λαμβανομένης υπόψη και της περιουσίας που θα απομείνει μετά τη μείωση.

Επίσης, η φορολογική Αρχή έκρινε ότι η εταιρεία δεν είχε εισέλθει σε τυπικά σε καθεστώς εκκαθάρισης επειδή είχε ως στόχο να αποφύγει τη φορολόγηση των αφορολόγητων αποθεματικών που είχε σχηματίσει κατά το παρελθόν με προσωρινή αναστολή φορολόγησης, η οποία θα έπρεπε να αρθεί κατά την εκκαθάρισή της, με ρευστοποίηση του ενεργητικού και των ακινήτων της και διανομή του τυχόν εναπομείναντος θετικού υπολοίπου στους μετόχους, οπότε δε θα μπορούσε ex ante να μεταβιβάσει τα ακίνητά της σε αυτούς, χωρίς να χρειαστεί να τα εκποιήσει. Η πρακτική αυτή θεωρήθηκε από τον έλεγχο ότι συνιστούσε τεχνητή διευθέτηση, καθόσον στερούνταν εμπορικής και οικονομικής ουσίας.

¹²⁰ Σαββαΐδου Αικ., Αθανασάκη Β. (2023): «Αντιμετώπιση της διεθνούς φοροαποφυγής και φορολογική αβεβαιότητα», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 93-99.

Η φορολογική Αρχή πιθανολόγησε, ακόμη, ότι για να επιτύχει την ως άνω διευθέτηση, η εταιρεία θα εξέλεγε πριν την θέση της σε εκκαθάριση νέο Διοικητικό Συμβούλιο και στη συνέχεια ως εκκαθαριστή κάποιον υπερήλικα χωρίς περιουσιακά στοιχεία, ώστε να ευθύνεται κατά τη λύση ο τελευταίος αλληλεγγύως, σύμφωνα με το άρθρο 50 Ν. 4174/2013, με την εταιρεία για την καταβολή τυχόν οφειλόμενων φόρων, οι οποίοι δε θα μπορούσαν εισπραχθούν ελλείψει ακριβώς περιουσίας του τελευταίου.

Έτσι, ο έλεγχος συνέκρινε το ύψος του φόρου που προέκυπτε ενόψει της εν λόγω διευθέτησης με το ποσό που θα όφειλε η εταιρεία υπό τις ίδιες συνθήκες εν απουσία αυτής (της διευθέτησης), προκειμένου να προσδιορίσει τον οφειλόμενο φόρο και τον καταλόγισε, μαζί με τον αναλογούντα παρακρατούμενο φόρο μερισμάτων επί των διανεμηθέντων αφορολόγητων αποθεματικών επενδυτικών νόμων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 64 παρ. 1 εδ. α' του Ν. 4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος).

Η εταιρεία προσέβαλε τον καταλογισμό με ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της ΔΕΔ και κατόπιν δικαστικής προσφυγής ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, υποστηρίζοντας ότι η μεταβίβαση των ακίνητων περιουσιακών στοιχείων στους μετόχους της και η μορφή εκκαθάρισης της ίδιας δεν αποτελούσαν τεχνητή διευθέτηση κατά την έννοια του άρθρου 38 του π. Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Προκειμένου να αποφανθεί επί της προσφυγής, το Διοικητικό Εφετείο Θεσσαλονίκης έκρινε, κατ' αρχάς, ότι η κατ' άρθρο 4 παρ. 4 του Ν. 2190/1920 μείωση κεφαλαίου ανώνυμης εταιρείας, απαιτείται, μετά την ισχύ του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, να εξετάζεται υπό το φως του σκοπού των διατάξεων του άρθρου 38 αυτού, δηλαδή του εντοπισμού της φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής με τη μέθοδο της καταχρηστικής χρήσης των διατάξεων που ορίζουν τη μείωση αυτή, προς τούτο δε είναι ερευνητέο εάν η (ακόμη και) νομότυπη διαδικασία μείωσης κεφαλαίου αφορά, μεταξύ άλλων, σε διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων που εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά ή σε διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων που οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα, αλλά αυτό δεν αντανακλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους, τους οποίους αναλαμβάνει ο φορολογούμενος ή στις ταμειακές ροές του. Παρόμοια, έκρινε ότι τα σχηματισθέντα, κατ' εφαρμογή ειδικών διατάξεων, αποθεματικά, παραμένουν μεν αφορολόγητα κατά τον χρόνο λειτουργίας της επιχείρησης και μπορούν να υπαχθούν σε φορολόγηση με τους όρους που

προβλέπονται από τις ειδικές διατάξεις στις περιπτώσεις διανομής ή κεφαλαιοποίησης αυτών ή λύσης της εταιρείας και θέσης αυτής σε εκκαθάριση, πλην όμως η διατήρηση της προσωρινής αναστολής φορολόγησής τους ερευνάται πλέον υπό το πρίσμα των διατάξεων του άρθρου 38 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, αφού η εν λόγω αναστολή της φορολογίας των αποθεματικών που σχηματίζονται από διάφορους επενδυτικούς νόμους δίδεται υπό την αίρεση της μη διανομής, με οποιοδήποτε τρόπο, στους μετόχους των εν λόγω αποθεματικών.

Το Δικαστήριο επεσήμανε ότι στην υπό εξέταση περίπτωση, η μείωση του μετοχικού κεφαλαίου συντελέστηκε με επιστροφή κεφαλαίου στους μετόχους, εκ των οποίων ένα ποσό καταβλήθηκε «σε είδος» με μεταβίβαση σ' αυτούς ακινήτων της εταιρείας ισόποσης αξίας, με καταβολή σ' αυτούς ισόποσων μετρητών, με αντίστοιχη ακύρωση ορισμένων μετοχών. Κατά το Δικαστήριο, το ζήτημα της τυχόν νομιμότητας της διαδικασίας που τηρήθηκε για την ως άνω μείωση είναι ανεξάρτητο και διάφορο από το ζήτημα της νομιμότητας του σκοπού, για τον οποίο προέβη η εταιρεία στην εν λόγω ενέργεια. Εξάλλου, η μη λήψη ή η μη δημοσίευση απόφασης της Γενικής Συνέλευσης της εταιρείας για διανομή ή κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών ή για λύση αυτής, δεν αναιρεί το γεγονός ότι, το κρίσιμο φορολογικό έτος (2015) η ίδια προέβη σε διανομή του εταιρικού κεφαλαίου της, μετά τη μείωση αυτού, με τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη εμπορική δραστηριότητα και μάλιστα χωρίς να αποδεικνύει με συγκεκριμένα στοιχεία τον σκοπό της εν λόγω μείωσης, χωρίς να εξηγεί την έλλειψη υποδομών και εμπορικής δραστηριότητας κατά το ως άνω έτος και χωρίς να αντικρούει τις πληροφορίες του ελέγχου αφενός μεν σχετικά με τη μη δραστηριότητά της στο υποκατάστημά της, αφετέρου δε σχετικά με τη μη δραστηριότητά της στα κεντρικά γραφεία της.

Το Διοικητικό Εφετείο Θεσσαλονίκης, αφού έλαβε υπόψη την «εικόνα» που παρουσίαζε η εταιρεία μετά την ως άνω μείωση του κεφαλαίου της (μη παραγωγική δραστηριότητα του εργοστασίου - υφαντουργείου της, μηδενικές πωλήσεις και μηδενικό κύκλο εργασιών), η οποία οδηγεί στο συμπέρασμα ότι αυτή κατά το ένδικο έτος (2015) βρισκόταν σε αδράνεια επιχειρηματικής δραστηριότητας, προβαίνοντας, τυπικά μεν σε νομότυπη μείωση του μετοχικού κεφαλαίου της, ουσιαστικά όμως σε μια μορφή εκκαθάρισης, ρευστοποιώντας και μεταβιβάζοντας τα περιουσιακά της στοιχεία στους μετόχους της, έκρινε ότι η εταιρεία με την κατά τα ανωτέρω μείωση του κεφαλαίου της προέβη, σε τεχνητή διευθέτηση, κατά την έννοια του άρθρου 38 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προκειμένου να πετύχει φορολογικό πλεονέκτημα, δηλαδή προέβη σε καταχρηστική χρήση των διατάξεων του εμπορικού νόμου με σκοπό την αποφυγή φορολόγησής των σχηματισθέντων αφορολόγητων αποθεματικών της.

Συνέπεια των ανωτέρω ήταν να καταστεί η εταιρεία οφειλέτης του αναλογούντος φόρου, δεδομένου ότι τα εναπομείναντα περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού της (πάγιο και κυκλοφορούν), δεν παρείχαν επαρκή ασφάλεια για την καταβολή αυτού, εκτιμωμένων και των κατά το έτος 2011 και κατά το επόμενο του κρίσιμου φορολογικό έτος (2016) μειώσεων του κεφαλαίου της, καθώς και της μη απόδειξης εκ μέρους της, με συγκεκριμένα δημοσιευμένα στοιχεία της επιχείρησής της, του ύψους των διαθεσίμων της.

Ενδιαφέρον παρουσιάζει και η αιτιολογία της απόρριψης εκ μέρους του Δικαστηρίου ορισμένων εκ των προβαλλόμενων λόγων ακύρωσης του καταλογισμού εκ μέρους της εταιρείας. Το Διοικητικό Εφετείο απέρριψε τον λόγο περί του ότι υπό το περιοριστικά ορισμένο περιεχόμενο του όρου της «διευθέτησης» τεκμαίρεται ότι «συναλλαγή, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός» που δεν πραγματοποιήθηκε, δεν μπορεί να αποτελεί διευθέτηση, καθόσον σε αντίθετη περίπτωση η φορολογούσα διοικητική αρχή θα μπορούσε δυνητικά να χαρακτηρίσει και την «αποχή ή την αδράνεια» από την πραγματοποίηση μιας συναλλαγής ως «τεχνητή διευθέτηση», κατά παράβαση των συνταγματικά κατοχυρωμένων αρχών της οικονομικής ελευθερίας και της ελεύθερης ανάπτυξης και συμμετοχής στην οικονομική ζωή της χώρας, ως αλυσιτελώς προβαλλόμενο, ενόψει του ότι, εν προκειμένω, η εταιρεία προέβη στις προεκτεθείσες ενέργειες (μείωση του μετοχικού κεφαλαίου και διανομή του στους μετόχους). Επιπλέον, το Διοικητικό Εφετείο Θεσσαλονίκης απέρριψε ως αβάσιμο τον ισχυρισμό της εταιρείας περί φερεγγυότητάς της, αφού τα επίμαχα ακίνητα μεταβιβάστηκαν στους εταίρους και μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου, δηλαδή σε αλληλέγγυα με το νομικό πρόσωπο ευθυνόμενα πρόσωπα, καθόσον ουδόλως αποκλείεται η περίπτωση αλλαγής της σύνθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου, οπότε, κατ' άρθρο 50 παρ. 4 του Ν. 4174/2013, η ευθύνη αυτών υφίσταται μέχρι του ποσού των αναληφθέντων εντός της ως άνω τριετίας κερδών ή απολήψεων σε μετρητά ή σε είδος λόγω της ιδιότητας του μετόχου ή εταίρου, ενώ, άλλωστε, δεν αποκλείεται περίπτωση ιδιαίτερης καθυστέρησης για την καταβολή του αναλογούντος στα αποθεματικά φόρου, με συνέπεια τη μη επαρκή ασφάλεια για την καταβολή αυτού.

Επισημαίνεται ότι κατά της ως άνω απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης έχει ασκηθεί αίτηση αναίρεσης ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία μέχρι σήμερα εκκρεμεί.

3.5.1.2. Η απόφαση με αριθμό 489/2023 του Διοικητικού Εφετείου Χανίων: Η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου μονοπρόσωπης ανώνυμης εταιρείας με έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο συνιστά τεχνητή διευθέτηση η οποία στοχεύει στην αποφυγή καταβολής Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίου

Η ως άνω απόφαση εκδόθηκε επί προσφυγής που άσκησε ΑΕ κατά απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της ΑΑΔΕ, με την οποία απορρίφθηκε ενδικοφανής προσφυγή της κατά οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου φορολογικού έτους 2020 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου.

Πιο συγκεκριμένα, από τη Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου διενεργήθηκε το 2022 έλεγχος σε βάρος μονοπρόσωπης ανώνυμης εταιρείας, μετά από αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου με την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο το 2020. Ειδικότερα, μετά και την απόφαση της Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης της 5^{ης} Ιουνίου 2020, η εταιρεία προέβη σε αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου κατά ποσό 749.997,96 € με έκδοση νέων μετοχών υπέρ το άρτιο, και συγκεκριμένα με έκδοση 255.972 νέων κοινών ονομαστικών μετοχών, ονομαστικής αξίας εκάστης 2,93€ και τιμή διάθεσης εκάστης 70,32 €, για το σκοπό εξόφλησης μέρους του τιμήματος εξαγοράς τρίτης εταιρείας. Στο πλαίσιο αυτό, αποφασίστηκε η καταβολή της ως άνω αύξησης με μετρητά από τη μοναδική μέτοχο της εταιρείας, η οποία και κατέβαλε ποσό 17.999.951,04 € (255.972 νέες μετοχές x 70,32 € τιμή διάθεσης) λαμβάνοντας προς τούτο τις αντίστοιχες μετοχές. Η υπέρ το άρτιο διαφορά που προέκυψε από την αύξηση του κεφαλαίου ποσού 17.249.953,08 € (17.999.951,04 € - 749.997,96 €) μεταφέρθηκε σε ειδικό αποθεματικό. Μετά δε την ως άνω αύξηση, το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας ανήλθε στο ποσό των 29.740.783,34 €, διαιρούμενο σε 10.150.438 κοινές ονομαστικές μετοχές, ονομαστικής αξίας 2,93 € εκάστη. Για την ως άνω αύξηση κεφαλαίου, η εταιρεία υπέβαλε στη φορολογική Αρχή σχετική δήλωση, με την οποία κατέβαλε φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου σύμφωνα με τα άρθρα 17 – 31 Ν. 1676/1986 ποσού 7.499,98 € (749.997,96 X 1%).

Η φορολογική Αρχή, αφού έλαβε υπόψη αφενός τη μετοχική σύνθεση της εταιρείας (μονοπρόσωπη) και αφετέρου την αρνητική καθαρή της θέση κατά την προηγούμενη της αύξησης κλεισμένη χρήση, θεώρησε ότι η αύξηση του κεφαλαίου που έλαβε χώρα με αυτόν τρόπο ήταν καταχρηστική και συνιστούσε τεχνητή διευθέτηση, η οποία είχε ως στόχο την απόκτηση εκ μέρους της εταιρείας φορολογικού πλεονεκτήματος μέσω της συσσώρευσης κεφαλαίου όχι ως μετοχικό κεφάλαιο (υποκείμενο άμεσα σε φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου)

αλλά κατά το μεγαλύτερο μέρος του ως αποθεματικό υπέρ το άρτιο, το οποίο έχει τη δυνατότητα να μην κεφαλαιοποιήσει ποτέ και, συνεπώς, να αποφύγει την πληρωμή του αναλογούντος φόρου. Πιο συγκεκριμένα, ο έλεγχος έκρινε ότι, με το να διαθέσει μετοχές σε τιμή πολύ μεγαλύτερη της ονομαστικής (υπέρ το άρτιο) (ονομαστικής αξίας 2,93 € και τιμή διάθεσης 70,32 €), χωρίς να δικαιολογείται η συγκεκριμένη ενέργεια, καθώς η εταιρεία είναι μονομετοχική, η εταιρεία εξέδωσε τελικά πολύ μικρότερο αριθμό μετοχών, με αποτέλεσμα η τελική αξία που υπάγεται σε Φόρο Συγκέντρωσης Κεφαλαίου (αριθμός μετοχών * ονομαστική αξία) να είναι πολύ χαμηλότερη. Ως εκ τούτου εξέδωσε την σχετική οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου, με την οποία καταλόγισε σε βάρος της εταιρείας τη διαφορά (ποσού 172.499,53 € πλέον του συναφούς προστίμου λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης ποσού 86.249,77 €).

Η εταιρεία άσκησε ενδικοφανή προσφυγή κατά της ως άνω οριστικής πράξης ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, η οποία και την απέρριψε, εμμένοντας στις κρίσεις του ελέγχου¹²¹. Κατά της απορριπτικής απόφασης της ΔΕΔ η εταιρεία άσκησε προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Χανίων, υποστηρίζοντας αφενός ότι η μετοχική σύνθεση της εταιρείας δεν επηρεάζει, σύμφωνα και με την οικεία φορολογική και εμπορική νομοθεσία, τη δυνατότητά της να προβεί σε αύξηση κεφαλαίου με έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο (επικαλούμενη ως προς τον τρόπο φορολόγησης της υπέρ το άρτιο διαφοράς νομολογία του

¹²¹ Παρόμοια ήταν και η κρίση της ΔΕΔ στην πρόσφατη απόφαση με αριθμό 642/2024 επί αντίστοιχης υπόθεσης σχετικά με αύξηση κεφαλαίου μονομετοχικής ανώνυμης εταιρείας με έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο. Στην περίπτωση αυτή, όμως, η ΔΕΔ, κατά την αντίκρουση των ισχυρισμών της εκεί προσφεύγουσας εταιρείας, εξειδίκευσε έτι περαιτέρω την συλλογιστική της περί ύπαρξης τεχνητής διευθέτησης κατ' άρθρο 38 Ν. 4174/2013, υποστηρίζοντας ότι «η φορολογική αρχή δε δύναται να επιβάλλει τον τρόπο άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας, ωστόσο, ακριβώς αυτός είναι και ο λόγος ύπαρξης της διάταξης του άρθρου 38 του ΚΦΔ περί τεχνητών διευθετήσεων και φοροαποφυγής, δηλαδή η καταπολέμηση περιπτώσεων όπου φορολογούμενοι προβαίνουν σε κατά τα λοιπά νόμιμες και καταρχήν φορολογικά αποδεκτές ενέργειες, οι οποίες ωστόσο λαμβάνουν χώρα σε καταχρηστική βάση, με σκοπό την αποφυγή πληρωμής φόρων που θα ήταν καταβλητέοι σε διαφορετική περίπτωση» και ότι «από τα παραπάνω προεκτεθέντα στοιχεία και στα πλαίσια της διάταξης του άρθρου 38 του Κ.Φ.Δ. περί τεχνητών διευθετήσεων και φοροαποφυγής, σαφώς συνάγεται ότι η έκδοση και μάλιστα κατ' επανάληψη (καθόσον η απόφαση έκδοσης μετοχών υπέρ το άρτιο πραγματοποιήθηκε δυο φορές), αποτελεί μια μεθόδευση της εταιρείας που σκοπός της είναι η απόδοση νομιμοφάνειας, προκειμένου να μειωθεί το ποσό του καταβλητέου φόρου που αντιστοιχεί μόνο στο ποσό της ονομαστικής αξίας της μετοχής, το οποίο είναι υποπολλαπλάσιο της τρέχουσας τιμής αυτής».

Συμβουλίου της Επικρατείας¹²² και εγκυκλίου της Διοίκησης¹²³), αφετέρου ότι στην κρίσιμη περίπτωση δεν συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις του άρθρου 38 Ν. 4174/2013 για τη στοιχειοθέτηση «τεχνητής διευθέτησης». Επί της εν λόγω προσφυγής εκδόθηκε η εδώ εξεταζόμενη υπ' αρ. 489/2023 απόφαση του Δικαστηρίου, με την οποία αυτή απορρίφθηκε.

Η συλλογιστική που ακολούθησε το Διοικητικό Εφετείο Χανίων παρουσιάζει ιδιαίτερο ενδιαφέρον, κυρίως διότι προέβη σε ερμηνεία διατάξεων κατά τρόπο ο οποίος δεν μπορεί να μην εγείρει αντίλογο, ιδίως λόγω των αντιφάσεων στις οποίες υπέπεσε.

Πιο συγκεκριμένα, το Δικαστήριο, αφού έλαβε υπόψη (α) ότι η διαφορά που προκύπτει μεταξύ της τιμής διάθεσης της μετοχής και της ονομαστικής αξίας αυτής (διαφορά υπέρ το άρτιο), δεν εντάσσεται άμεσα στο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας, αλλά λογίζεται ως συμπληρωματική εισφορά των μετόχων που καταβάλλεται για ενίσχυση του ενεργητικού της και ότι οι μέτοχοι, που εισφέρουν υπέρ το άρτιο, δεν αποκτούν κατά τον χρόνο της καταβολής πρόσθετα δικαιώματα (όπως το δικαίωμα ψήφου ή το δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη ή στο προϊόν της εκκαθάρισης), πέραν αυτών που αντιστοιχούν στην ονομαστική αξία της εισφοράς τους, σε σχέση με τους λοιπούς μετόχους που δεν έχουν εισφέρει κεφάλαια υπέρ το άρτιο και (β) τη σχετική νομολογία του ΣτΕ¹²⁴, έκρινε, κατ' αρχάς, ότι η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου ανώνυμης εταιρείας με τη μέθοδο της έκδοσης μετοχών υπέρ το άρτιο προϋποθέτει πολυμετοχική οντότητα (προϋφιστάμενη ή επιγενόμενη)¹²⁵, στην οποία, αφενός ανακύπτει ανάγκη εξίσωσης των δικαιωμάτων στην υπεραξία της επιχείρησης των νέων μετόχων προς τα δικαιώματα των παλαιών μετόχων, και, αφετέρου, διαφοροποιούνται τα πρόσθετα δικαιώματα των μετόχων που καταβάλουν συμπληρωματική εισφορά για ενίσχυση του ενεργητικού της εταιρείας, σε σχέση με τα δικαιώματα των λοιπών μετόχων που δεν έχουν εισφέρει κεφάλαια υπέρ το άρτιο. Έτσι, κατά το Δικαστήριο, σε περίπτωση μονομετοχικής

¹²² Βλ. ΣτΕ 3051/2009, 1774/2018.

¹²³ Βλ. εγκύκλιο ΠΟΛ. 1238/2021.

¹²⁴ Βλ. ΣτΕ 3051/2009, 1774/2018.

¹²⁵ Παρ' όλο που ακριβώς παρακάτω στη σκέψη 10 της απόφασης αναφέρεται ότι «Επειδή, με την εκτεθείσα στη σκέψη τρία της παρούσας διάταξη της παρ.3 του άρθρου 35 του ν.4548/2018, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο, παρέχεται η δυνατότητα αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου με την έκδοση νέων μετοχών υπέρ το άρτιο σε όλες ανεξαιρέτως τις ανώνυμες εταιρείες, ανεξαρτήτως της μετοχικής τους σύνθεσης, υπό τις προϋποθέσεις, μόνο, και τους περιορισμούς που προβλέπει η ίδια αυτή διάταξη.».

ανώνυμης εταιρείας, όπου ο εισφέρων το ποσό της διαφοράς υπέρ το άρτιο είναι και ο μοναδικός μέτοχος αυτής, και, συνεπώς, δεν υφίσταται διαφοροποίηση των δικαιωμάτων μεταξύ των μετόχων που κάλυψαν τη διαφορά υπέρ το άρτιο και των λοιπών μετόχων που δεν έχουν εισφέρει αντίστοιχο κεφάλαιο, ο πραγματικός χρόνος απόκτησης από τον μοναδικό ως άνω μέτοχο του συνόλου των δικαιωμάτων από την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, μεταξύ των οποίων και τα πρόσθετα δικαιώματα (ψήφου, συμμετοχής στα κέρδη και στο προϊόν της εκκαθάρισης κ.λ.π.), είναι εκείνος της καταβολής της εισφοράς, χωρίς αυτό να συναρτάται από τυχόν μελλοντική κεφαλαιοποίηση της διαφοράς αυτής. Συνεπώς, στην περίπτωση αυτή, και η διαφορά υπέρ το άρτιο υπάγεται σε φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου, κατά τον χρόνο της καταβολής της, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 1 περ. α' και γ' Ν. 1676/1986.

Περαιτέρω, το Δικαστήριο έκρινε ότι με τη διάταξη της παρ.1 του άρθρου 38 του Κ.Φ.Δ. «περί τεχνητών διευθετήσεων και φοροαποφυγής» επιδιώχθηκε η καταπολέμηση περιπτώσεων όπου οι φορολογούμενοι προβαίνουν σε, κατ' αρχήν, νόμιμες και φορολογικά αποδεκτές ενέργειες, οι οποίες, ωστόσο, λαμβάνουν χώρα σε καταχρηστική βάση, με απώτερο σκοπό την αποφυγή καταβολής φόρων, οι οποίοι, χωρίς τις εν λόγω διευθετήσεις, θα ήταν καταβλητέοι.

Υπό το πρίσμα δε αυτό, το Δικαστήριο, αφού επεσήμανε ότι η μοναδική μέτοχος της εταιρείας απέκτησε, κατά τον χρόνο της καταβολής της ως άνω εισφοράς, το σύνολο των δικαιωμάτων από την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας, μεταξύ των οποίων και τα πρόσθετα δικαιώματα (ψήφου, συμμετοχής στα κέρδη, στο προϊόν της εκκαθάρισης κ.λ.π.), χωρίς η κτήση των εν λόγω δικαιωμάτων να συναρτάται από τυχόν μελλοντική κεφαλαιοποίηση της καταβληθείσας διαφοράς υπέρ το άρτιο, με αποτέλεσμα τα δικαιώματά της να μη διαφοροποιούνται ούτε να αλλοιώνεται η φύση αυτών, ενώ εξαιτίας της μονομετοχικότητας δεν ανέκυψε ανάγκη να ενα εξισωθούν τα δικαιώματα στην υπεραξία της επιχείρησης μεταξύ νέων και παλαιών μετόχων, έκρινε ότι η επιλογή της έκδοσης μετοχών υπέρ το άρτιο για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας δεν ήταν δικαιολογημένη.

Παρόμοια, έκρινε ότι η επιλογή της μεθόδου αυτής για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου δεν δικαιολογούνταν ούτε από την οικονομική κατάσταση της εταιρείας. Και αυτό διότι, σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής επιστήμης, η οικονομική δικαιολογία για την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο έγκειται στο γεγονός ότι η ανώνυμη εταιρεία, μέχρι τη χρονολογία αύξησης του κεφαλαίου, είχε μία επιτυχημένη πορεία με κερδοφόρες χρήσεις, με συνέπεια να έχει μία συνολική καθαρή εικόνα μεγαλύτερη από το μετοχικό κεφάλαιο, αλλά, ενδεχομένως,

και αφανή αποθεματικά, γεγονός που δε συνέβη στην υπό εξέταση περίπτωση όπου η εταιρεία παρουσίαζε αρνητικά οικονομικά αποτελέσματα ήδη από το 2009¹²⁶.

Συνεκτιμώντας τα ανωτέρω, το Δικαστήριο ήχθη στην κρίση, ότι η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου στην οποία προέβη η εταιρεία κατά την ελεγχόμενη περίοδο 1.1-31.12.2020, με σκοπό να συγκεντρώσει το ποσό των 17.999.951,04 ευρώ, ώστε να είναι σε θέση να προβεί στην εξαγορά τρίτης εταιρείας, και η οποία συντελέσθηκε με την έκδοση μετοχών των οποίων η τιμή διάθεσης ήταν υπερπολλαπλάσια της ονομαστικής τους αξίας, συνιστούσε τεχνητή διευθέτηση, κατά την έννοια της παρ.1 του άρθρου 38 του Ν. 4174/2013, με κύριο σκοπό την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος μέσω της συσσώρευσης κεφαλαίου όχι ως μετοχικό κεφάλαιο (υποκείμενο άμεσα σε φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου) αλλά κατά το μεγαλύτερο μέρος του ως αποθεματικό υπέρ το άρτιο.

Τέλος, σημειώνεται ότι η εταιρεία έχει ασκήσει κατά της ως άνω απόφασης αίτηση αναίρεσης ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας, την κρίση του οποίου αναμένουμε με ενδιαφέρον, ιδίως λόγω της ιδιαιτερότητας της υπόθεσης.

3.5.2. Αποφάσεις της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της ΑΑΔΕ

Η «νομολογία» της ΔΕΔ είναι κάπως πολυπληθέστερη σε σχέση με τη μέχρι τώρα νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων, ενόψει και του συντόμου χρονικού διαστήματος που εκείνη έχει για να αποφανθεί επί μίας ενδικοφανούς προσφυγής (120 ημέρες). Εν προκειμένω θα γίνει παράθεση ορισμένων πιο πρόσφατων χρονικά αποφάσεων, οι οποίες κατά την άποψη της γράφουσας παρουσιάζουν περισσότερο ενδιαφέρον, ιδίως λόγω της λεπτότητας των εκεί εξεταζόμενων πραγματικών περιστατικών.

3.5.2.1. Η απόφαση με αριθμό 533/2020: Μη αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα εταιρείας τιμολογίων που εξέδιδε προς τρίτους με μείωση αμοιβής, καθόσον η μείωση αυτή συνιστούσε τεχνητή διευθέτηση

¹²⁶ Στο πλαίσιο αυτό, το Διοικητικό Εφετείο απέρριψε και ισχυρισμό της εταιρείας με τον οποίο προέβαλε ότι η έκδοση μετοχικού κεφαλαίου υπέρ το άρτιο δικαιολογείτο ενόψει της σημαντικής μελλοντικής οικονομικής ευρωστίας της και ότι έλαβε χώρα για το σκοπό προσέλκυσης νέων επενδυτών, τους οποίους δελεάζει ένα χαμηλό ονομαστικό μετοχικό κεφάλαιο.

Στην υπό εξέταση περίπτωση, η μητρική εταιρεία της προσφεύγουσας σύνηψε με τρίτες εταιρείες – πελάτες της τις λεγόμενες συμβάσεις «Annual Fee Agreement» (“AFA”) ή «Periodical Service Agreements» (“PSA) οι οποίες καλύπτουν προβλέψιμες και περιοδικές υπηρεσίες για χρονικό ορίζοντα πέντε (5) ετών προς τους πελάτες. Η χρέωση της πλοιοκτήτριας εταιρείας (πελάτης AFA / PSA) γινόταν με ετήσιες δόσεις που έχουν συμφωνηθεί εκ των προτέρων. Η προσφεύγουσα εταιρεία αναλάμβανε να εκτελέσει για λογαριασμό της μητρικής εταιρείας τις εν λόγω συμβάσεις (εν όλο ή εν μέρει) και να παρέχει στους τελικούς πελάτες (της μητρικής εταιρείας) υπηρεσίες πιστοποίησης. Παράλληλα, η προσφεύγουσα λάμβανε βάσει συμβάσεων από την μητρική Νορβηγική εταιρεία τις κάτωθι υπηρεσίες:

α) Υπηρεσίες τεχνικές (TSA): οι υπηρεσίες αυτές αφορούν στην παροχή τεχνικής υποστήριξης υψηλών προδιαγραφών, εξασφάλιση ποιότητας της τελικής υπηρεσίας που παρέχονται στους πελάτες αλλά και διαχείριση των προδιαγραφών βάσει των διεθνών προτύπων. Το πεδίο των τεχνικών υπηρεσιών αναφέρεται στους επιχειρησιακούς τομείς της Ναυτιλίας, της Πιστοποίησης, των Συμβουλευτικών Υπηρεσιών καθώς και των Τεχνολογικών Υπηρεσιών. Οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται με τη διαρκή συμμετοχή και ευθύνη της και είναι απαραίτητες ούτως ώστε η ελεγχόμενη με τη σειρά της να μπορεί αξιόπιστα να τις προσφέρει στους πελάτες της. Η αποζημίωση της μητρικής εταιρείας για τις προαναφερόμενες υπηρεσίες, υπολογίζεται ως συνάρτηση της βάσης αποζημίωσης των Τεχνικών Υπηρεσιών και εσόδων από εξωτερικά τέλη ανά Γραμμή Υπηρεσίας.

β) Υπηρεσίες Υποστηρικτικές (MSA); Η προσφεύγουσα προκειμένου να επιτύχει αποτελεσματική διαχείριση των λειτουργικών συστημάτων της και να λειτουργήσει σύμφωνα με τις στρατηγικές και τα συστήματα διαχείρισης του ομίλου, δεχόταν υποστηρικτικές υπηρεσίες διαχείρισης. Συγκεκριμένα αυτές αφορούσαν υπηρεσίες σχετικά α) με το ανθρώπινο δυναμικό, β) τα Οικονομικά, γ) τις εταιρικές επικοινωνίες και δ) νομικές υπηρεσίες. Η αποζημίωση της μητρικής εταιρείας για τις προαναφερόμενες υπηρεσίες, αντιστοιχεί στο πραγματικό κόστος ανθρωπορών (καταγεγραμμένες ώρες Χ ωρομίσθια) και λοιπές άμεσες δαπάνες, σε σχέση με προσδιορισμένες λειτουργίες διαχείρισης. Επίσης για την τιμολόγηση αυτών εκδιδόταν από αυτήν Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών σε αμφότερες τις περιπτώσεις.

Μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε, η φορολογική Αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα εταιρείας φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016 ποσά που αφορούσαν σε εκπτώσεις TSA-MSA, με την αιτιολογία ότι «η υπηρεσία που προσφέρεται σε πελάτες δικούς της ή του ομίλου διαμορφώνεται και από το κόστος των συγκεκριμένων υπηρεσιών που αποδεδειγμένα παρέχει υποστηρικτικά η μητρική εταιρεία και που φυσικά χωρίς αυτές δεν

μπορούσε να προσφέρει τις απαιτητικές υπηρεσίες προς τρίτους. Συνεπώς σε καμία περίπτωση δεν δικαιολογείται η μείωση της αμοιβής της με τα αντίστοιχα ποσά τα οποία αντιστοιχούν σε πραγματικές προσφερόμενες από αυτήν υπηρεσίες σε τρίτους». Όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου της Υπηρεσίας, η προσφεύγουσα παρείχε υπηρεσίες τεχνικής βοήθειας, τόσο σε εταιρείες – πελάτες της με τις οποίες έχει υπογράψει απευθείας η ίδια συμβάσεις για την παροχή των εν λόγω υπηρεσιών, όσο και σε εταιρείες – πελάτες που έχουν συνάψει συμβάσεις παροχής υπηρεσιών είτε με την μητρική εταιρεία είτε με άλλες εταιρείες του ομίλου. Στην πρώτη περίπτωση των ιδίων πελατών η τιμολόγηση των προσφερομένων υπηρεσιών γινόταν προς τον πελάτη και στην συνολική τιμή τιμολόγησης περιλαμβάνονταν και τα κόστη που δεχόταν από την μητρική εταιρεία για τις ανωτέρω υπηρεσίες που ελάμβανε από αυτήν ως Τεχνικές και Υποστηρικτικές υπηρεσίες. Στην περίπτωση, ωστόσο, που η προσφεύγουσα παρείχε τις υπηρεσίες σε εταιρείες – πελάτες που έχουν μεν συνάψει απευθείας συμβάσεις με την μητρική ή με άλλες εταιρείες του ομίλου και έχουν αναθέσει σε αυτήν την εκτέλεσή των, κατά την έκδοση των αντίστοιχων παραστατικών, ενώ ως αρχική τιμή οριζόταν η τιμή όπως αυτή ίσχυε και σε ανάλογες υπηρεσίες που προσέφερε σε εταιρείες τρίτες (δικούς της απευθείας πελάτες), παρείχε έκπτωση ισόποση με το κόστος των δαπανών που αντιστοιχούν στις υπηρεσίες Τεχνικές και Υποστηρικτικές που λαμβάνει από την μητρική, με την αιτιολογία ότι στην προκειμένη περίπτωση των ενδοομιλικών τιμολογήσεων η μητρική εταιρεία δεν τη χρέωνε με αντίστοιχες δαπάνες για Τεχνικές και Υποστηρικτικές υπηρεσίες.

Η ΔΕΔ, αφού έλαβε υπόψη της το άρθρο 38 π. ΚΦΔ καθώς και τα οριζόμενα στην εγκύκλιο Ε. 2167/2019 της ΑΑΔΕ, έκρινε ότι η πρακτική αυτή (της παροχής των εκπτώσεων) συνιστούσε τεχνητή διευθέτηση, στο μέτρο που απέβλεπε στην αποφυγή της φορολόγησης και ήταν αντίθετη στο αντικείμενο, στο πνεύμα και στο σκοπό των φορολογικών διατάξεων, ανεξαρτήτως εάν υπήρχε σχετική πρόθεση του φορολογούμενου να φοροαποφύγει.

Η ΔΕΔ βάσισε την κρίση της και στα ακόλουθα γεγονότα: (α) στο ότι η υπηρεσία που προσφέρεται από την προσφεύγουσα σε πελάτες δικούς της ή του ομίλου διαμορφώνεται και από το κόστος των συγκεκριμένων υπηρεσιών που αποδεδειγμένα παρέχει υποστηρικτικά η μητρική εταιρεία και που φυσικά χωρίς αυτές δεν θα μπορούσε να προσφέρει τις απαιτητικές υπηρεσίες προς τρίτους και (β) στο ότι δεν δύναται μία πρακτική χρέωσης (τεχνικές υπηρεσίες TSA & υποστηρικτικές υπηρεσίες MSA) να αυτοαναιρείται στην πράξη, καθώς η προσφεύγουσα εταιρεία θα χρεώνονταν τεχνητά για μια υπηρεσία που δεν θα ελάμβανε από τη μητρική της απλά και μόνο για να την επανατιμολογήσει στη συνέχεια, καθότι αφενός μεν δεν προβλέπεται

από πουθενά ο συμψηφισμός προσφερόμενων υπηρεσιών αλλά για κάθε προσφερόμενη υπηρεσία θα έπρεπε να εκδίδονται τα αντίστοιχα παραστατικά στοιχεία αφετέρου δε η μη έκδοση των προβλεπομένων παραστατικών στοιχείων από την μητρική εταιρεία για τις προσφερόμενες από αυτήν υπηρεσίες, οδηγεί στην αποφυγή εκ μέρους της προσφεύγουσας, της καταβολής του φόρου, και ειδικότερα παρακρατούμενου φόρου σε αμοιβές Νορβηγικής εταιρείας επί δικαιωμάτων που προβλέπεται από την ΣΑΔΦ μεταξύ της Ελλάδος και της Νορβηγίας.

Καταλήγοντας, η ΔΕΔ, συμμορφούμενη με τα οριζόμενα στην εγκύκλιο Ε. 2167/2019 και τελικώς και στην ΑΤΑΔ, δέχθηκε ότι εν προκειμένω εφαρμόζεται η διάταξη του άρθρου 38 Ν. 4174/2013 αντί της ΣΑΔΦ μεταξύ Ελλάδας και Νορβηγίας, καθόσον η τελευταία δεν περιέχει ειδικές διατάξεις κατά της φοροαποφυγής.

3.5.2.2. Η απόφαση με αριθμό 1356/2020: Η μείωση μετοχικού κεφαλαίου ΑΕ, αντί της διανομής μερισμάτων σε κερδοφόρες χρήσεις, δεν συνιστά τεχνητή διευθέτηση

Η εν λόγω απόφαση είναι ιδιαίτερα ενδιαφέρουσα, διότι αποτελεί μία από τις λίγες περιπτώσεις στις οποίες η Υπηρεσία δε χρησιμοποίησε την έννοια της «μη γνήσιας διευθέτησης» προκειμένου να καταλογίσει φόρο, αλλά αντίθετα απέκλεισε μία κατάσταση από το να χαρακτηριστεί ως τέτοια, αξιολογώντας συνολικά τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης και κυρίως τις εν λόγω διευθετήσεις.

Ειδικότερα, στην εκεί κρίσιμη περίπτωση, η φορολογική Αρχή έκρινε ότι ο προσφεύγων, ο οποίος αποτελούσε μαζί με ένα ακόμα φυσικό πρόσωπο μέτοχο σε μία ανώνυμη εταιρεία, πρόβη σε σειρά «διευθετήσεων» κατά τον εταιρικό και φορολογικό χειρισμό των κερδών και του μετοχικού κεφαλαίου (ΜΚ) της Εταιρείας στο διάστημα 2010-2016, οι οποίες δεν συνάδουν με τη συνήθη επιχειρηματική πρακτική και οδηγούν στην αλληλοαντιστάθμιση ή αλλοηακύρωσή τους, με σκοπό την αποφυγή φόρου μερισμάτων. Συγκεκριμένα ο έλεγχος έκρινε ότι από τον ισολογισμό της 31.12.2013 που υπέβαλε η εταιρεία προκύπτει ότι κατά την ημερομηνία που μειώθηκε το εταιρικό της κεφάλαιο κατά 3.251.873,30 € με ταυτόχρονη επιστροφή στους εταίρους, το υπόλοιπο κερδών εις νέον ήταν 3.923.103,41 €. Κατά τη μείωση του εταιρικού κεφαλαίου της εταιρείας δεν καταβλήθηκε κανένας φόρος από τους εταίρους. Ο έλεγχος έκρινε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις τεκμηρίωσης φοροαποφυγής για τις καταστάσεις που ορίζονται στο άρθρο 38 παρ. 3 του Ν. 4174/2013 και συγκεκριμένα έκρινε ότι

έχουν εφαρμογή η περίπτωση β' και γ' του εν λόγω άρθρου και ειδικότερα: β) υφίσταται διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων που δεν συνάδουν με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά. Συγκεκριμένα ο έλεγχος έκρινε ότι δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική πρακτική η πράξη μείωσης κεφαλαίου και επιστροφής του στους εταίρους καθώς από τις 31.12.2010 που υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση των δηλώσεων της εταιρείας μέχρι τις 31.12.2016 δεν έχει γίνει διανομή κερδών ενώ τα αποτελέσματα εις νέον την 31.12.2016 ήταν 7.846.305,24 € και το καταβλημένο εταιρικό κεφάλαιο 2.381.940,90 €, γ) η διευθέτηση η σειρά διευθετήσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντισταθμίση ή την αλληλοακύρωσή τους. Διαπιστώθηκε ότι στην ίδια χρονική περίοδο οι μειώσεις στο κεφάλαιο της εταιρείας που ήταν συνολικά ποσού 5.495.872,77 € και κατά κύριο λόγο έγιναν με μετρητά, αντισταθμίστηκαν από αυξήσεις κεφαλαίου συνολικά ποσού 2.214.801,50 €, που έγιναν κατά κύριο λόγο με αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων, απορροφήσεις-συγχωνεύσεις ΟΕ που συμμετείχε ο προσφεύγων με τον άλλο μέτοχο και με κεφαλαιοποίηση αφορολόγητου αποθεματικού, χωρίς ωστόσο οι συγκεκριμένες αυξομειώσεις στην καθαρή θέση της εταιρείας να έχουν επιχειρηματική σκοπιμότητα. Διαπιστώθηκε επίσης ότι με αποφάσεις των μετόχων, μέσω των Γενικών ή Έκτακτων Συνελεύσεων του Δ.Σ. της εταιρείας, δεν γινόταν η διανομή του μερίσματος που προβλέπεται από το Νόμο ως ελάχιστο (άρθρο 3 του ν. 148/1967) γεγονός που αντίκειται στη συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά που είναι η επίτευξη κέρδους και διανομής αυτού προκειμένου να το καρπωθεί ο μέτοχος.

Ο έλεγχος έκρινε ότι οι αποφάσεις μειώσεων του κεφαλαίου με επιστροφή μετρητών και εν συνεχεία αυξήσεων αυτού μέσω κεφαλαιοποιήσεως αποθεματικών αλληλοαντισταθμίζονται και αλληλοακυρώνονται στην περίπτωση που θεωρηθεί ότι η λήψη των αποφάσεων αφορούν την λειτουργικότητα της εταιρείας και επίσης δεν έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος ότι η μείωση κεφαλαίου έγινε με σκοπό να διατεθούν τα χρήματα σε λοιπές επενδύσεις διότι έκρινε ότι δεν τεκμηριώνονται από τα προσκομισθέντα στοιχεία και από τα στοιχεία που προκύπτουν από τις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Προσδιόρισε δε τα ποσά που κατατέθηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς των ελεγχόμενων ως εισόδημα από μερίσματα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 Ν. 4172/2013.

Η ΔΕΔ, αξιολογώντας τους ισχυρισμούς που προέβαλε ο εκεί προσφεύγων περί του ότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις χαρακτηρισμού ως μη γνήσιων των κρίσιμων πράξεων, ούτε με βάση τη νομολογία του ΔΕΕ ούτε και με βάση το άρθρο 38 Ν. 4174/2013 και αφού συνεκτίμησε αφενός την εγκύκλιο υπ' αρ. Ε. 2167/2019 του Διοικητή της ΑΑΔΕ και αφετέρου το με αριθμ.

πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1109583 ΕΞ 2017/18.7.2017 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της ΑΑΔΕ και τις σχετικές διατάξεις της φορολογικής και εμπορικής νομοθεσίας, έκρινε ότι οι ως άνω μεταβολές του μετοχικού κεφαλαίου (μειώσεις και αυξήσεις) σε συνδυασμό με τη μη διανομή κερδών στους μετόχους, αφενός συνάδουν με την επιχειρηματική πρακτική και αφετέρου δεν αποτελούν τεχνητή διευθέτηση ή τεχνητές διευθετήσεις που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους, δεδομένου ότι: (α) Πολλές εταιρείες, έχοντας τη σχετική δυνατότητα (βάσει της οικονομικής τους κατάστασης και βάσει των προϋποθέσεων του εμπορικού νόμου), έχουν υιοθετήσει την επιλογή της επιστροφής του πλεονάζοντος μετοχικού κεφαλαίου αντί της διανομής κερδών, προκειμένου να μειώσουν την φορολογική επιβάρυνση των μετόχων τους, σύμφωνα δε με τη νομολογία του ΔΕΕ δεν συνιστούν, χωρίς την εξέταση και άλλων δεδομένων της υπόθεσης, τεχνητές διευθετήσεις (artificial) με σκοπό την φοροαποφυγή, οι πράξεις που έχουν σκοπό τη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης, (β) Η μείωση μετοχικού κεφαλαίου, εφόσον δεν παραβιάζεται η αρχή της συντηρητικότητας και η αρχή της δέσμευσης της εταιρικής περιουσίας που ορίζει ο Ν.2190/1920 και εφόσον δεν θίγονται τα συμφέροντα και των δανειστών-τρίτων προς την εταιρεία, δεν αποτελεί επιχειρηματική επιλογή ανακόλουθη με την πορεία και την εξέλιξη της εταιρείας, (γ) Οι αυξήσεις του μετοχικού κεφαλαίου που ακολούθησαν μεταγενέστερα της μείωσης, πραγματοποιήθηκαν από άλλες αιτίες, όπως κεφαλαιοποιήσεις αποθεματικών βάσει υποχρεώσεων που πηγάζουν από σχετικές διατάξεις [λόγω συγχώνευσης βάσει του από 3.9.2015 Σχεδίου Σύμβασης Απορρόφησης, κεφαλαιοποίηση αποθεματικών ειδικών διατάξεων (επενδυτικών νόμων) σύμφωνα με το άρθρο 2 του Ν. 3220/2004 και το άρθρο 22 παρ. 4 του Ν. 1828/1989], ενώ επίσης σε καμία από αυτές δεν διαπιστώθηκε να έχουν κεφαλαιοποιηθεί αδιανέμητα κέρδη, διότι στην περίπτωση που κεφαλαιοποιούνταν αδιανέμητα κέρδη κατόπιν μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου, τότε θα μπορούσε να διερευνηθεί εάν συντρέχει περίπτωση τεχνητής διευθέτησης, ήτοι έμμεσης διανομής κερδών, (δ) Η μείωση κεφαλαίου, αντί της διανομής κερδών, όταν το υπόλοιπο κερδών εις νέον (αδιανέμητα κέρδη), δεν έχει μεταβληθεί και παραμένει στην καθαρή θέση της επιχείρησης μέχρις ότου διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί, έχει ως αποτέλεσμα μόνο την αναβολή της φορολόγησης και όχι την αποφυγή αυτής¹²⁷.

¹²⁷ Βλ. και σχολιασμό της απόφασης από Παπαδημητρίου Σ., δημοσιευθέν την 27^η Ιουλίου 2020 στο Taxheaven (<https://www.taxheaven.gr/news/50001/ded-h-meiwsh-metoxikoy-kefalaioy-ae-anti-ths-dianomhs-merismatwn-se-kerdofores-xrhseis-den-synista-texnhth-dieyoethsh>).

Η ΔΕΔ, αφού επεσήμανε ότι με βάση και τις προαναφερθείσες οδηγίες της Διοίκησης και τη νομολογία του ΔΕΕ έχει κριθεί ότι «δεν συνιστά, χωρίς την εξέταση και άλλων δεδομένων της υπόθεσης, τεχνητές διευθετήσεις (*artificial*) με σκοπό την φοροαποφυγή, οι πράξεις που έχουν σκοπό τη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης», κατέληξε ότι από τα πραγματικά περιστατικά της κρίσιμης υπόθεσης διαπιστώθηκε ότι επιλέχθηκε η πρακτική μείωσης και επιστροφής κεφαλαίου, ήτοι η πρακτική με την χαμηλότερη φορολογική επιβάρυνση, ενώ δεν τεκμηριώθηκε περίπτωση τεχνητής διευθέτησης και δεν πληρούνται οι επικαλούμενες από τον έλεγχο προϋποθέσεις των περ. β' και γ' του άρθρου 38 Ν.4174/2013.

Παρατηρείται ότι η κρίση της ΔΕΔ στην απόφαση αυτή βρίσκεται σε πλήρη συστοιχία με τις κρίσεις που αποτυπώνονται στη νομολογία του ΔΕΕ, σύμφωνα με τις οποίες οι φορολογούμενοι είναι καταρχήν ελεύθεροι να διαμορφώνουν τις υποθέσεις τους με τρόπο που να μειώνει τη φορολογική τους υποχρέωση¹²⁸ και να επιλέγουν τις οργανωτικές δομές και τους τρόπους ασκήσεως της επιχειρηματικής τους δράσεως που κρίνουν ως πλέον κατάλληλους για τις οικονομικές τους δραστηριότητες και με σκοπό τον περιορισμό της φορολογικής επιβαρύνσεώς τους¹²⁹.

3.5.2.3. Η απόφαση με αριθμό 2824/2021: Η έκπτωση από το ΦΠΑ εκροών του ΦΠΑ εκροών που αντιστοιχεί σε τιμολόγια μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών δε συνιστά τεχνητή διευθέτηση

Ακόμη μια περίπτωση κατά την οποία η ΔΕΔ έκρινε ότι δεν υφίσταται τεχνητή διευθέτηση αποτελεί και η εδώ εξεταζόμενη υπόθεση, η οποία αφορά στη φορολογία ΦΠΑ.

Ειδικότερα, μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από το ΦΠΑ εκροών της εταιρείας για τη φορολογική περίοδο 1.12.2019 – 31.12.2019 το ΦΠΑ που αντιστοιχούσε σε τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών που εκείνη έλαβε από τρίτη εταιρεία, η οποία ήταν συνδεδεμένη με αυτή (σύμφωνα με το άρθρο 2 περ. γγ' ΚΦΕ) και με την οποία είχε υπογράψει ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης και λειτουργίας ξενοδοχειακής μονάδας, με το σκεπτικό ότι η σύναψη του εν λόγω ιδιωτικού συμφωνητικού και η συνεπεία αυτού έκδοση και λογιστική καταχώριση του σχετικού φορολογικού στοιχείου αποτελούν τεχνητή διευθέτηση (κατ' άρθρο 38 παρ. 3 περ. ε' Ν.

¹²⁸ Βλ. υπόθεση C-255/02, «*Halifax plc κ.λπ. κατά Commissioners of Customs & Excise*», σκ. 73.

¹²⁹ Βλ. υπόθεση C-277/09, «*The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs κατά RBS Deutschland Holdings GmbH*», σκ. 53.

4174/2013), η οποία οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα, το οποίο έγκειται κατά βάση στη μεταφορά εκ μέρους της τρίτης εταιρείας ζημιών προηγούμενων χρήσεων οι οποίες υπερκαλύπτουν τα ακαθάριστα έσοδά της που προκύπτουν από την έκδοση του εν λόγω φορολογικού στοιχείου, το οποίο κατά τα άλλα εκπίπτει κανονικά.

Η ΔΕΔ, λαμβάνοντας υπόψη αφενός τις διατάξεις του άρθρου 38 Ν. 4174/2013 καθώς και τα διαλαμβανόμενα στην εγκύκλιο υπ' αρ. Ε. 2167/2019 της ΑΑΔΕ, σύμφωνα με την οποία για την ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής ή παρατυπίας πρέπει η φορολογική Αρχή να αποδείξει πράξεις που δεν διενεργούνται εντός του πλαισίου συνήθων εμπορικών πράξεων, αλλά αποτελούν αμιγώς τεχνητές μεθοδεύσεις, με μοναδικό σκοπό την καταχρηστική εκμετάλλευση των πλεονεκτημάτων που προβλέπει το κοινοτικό δίκαιο και αφετέρου την ήδη διαμορφωθείσα νομολογία της (αποφάσεις 1356-7/2020), με την οποία κρίθηκε ότι η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 38 Ν. 4174/2013 προϋποθέτει τη συνολική ανάλυση και αξιολόγηση της διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων από τη Φορολογική Διοίκηση, η οποία φέρει και το σχετικό βάρος της απόδειξης, υπό το πρίσμα της αρχής της αναλογικότητας, έκρινε ότι εν προκειμένω δεν δύναται να θεμελιωθεί τεχνητή διευθέτηση, καθόσον:

(α) το συναφθέν μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων εταιριών ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης και λειτουργίας από την προσφεύγουσα ξενοδοχειακής μονάδας, αποτελεί μια συνήθη επιχειρηματική πρακτική και συμπεριφορά, η δε έκδοση του επίδικου τιμολογίου δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο ότι έγινε με σκοπό τη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης των αντισυμβαλλόμενων εταιριών και την φοροαποφυγή.

(β) Η καταβολή του αναλογούντος ΦΠΑ του τιμολογίου εκ μέρους της εκδότριας χωρίς η προσφεύγουσα μέχρι σήμερα να τύχει της επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ της 31.12.2019, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο άρθρο 34 του ν. 2859/2000, ενισχύει την άποψη της μη στοιχειοθέτησης φοροαποφυγής στην φορολογία ΦΠΑ.

(γ) Η διαπίστωση του ελέγχου ότι «*Η ελεγχόμενη καταχωρεί και αναγνωρίζει το ποσό στη χρέωση του λογαριασμού εξόδων 61.98.0000 «Δικαίωμα χρήσης και εκμετάλλευσης ξενοδοχειακής μονάδας», εκπιπτόμενο στο σύνολό του εντός της χρήσης 2019 και όχι στη χρέωση λογαριασμού άυλου πάγιου περιουσιακού στοιχείου, δεδομένου ότι εκ της συμβάσεως προκύπτει ότι αφορά ξεκάθαρα σε αποζημίωση φήμης και εμπορικής πελατείας, γεγονός που θα οδηγούσε στη διενέργεια ετήσιων αποσβέσεων του άυλου αυτού περιουσιακού στοιχείου», αποτελεί βάσιμο στοιχείο ότι η συναλλαγή είναι πραγματική και όχι εικονική, αλλά κατά την άποψη της φορολογικής αρχής εμπίπτει σε άλλο φορολογικό χειρισμό στη φορολογία*

εισοδήματος με βάση τις φορολογικές διατάξεις του ν. 4172/2013 για το δικαίωμα έκπτωσης των επιχειρηματικών δαπανών (άρθρα 22,23 κ.λπ. ΚΦΕ).

Εξάλλου, κατά τη ΔΕΔ, η τιμολόγηση μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων πρέπει να κρίνεται υπό το πρίσμα των διατάξεων του άρθρου 19 παρ. 2 περ. δ' Ν. 2859/2000 (π. ΚΦΠΑ).

3.5.2.4. Η απόφαση με αριθμό 4120/2021: Η αναδρομική υποβολή μηδενικών τροποποιητικών δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενου φόρου από μερίσματα, με την οποία μεταβάλλεται ο χαρακτηρισμός των μερισμάτων ως επιστροφή κεφαλαίου, συνιστά τεχνητή διευθέτηση

Η υπόθεση αυτή είναι παρεμφερής με την προαναφερθείσα υπόθεση που απασχόλησε τη ΔΕΔ στην απόφαση 1356/2020, πλην όμως η κρίση της Υπηρεσίας εδώ διαφοροποιήθηκε αισθητά, ενόψει και των πραγματικών περιστατικών της.

Στην υπό εξέταση περίπτωση, η προσφεύγουσα εταιρεία αποφάσισε με τα από 10.9.2018 και 10.9.2019 πρακτικά της Τακτικής Γενικής Συνέλευσής της, μεταξύ άλλων, τη διανομή μερίσματος από τα κέρδη προς διάθεση των χρήσεων 2017 και 2018 αντίστοιχα προς τον μοναδικό εταίρο της. Προς τούτο υπέβαλε και τις αντίστοιχες από 18.12.2018 και 23.12.2019 δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενου φόρου στην αρμόδια φορολογική Αρχή (Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας), ενώ ο έτερος προσφεύγων και μοναδικός εταίρος αυτής συμπεριέλαβε τα διανεμηθέντα ποσά ως εισόδημα από μερίσματα στις αντίστοιχες φορολογικές δηλώσεις των οικείων ετών. Ένα χρόνο αργότερα ο προσφεύγων-εταίρος υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. αίτηση εκ μέρους της προσφεύγουσας-εταιρείας, με την οποία ζητούσε να υποβάλει χειρόγραφα τροποποιητικές (μηδενικές) δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενου φόρου από μερίσματα για τις ανωτέρω χρήσεις, ισχυριζόμενος ότι τα χρήματα που εισέπραξε από την εταιρεία εκ παραδρομής δηλώθηκαν ως διανομή μερίσματος, ενώ στην πραγματικότητα επρόκειτο για μείωση εταιρικού κεφαλαίου και επιστροφή αυτού στον ίδιο (και μοναδικό εταίρο αυτής), οπότε και θα έπρεπε να του επιστραφούν. Μαζί με την αίτηση, προσκόμισε το από 23.11.2020 Πρακτικό της Τακτικής Συνέλευσης των Εταίρων, στην οποία ως επιπλέον θέμα της ημερήσιας διάταξης ήταν και η διόρθωση των Πρακτικών των από 10.9.2018 και 10.9.2019 Τακτικών Συνελεύσεων, καθώς και τα από 31.12.2018 και 31.12.2019 Πρακτικά της Έκτακτης Συνέλευσης των Εταίρων, όπου αποφασίστηκε η μείωση του εταιρικού κεφαλαίου της προσφεύγουσας κατά 40.000,00 € και 18.000,00 € αντίστοιχα. Η ως άνω αίτηση απορρίφθηκε από τη φορολογική Αρχή, επειδή τα προαναφερθέντα πρακτικά δεν είχαν δημοσιευθεί στο

ΓΕΜΗ. Στη συνέχεια, ο προσφεύγων-εταίρος, αφού προέβη σε εκπρόθεσμη δημοσίευση των ως άνω πρακτικών στο ΓΕΜΗ αλλά και στο μητρώο της Δ.Ο.Υ., επανήλθε με νέα αίτηση με το αυτό αίτημα, η οποία και απορρίφθηκε από τη φορολογική αρχή, καθώς κρίθηκε ότι η παραπάνω τροποποίηση των οικονομικών καταστάσεων και των δηλώσεων είναι τεχνητή διευθέτηση που αποβλέπει σε αποφυγή της φορολόγησης και οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα, σύμφωνα με το άρθρο 38 του π. ΚΦΔ¹³⁰.

Η ΔΕΔ απέρριψε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος και επικύρωσε την κρίση του ελέγχου, καθώς έκρινε ότι εκείνος έδρασε επί σκοπόν, προκειμένου να αποκτήσει φορολογικό πλεονέκτημα μέσω της επιστροφής του παρακρατηθέντος φόρου μερισμάτων. Η ΔΕΔ, παρ' όλο που δεν προέβη σε εκτενή ανάλυση του άρθρου 38 Ν. 4174/2013 προκειμένου να διαπιστώσει αν στην κρίσιμη περίπτωση συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις για την ύπαρξη μη γνήσιας διευθέτησης, βάσισε την κρίση της αφενός στο γεγονός ότι η εταιρεία τυγχάνει μονοπρόσωπη ΙΚΕ, που σημαίνει ότι ο προσφεύγων (ως ο μοναδικός εταίρος) μπορούσε ανά πάσα στιγμή να συντάξει τα από 31.12.2018 και 31.12.2019 Πρακτικά της Έκτακτης Συνέλευσης των Εταίρων όσο και το από 23.11.2020 Πρακτικό της Τακτικής Συνέλευσης των Εταίρων περί διόρθωσης των αρχικά συνταχθέντων και δημοσιευμένων από 10.9.2018 και 10.9.2019 πρακτικών και αφετέρου στο γεγονός ότι κατά την ημερομηνία της πρώτης αίτησης του προσφεύγοντος, τα ανωτέρω πρακτικά δεν είχαν δημοσιευτεί στο ΓΕΜΗ, γεγονός που έλαβε χώρα στη συνέχεια, κατόπιν της σχετικής παρατήρησης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ και πριν την ημερομηνία υποβολής της δεύτερης όμοιας αίτησης. Με άλλα λόγια, η ΔΕΔ αρκέστηκε στο ότι ο αναδρομικός χαρακτήρας του φορολογικού χειρισμού της εταιρείας δεν είχε βαρύνουσα εμπορική σημασία, ούτε αποδείχθηκε ότι απαιτούνταν με βάση τα δεδομένα της υπόθεσης, οπότε και έκρινε ότι εν προκειμένω η συναλλαγή στερούνταν βάσιμου λόγου που να απηχούσε την οικονομική πραγματικότητα.

Προς τούτο αναφέρθηκε, εξάλλου, και στην προαναφερθείσα απόφασή της με αριθμό 1356/2020, υποστηρίζοντας ακριβώς ότι η ειδοποιός διαφορά μεταξύ των δύο περιπτώσεων είναι ότι στην εδώ εξεταζόμενη περίπτωση «είχε ακολουθηθεί ένας συγκεκριμένος

¹³⁰ Καλίτση, Μ.: «Παρατηρήσεις στην ΔΕΔΑΘ 4120/2021 - Η αναδρομική τροποποίηση οικονομικών καταστάσεων και η υποβολή μηδενικών τροποποιητικών δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενου φόρου από μερίσματα συνιστά τεχνητή διευθέτηση κατά τους όρους του άρ. 38 ΚΦΔ, εφόσον τα καταβληθέντα ποσά χαρακτηρίζονται εκ των υστέρων ως μείωση κεφαλαίου και επιστροφή αντί των αρχικώς δηλωθέντων ως μερισμάτων», ΔΕΕ τ. 3/2022, σελ. 417 – 419.

φορολογικός χειρισμός, ο οποίος ζητείται να μεταβληθεί σε αναδρομική βάση, χωρίς να υφίσταται εμπορική ουσία.».

3.5.2.5. Η απόφαση με αριθμό 3167/2022: Η σύσταση εταιρείας σε άλλο κράτος και η μεταφορά των δραστηριοτήτων της σε αυτό συνιστούν μη γνήσια διευθέτηση

Στην εδώ κρίσιμη περίπτωση, η προσφεύγουσα εταιρεία είχε ως αντικείμενο δραστηριότητάς της την αντιπροσώπευση Ιταλικών και Ισπανικών οίκων κατασκευής πλακιδίων και την εύρεση πελατών σε όλη την Ελλάδα έναντι προμήθειας (ποσοστού επί των πωλήσεων) που λάμβανε από τους αλλοδαπούς οίκους, βάσει γραπτών συμφωνιών που είχαν συνάψει. Σε συνέχεια φορολογικού ελέγχου που διεξήχθη για τα φορολογικά έτη 2016-2019, η φορολογική Αρχή διαπίστωσε ότι η εταιρεία δεν πραγματοποιούσε από το 2015 και έπειτα έσοδα, αλλά μόνο λειτουργικά έξοδα που σχετίζονταν με ενοίκιο επαγγελματικής στέγης, εισφορές σε ταμεία, αμοιβές προσωπικού και παροχές τρίτων (δηλαδή ό,τι χρειάζεται μία επιχείρηση για να λειτουργεί). Περαιτέρω, η φορολογική Αρχή διαπίστωσε ότι το 2012, ο μοναδικός μέτοχος και διαχειριστής της εταιρείας ίδρυσε στη Βουλγαρία άλλη εταιρεία με δραστηριότητα ίδια με αυτή της προσφεύγουσας, με σκοπό τη σταδιακή μεταφορά των δραστηριοτήτων αυτής στη Βουλγαρία, διατηρώντας την αντιπροσώπευση των ίδιων αλλοδαπών οίκων και το ίδιο ελληνικό πελατολόγιο. Το αποτέλεσμα της πρακτικής αυτής ήταν η μείωση των εσόδων της προσφεύγουσας, ώστε το 2015 να είναι 1.851,99 € και έκτοτε μηδενικά. Όμως, αντιθέτως του αναμενομένου, τα λειτουργικά έξοδα της επιχείρησης δε μειώθηκαν αντιστοίχως. Από στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου προέκυψε πως οι αλλοδαποί οίκοι τιμολογούσαν και έστελναν τα εμπορεύματα απευθείας στον Έλληνα πελάτη, πλην όμως όλες οι λεπτομέρειες της συναλλαγής (τελική τιμή, τυχόν εκπτώσεις, χρόνος, τρόπος και τόπος παράδοσης κ.λπ.) διεκπεραιώνονταν από τους ανθρώπους στην Ελλάδα, μέσω του e-mail της προσφεύγουσας. Ωστόσο, η τιμολόγηση της προμήθειας για τη διαμεσολάβηση γινόταν από την βουλγαρική εταιρεία, η οποία, όπως προέκυψε από έγγραφο που απέστειλαν στην ΑΑΔΕ οι φορολογικές αρχές της Βουλγαρίας στο πλαίσιο ανταλλαγής πληροφοριών, δεν είχε ούτε εγκαταστάσεις ούτε απασχολούσε προσωπικό, ενώ οι πελάτες της ήταν μόνο δύο ιταλικές εταιρείες, οι οποίες ήταν και πελάτες της προσφεύγουσας.

Η ΔΕΔ, αφού έλαβε υπόψη τα ανωτέρω καθώς και το γεγονός ότι ο νόμιμος εκπρόσωπος της βουλγαρικής εταιρείας ήταν κατά τα ελεγχόμενα έτη φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και διέμενε στην ημεδαπή, έκρινε ότι η ίδρυση της βουλγαρικής εταιρείας και η τιμολόγηση μέσω

αυτής, συνιστά μη γνήσια διευθέτηση, η οποία δεν έγινε για εμπορικούς λόγους αλλά μόνο για την απόκτηση σημαντικού φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων και οδηγεί σε φοροαποφυγή.

Στο πλαίσιο αυτό, η ΔΕΔ απέρριψε και τον ισχυρισμό που η προσφεύγουσα προέβαλε περί παραβίασης της ελευθερίας εγκατάστασης σε έτερο κράτος-μέλος (άρθρα 49 και 54 ΣΛΕΕ) και επιδίωξης δραστηριοποίησης εντός ευνοϊκότερου φορολογικού καθεστώτος (απόφαση ΔΕΕ C-194/04), με το σκεπτικό ότι αυτός θα ευσταθούσε σε περίπτωση που κατά την ίδρυση της βουλγαρικής εταιρείας είχε διακοπεί η όμοια δραστηριότητα της ίδιας, εφόσον, δηλαδή, η βουλγαρική εταιρεία ήταν μία εντελώς ανεξάρτητη και αυθύπαρκτη οντότητα, η οποία δε θα χρησιμοποιούσε πόρους Ελληνικής εταιρείας για τη λειτουργία της (όπως συνέβη εν προκειμένω).

3.5.2.6. Η απόφαση με αριθμό 796/2024: Η λήψη πολλών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας κάτω των 500,00 € ημερησίως από τον ίδιο προμηθευτή μπορεί να θεωρηθεί μη γνήσια διευθέτηση

Η απόφαση αυτή είναι αρκετά πρωτότυπη, καθόσον η ΔΕΔ κάνει λόγο για πρώτη φορά για ύπαρξη τεχνητής διευθέτησης με στόχο την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας δαπανών οι οποίες δεν είχαν εξοφληθεί με τραπεζικά μέσα πληρωμής, ενώ θα έπρεπε.

Πιο συγκεκριμένα, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε κατά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 περισσότερα του ενός φορολογικά στοιχεία από τον ίδιο προμηθευτή κατά την ίδια μέρα, με καθαρή αξία μικρότερη των 500,00 €, αθροιστικά, όμως με συνολική καθαρή αξία μεγαλύτερη του ορίου των 500,00 €, προϋπόθεση για την εξόφληση τους με τη χρήση τραπεζικού μέσου. Παρατηρήθηκε δε ότι τα φορολογικά στοιχεία έφεραν συνεχόμενη αρίθμηση, είχαν εκδοθεί την ίδια ημερομηνία και προήλθαν από τον ίδιο προμηθευτή. Ο έλεγχος έκρινε ότι επρόκειτο για ενιαίες συναλλαγές αξίας άνω των 500,00 € έκαστη, οι οποίες είχαν καταταμηθεί σε μικρότερες, έτσι ώστε καμία από αυτές να μην υπερβαίνει το όριο των 500,00 €. Αυτό σύμφωνα με την κρίση του ελέγχου συνέστησε τεχνητή διευθέτηση (κατ' άρθρο 38 Ν.4987/2022) και έγινε προκειμένου να υπάρξει νομιμοφανής εξόφληση των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, καταστρατηγώντας έτσι τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) και της ΠΟΛ. 1216/1.10.2014, οι οποίες ορίζουν ότι δεν

εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων οι αγορές, δαπάνες κ.λ.π., εφόσον η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

Κατά την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής, η ΔΕΔ έκρινε ότι η προσφεύγουσα έκανε χρήση της καταχρηστικής πρακτικής του κατακερματισμού των συναλλαγών και διάσπασης του συνολικού τιμήματος σε ποσά μικρότερα των 500,00€, η οποία πρακτική στόχευε στον περιορισμό της υποχρέωσης για εξόφληση με χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Έτσι, η Υπηρεσία επικύρωσε την κρίση του ελέγχου και απεφάνθη ότι τα ανωτέρω τιμολόγια συνιστούν μία συναλλαγή, καθώς, εκτός των άλλων, δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που να τεκμηριώνουν ότι πραγματοποιήθηκαν περισσότερες από μία διακινήσεις ανά ημέρα, όπως ισχυρίστηκε η προσφεύγουσα, με αποτέλεσμα να αρνηθεί τελικά την έκπτωσή τους από τα ακαθάριστα έσοδά της και να καταλογίσει επ' αυτών τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος.

3.6. Συμπεράσματα

Με βάση την ανάλυση που προηγήθηκε αναφορικά με την ενσωμάτωση του γενικού κανόνα φοροαποφυγής στο Ελληνικό δίκαιο, αρχικά μέσω του άρθρου 38 Ν. 4174/2013 και κατόπιν την εξέλιξη του ημεδαπού κανόνα νομοτεχνικά και ουσιαστικά (με το Ν. 4607/2019 και στη συνέχεια με τους Ν. 4987/2022 και 5104/2024), καθίσταται σαφές ότι παρ' όλο που η χώρα μας δεν άργησε χρονικά (με βάση της Σύσταση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής της 6^{ης} Δεκεμβρίου 2012) να μεταφέρει τη σχετική αρχική αντικαταχρηστική ρύθμιση στην έννομη τάξη της, εντούτοις καθυστέρησε να μεταφέρει τις ρυθμίσεις του αντίστοιχου μεταγενέστερου άρθρου 6 της ΑΤΑΔ, με αποτέλεσμα να δημιουργηθούν αρκετά ερμηνευτικά προβλήματα.

Με την τροποποίηση του άρθρου 38 Ν. 4174/2013 με το άρθρο 13 Ν. 4607/2019 πραγματοποιήθηκε μια πληρέστερη προσπάθεια για την παροχή κατευθυντηρίων και την αποσαφήνιση των όρων της διάταξης, η οποία (προσπάθεια) συμπληρώθηκε με την έκδοση της αντίστοιχης εγκυκλίου Ε. 2167/2019 της ΑΑΔΕ, η οποία, πέραν από τις παρασχεθείσες οδηγίες ως προς τον τρόπο εφαρμογής του γενικού κανόνα φοροαποφυγής, συμπεριέλαβε αρκετά παραδείγματα από τη νομολογία του ΔΕΕ, προκειμένου να αποκλείσει την τυχόν καταχρηστική επίκλησή του από τη φορολογική Αρχή.

Παρ' όλο που, όπως καταδείχθηκε από την προπαρατεθείσα νομολογία, τα τελευταία χρόνια η φορολογική Αρχή κάνει όλο και πιο συχνά χρήση του άρθρου 38 Ν. 4174/2013 και ήδη του άρθρου 39 ΚΦΔ, δεν μπορεί να μην παρατηρηθεί ότι παραμένει μέχρι και σήμερα κάπως επιφυλακτική ως προς την επίκλησή του, ενδεχομένως επειδή ο ως άνω κανόνας δικαίου δεν έχει μέχρι σήμερα ερμηνευθεί με σαφήνεια από τα διοικητικά δικαστήρια (και ιδίως από το Συμβούλιο της Επικρατείας).

3.7. Βιβλιογραφία

3.7.1. Ελληνική Βιβλιογραφία

- Αδαμόπουλου, Δ.: *«Η εφαρμογή του άρθρου 38 του Ν.4174/2013, περί φοροαποφυγής, στη φορολογία χαρτοσήμου»*, Λογιστής 2014.
- Αθανασάκη, Β. (2019): *«Οι Γενικές Ρήτρες κατά της Φοροαποφυγής στο Διεθνές και Ευρωπαϊκό Φορολογικό Δίκαιο»*, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.
- Βαθρακοκόιλης, Β. (2001): *«Ερμηνεία – Νομολογία Αστικού Κώδικα, Τόμος Α Γενικές Αρχές»*, Εκδόσεις Σάκκουλα.
- Βύζας, Β. (2017): *«Η ρήτρα κατά της Φοροαποφυγής στο Ελληνικό Δίκαιο»*, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.
- Γεωργάκη, Β. (2017): *«Καταχρηστική φοροαποφυγή στην άμεση φορολογία»*, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.
- Γιαννόπουλος, Κ.: *«Ερμηνεία των φορολογικών απαλλαγών»*, Αρχ. Φορ., 1957.
- Δερτιλής, Π. (1942): *«Το πρόβλημα της ερμηνείας των φορολογικών νόμων»*, Ανάτυπο από Επιθεώρηση Κοινωνικής και Δημόσιας Οικονομικής.
- Θεοχαροπούλου, Ε.: *«Η κατά το χρόνο εφαρμογή των φορολογικών νόμων βάσει της διάκρισης μεταξύ ουσιαστικών και διαδικαστικών διατάξεων υπό το φως της νομολογίας του ΣτΕ»*, Δ.Φ.Ν., 2011.
- Θεοχαροπούλου, Ε. (2016): *«Φορολογική Διαφάνεια και ανταλλαγή πληροφοριών σε καιρούς δημοσιονομικής και παγκόσμιας οικονομικής κρίσης»*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη Εκδόσεις Α.Ε., 2015.
- Καλίτση, Μ.: *«Ερμηνεία και εφαρμογή του γενικού αντικαταχρηστικού κανόνα του άρ. 38 ΚΦΔ - Νομολογιακές Εξελίξεις»*, ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ τ. 172/2020.
- Καλίτση, Μ.: *«Παρατηρήσεις στην ΔΕΔΑΘ 4120/2021 - Η αναδρομική τροποποίηση οικονομικών καταστάσεων και η υποβολή μηδενικών τροποποιητικών δηλώσεων απόδοσης*

παρακρατούμενου φόρου από μερίσματα συνιστά τεχνητή διευθέτηση κατά τους όρους του άρ. 38 ΚΦΔ, εφόσον τα καταβληθέντα ποσά χαρακτηρίζονται εκ των υστέρων ως μείωση κεφαλαίου και επιστροφή αντί των αρχικώς δηλωθέντων ως μερισμάτων», ΔΕΕ τ. 3/2022.

- Καλλιμόπουλος, Γ.: «Ομολογιακά δάνεια που καλύπτονται από έναν ομολογιούχο δανειστή και εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 3156/2003», ΧρηΔικ, 2009, 372.
- Κεραμεύς Γεώργιος, «Η εισαγωγή γενικού κανόνα κατά της φοροαποφυγής στο ελληνικό φορολογικό σύστημα», εισήγηση - παρουσίαση στη 1η Διημερίδα της Επιστημονικής Εταιρείας Νομικών e-Θέμις, υπό την αιγίδα του Δικηγορικού Συλλόγου Αθηνών, στην Αθήνα, με γενικό θέμα Επίκαιρα Ζητήματα Φορολογικού Δικαίου, 17-18 Ιανουαρίου 2014.
- Μάλλιου, Α.: «Η ερμηνεία των φορολογικών νόμων από το ΣτΕ», Δ.Φ.Ν., 1995.
- Μάλλιου, Α., «Οι νέες εξουσίες της φορολογικής διοίκησης», Δ.Φ.Ν., 2013.
- Νασόπουλος, Αντ. «Το ζήτημα της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής», Taxheaven, 29-7-2016.
- Παπακυριάκου, Θ. (2005): «Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο», Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη.
- Πουλάκος, Χ.: «Το άρθρο 38 του Ν.4174/2013 και η φοροαποφυγή», ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ, 2013
- Πουλάκος, Χρ. (2014): «Το άρθρο 38 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και η φοροαποφυγή ως νέο πεδίο προβλημάτων στην ημεδαπή έννομη τάξη (β - ε μέρος)», ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ 2014.
- Σαββαΐδου, Αικ. (2017): «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 [α' μέρος]», ΔΦΝ τ. 1601/2017.
- Σαββαΐδου, Αικ. (2022): «Το Σχέδιο Δράσης του ΟΟΣΑ (“BEPS project”) για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής και η εφαρμογή του στην Ευρωπαϊκή Ένωση», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.
- Σαββαΐδου Αικ., Αθανασάκη Β. (2023): «Αντιμετώπιση της διεθνούς φοροαποφυγής και φορολογική αβεβαιότητα», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.
- Σταμάτης, Κ.: «Η ερμηνεία του φορολογικού δικαίου – Ανασκευή της κρατούσας γνώμης», Διδικ, 2005.
- Τότσης, Χ. (1994): «Ερμηνεία Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων», Εκδόσεις Πάμισος, Τόμος 2.
- Τσουρουφλής, Α. (2010): «Η ερμηνεία των διμερών διεθνών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας», Αθήνα.

- Φινοκαλιώτης, Δ. «IV. Η γενική διάταξη κατά της φοροαποφυγής στον ΚΦΔ» σε «Χαριστήριο Σύμμεικτα προς τιμήν Ιωάννη Κ. Δρυλλεράκη», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.
- Φινοκαλιώτης, Κ. (2014): «Φορολογικό Δίκαιο», Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη.
- Φινοκαλιώτης, Κ. (2015): «Ευρωπαϊκό Φορολογικό και Τελωνειακό Δίκαιο», Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη.
- Φορτσάκης, Θ., Τσουρουφλής, Α. (2024): «Φορολογικό Δίκαιο», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.
- Φωτόπουλος, Ι.: «Ερμηνεία και εφαρμογή των φορολογικών νόμων», Ανάτυπο από Δ.Φ.Ν., 1997.
- Φωτόπουλος, Ι. (2018): «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Ερμηνεία Ν. 4174/2013», Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη.

3.7.2. Ξενόγλωσση Βιβλιογραφία

- Pantazopoulos P., Kalampaliki K.: «*The impact of the Transposition of the ATAD on the Greek Tax System*», Intertax, 2020.

3.7.3. Διαδικτυακοί Τόποι

- https://www.hellenicparliament.gr/nomothetiko-ergo/anazitisi-nomothetikou-ergou?law_id=b507d75b-f1eb-49bd-aa73-e847b41b127a
- <https://www.taxheaven.gr/news/50001/ded-h-meiwsh-metoxikoy-kefalaioy-ae-anti-ths-dianomhs-merismatwn-se-kerdofores-xrhseis-den-synista-texnhth-dieyoethsh>

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ: ΟΡΙΣΜΕΝΑ ΕΙΔΙΚΟΤΕΡΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟΝ ΓΕΝΙΚΟ ΚΑΝΟΝΑ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ

4.1. Ο γενικός κανόνας φοροαποφυγής στην Ελληνική και την Ευρωπαϊκή έννομη τάξη: συγκριτική επισκόπηση

Από την ανάλυση που προηγήθηκε αναφορικά με το γενικό κανόνα φοροαποφυγής όπως προδιαγράφεται στο άρθρο 6 της ΑΤΑΔ και στο άρθρο 39 ΚΦΔ όσον αφορά στο ημεδαπό δίκαιο, προκύπτει ότι μεταξύ των εν λόγω διατάξεων υφίστανται πλέον πολλές ομοιότητες, καθώς, εξάλλου, ο ημεδαπός κανόνας ενσωματώνει πλέον κατ' αρχήν τον αντίστοιχο ενωσιακό.

Πιο συγκεκριμένα, τόσο ο ενωσιακός όσο και ο εθνικός ΓΚΑΚ έχουν ίδιο αντικειμενικό πεδίο εφαρμογής, καθόσον αναφέρονται σε «διευθέτηση» ή «σειρά διευθετήσεων», οι οποίες ματαιώνουν το αντικείμενο ή το σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων. Εξάλλου, αμφότεροι οι κανόνες αναφέρονται σε απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος, προϋπόθεση η οποία πρέπει να συντρέχει το δίχως άλλο για να τεθούν σε εφαρμογή, ενώ και οι δύο διατάξεις προάγουν την διαπίστωση της ύπαρξης πραγματικής ουσίας μίας συναλλαγής, γεγονός που απηχεί έναν από τους βασικούς πυλώνες του BEPS Project, μαζί με τη διαφάνεια και τη συνοχή¹³¹.

Όπως αναφέρθηκε και στο προηγούμενο Κεφάλαιο, η βασική διαφορά των δύο έγκειται στο γεγονός ότι το άρθρο 39 ΚΦΔ έχει ευρύτερο πεδίο εφαρμογής σε σχέση με τον ΓΚΑΚ της ΑΤΑΔ, ο οποίος καλύπτει αποκλειστικά την εταιρική φορολογία (βλ. και άρθρο 1 της ως άνω Οδηγίας), καθόσον η Ελληνική διάταξη αφορά το σύνολο των φόρων που εμπίπτουν στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ήτοι το φόρο εισοδήματος, το ΦΠΑ, τον ΕΝΦΙΑ, το Φόρο Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παιγνία, κάθε φόρο, τέλος, εισφορά ή χρηματική κύρωση για τους οποίους εφαρμόζονται αναλογικά οι διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος και του ΦΠΑ καθώς και τις χρηματικές κυρώσεις και τόκους που προβλέπονται στον ΚΦΔ (βλ. άρθρο 2 καθώς και Παράρτημα Α' του Κώδικα)¹³². Από την άποψη

¹³¹ Athanasaki, V.: "A Critical Approach to GAARs in the Greek and EU Tax Law", EC Tax Review 2019/4, p. 188.

¹³² Σαββαΐδου Αικ., Αθανασάκη Β. (2023): «Αντιμετώπιση της διεθνούς φοροαποφυγής και φορολογική αβεβαιότητα», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 99.

αυτή, επομένως, ο Ελληνικός ΓΚΑΚ, ο οποίος καταλαμβάνει και τα φυσικά πρόσωπα, είναι έτσι και αλλιώς ευρύτερος σε σχέση με την αντίστοιχη ενωσιακή αντικαταχρηστική ρήτρα¹³³.

Επιπλέον, η Ελληνική διάταξη είναι πιο αναλυτική ως προς τον καθορισμό της έννοιας της «μη γνήσιας» διευθέτησης. Εν αντιθέσει με την παρ. 2 του άρθρου 6 της ΑΤΑΔ, στην οποία ορίζεται ότι ως μη γνήσια θεωρείται κάθε διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων «που δεν τίθεται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα», στην αντίστοιχη παρ. 3 του άρθρου 39 ΚΦΔ, όπου διατηρείται μεν ο ως άνω κανόνας, περιλαμβάνονται και ορισμένα παραδείγματα και καταστάσεις που θα πρέπει να εξετάζονται προκειμένου να κριθεί αν μία διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων δεν είναι γνήσια (βλ. περ. α' έως στ').

Μία ακόμη διαφορά μεταξύ των δύο ΓΚΑΚ συνίσταται στην ορολογία που χρησιμοποιείται για τον τρόπο υπολογισμού της φορολογικής υποχρέωσης στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η φορολογική Διοίκηση αγνοεί τη διευθέτηση ή τη σειρά διευθετήσεων. Πιο συγκεκριμένα, στην παρ. 3 του άρθρου 6 της ΑΤΑΔ προβλέπεται ότι η φορολογική υποχρέωση στις περιπτώσεις αυτές θα πρέπει να υπολογίζεται σύμφωνα με τους κανόνες του εθνικού δικαίου. Η αντίστοιχη παρ. 4 του άρθρου 39 ΚΦΔ, κάνοντας ακριβώς χρήση της ευχέρειας της Οδηγίας προς τα κράτη μέλη ορίζει ότι όταν οι διευθετήσεις ή σειρά διευθετήσεων κρίνονται ως μη γνήσιες, τότε η φορολογική υποχρέωση μετά των σχετικών κυρώσεων υπολογίζεται με βάση τις διατάξεις που θα εφαρμόζονταν εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης.

Συνολικά, επομένως, παρατηρείται ότι παρά τις ελάχιστες διαφοροποιήσεις του, ο Ελληνικός ΓΚΑΚ πληροί πλέον τις προϋποθέσεις που θέτει η ΑΤΑΔ¹³⁴ και συμμορφώνεται κατά περιεχόμενο με τον αντίστοιχο ενωσιακό ΓΚΑΚ¹³⁵.

¹³³ Athanasaki, V.: "A Critical Approach to GAARs in the Greek and EU Tax Law", EC Tax Review 2019/4, p. 187-188.

¹³⁴ Η οποία, σύμφωνα και με το άρθρο 3, «δεν αποκλείει την εφαρμογή εγχώριων ή βασιζόμενων σε συμφωνίες διατάξεων που αποσκοπούν στη διασφάλιση υψηλότερου επιπέδου προστασίας των εγχώριων βάσεων υπολογισμού του φόρου εταιρειών.».

¹³⁵ Athanasaki, V.: "A Critical Approach to GAARs in the Greek and EU Tax Law", EC Tax Review 2019/4, p. 183-195.

4.2. Η σχέση της γενικής ρήτρας κατά της φοροαποφυγής με άλλες αντικαταχρηστικές διατάξεις της Ελληνικής νομοθεσίας

Πέραν του ΓΚΑΚ που ρυθμίζεται στο άρθρο 39 ΚΦΔ, στο Ελληνικό φορολογικό δίκαιο έχουν θεσπισθεί και άλλες, ειδικές διατάξεις για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής, ιδίως στον τομέα της άμεσης φορολογίας. Λαμβανομένου υπόψη ότι, όπως και στο προοίμιο της ΑΤΑΔ αλλά και στην εγκύκλιο Ε. 2167/2019 της ΑΑΔΕ ορίζεται, ο ΓΚΑΚ έχει σκοπό να συμπληρώνει κενά, χωρίς να θίγει την εφαρμογή ειδικών κανόνων κατά των καταχρήσεων, σκόπιμο είναι να εξετασθεί και η συμπλοκή του με τους ειδικούς αντικαταχρηστικούς κανόνες, προκειμένου να διαπιστωθεί αν τελικά αυτός εφαρμόζεται επικουρικά με αυτούς ή αν αυτοί αλληλοαποκλείονται¹³⁶, αλλά και με διατάξεις άλλων νομοθετημάτων, οι οποίες μπορούν να οδηγήσουν σε απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος, εφόσον χρησιμοποιηθούν καταχρηστικά.

4.2.1. Η σχέση του άρθρου 39 ΚΦΔ με το άρθρο 15 Ν. 3091/2002 (Ειδικός Φόρος Ακινήτων)

Με το άρθρο 15 Ν. 3091/2002 καθιερώθηκε στην Ελληνική έννομη τάξη ο Ειδικός Φόρος επί των Ακινήτων, ο οποίος επιβάλλεται σε βάρος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που έχουν εμπράγματα δικαιώματα πλήρους ή ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας σε ακίνητα τα οποία βρίσκονται στην Ελλάδα. Όπως προκύπτει και από την αιτιολογική έκθεση του ως άνω νόμου, ο ειδικός αυτός φόρος δεν προκρίνει τον προσπορισμό φορολογικών εσόδων ως κύριο σκοπό του, αλλά την αποθάρρυνση της κατοχής ακινήτων από νομικά πρόσωπα που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις του νόμου, του φόρου όντος εργαλείου άσκησης φορολογικής πολιτικής και συγκεκριμένα εργαλείου κατά της φοροαποφυγής (μέσω της χρήσης, κατά τα συνοδευτικά τουλάχιστον κείμενα του νόμου, «αδιαφανών» σχημάτων για την κατοχή ακινήτων, προς απόκρυψη των πραγματικών ιδιοκτητών τους)¹³⁷.

Περαιτέρω, και λαμβανομένου υπόψη του αρκετά υψηλού συντελεστή του ως άνω φόρου, ο οποίος ανέρχεται σε ποσοστό 15% επί της αξίας του εκάστοτε ακινήτου, δεν είναι απίθανο τα

¹³⁶ Σαββαΐδου Αικ., Αθανασάκη Β. (2023): «Αντιμετώπιση της διεθνούς φοροαποφυγής και φορολογική αβεβαιότητα», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 99.

¹³⁷ Πανταζόπουλος, Π.: «Παρατηρήσεις στην ΣτΕ 1312/2023 (7μ) - Ο ειδικός φόρος επί των ακινήτων εταιριών ξανά υπό τον έλεγχο της συνταγματικότητάς του - Θεμιτό εργαλείο κατά της φοροαποφυγής ή δυσανάλογη φορολογική επιβάρυνση;», ΔΕΕ τ. 10/2023, σελ. 1250-1253.

νομικά πρόσωπα ή οι νομικές οντότητες που βαρύνονται με αυτόν (και ιδίως τα πρόσωπα που αποτελούν ουσιαστικά τους πραγματικούς κατόχους των ακινήτων) να επιχειρήσουν την αποφυγή καταβολής του, μέσω της χρήσης ορισμένων συμφωνιών ή πράξεων, οι οποίες θα μπορούσαν να θεωρηθούν ως μη γνήσιες, κατά την έννοια του άρθρου 39 ΚΦΔ.

Κατά τον Β. Βύζα¹³⁸, τέτοια περίπτωση συνιστά η ακόλουθη: Η εταιρεία Α έχει στην κυριότητά της μία πολυτελή βίλα σε ένα ελληνικό νησί. Ο πραγματικός ιδιοκτήτης της εταιρείας Β, που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, μεταβιβάζει τις μετοχές της εταιρείας Α σε αλλοδαπό πρόσωπο Γ της εμπιστοσύνης του, με σκοπό να μην υποχρεωθεί να δηλώσει την ιδιοκτησία της εταιρείας και, εμμέσως, του ακινήτου. Ωστόσο, (α) το τίμημα της πώλησης ουδέποτε εισπράττεται, (β) ο Γ έχει υπογράψει ανέκκλητη πληρεξουσιότητα στον Β να μεταβιβάσει στον εαυτό του τις μετοχές της Α έναντι του ίδιου τιμήματος, σε συμψηφισμό με την απαίτηση του Β από την αρχική πώληση, (γ) βάσει αλλοδαπού δικαίου ο Γ υπογράφει σύμβαση εμπιστοσύνης βάσει της οποίας θα κατέχει την κυριότητα των μετοχών στο όνομά του αλλά για λογαριασμό, υπό τις εντολές, και προς το συμφέρον του Β. Ο Γ αποκτά ΑΦΜ στην Ελλάδα και δηλώνεται κανονικά ως ιδιοκτήτης της εταιρείας Α.

Προκειμένου να απαντήσουμε στο ερώτημα, αν εν προκειμένω θα μπορούσε να βρει εφαρμογή το άρθρο 39 ΚΦΔ, ήτοι κατά πόσο η ως άνω συμφωνία συνιστά μη γνήσια διευθέτηση, θα πρέπει να εξετάσουμε τα επιμέρους στοιχεία της. Κατά πρώτον, από μια αξιολόγηση των δεδομένων της ως άνω υπόθεσης προκύπτει ότι αυτή ενέχει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους, στο μέτρο που ο Β δεν παύει ποτέ επί της ουσίας να είναι ο πραγματικός οικονομικός κύριος των μετοχών της εταιρείας Α. Κατά δεύτερον, η αποφυγή δήλωσης του Β ως ιδιοκτήτη της εταιρείας Α στοχεύει επί της ουσίας στην αποφυγή πληρωμής όχι ΕΦΑ, αλλά μελλοντικών ή παρελθοντικών φόρων εκ μέρους του. Ακόμη, η ως άνω πράξη αντίκειται στο σκοπό του ΕΦΑ, ο οποίος είναι η εξεύρεση και εν τέλει η δήλωση του πραγματικού δικαιούχου του ακινήτου, ο οποίος και πρέπει να επιβαρυνθεί με το φόρο, και όχι η δήλωση ενός οποιουδήποτε φυσικού προσώπου ως μετόχου της εταιρείας που κατέχει το ακίνητο. Έτσι, δέον να γίνει δεκτό ότι η δήλωση ενός άλλου προσώπου, το οποίο μάλιστα θα έχει μειωμένη φορολογική υποχρέωση για τις μετοχές, αντίκειται στον σκοπό του νόμου.

¹³⁸ Βύζας, Β. (2017): «Η ρήτρα κατά της Φοροαποφυγής στο Ελληνικό Δίκαιο», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 179 - 180.

Επομένως, μπορεί να υποστηριχθεί ότι η ως άνω περίπτωση συνιστά μη γνήσια διευθέτηση, η οποία στοχεύει στον προσπορισμό φορολογικού πλεονεκτήματος στον Β, λόγω μη δήλωσής του ως μετόχου της Α.

4.2.2. Η σχέση του άρθρου 39 ΚΦΔ με το άρθρο 49 Ν. 4172/2013 (Κανόνας περιορισμού των τόκων)

Με το άρθρο 49 Ν. 4172/2013 εισήχθησαν στην Ελληνική έννομη τάξη κανόνες για την αντιμετώπιση της πρακτικής της υποκεφαλαιοδότησης, η οποία χρησιμοποιούνταν μεταξύ των επιχειρήσεων και είχε ως στόχο την αποφυγή ή τη μείωση της φορολογίας τους.

Πιο συγκεκριμένα, ως υποκεφαλαιοδότηση ορίζεται η κατάσταση όπου μία εταιρεία χρηματοδοτείται από μία συνδεδεμένη μέσω ενός υψηλού επιπέδου δανεισμού σε σχέση με τα ίδια κεφάλαιά της. Πιο συγκεκριμένα, μέσω του δανεισμού μεγάλων ποσών από άλλη συνδεδεμένη εταιρεία, η οποία είναι εγκατεστημένη σε άλλη χώρα, η δανειολήπτρια επιτυγχάνει να μειώνει τα φορολογητέα της κέρδη, μέσω της έκπτωσης των τόκων που καταβάλει στην αλλοδαπή συνδεδεμένη επιχείρηση για την εξόφληση του δανείου. Ταυτόχρονα, η δανείστρια συνδεδεμένη επιχείρηση φορολογείται συνήθως σε κράτος με χαμηλό συντελεστή, οπότε δεν επιβαρύνεται ιδιαίτερα φορολογικά από τους εισπραττόμενους τόκους. Έτσι, σε επίπεδο ομίλου, η μητρική εταιρεία μπορεί να δώσει επιπλέον κεφάλαια σε θυγατρικές της μέσω δανείων αντί μετοχικού κεφαλαίου, οι δε θυγατρικές μπορούν να μεταφέρουν μεγάλο μέρος των κερδών τους στη μητρική μέσω της πληρωμής τόκων, αντί για τη διανομή μερισμάτων¹³⁹.

Σύμφωνα με το άρθρο 49 ΚΦΕ, ως ισχύει σήμερα και αντανακλά και τα οριζόμενα στο άρθρο 4 της ΑΤΑΔ, υφίσταται περιορισμός του ποσού των εκπιπτόμενων τόκων σε ποσοστό 30% των κερδών προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (ΕΒΙΤΔΑ) και μέχρι του ποσού των 3.000.000 €. Η διάταξη αυτή θέτει ένα πολύ συγκεκριμένο πλαίσιο και, άρα, δεν φέρει τη γενικότητα άλλων ρητρών που έχουν ως σκοπό την καταπολέμηση της φοροαποφυγής¹⁴⁰.

¹³⁹ Σαββαΐδου, Αικ. (2022): «Το Σχέδιο Δράσης του ΟΟΣΑ (“BEPS project”) για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής και η εφαρμογή του στην Ευρωπαϊκή Ένωση», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 451-457.

¹⁴⁰ Βύζας, Β. (2017): «Η ρήτρα κατά της Φοροαποφυγής στο Ελληνικό Δίκαιο», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 181.

Ζήτημα προκύπτει σχετικά με το αν η φορολογική Αρχή θα μπορούσε, κατ' επίκληση του άρθρου 39 ΚΦΔ, να αρνηθεί την έκπτωση τόκων, ακόμη κι αν είναι εντός των ορίων του άρθρου 49 ΚΦΕ.

Για την απάντηση στο ερώτημα αυτό, δέον να εξετάσουμε ένα ακόμη παράδειγμα που παραθέτει ο Β. Βύζας¹⁴¹: Ελληνική εταιρεία προχωρεί σε δανεισμό από τράπεζες για τη χρηματοδότηση επιχειρηματικού της σχεδίου. Οι τόκοι του εν λόγω δανείου υπολείπονται του 30% του ΕΒΙΤΔΑ της εταιρείας. Παράλληλα, λαμβάνει και χρηματική ενίσχυση από τον διεθνή όμιλο στον οποίο ανήκει, η οποία συνίσταται σε λήψη δανείου από μία εταιρεία του ομίλου με έδρα σε χώρα με χαμηλό φορολογικό συντελεστή. Σύμφωνα με τα πρακτικά του Διοικητικού Συμβουλίου της μητρικής, η χρηματοδότηση με δάνειο αντί για κεφάλαιο αποφασίστηκε για φορολογικούς σκοπούς, επειδή η Ελληνική εταιρεία θα εκπέσει και τους τόκους του ενδοομιλικού δανείου, ενώ οι τόκοι αυτοί θα φορολογούνται στο επίπεδο της δανείστριας εταιρείας που εδρεύει στην αλλοδαπή με πιο μικρό φορολογικό συντελεστή.

Η πράξη αυτή δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι συνιστά μη γνήσια διευθέτηση, καθόσον: (α) παρά την ενδοομιλική σχέση, η συναλλαγή αυτή αποτελεί δάνειο, το οποίο είναι σύνηθες στην επιχειρηματική πρακτική, (β) δεν υπάρχει κυκλικότητα στη συναλλαγή, ούτε στοιχεία αλληλοαναίρεσης και (γ) εφόσον οι όροι του δανείου βρίσκονται υπακούν τους κανόνες transfer pricing, οι κίνδυνοι που έχουν αναλάβει τα μέρη είναι αυτοί ενός κανονικού δανείου. Περαιτέρω, παρά το γεγονός ότι η ως άνω συναλλαγή έχει ως στόχο την αποφυγή καταβολής φόρου εισοδήματος εκ μέρους της λήπτριας, η αποφυγή του φόρου δεν αντίκειται στο σκοπό ή το πνεύμα του ΚΦΕ. Τούτο διότι, σκοπός του νόμου δεν είναι το δίχως άλλο η απαγόρευση έκπτωσης των τόκων, αλλά ο περιορισμός αριθμητικά του ποσού των εκπιπτόμενων δαπανών προκειμένου να αποφευχθούν καταχρηστικές ενέργειες, οι οποίες θα αλλοιώσουν σημαντικά την φορολογική βάση των επιχειρήσεων. Από την άποψη αυτή, επομένως, η έκπτωση των τόκων του ενδοομιλικού δανείου από τη λήπτρια-Ελληνική επιχείρηση, σε περίπτωση που αυτοί βρίσκονται εντός των ορίων του άρθρου 49 ΚΦΕ, δεν αντίκειται στο σκοπό του νόμου, άσχετα αν τελικά ο όμιλος ωφελείται φορολογικά από την εν λόγω συναλλαγή.

¹⁴¹ Βύζας, Β. (2017): «Η ρήτρα κατά της Φοροαποφυγής στο Ελληνικό Δίκαιο», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 181 – 183.

4.2.3. Η σχέση του άρθρου 39 ΚΦΔ με το άρθρο 66 Ν. 4172/2013 (Κανόνας για τις Ελεγχόμενες Αλλοδαπές Εταιρείες)

Με το άρθρο 66 ΚΦΕ εισήχθησαν στην Ελληνική έννομη τάξη διατάξεις για την καταπολέμηση της διεθνούς φοροαποφυγής η οποία λαμβάνει χώρα με τη μεταφορά εισοδημάτων ημεδαπών εταιρειών σε θυγατρικές εταιρείες οι οποίες βρίσκονται σε χώρες με προνομιακό φορολογικό καθεστώς¹⁴².

Ως ελεγχόμενη αλλοδαπή εταιρεία νοείται, σύμφωνα με το ως άνω άρθρο, το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή η αλλοδαπή νομική οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή, τα κέρδη της οποίας δεν φορολογούνται ή απαλλάσσονται του φόρου στην ημεδαπή, όταν συντρέχουν σωρευτικά τρεις προϋποθέσεις και ειδικότερα:

(α) στην περίπτωση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, ο φορολογούμενος μόνος του ή από κοινού με τις συνδεδεμένες με αυτόν επιχειρήσεις, κατέχει άμεση ή έμμεση συμμετοχή σε ποσοστό άνω του 50% των δικαιωμάτων ψήφου ή έχει την άμεση ή έμμεση κυριότητα επί ποσοστού άνω του 50% του κεφαλαίου ή δικαιούται να εισπράττει ποσοστό άνω του 50% των κερδών του εν λόγω νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας.

(β) ο πραγματικός εταιρικός φόρος που έχει καταβάλει για τα κέρδη του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή, είναι μικρότερος από τη διαφορά μεταξύ του φόρου που θα οφειλόταν από το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα ή τη μόνιμη εγκατάσταση, σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία, αν ήταν φορολογικός κάτοικος ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση σύμφωνα με το άρθρο 6 του ΚΦΕ στην Ελλάδα και του πραγματικού εταιρικού φόρου που έχει καταβάλει για τα κέρδη του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση. Ο φόρος που θα οφειλόταν στην ημεδαπή υπολογίζεται σύμφωνα με την εσωτερική νομοθεσία.

(γ) άνω του 30% του καθαρού εισοδήματος προ φόρων που πραγματοποιεί το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή, εμπίπτει σε μία ή περισσότερες από τις κατηγορίες που ορίζονται στην παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου.

Σύμφωνα με την παρ. 8 του άρθρου 66 ΚΦΕ, το άρθρο αυτό δεν εφαρμόζεται σε εγκατεστημένα εντός ΕΕ/ΕΟΧ νομικά πρόσωπα, νομικές οντότητες και μόνιμες εγκαταστάσεις που ασκούν ουσιαστική οικονομική δραστηριότητα, ήτοι δραστηριότητα που υποστηρίζεται από

¹⁴² Γεωργιάκη, Β. (2017): «Καταχρηστική φοροαποφυγή στην άμεση φορολογία», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 342.

προσωπικό, εξοπλισμό, περιουσιακά στοιχεία και εγκαταστάσεις, όπως αποδεικνύεται από συναφή πραγματικά στοιχεία και περιστάσεις.

Ωστόσο, προκύπτει ένα ερώτημα κατά πόσο η εφαρμογή των ως άνω διατάξεων μπορεί να επιτρέψει τη συμπληρωματική εφαρμογή και του άρθρου 39 ΚΦΔ ή αν η σαφέστερα διατυπωμένη βούληση του Έλληνα νομοθέτη στο πιο συγκεκριμένο αυτό θέμα στην ουσία θέτει ένα όριο στην εφαρμογή της γενικότερης διάταξης.

Κατά την άποψη που έχει εκφράσει και ο Β. Βύζας¹⁴³, η απάντηση είναι μάλλον καταφατική. Πιο συγκεκριμένα, η συμπληρωματική εφαρμογή του ΓΚΑΚ δεν αποκλείεται, αλλά ορίζεται ρητά από το οικείο κανονιστικό πλαίσιο: οι γενικές αντικαταχρηστικές ρήτρες έχουν ως στόχο να καλύψουν «ατέλειες» στη διατύπωση του νόμου. Έτσι, για παράδειγμα, η διάταξη του άρθρου 66 ΚΦΕ αναφέρεται σε καταβολή εταιρικού φόρου χαμηλότερου από τη διαφορά μεταξύ του φόρου που θα οφειλόταν αν το νομικό πρόσωπο ήταν φορολογικός κάτοικος ή είχε μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και αυτού που πράγματι καταβλήθηκε. Μπορεί να γίνει δεκτό ότι η διάταξη παραπέμπει εμμέσως σε κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, οπότε και ο φόρος που τελικά καταβάλλεται είναι χαμηλότερος από τη διαφορά που θα προέκυπτε με τον αναλογούντα εδώ φόρο, λόγω ακριβώς της μεγάλης απόκλισης των φορολογικών συντελεστών. Ωστόσο, δεν αποκλείεται να υφίστανται κράτη όπου ο φορολογικός συντελεστής να μην διαφοροποιείται σημαντικά από τον αντίστοιχο ελληνικό, αλλά να παρέχουν ωστόσο σε κάποιους τύπους εταιρειών ένα ουσιαστικά αφορολόγητο φορολογικό καθεστώς (π.χ. αφορολόγητες εταιρείες επενδύσεων). Ή να υφίστανται άλλα κράτη που χειρίζονται ως φορολογικά διαφανείς κάποιους τύπους εταιρειών (π.χ. προσωπικές εταιρείες), έτσι ώστε οι εταιρείες αυτές να είναι στην ουσία αφορολόγητες, χωρίς αυτό να σημαίνει ότι απολαμβάνουν κάποιο ιδιαίτερο φορολογικό καθεστώς ή προνόμιο. Σε μια τέτοια περίπτωση, θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι, αν και το άρθρο 66 του ΚΦΕ δεν την καταλαμβάνει ευθέως, μια τέτοια απαλλαγή θα ερχόταν σε ευθεία αντίθεση με το σκοπό του νόμου, και, με βάση το άρθρο 39 ΚΦΔ, το άρθρο 66 ΚΦΕ θα μπορούσε να βρει εφαρμογή.

4.2.4. Η σχέση του άρθρου 39 ΚΦΔ με το άρθρο 66Α Ν. 4172/2013 (Κανόνες για τη φορολόγηση κατά την έξοδο)

¹⁴³ Βύζας, Β. (2017): «Η ρήτρα κατά της Φοροαποφυγής στο Ελληνικό Δίκαιο», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 183 – 186.

Με το άρθρο 58 παρ. 2 Ν. 4714/2020 προστέθηκε στον ΚΦΕ το άρθρο 66Α, με το οποίο ενσωματώθηκε επί της ουσίας στην Ελληνική νομοθεσία το άρθρο 5 της ΑΤΑΔ και θεσπίστηκαν κανόνες για τη φορολόγηση κατά την έξοδο, οι οποίοι έχουν ως σκοπό να αποτρέψουν τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες από το να μεταφέρουν τα πάγια περιουσιακά τους στοιχεία σε άλλες χώρες, ώστε να μειώσουν ή να αποφύγουν τη φορολογική τους επιβάρυνση στην Ελλάδα¹⁴⁴.

Σύμφωνα με το ως άνω άρθρο, φορολογούμενος (νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα) υπόκειται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα επί ποσού που ισούται με την αγοραία αξία των περιουσιακών στοιχείων που μεταφέρει, κατά τη στιγμή της εξόδου αυτών, μείον την αξία τους για φορολογικούς σκοπούς, στις ακόλουθες περιπτώσεις μεταφοράς περιουσιακών στοιχείων είτε α) από την έδρα του στην ημεδαπή στη μόνιμη εγκατάστασή του σε άλλο κράτος-μέλος, ή σε τρίτη χώρα, β) είτε από τη μόνιμη εγκατάστασή του στην ημεδαπή στην έδρα του ή σε άλλη μόνιμη εγκατάσταση σε άλλο κράτος-μέλος, ή σε τρίτη χώρα, εφόσον και στις δύο περιπτώσεις η Ελλάδα παύει να έχει δικαίωμα φορολόγησης των μεταφερομένων περιουσιακών στοιχείων, εξαιτίας της μεταφοράς, γ) στην περίπτωση μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας του από την Ελλάδα σε άλλο κράτος-μέλος, ή σε τρίτη χώρα, εκτός από εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία παραμένουν ουσιωδώς συνδεδεμένα με μόνιμη εγκατάσταση στην ημεδαπή, καθώς και δ) σε περίπτωση μεταφοράς της δραστηριότητας που ασκεί η μόνιμη εγκατάστασή του, από την Ελλάδα σε άλλο κράτος-μέλος, ή σε τρίτη χώρα, εφόσον η Ελλάδα παύει να έχει δικαίωμα φορολόγησης των μεταφερομένων περιουσιακών στοιχείων, εξαιτίας της μεταφοράς.

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Ν. 4714/2020, η φορολόγηση κατά την έξοδο εξασφαλίζει ότι όταν ένας φορολογούμενος μεταφέρει περιουσιακά στοιχεία ή τη φορολογική του κατοικία εκτός της φορολογικής δικαιοδοσίας της Ελλάδας, η Ελλάδα φορολογεί την οικονομική αξία οποιουδήποτε κεφαλαιακού κέρδους που παράγεται στο έδαφός της, ακόμη και αν το εν λόγω κέρδος δεν έχει ακόμη πραγματοποιηθεί κατά τον χρόνο της εξόδου. Λαμβανομένης υπόψη της αυστηρής διατύπωσης της διάταξης, η οποία κατά την γράφουσα δεν έχει κενά και δεν αφήνει περιθώρια αμφισβήτησης, ενδεχομένως δεν αφήνονται πολλά περιθώρια για την καταχρηστική εφαρμογή της, με αποτέλεσμα να μην παρίσταται αναγκαία (τουλάχιστον μέχρι και σήμερα) η επικουρική εφαρμογή του άρθρου 39 ΚΦΔ.

¹⁴⁴ Σαββαΐδου, Αικ. (2022): «Το Σχέδιο Δράσης του ΟΟΣΑ (“BEPS project”) για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής και η εφαρμογή του στην Ευρωπαϊκή Ένωση», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 465 - 469.

4.3. Ζητήματα καταχρηστικής ερμηνείας και εφαρμογής του γενικού κανόνα φοροαποφυγής

Όπως αναλύθηκε και στο προηγούμενο Κεφάλαιο, το άρθρο 38 Ν. 4174/2013, ως ίσχυε αρχικά, περιείχε πληθώρα αόριστων και γενικών όρων, οι οποίοι δεν ήταν εύκολο να ερμηνευθούν. Πιο συγκεκριμένα, αόριστες ήταν οι έννοιες που περιλαμβάνονταν τόσο στον κανόνα (π.χ. «τεχνητή διευθέτηση», «εμπορική και οικονομική ουσία») όσο και στα τιθέμενα παραδείγματα που είχαν ως σκοπό να διευκολύνουν τις φορολογικές αρχές στη διαπίστωση της ύπαρξης μίας τεχνητής διευθέτησης (π.χ. «συνήθους επιχειρηματική συμπεριφορά»)¹⁴⁵.

Η αοριστία αυτή διατηρήθηκε, εξάλλου, και μετά την τροποποίηση του άρθρου 38 Ν. 4174/2013 με το άρθρο 13 Ν. 4607/2019 και την ενσωμάτωση επί της ουσίας του άρθρου 6 της ΑΤΑΔ, καθόσον ο νομοθέτης αντικατέστησε τους όρους «τεχνητή διευθέτηση» και «εμπορική και οικονομική ουσία» με τις έννοιες «μη γνήσια διευθέτηση» και «βάσιμοι και εμπορικοί λόγοι που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα», χωρίς, ωστόσο, να εξειδικεύει με ακρίβεια το περιεχόμενό τους. Ταυτόχρονα, διατήρησε και τα παραδείγματα, στα οποία περιλαμβάνεται η αόριστη έννοια της «συνήθους επιχειρηματικής συμπεριφοράς».

Προσπάθεια οριοθέτησης της έννοιας της «συνήθους επιχειρηματικής συμπεριφοράς» έγινε κατά κάποιο τρόπο με την εγκύκλιο Ε. 2167/2019 της ΑΑΔΕ, στην οποία ορίστηκε ότι ως τέτοια θεωρείται για παράδειγμα η παρεμβολή μίας τρίτης χώρας (conduit company) στη χώρα Γ για τη χρηματοδότηση εταιρείας εγκατεστημένης στη χώρα Α από εταιρεία που βρίσκεται στη χώρα Β, προκειμένου να εκμεταλλευτεί τις ευνοϊκότερες διατάξεις της ΣΑΔΦ μεταξύ Β και Γ (treaty shopping), όπως είναι π.χ. ο μειωμένος ή μηδενικός συντελεστής παρακράτησης επί του εισοδήματος των καταβαλλόμενων τόκων (back-to-back loan). Περαιτέρω, στην ως άνω εγκύκλιο περιλήφθηκαν και ορισμένες περιπτώσεις που κατά τη νομολογία του ΔΕΕ δε συνιστούν το δίχως άλλο τεχνητές διευθετήσεις με σκοπό την φοροαποφυγή, ενώ ορίστηκε ότι για την ερμηνεία του άρθρου 39 ΚΦΔ θα πρέπει να ακολουθείται συμπληρωματικά η νομολογία του ΔΕΕ και η Σύσταση της ΕΕ 2012/772/ΕΕ. Πέραν, όμως, της εν λόγω εγκυκλίου, μέχρι σήμερα δεν έχουν εκδοθεί άλλες κατευθυντήριες από τη φορολογική Αρχή ως προς την

¹⁴⁵ Σαββαΐδου Αικ., Αθανασάκη Β. (2023): «Αντιμετώπιση της διεθνούς φοροαποφυγής και φορολογική αβεβαιότητα», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 110 - 111.

ερμηνεία του ισχύοντος άρθρου 39 ΚΦΔ, ενώ, εξάλλου, ούτε η νομολογία των ελληνικών διοικητικών δικαστηρίων έχει προσδιορίσει με ακρίβεια ερμηνευτικά το περιεχόμενο της διάταξης.

Τα ως άνω οδηγούν – ευλόγως- στην έγερση προβληματισμών σχετικά με ενδεχόμενη καταχρηστική εφαρμογή του άρθρου 39 ΚΦΔ.

Ειδικότερα, κατά πρώτον, μπορεί από τη γραμματική ερμηνεία του άρθρου 39 ΚΦΔ να προκύπτει δέσμια αρμοδιότητα της φορολογικής Διοίκησης να μη λαμβάνει υπόψη κατά τον προσδιορισμό του φόρου μη γνήσιες διευθετήσεις και να προβαίνει σε υπολογισμό της φορολογικής υποχρέωσης με βάση τις διατάξεις που θα εφαρμόζονταν εφόσον η εν λόγω διευθέτηση εξέλιπε, πλην όμως, ο ίδιος ο ΚΦΔ παρέχει διαχρονικά διακριτική ευχέρεια στη φορολογική Διοίκηση να καθορίζει τα ειδικότερα θέματα που άπτονται του τρόπου εφαρμογής του άρθρου ήδη 39 (βλ. άρθρο 38 παρ. 5 Ν. 4174/2013 και Ν. 4987/2022 και ήδη άρθρο 83 παρ. 39 Ν. 5104/2024). Έτσι, η φορολογική Διοίκηση μπορεί, εκτός των άλλων, να καθορίζει ποιες περιπτώσεις συνιστούν «συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά» και τότε ακριβώς μία συμπεριφορά αντανακλά στους επιχειρηματικούς κινδύνους που αναλαμβάνει ο φορολογούμενος, ποιοι είναι αυτοί, πώς ακριβώς εξετάζονται κ.λπ.

Έτσι, όμως, ελλοχεύει ο κίνδυνος, να χαρακτηριστεί καταχρηστικά μια επιχειρηματική συμπεριφορά ως «μη συνήθης» για το σκοπό αποκλειστικά επιβολής φόρων εκ μέρους της φορολογικής Διοίκησης και αύξησης των φορολογητέων εσόδων, απλώς και μόνον επειδή αυτή δε συνιστά δημοφιλή ή επαναλαμβανόμενη επιχειρηματική πρακτική¹⁴⁶, και να αγνοηθούν, έτσι, διευθετήσεις οι οποίες μπορεί μεν να οδηγούν σε ελαχιστοποίηση της φορολογικής επιβάρυνσης, πλην όμως συνάδουν με το σκοπό δραστηριότητας ενός φυσικού ή νομικού προσώπου, δεν στερούνται, δηλαδή, εμπορικής ουσίας.

Πάντως, δεν μπορεί να μην παρατηρηθεί ότι η μέχρι τώρα συμπεριφορά της φορολογικής Διοίκησης δεν παρουσιάζει κατά κανόνα δείγματα καταχρηστικής εφαρμογής του άρθρου 39 ΚΦΔ. Πιο συγκεκριμένα, η εκδοθείσα με αριθμό Ε. 2167/2019 εγκύκλιος της ΑΑΔΕ βρίσκεται σε συστοιχία με τα κριθέντα από τη νομολογία του ΔΕΕ καθώς και τα οριζόμενα στη Σύσταση της ΕΕ 2012/772 και την ΑΤΑΔ, ενώ παραπέμπει ακριβώς στα ανωτέρω για την εξέταση των

¹⁴⁶ Σαββαΐδου Αικ., Αθανασάκη Β. (2023): «Αντιμετώπιση της διεθνούς φοροαποφυγής και φορολογική αβεβαιότητα», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 111.

εκάστοτε περιπτώσεων. Προβλέπει, εξάλλου, ρητά, ότι για το χαρακτηρισμό μίας διευθέτησης, η φορολογική Διοίκηση, η οποία φέρει και το σχετικό βάρος απόδειξης, θα πρέπει να την αναλύει και να την αξιολογεί συνολικά, υπό το πρίσμα και της αρχής της αναλογικότητας.

Από την άποψη αυτή, ζήτημα κατάχρησης μπορεί, κατά τη γράφουσα, να τεθεί μόνο από την ενδεικτική απαρίθμηση στην ως άνω εγκύκλιο παραδειγμάτων που έχει κριθεί ότι δε συνιστούν μη γνήσια διευθέτηση και την απουσία μέχρι σήμερα έκδοσης κάποιας νέας και πιο επικαιροποιημένης εγκυκλίου, στην οποία να αναφέρονται και νέες περιπτώσεις που ενδεχομένως έχει κριθεί ότι συνιστούν ή όχι μη γνήσιες διευθετήσεις. Πιο συγκεκριμένα, η απουσία καταγραφής νέων περιπτώσεων σε συνδυασμό με την προσκόλληση των οργάνων της Φορολογικής Διοίκησης στο γράμμα των κατευθυντηρίων που παρέχονται από την ΑΑΔΕ¹⁴⁷, η οποία συναντάται πολλές φορές στην καθημερινότητα, θα μπορούσε ενδεχομένως να οδηγήσει σε ανεπιεικείς κρίσεις κατά την εξέταση της εκάστοτε περίπτωσης, απλά και μόνο επειδή η αρμόδια Υπηρεσία είτε από φόβο είτε από ανασφάλεια δε θα επιθυμούσε να φέρει την ευθύνη της διάγνωσης μίας διευθέτησης ως γνήσιας ή μη. Με άλλα λόγια, η μέχρι σήμερα αδυναμία ορισμού νέων περιπτώσεων, οι οποίες ενδεχομένως να έχουν κριθεί είτε από το ΔΕΕ είτε από τα Ελληνικά δικαστήρια ως μη γνήσιες διευθετήσεις, μπορεί να οδηγήσει σε ένταση της φορολογικής αβεβαιότητας που απορρέει από τη διάταξη του άρθρου 39 ΚΦΔ και σε χορήγηση ευρείας διακριτικής ευχέρειας στη Φορολογική Διοίκηση να κατονομάζει ως μη γνήσιες περιπτώσεις διευθετήσεων οι οποίες μπορεί να έχει μεν κριθεί νομολογιακά ότι δεν είναι τέτοιες ή φέρουν χαρακτηριστικά τα οποία δεν πληρούν στο σύνολό τους τις προϋποθέσεις για να χαρακτηριστούν ως τέτοιες, πλην όμως δεν έχουν συμπεριληφθεί σχετικά σε κάποια εγκύκλιο.

4.4. Συμπεράσματα

Παρά την καθυστέρηση στην ενσωμάτωση του ΓΚΑΚ όπως προδιαγράφεται στο άρθρο 6 της ΑΤΑΔ στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, οι συστηματικές προσπάθειες που έχουν γίνει από το 2019 από τον Έλληνα νομοθέτη στην διαμόρφωση της σχετικής διάταξης καθώς και από το γράμμα της, όπως ισχύει σήμερα στον νέο πλέον ΚΦΔ, κατατείνουν στο συμπέρασμα ότι η συμμόρφωση με τον αντίστοιχο ενωσιακό κανόνα είναι σχεδόν πλήρης. Έτσι, σήμερα, ο Ελληνικός ΓΚΑΚ παρουσιάζει ελάχιστες διαφοροποιήσεις από τον αντίστοιχο ενωσιακό, οι οποίες δεν επηρεάζουν την ουσία και το σκοπό του κανόνα δικαίου, αλλά αφορούν κυρίως

¹⁴⁷ Οι οποίες μέχρι σήμερα εξαντλούνται στην εγκύκλιο Ε. 2167/2019.

στην «επέκταση» του πεδίου εφαρμογής του σε όλες τις φορολογίες της Ελληνικής έννομης τάξης και στην αναλυτικότερη παράθεση των στοιχείων εκείνων που κατατείνουν στην ύπαρξη μη γνήσιας διευθέτησης.

Η ανάγκη θέσπισης του ΓΚΑΚ και η χρησιμότητά του καθίστανται, εξάλλου, εναργείς, αν αναλογιστεί κανείς τη σχέση αλληλοσυμπλήρωσης που φαίνεται να έχει με άλλες αντικαταχρηστικές διατάξεις που περιέχονται στην Ελληνική νομοθεσία, οι οποίες, παρά την ειδικότητα αλλά και εν γένει τη σαφήνειά τους, αφήνουν ενδεχομένως περιθώρια κατάχρησης, τα οποία έρχεται να καλύψει συμπληρωματικά το άρθρο 39 ΚΦΔ.

Ωστόσο, ιδιαίτερη μέριμνα θα πρέπει να δοθεί στην προσπάθεια περιορισμού της καταχρηστικής εφαρμογής του ως άνω κανόνα δικαίου από τη φορολογική Διοίκηση, ενδεχομένως μέσω της έκδοσης επιπλέον κατευθυντηρίων οδηγιών προς τις αρμόδιες Υπηρεσίες καθώς και την επιμονή στην εξέταση συλλογικά των στοιχείων της εκάστοτε υπόθεσης, προκειμένου να εξαχθεί ένα ασφαλές συμπέρασμα αναφορικά με τη φύση της διευθέτησης.

4.5. Βιβλιογραφία

4.5.1. Ελληνική Βιβλιογραφία

- Βύζας, Β. (2017): *«Η ρήτρα κατά της Φοροαποφυγής στο Ελληνικό Δίκαιο»*, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.
- Γεωργάκη, Β. (2017): *«Καταχρηστική φοροαποφυγή στην άμεση φορολογία»*, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.
- Πανταζόπουλος, Π.: *«Παρατηρήσεις στην ΣτΕ 1312/2023 (7μ) - Ο ειδικός φόρος επί των ακινήτων εταιριών ξανά υπό τον έλεγχο της συνταγματικότητάς του - Θεμιτό εργαλείο κατά της φοροαποφυγής ή δυσανάλογη φορολογική επιβάρυνση;»*, ΔΕΕ τ. 10/2023.
- Σαββαΐδου, Αικ. (2022): *«Το Σχέδιο Δράσης του ΟΟΣΑ (“BEPS project”) για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής και η εφαρμογή του στην Ευρωπαϊκή Ένωση»*, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.
- Σαββαΐδου Αικ., Αθανασάκη Β. (2023): *«Αντιμετώπιση της διεθνούς φοροαποφυγής και φορολογική αβεβαιότητα»*, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.

4.5.2. Ξενόγλωσση Βιβλιογραφία

- Athanasaki, V.: “*A Critical Approach to GAARs in the Greek and EU Tax Law*”, EC Tax Review 2019/4.

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Η αντιμετώπιση της φοροαποφυγής και του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού εξακολουθεί μέχρι και σήμερα να βρίσκεται στο επίκεντρο των πρωτοβουλιών που αναλαμβάνονται τόσο σε διεθνές/ευρωπαϊκό όσο και σε εθνικό επίπεδο. Η αυξημένη κοινωνική πίεση για την ανάληψη πρωτοβουλιών για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής οδήγησε πολλά κράτη στο να υιοθετήσουν τόσο έναν Γενικό Κανόνα Απαγόρευσης των Καταχρήσεων (ΓΚΑΚ) όσο και ειδικότερους κανόνες για την αντιμετώπιση της καταστρατήγησης ορισμένων φορολογικών διατάξεων που αφορούν σε ορισμένο τομέα και έχουν ως σκοπό να αντιμετωπίσουν συγκεκριμένες μεθοδεύσεις για την αποφυγή ορισμένης φορολογίας¹⁴⁸.

Στην Ελληνική έννομη τάξη, η γενική ρήτρα κατά της φοροαποφυγής εφαρμόζεται πλέον με το άρθρο 39 ΚΦΔ, το οποίο έχει υποστεί σημαντικές τροποποιήσεις από την εισαγωγή του στον ΚΦΔ (με το άρθρο 38 του τότε Ν. 4174/2013), προκειμένου ιδίως να συμμορφωθεί με την αντίστοιχη ενωσιακή γενική αντικαταχρηστική ρήτρα (η οποία προβλέπεται πλέον στο άρθρο 6 της Οδηγίας 2016/1164/ΕΕ). Ωστόσο, ήδη από την αρχική μορφή του, το ως άνω άρθρο δημιούργησε αρκετούς προβληματισμούς, τόσο εννοιολογικά όσο και πρακτικά, λόγω της γενικότητας των όρων του, οι οποίοι άφηναν μεγάλα περιθώρια παρερμηνείας και καταχρηστικής εφαρμογής από τη Φορολογική Διοίκηση. Οι προβληματισμοί αυτοί επιλύθηκαν σε έναν μεγάλο βαθμό μετά την τροποποίηση της διάταξης με το άρθρο 13 Ν. 4607/2019, οπότε και συντελέστηκε μια προσπάθεια εξειδίκευσης και αποσαφήνισης της ορολογίας του, στο πλαίσιο εναρμόνισης με τους ορισμούς της αντίστοιχης ενωσιακής ρήτρας.

Στην προσπάθεια αυτή συνέβαλε και η έκδοση από τη φορολογική Διοίκηση της εγκυκλίου Ε. 2167/2019, με την οποία ερμηνεύτηκε ο σχετικός κανόνας δικαίου και κατονομάστηκαν περιπτώσεις οι οποίες έχει κριθεί με βάση τη νομολογία του ΔΕΕ ότι δεν αποβλέπουν σε φοροαποφυγή. Η εγκύκλιος αυτή αποτέλεσε και αποτελεί ακόμη σημαντικό εγχειρίδιο για την αξιολόγηση των περιπτώσεων που τίθενται προς επίλυση ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πολλές εκ των οποίων αναλύθηκαν ήδη στο Τρίτο Κεφάλαιο της παρούσας), ιδίως επειδή μέχρι και σήμερα δεν υφίσταται πάγια νομολογία των Ελληνικών διοικητικών δικαστηρίων ως προς την ερμηνεία του ΓΚΑΚ.

¹⁴⁸ Σαββαΐδου Αικ., Αθανασάκη Β. (2023): «Αντιμετώπιση της διεθνούς φοροαποφυγής και φορολογική αβεβαιότητα», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. XV – XXV.

Ωστόσο, και παρά το γεγονός ότι με την πάροδο των ετών όλο και περισσότερες υποθέσεις οδηγούνται ενώπιον των δικαστηρίων, η φορολογική Διοίκηση εξακολουθεί μέχρι και σήμερα να αντιμετωπίζει με σχετική απροθυμία το άρθρο 39 ΚΦΔ, ίσως λόγω της έλλειψης ακριβώς νεότερων και επικαιροποιημένων κατευθυντηρίων οδηγιών και της ευρύτητας του περιεχομένου του, το οποίο δεν είναι πολύ εύκολο να ερμηνευθεί. Από την άποψη αυτή, επομένως, δεν μπορούμε να εξάγουμε ασφαλή συμπεράσματα ως προς την αποτελεσματικότητα πρακτικά του ΓΚΑΚ, τόσο για τους φορολογούμενους όσο και για τις φορολογικές αρχές.

Για το λόγο αυτό, θα πρέπει να γίνει μια προσπάθεια τόσο σε διεθνές όσο και σε εθνικό επίπεδο για τη θέσπιση ασφαλιστικών δικλείδων για την εφαρμογή του ΓΚΑΚ, προκειμένου να ενισχυθεί η δικαιική ασφάλεια και να αποφευχθούν κατά το δυνατό φαινόμενα καταχρηστικής άσκησης εξουσίας εκ μέρους των ελεγκτικών οργάνων, ώστε να αρθεί η φορολογική αβεβαιότητα. Κατά τις Σαββαΐδου/Αθανασάκη, μία τέτοια δικλείδα θα μπορούσε να αποτελέσει η δημιουργία μίας επιτροπής ελέγχου και επισκόπησης της ορθής εφαρμογής του ΓΚΑΚ ή ενός συμβουλευτικού πάνελ εμπειρογνομόνων με υψηλή κατάρτιση επί των φορολογικών θεμάτων και των ζητημάτων φοροαποφυγής¹⁴⁹.

Μέχρι τότε, όμως, καθοριστικός για την ερμηνεία και την εφαρμογή του ΓΚΑΚ είναι ο ρόλος του δικαστή, καθώς εκείνος είναι που θα χαράξει εν τέλει τα όρια ανάμεσα στην πραγματοποίηση γνήσιων συναλλαγών στο πλαίσιο νόμιμου φορολογικού σχεδιασμού και μη γνήσιων συναλλαγών στο πλαίσιο μη νόμιμου φορολογικού σχεδιασμού, ο οποίος αποσκοπεί σε παράνομη φοροαποφυγή μέσω κατάχρησης των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας, και παράλληλα θα προασπίσει τα θεμελιώδη δικαιώματα του φορολογούμενου με γνώμονα τις αρχές της χρηστής διοίκησης, της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου και της αναλογικότητας¹⁵⁰.

Αναμένουμε, επομένως, με πολύ ενδιαφέρον τις επιγενόμενες νομολογιακές και ενδεχομένως και νομοθετικές εξελίξεις στο πεδίο του άρθρου 39 ΚΦΔ, με την ελπίδα ότι αυτές θα βοηθήσουν στην πληρέστερη και αποτελεσματικότερη εφαρμογή της γενικής ρήτρας κατά της

¹⁴⁹ Σαββαΐδου Αικ., Αθανασάκη Β. (2023): «Αντιμετώπιση της διεθνούς φοροαποφυγής και φορολογική αβεβαιότητα», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 118.

¹⁵⁰ Σαββαΐδου Αικ., Αθανασάκη Β. (2023): «Αντιμετώπιση της διεθνούς φοροαποφυγής και φορολογική αβεβαιότητα», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 480.

φοροαποφυγής σε εθνικό επίπεδο και στην επίτευξη, τελικώς, του σκοπού για τον οποίο αυτή θεσπίσθηκε.

BIBΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

I. Ελληνική Βιβλιογραφία

- Αδαμόπουλου, Δ.: «*Η εφαρμογή του άρθρου 38 του Ν.4174/2013, περί φοροαποφυγής, στη φορολογία χαρτοσήμου*», Λογιστής 2014.
- Αθανασάκη, Β. (2019): «*Οι Γενικές Ρήτρες κατά της Φοροαποφυγής στο Διεθνές και Ευρωπαϊκό Φορολογικό Δίκαιο*», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.
- Βαθρακοκόιλης, Β. (2001): «*Ερμηνεία – Νομολογία Αστικού Κώδικα, Τόμος Α Γενικές Αρχές*», Εκδόσεις Σάκκουλα.
- Βύζας, Β. (2017): «*Η ρήτρα κατά της Φοροαποφυγής στο Ελληνικό Δίκαιο*», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.
- Γεωργάκη, Β. (2017): «*Καταχρηστική φοροαποφυγή στην άμεση φορολογία*», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.
- Γιαννόπουλος, Κ.: «*Ερμηνεία των φορολογικών απαλλαγών*», Αρχ. Φορ., 1957.
- Δερτιλής, Π. (1942): «*Το πρόβλημα της ερμηνείας των φορολογικών νόμων*», Ανάτυπο από Επιθεώρηση Κοινωνικής και Δημόσιας Οικονομικής.
- Θεοχαροπούλου, Ε.: «*Η κατά το χρόνο εφαρμογή των φορολογικών νόμων βάσει της διάκρισης μεταξύ ουσιαστικών και διαδικαστικών διατάξεων υπό το φως της νομολογίας του ΣτΕ*», Δ.Φ.Ν., 2011.
- Θεοχαροπούλου, Ε. (2016): «*Φορολογική Διαφάνεια και ανταλλαγή πληροφοριών σε καιρούς δημοσιονομικής και παγκόσμιας οικονομικής κρίσης*», εκδ. Αφοί Κυριακίδη Εκδόσεις ΑΕ.
- Καλαμπαλίκη, Αικ.: «*Μια νέα Οδηγία κατά της Φοροαποφυγής: Η Ευρωπαϊκή Ένωση ένα βήμα πιο κοντά στην αντιμετώπιση της BEPS*», ΘΠΔΔ τ. 2/2017.
- Καλίτση, Μ.: «*Ερμηνεία και εφαρμογή του γενικού αντικαταχρηστικού κανόνα του άρ. 38 ΚΦΔ - Νομολογιακές Εξελίξεις*», ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ τ. 172/2020.
- Καλίτση, Μ.: «*Παρατηρήσεις στην ΔΕΔΑθ 4120/2021 - Η αναδρομική τροποποίηση οικονομικών καταστάσεων και η υποβολή μηδενικών τροποποιητικών δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενου φόρου από μερίσματα συνιστά τεχνητή διευθέτηση κατά τους όρους του άρ. 38 ΚΦΔ, εφόσον τα καταβληθέντα ποσά χαρακτηρίζονται εκ των υστέρων ως μείωση κεφαλαίου και επιστροφή αντί των αρχικώς δηλωθέντων ως μερισμάτων*», ΔΕΕ τ. 3/2022.

- Καλλιμόπουλος, Γ.: «Ομολογιακά δάνεια που καλύπτονται από έναν ομολογιούχο δανειστή και εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 3156/2003», ΧρηΔικ, 2009, 372.
- Κεραμεύς Γεώργιος, «Η εισαγωγή γενικού κανόνα κατά της φοροαποφυγής στο ελληνικό φορολογικό σύστημα», εισήγηση - παρουσίαση στη 1η Διημερίδα της Επιστημονικής Εταιρείας Νομικών e-Θέμις, υπό την αιγίδα του Δικηγορικού Συλλόγου Αθηνών, στην Αθήνα, με γενικό θέμα Επίκαιρα Ζητήματα Φορολογικού Δικαίου, 17-18 Ιανουαρίου 2014.
- Κούνη, Δ. (2020): «Η φοροδιαφυγή στον ΦΠΑ», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.
- Μάλλιου, Α.: «Η ερμηνεία των φορολογικών νόμων από το ΣτΕ», Δ.Φ.Ν., 1995.
- Μάλλιου, Α., «Οι νέες εξουσίες της φορολογικής διοίκησης», Δ.Φ.Ν., 2013.
- Νασόπουλος, Αντ. «Το ζήτημα της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής», Taxheaven, 29-7-2016.
- Πανταζόπουλος, Π.: «Παρατηρήσεις στην ΣτΕ 1312/2023 (7μ) - Ο ειδικός φόρος επί των ακινήτων εταιριών ξανά υπό τον έλεγχο της συνταγματικότητάς του - Θεμιτό εργαλείο κατά της φοροαποφυγής ή δυσανάλογη φορολογική επιβάρυνση;», ΔΕΕ τ. 10/2023.
- Παπακυριάκου, Θ. (2005): «Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο», Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη.
- Πουλάκος, Χ.: «Το άρθρο 38 του Ν.4174/2013 και η φοροαποφυγή», ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ, 2013
- Πουλάκος, Χρ. (2014): «Το άρθρο 38 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και η φοροαποφυγή ως νέο πεδίο προβλημάτων στην ημεδαπή έννομη τάξη (β - ε μέρος)», ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ 2014.
- Σαββαΐδου, Αικ. (2017): «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 [α' μέρος]», ΔΦΝ τ. 1601/2017.
- Σαββαΐδου, Αικ. (2022): «Το Σχέδιο Δράσης του ΟΟΣΑ ("BEPS project") για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής και η εφαρμογή του στην Ευρωπαϊκή Ένωση», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.
- Σαββαΐδου Κ., Αθανασάκη Β. (2019): «Θέση σε ισχύ νέων κανόνων της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την εξάλειψη των βασικών κενών που χρησιμοποιούνται για την εταιρική φοροαποφυγή», ΔΦΝ.
- Σαββαΐδου Αικ., Αθανασάκη Β. (2023): «Αντιμετώπιση της διεθνούς φοροαποφυγής και φορολογική αβεβαιότητα», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.
- Σταμάτης, Κ.: «Η ερμηνεία του φορολογικού δικαίου – Ανασκευή της κρατούσας γνώμης», Διδικ, 2005.

- Τότσης, Χ. (1994): «Ερμηνεία Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων», Εκδόσεις Πάμισος, Τόμος 2.
- Τσουρουφλής, Α. (2010): «Η ερμηνεία των διμερών διεθνών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας», Αθήνα.
- Τσουρουφλής, Α. (2010): «Η Ενδοομιλική τιμολόγηση- *Transfer Pricing*», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.
- Φινοκαλιώτης, Δ. «IV. Η γενική διάταξη κατά της φοροαποφυγής στον ΚΦΔ» σε «Χαριστήριο Σύμμεικτα προς τιμήν Ιωάννη Κ. Δρυλλεράκη», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.
- Φινοκαλιώτης, Κ. (2014): «Φορολογικό Δίκαιο», Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη.
- Φινοκαλιώτης, Κ. (2015): «Ευρωπαϊκό Φορολογικό και Τελωνειακό Δίκαιο», Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη.
- Φορτσάκης, Θ., Τσουρουφλής, Α. (2024): «Φορολογικό Δίκαιο», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.
- Φωτόπουλος, Ι.: «Ερμηνεία και εφαρμογή των φορολογικών νόμων», Ανάτυπο από Δ.Φ.Ν., 1997.
- Φωτόπουλος, Ι. (2018): «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Ερμηνεία Ν. 4174/2013», Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη.
- Χουρδάκη Ε., Κρινής Β., Γρέγου Ρ., Λαζαρέτου Θ.: «Η αντιμετώπιση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού μέσα από τις διατάξεις του ενωσιακού και ελληνικού φορολογικού δικαίου», ΔΕΕ τ. 3/2019.

II. Ξενόγλωσση Βιβλιογραφία

- Athanasaki, V. (2018): “A Comparison of the Greek GAAR and the EU anti-Tax avoidance GAAR”, Dec 24, Tax Notes International - Tax Analysts.
- Athanasaki, V.: “A Critical Approach to GAARs in the Greek and EU Tax Law”, EC Tax Review 2019/4.
- Council of the European Union, 8 July 2015, 10649/15, FISC 93, From Presidency to Members of the High Level Working Party on Tax Issues, Subject: BEPS: Presidency roadmap on future work.
- European Commission, Fact Sheet, The Anti-Tax Avoidance Package – Questions and Answers, Brussels, 28 January 2016.

- Pantazopoulos P., Kalampaliki K.: «*The impact of the Transposition of the ATAD on the Greek Tax System*», Intertax, 2020.
- Savvaidou K., Athanasaki V.: “*Country Note: General and specific anti-tax avoidance measures under recent tax reform in Greece*”, Intertax (Kluwer Law) – Volume 47/2019 Issue 4.
- Theocharopoulou, E.: “*Tax avoidance: Exploring the Boundaries of Anti-Avoidance Rules in the EU BEPS Context*”, EATLP Congress Munich 2016, EATLP International Tax Series, vol. 15.

III. Διαδικτυακοί Τόποι

- Ευρωπαϊκή Επιτροπή, (2012): «*Σύσταση της Επιτροπής της 6ης Δεκεμβρίου 2012 σχετικά με τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό (2012/772/ΕΕ)*», <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/HTML/?uri=CELEX:32012H0772&from=SV>.
- <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/HTML/?uri=CELEX:52016IP0310>
- <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012H0772>
- https://www.hellenicparliament.gr/nomothetiko-ergo/anazitisi-nomothetikou-ergou?law_id=b507d75b-f1eb-49bd-aa73-e847b41b127a
- <https://www.taxheaven.gr/news/50001/ded-h-meiwsh-metoxikoy-kefalaioy-ae-anti-ths-dianomhs-merismatwn-se-kerdofores-xrhseis-den-synista-texnhth-dieyoethsh>